**OFICIO Nº 250 [003446]**

**13-02-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 000250

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100000600 del 04/01/2019 y 100003635 de 21/01/2019

**Tema**Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores**DESCUENTO PARA INVERSIONES REALIZADAS EN CONTROL, CONSERVACIÓN Y MEJORAMIENTO DEL MEDIO AMBIENTE.

**Fuentes formales**Artículos [253](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=326), [255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328), [258](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=331) del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, señora Sandra Patricia:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En consecuencia, no corresponde a la Subdirección de Normativa y Doctrina conceptuar sobre normas que corresponden a la competencia de otros entes del Estado, ni resolver problemas específicos de asuntos particulares.

Así mismo, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 establece que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar su actuación en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

**La consulta:**

***“Solicitud de orientación en la interpretación normativa al beneficio tributario INVERSIÓN EN MEDIO AMBIENTE, artículo 255, Resolución 509 abril 3 de 2018.***

***1. ¿Especificación del 25 por ciento, si este es el que se calcula sobre el valor del contribuyente a cancelar a la DIAN de la declaración de renta a cargo, o es el 25% del valor de la inversión en medio ambiente. ¿Ejemplo si el valor a pagar de la declaración de un total de 200 millones el beneficio tributario es hasta 50 millones solo se puede descontar del valor total de la renta 25 millones?***

***2. ¿Para proyectos por realizar por etapas, ejemplo reforestación, l (sic) autoridad ambiental expide certificación con fecha 2019 de los ingresos de 2018 en la inversión del medio ambiente; esta fecha tiene para la DIAN implicación en rechazar el beneficio tributario descontado en la declaración y conlleva sanción para el contribuyente y devolución del beneficio tributario?***

***3. ¿Cuáles son los rubros a pagar por el beneficio tributario, caso reforestación y cuáles son los rubros?”***

**Desarrollo:**

**Primera pregunta:**

***¿Especificación del 25 por ciento, si este es el que se calcula sobre el valor del contribuyente a cancelar a la DIAN de la declaración de renta a cargo, o es el 25% del valor de la inversión en medio ambiente?***

**Respuesta:**

La competencia del legislador en materia tributaria, comprende las facultades para crear tributos, modificarlos, derogarlos o incluir beneficios tributarios. Estas atribuciones están supeditadas a los principios que gobiernan el sistema tributario, dentro de los que, para el caso en estudio, cobra especial relevancia el principio de certeza contenido en el artículo 338 de la Constitución, según el cual, «La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos». Así, el acatamiento del **principio de certeza,**los elementos que integran la obligación tributaria sustancial, incluidos los descuentos tributarios deben estar definidos con claridad por el legislador.

Como regla de interpretación y significativo de certeza, el Código Civil Colombiano consagra el método de interpretación gramatical de las normas:

***“ARTÍCULO 27. <INTERPRETACIÓN GRAMATICAL>.****Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.”*

Ahora bien, en cuanto al derecho para el descuento tributario por inversiones en el (sic) para el control, conservación mejoramiento, prescribe el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario [Creado por el artículo 103 de la Ley 1819 de 2016] lo siguiente:

*“Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente,****tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% de las inversiones****que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberá tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones. No darán derecho a descuento las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.*

***PARÁGRAFO.****El reglamento aplicable al*[*artículo 158-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=222)*del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la presente ley, será aplicable a este artículo y la remisión contenida en la Ley 1715 de 2014 al*[*artículo 158-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=222)*del Estatuto Tributario, se entenderá hecha al presente artículo”.*

(Subrayado fuera de texto)

**De la lectura textual a la norma anterior, claramente se observa que el descuento opera sobre el impuesto a cargo del contribuyente, hasta el 25% de la inversión realizada en el control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.**

Sin embargo, el [artículo 258](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=331) del Estatuto Tributario limita los descuentos tributarios de que tratan los artículos [255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) (Descuento para inversiones relacionadas con el control, conservación y mejoramiento del medio ambiente), [256](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=329) (Descuento por inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico e innovación) y [257](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=330) (Descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial).

Esta limitación consiste en que los descuentos, anotados en el párrafo anterior, no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable.

