**OFICIO Nº 752 [900618]**

**28-03-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 – 000752

Bogotá, D.C.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la renta y complementarios |
| **Descriptores** |  |  | Beneficios Fiscales Concurrentes |
| **Fuentes formales** |  |  | [Artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario.  Artículo 11 de la Ley 1715 de 2014.  Artículo 23 de la Ley 383 de 1997. |

Cordial saludo, Señor Vidal:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En atención a la consulta, en la que solicita:

***1. PRIMERA:****¿Son excluyentes la deducción especial contemplada en el artículo once (11) de la Ley 1715 de 2014, “Por medio de la cual se regula la integración de las energías renovables no convencionales al Sistema energético Nacional” y el descuento contemplado en el artículo doscientos cincuenta y cinco (*[*255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*) E.T.?*

Sobre el particular, resulta pertinente citar lo establecido en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, así:

***“ARTÍCULO 23. BENEFICIOS FISCALES CONCURRENTES.****<Aparte tachado EXEQUIBLE, subrayado CONDICIONALMENTE exequible> ~~Interprétase con autoridad~~ a partir de la vigencia de la presente ley, que****un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente.***

***La utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio,****sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar.*

*Para los efectos de este artículo,****se considera que únicamente son beneficios tributarios concurrentes los siguientes:***

***a) Las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación directa de causalidad con la renta;***

***b) Los descuentos tributarios.***

***PARÁGRAFO 1o.****Para los mismos efectos, la inversión se considera un hecho económico diferente de la utilidad o renta que genera.*

***PARÁGRAFO 2o.****Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los ingresos provenientes de la relación laboral y legal o reglamentaria”. (negrilla fuera de texto).”*

Por otro lado, esta Subdirección en Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008, al analizar el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 sobre beneficios fiscales concurrentes, indicó:

*“… Del tenor del artículo se establece que****no es permitida la utilización de múltiples beneficios basados en un mismo hecho económico, para lo cual el legislador expresamente enunció, cuáles beneficios deben tenerse en cuenta a efectos de evitar la concurrencia como es, en suma, que un mismo hecho económico sea detraído doblemente.****Pues es a eso que se concreta la disposición que consagra la limitación.*

***Con tal finalidad la norma indica que para el efecto son beneficios concurrentes las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación de causalidad con la renta y los descuentos tributarios,****en el entendido que solicitado un beneficio a título de cualquiera de los dos factores que menciona la Ley, no puede bajo ningún otro concepto solicitarse nuevamente el hecho económico que lo origina.*

***Al estar reconocido el carácter del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 como una medida de naturaleza tributaria (Sentencia C-806 de 2001) y acatando el artículo 338 de la Constitución Política según el cual corresponde a la ley fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos, la limitación a la aplicación múltiple de beneficios tributarios contenida en la norma objeto de análisis debe entenderse circunscrita a sus objetivos que, como se anotó, son el evitar que los mismos hechos económicos relativos a deducciones autorizadas por la ley sin relación de causalidad con la renta así como los descuentos tributarios, se soliciten concurrentemente (a la vez, o nuevamente) a título de otro factor de depuración de la renta o del impuesto a cargo, según se trate.****Por tanto, basta que se haya tomado una vez un monto como factor de detracción en la determinación, para que haya imposibilidad de detraerlo nuevamente.” (negrilla fuera de texto).*

Es importante aclarar que con la adición del artículo 103 de la Ley 1819 de 2016, se modificó el beneficio consagrado en [artículo 158-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=222), el cual contemplaba la deducción por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiento (sic), al pasar el beneficio de deducción a ser un descuento sobre el impuesto sobre la renta determinado, derogando el artículo 158-2 reemplazándolo en su totalidad por lo establecido en el nuevo [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T.

Ahora bien, el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 indica que el hecho económico por el cual se basa el beneficio es el de realizar inversiones que fomenten la investigación en el ámbito de la producción y utilización de energía a partir de fuentes no convencionales de energía (FNCE). Por otra parte, el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario indica que el hecho económico generador del beneficio es la realización de inversiones en el control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.