El exceso no descontado en el año tendrá el siguiente tratamiento:

*“1. El exceso originado en el descuento de que trata el*[*artículo 255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) períodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente.*

*2. El exceso originado en el descuento de que trata el*[*artículo 256*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=329)*del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) períodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en investigación, desarrollo e innovación.*

*3. El exceso originado en el descuento de que trata el*[*artículo 257*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=330)*del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro del período gravable siguiente a aquel en que se efectuó la donación.”*

**Segunda pregunta:**

***¿Para proyectos por realizar por etapas, ejemplo reforestación, la autoridad ambiental expide certificación con fecha 2019 de los ingresos de 2018 en la inversión del medio ambiente; esta fecha tiene para la DIAN implicación en rechazar el beneficio tributario descontado en la declaración y conlleva sanción para el contribuyente y devolución del beneficio tributario?***

**Respuesta:**

Según quedó anotado, los artículos 338 y 363 de la Constitución establecen los principios conforme a los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia. Dichos principios son, de un lado, los de legalidad, **certeza**e irretroactividad (C.P. art. 338), y del otro, los de equidad, eficiencia y progresividad. (C.P. art. 366).

Los descuentos tributarios, otorgados por el legislador, apuntan a otorgar de manera permanente mayor beneficio con miras a satisfacer claros objetivos de desarrollo o de interés en general. El cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley y el reglamento para obtener un beneficio, no son simples formalidades, sino que permiten establecer un medio de control sobre los ingresos de un contribuyente y la forma en que se determina su impuesto a cargo.

En ese orden de ideas, el artículo 225 (sic) del Estatuto Tributario establece que el descuento opera sobre las inversiones que se hayan realizado en el respectivo año:

*“Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% de****las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable…”.***

Como se aprecia, **el texto legal es claro al señalar expresamente que las inversiones que se pueden descontar son las realizadas en el respectivo año gravable.**

En consecuencia, debe distinguirse la fecha en que se expide de la certificación de la inversión en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, la cual no puede alterar la realidad de la inversión ni el período gravable en que se realizó, y la fecha al año gravable en que se realizó la inversión.

Ahora bien, con la expedición de la reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) se derogó el [artículo 158-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=222) del Estatuto Tributario, referente a la deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, disposición que en su momento había sido reglamentada por el Decreto 3172 de 2003 (Compilado en los Art. 1.2.1.18.51 al 1.2.1.18.56 del Decreto Único Tributario). Sin embargo, según el ***parágrafo***del [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario [Creado por el [artículo 103](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=151) del Estatuto Tributario], el reglamento aplicable al [artículo 158-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=222) antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, será aplicable para el descuento que se crea en beneficio del medio ambiente:

En ese orden, el artículo 1.2.1.18.52 del Decreto 1625 de 2016 recopila el artículo 2º del Decreto 3172 de 2003, que en relación con el cumplimiento de los proyectos de inversión en el medio ambiente realizados por etapas y que dan derecho al beneficio del descuento, dice lo siguiente:

*“Para la procedencia de la deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, los exija:*

*a) Que quien realice la inversión sea persona jurídica;*

*b) Que la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente sea efectuada directamente por el contribuyente;*

*c) Que la inversión se realice en el año gravable en que se solicita la correspondiente deducción;*

*d) Que previamente a la presentación de la declaración de renta y complementarios en la cual se solicite la deducción de la inversión, se obtenga certificación de la autoridad ambiental competente, en la que se acredite que:*

*- La inversión corresponde a control y mejoramiento del medio ambiente de acuerdo con los términos y requisitos previstos en el presente decreto, y*

[Ver el artículo 1º de esta disposición que trae las definiciones respectivas de control, conservación y mejoramiento del medio ambiente].

*- Que la inversión no se realiza por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental;*

*e) Que se acredite mediante certificación del representante legal y del Revisor Fiscal y/o Contador Público según el caso, el valor de la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente, así como el valor de la deducción por dicho concepto.*

***Parágrafo 1º.****El Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, establecerá la forma y requisitos para solicitar ante las autoridades ambientales competentes la acreditación de que trata el literal d) del presente artículo.*

*Las autoridades ambientales podrán certificar previamente a la realización de la inversión por parte de la persona jurídica respectiva, que dichas inversiones son para el control y mejoramiento del medio ambiente, de conformidad con lo establecido en el presente decreto.*

***En los proyectos de inversión que se desarrollen en etapas o fases, el interesado deberá renovar anualmente la certificación ante la autoridad ambiental respectiva. En este caso las autoridades ambientales podrán efectuar seguimiento anual a los proyectos, para verificar que la inversión cumplió con los fines establecidos en el presente decreto. Si del seguimiento efectuado se establece que no se ha cumplido con la realización total o parcial de la inversión, la autoridad ambiental informará de tal hecho a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para los fines pertinentes.***

***Parágrafo 2º.****Si con ocasión de la verificación anual que efectúen las autoridades ambientales se establece que no se ha cumplido con la realización total o parcial de la inversión a que se refiere el presente decreto, el contribuyente deberá reintegrar, en el año en que se detecte el incumplimiento, el valor total o proporcional de la deducción solicitada, junto con los intereses moratorios y sanciones a que haya lugar, de conformidad con las normas generales del Estatuto Tributario.”*

Bajo esta fórmula reglamentaria, si la autoridad ambiental a cargo del control y seguimiento de los proyectos de inversión que se realizan por etapas, establece que no se ha cumplido con la realización total o parcial de la inversión, informará a la DIAN para que esta entidad adelante la respectiva investigación sobre los descuentos solicitados, establezca su procedencia o no, y se liquiden correctamente los impuestos dentro del debido proceso (Art. 29 de la Constitución Política).

**Tercera pregunta.**

***¿Cuáles son los rubros a pagar con el beneficio tributario, caso reforestación y cuáles son los rubros?***

**Respuesta:**

Por los diversos correos que la consultante remite a esta Subdirección, el tema está referido al descuento por reforestación, (como se puede apreciar en el correo remitido el 1 de febrero de 2019), de manera especial se cita el [artículo 253](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=326) del Estatuto Tributario.

Al respecto se precisa lo siguiente:

Decía el [253](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=326) del Estatuto Tributario que, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que establezcan cultivos de árboles de especies para reforestación, tendrían derecho a descontar, hasta el 20% de la inversión certificada por la autoridad ambiental, sin exceder del 20% del impuesto básico de renta.

Empero, mediante Concepto Número 39730 del 27 de junio de junio (sic) de 2013, señaló que el primer inciso del [artículo 253](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=326) del Estatuto Tributario fue derogado tácitamente ante su incompatibilidad con el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, (Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006), que consagró el mismo descuento tributario para los contribuyentes que establecieran nuevos cultivos forestales, pero incrementándolo al 30% de la inversión. A su vez, el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 fue derogado pues no fue reproducido por los planes de desarrollo posteriores (Ley 1151 de 2007, y la Ley 1430 de 2011 (sic)). Por consiguiente, derogado el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, era necesaria la expedición de una nueva ley que regulara el descuento por reforestación, sin que hasta la fecha el Congreso de la República, hay (sic) hecho uso del artículo 150 de la Constitución Política.

Así mismo, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Magistrado Ponente doctor Julio Roberto Pizza, en fallo del 9 de agosto de 2018, expediente 20130003000 (20513), negó la nulidad del citado Concepto 039730 de 2013, por considerar que no se violaba ningún principio superior. Al respecto, dijo el Consejo de Estado lo siguiente:

*“Se aprecia entonces que los conceptos demandados han interpretado de manera acertada la modificación tácita del inciso primero del*[*artículo 253*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=326)*del ET por parte del artículo 31 de la Ley 812 de 2003 y, a su turno, la derogatoria de este último artículo por la Ley 1151 de 2007, sin que se observen irregularidades con respecto a los fundamentos jurídicos que motivaron la interpretación de la DIAN.”*

Por consiguiente, sobre el descuento por reforestación es pertinente que tenga en cuenta el citado Concepto 039730 de 2013, el cual se le remite para su conocimiento.

Ahora bien, se pregunta sobre los rubros autorizados:

Al respecto, las inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente que dan derecho al descuento del impuesto sobre la renta, según el artículo 1.2.1.18.53 del Decreto 1625 [modificado por el artículo 1 del Decreto 2205 de 2017, deberán corresponder a los siguientes **rubros:**

*“a) Construcción de obras biomecánicas o mecánicas principales y accesorias para sistemas de control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente.*

*b) Adquisición de maquinaria, equipos e infraestructura requeridos directa y exclusivamente para la operación o ejecución de sistemas de control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente.*

*c) Bienes, equipos o maquinaria para el monitoreo y/o procesamiento de información sobre el estado de la calidad, cantidad o del comportamiento de los recursos naturales renovables, variables o parámetros ambientales.*

*d) Bienes, equipos o maquinaria para el monitoreo y procesamiento de información sobre el estado de calidad o comportamiento de los vertimientos, residuos y/o emisiones.*

*e) Adquisición de predios necesarios para la ejecución única y exclusiva de actividades de preservación y restauración de recursos naturales renovables del medio ambiente, de acuerdo con lo previsto en los planes y políticas ambientales nacionales contenidos en el Plan Nacional de Desarrollo y/o formulados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o de planes regionales ambientales definidos por las Autoridades Ambientales respectivas, así como los destinados a la constitución de Reservas Naturales de la Sociedad Civil.*

*f) Adquisición de predios destinados a la recuperación y conservación de fuentes de abastecimiento de agua por parte de las Empresas de Servicios Públicos en cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 11.5 e inciso 3 del artículo 25 de la Ley 142 de 1994.*