En virtud de las normas transcritas, este despacho encuentra que en cuanto a los beneficios en mención se está frente a un mismo hecho económico, el cual es la inversión en fuentes no convencionales de energía, la cual está relacionada a la inversión para el mejoramiento del medio ambiente. Por lo tanto, en términos generales se podría hablar de concurrencia de beneficios, lo que significa que no podrán aplicarse de manera simultánea, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

***2. SEGUNDA:****En lectura del artículo once (11) de la Ley 1715 de 2014 arriba mencionado se permite que los obligados a declarar renta (tendrán derecho a reducir anualmente de su renta (..)” ¿Es preciso entender que esta norma se refiere a una deducción cuando hace mención a dicha reducción?*

La normativa previamente transcrita fue objeto de reglamentación, como puede observarse en las siguientes disposiciones del Decreto Único Reglamentario 1073 de 2015 del Sector Administrativo de Minas y Energía:

***“ARTÍCULO 2.2.3.8.2.1. DEDUCCIÓN ESPECIAL EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.****Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 2143 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen directamente nuevas erogaciones en investigación, desarrollo e inversión en el ámbito de la producción y utilización de energía a partir FNCE o gestión eficiente de la energía, tendrán derecho a deducir hasta el cincuenta por ciento (50%) del valor de las inversiones, en los términos de los siguientes artículos, en concordancia con los porcentajes establecidos en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014.”*

Como se puede observar, el beneficio incorporado en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, hace referencia a la deducción especial; por lo tanto, el término reducción hace alusión al derecho de obtener una deducción en la declaración de renta.

***3. TERCERA:****¿El hecho de que no pueden aplicarse al mismo tiempo ambos beneficios tributarios podría entonces conducir al hecho de que pueda solicitarse un beneficio después de que el otro haya vencido? Dicho de otra forma: ¿podría entrar a aplicar el beneficio contenido en el artículo doscientos cincuenta y cinco (*[*255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*) del E.T. justo después de aquel contemplado en el artículo once de la Ley 1715 de 2014 pese a que no puedan aplicarse al mismo tiempo?*

Teniendo en cuenta que siguen siendo un mismo hecho económico, no es posible que se tomen los dos beneficios, aun así se haga en períodos gravables distintos.

***4. CUARTA:****Si eso es posible, para obtener el otro beneficio después de agotado el anterior, ¿tendría que pasar de nuevo por un proceso de concepto técnico favorable y aprobación ante la Unidad de Planeación Minero Energético (UPME) y la Agencia Nacional de Licencias Ambientales (ANLA) en el contexto de las Resoluciones 463 de 2018 y 1303 de 2018 (ANLA)?*

En primer lugar, es importante recalcar que el proceso de acreditación efectuado por la autoridad ambiental, es un requisito para la obtención de los beneficios tributarios. Teniendo en cuenta que no es posible tomar dos beneficios por un mismo hecho económico, no será necesario referirse a la necesidad o no de solicitar la aprobación respectiva.

***5. QUINTA:****De acuerdo con el artículo once (11) de la Ley 1715 de 2014, la “reducción” que menciona dicho artículo tiene una aplicación que no puede superar el umbral de los cinco años ¿en el caso del descuento del*[*255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*del E.T. su duración es tan prolongada como su vigencia?*

Sobre el particular se deberá observar el [artículo 258](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=331) del Estatuto Tributario, el cual indica que *“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”.***

***6. SEXTA:****El numeral séptimo (07) del artículo cuatrocientos veinticuatro (*[*424*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=526)*) del E.T. contempla la exclusión de ciertos bienes del I.V.A. No obstante, para que dicha exclusión nazca es necesario el traslado del dominio en los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo.*

*Con ese contexto en mente se pregunta: ¿quiere aquello decir que se debe hacer uso de la maquinaria y equipos desde la construcción hasta la operación, o basta con que se empleen exclusivamente para la construcción, para la instalación, montaje y operación independiente el uno del otro? Dicho de otra forma: ¿necesita el empleo de dicha maquinaria desde el principio de la construcción hasta la instalación, por el contrario, basta con que solo se use aisladamente en una de las operaciones enunciadas por el artículo, a saber, o solo la construcción, o solo la instalación, o solo el montaje o solo la operación?*

Sobre el particular, manifestamos que la exclusión incorporada en el numeral 7 del [artículo 424](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=526) del Estatuto Tributario, se deberá interpretar de conformidad con los artículos 27 del Código Civil Colombiano:

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

Por lo tanto, considerando una interpretación literal de la norma este despacho considera que para que resulte procedente la exclusión del IVA, solo basta que los bienes incorporados en el numeral 7 del [artículo 424](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=526) del Estatuto Tributario, cumplan con unos de los fines y destinación expuestos en la citada norma. Lo anterior sin perjuicio del requisito adicional de la acreditación ante la autoridad competente.

***7. SÉPTIMA:****El artículo segundo (02) de la Resolución 463 de 2018 de la Unidad de Planeación Minero Energético (UPME) señala que solo las personas naturales o jurídicas pueden acceder a los beneficios tributarios que regula. De manera similar sucede en el artículo quinto de la Resolución 45 de 2016 de la misma unidad; No obstante, tratándose del caso del descuento del 25% contemplado en*[*artículo 255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*del E.T. el legislador solo previó la posibilidad para las personas jurídicas ¿cómo debemos entender la lectura de ambos instrumentos jurídicos? ¿Para el beneficio contemplado en el artículo once de la Ley 1715 de 2014 pueden aplicar tanto personas naturales como jurídicas y para el beneficio contemplado en el artículo doscientos cincuenta y cinco*[*255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*del E.T., solo personas jurídicas?*

El [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) indica lo siguiente:

***“***[***ARTÍCULO 255***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)***.*DESCUENTO PARA INVERSIONES REALIZADAS EN CONTROL, CONSERVACIÓN Y MEJORAMIENTO DEL MEDIO AMBIENTE.***<Artículo modificado por el artículo 103 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:>****Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones****en control, conservación y mejoramiento (..).”*

Como se puede observar la ley determina que el beneficio tributario incorporado en el artículo anterior solo resultará aplicable a las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.

Por otra parte, los beneficios tributarios incorporados en la Ley 1715 de 2014, aplican tanto para personas jurídicas como para personas naturales, por lo que la Ley no los limita en este sentido, siendo necesario únicamente el cumplimiento de todos los requisitos técnicos que permiten obtener las certificaciones ambientales por la autoridad competente.

***8. OCTAVA:****En relación con el punto anterior: ¿podrían acceder a ambos beneficios las uniones temporales, consorcios, sociedades fiduciarias administradores de patrimonios autónomos y las Entidades sin ánimo de lucro.*

Este despacho considera que los consorcios, uniones temporales y sociedades fiduciarias administradoras de patrimonios autónomos responsables del impuesto sobre la renta podrán acceder a los beneficios tributarios consagrados en la Ley 1715 de 2014 y el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T. Lo anterior, siempre y cuando cumplan con los requisitos legalmente exigibles y obtengan la certificación de las autoridades competentes, de conformidad con el procedimiento establecido para ello.

En relación a los consorcios y uniones temporales, el [artículo 18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42) del E.T. y la definición dada por el artículo 7 de la Ley 80 de 1993, estos no ostentan la calidad de personas jurídicas, sino que corresponden a la unión de dos o más personas quienes en conjunto presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato. En ambos casos respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato.

En este sentido, la celebración de estos contratos no impide que sus partes obtengan los beneficios tributarios consagrados en las normas en mención, si dentro de la ejecución del contrato se cumple con los requisitos para la aplicación de los beneficios, las partes podrán solicitar su aplicación de manera proporcional a la participación dentro del contrato.

Ahora bien, frente a las sociedades fiduciarias administradora de patrimonios, el [artículo 23-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=52) del E.T., establece que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias. Por otro lado, el [artículo 368-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=460) incorpora el principio de transparencia, al indicar que los derechos en los fondos mantendrán el tratamiento y condiciones tributarias de los bienes o derechos que lo conforman. Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que los aportantes podrán solicitar los beneficios de manera proporcional a la participación en el fondo, siempre y cuando cumplan con los requisitos para la aplicación de los mismos.

Por último, en relación a las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), consideramos que las normas en cuestión no restringen su aplicación a estas. Ahora bien, considerando que la Ley 1715 de 2014, trae es una deducción, la cual podrá detraerse de su declaración como un egreso. Por otro lado, solo en los casos que la ESAL determine al final del ejercicio un impuesto a pagar, estas podrán acceder al beneficio del descuento consagrado en el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario.

***9. NOVENA:****De acuerdo con el artículo once (11) de la Ley 1715 de 2014 y el artículo doscientos cincuenta y cinco (*[*255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*) del E.T., los beneficios de los incentivos tributarios aquí mencionados (sean solo personas jurídicas o tanto personas jurídicas como personas naturales) son los sujetos que realizan directamente las inversiones. Sin embargo, algunas interpretaciones no oficiales opinan que estos beneficios solo aplicarían para los usuarios finales de la inversión.*

*Así, por ejemplo, se nos ha informado que en los proyectos de construcción tal beneficio solo correspondería entonces a los compradores de las oficinas, apartamentos, etc., por ser ellos el usuario final y no el desarrollador del proyecto de construcción.*

*No obstante, otra interpretación también daría a entender que el desarrollador del proyecto de construcción es quien hace la compra directa (la compra de los equipos que, por ejemplo, generen ahorro eficiente), y no el comprador de las oficinas o apartamentos. En este