*g) Adquisición de predios por parte de los distritos de riego en cumplimiento del parágrafo del artículo 111 de la Ley 99 de 1993, modificado por el artículo 210 de la Ley 1450 de 2011.*

*h) Inversiones en el marco de proyectos encaminados al control del medio ambiente o la conservación y mejoramiento del medio ambiente.*

*i) Inversiones en el marco de los convenios de producción y consumo sostenible suscritos con las autoridades ambientales, siempre y cuando se enmarquen dentro de los parámetros de los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.*

*j) Inversiones en proyectos dentro del marco del Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos –PGIRS, así como en proyectos que garanticen la reducción, la separación y aprovechamiento de residuos sólidos, siempre y cuando cumplan los parámetros previstos en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.*

*k) Inversiones en proyectos dentro del marco de planes de saneamiento y manejo de vertimientos, los cuales garanticen la disminución del número de vertimientos puntuales hasta conducirlos al sitio de tratamiento y disposición final –colectores e interceptores, y la disminución de la carga contaminante –sistemas de remoción…”.*

Pero no dan derecho a descuento, según el artículo 1.2.1.18.54 del Decreto 1625 de 2016 [modificado por el artículo 1 del Decreto 2205 de 2017], las siguientes inversiones:

*“a) Las efectuadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad que requiera de licencia ambiental.*

*b) Las que no sean constitutivas o no formen parte integral de inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.*

*c) Gasodomésticos y electrodomésticos en general.*

*d) Bienes, equipos o maquinaria que correspondan a acciones propias o de mantenimiento industrial del proceso productivo.*

*e) Bienes, equipos o maquinaria destinados a proyectos, programas o actividades de reducción en el consumo de energía y/o eficiencia energética, a menos que estos últimos correspondan al logro de metas ambientales concertadas con el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, para el desarrollo de estrategias, planes y programas nacionales de ahorro y eficiencia energética establecidas por el Ministerio de Minas y Energía.*

*f) Bienes, equipos o maquinaria destinados a programas o planes de reconversión industrial, a menos que correspondan a actividades de control del medio ambiente, de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.*

*g) Bienes, equipos o maquinaria destinados a proyectos o actividades de reducción en el consumo de agua, a menos que dichos proyectos sean el resultado de la implementación de los programas para el uso eficiente y ahorro del agua de que trata la Ley 373 de 1997.”*

*h) La adquisición de predios, diferente a la contemplada dentro de los literales e), f) y g) del artículo 1.2.1.18.53 del presente Decreto.*

*i) Realización de estudios de preinversión, tales como consultorías o proyectos de investigación.*

*j) Contratación de mano de obra.”*

En ese sentido, el Ministerio del Medio Ambiente, mediante Resolución Número 509 del 3 de abril de 2018, establece la forma y los requisitos para solicitar ante las autoridades ambientales competentes la acreditación o certificación de las inversiones de control del medio ambiente y conservación y mejoramiento del medio ambiente, que establece el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario.

En la citada Resolución Número 509 del 3 de abril de 2018, artículo 3o. numeral 3.3., prescribe que el solicitante debe acreditar el cumplimiento del rubro de la inversión de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.2.1.18.51 del Decreto 1625 de 2016. Para este efecto se deben presentar todos los formatos requeridos por la autoridad ambiental en donde se describe el proyecto y los beneficios ambientales de la inversión. (Artículo 4 de la Resolución 509 de 2018).

En la misma Resolución 509 se establece el trámite que debe realizar una vez entrada en debida forma la solicitud por la autoridad ambiental, a quien corresponde evaluarla y emitir el acto administrativo respectivo de conformidad con el artículo (sic) 1437 de 2011, en el cual se decidirá si se otorga o no la certificación. Acto este contra el cual cabe el recurso de reposición acorde con lo establecido con la citada ley.

Bajo el marco normativo anterior, en el caso en concreto de la pregunta, se trata en el fondo de una situación fáctica, el cual debe ser evaluado por la respectiva autoridad ambiental.

Sin embargo, a la luz de la normatividad citada es claro que, para obtener el descuento de la inversión en control, conservación y para beneficio ambiental, y por ende sujeto de certificación por aparte de la autoridad ambiental, esa inversión deberá realizarse solo en aquellos rubros descritos, pero siempre y cuando no correspondan con las inversiones no autorizadas, según los artículos 1.2.1.18.53 y 10.2.1.18.54 (sic) del Decreto 1625 [modificados por el artículo 1 del Decreto 2205 de 2017].

Así mismo, cualquiera otra inversión que no corresponda con los rubros autorizados, no tendrá cabida dentro del concepto del descuento que el legislador establece de acuerdo con el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección Gestión Jurídica

UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales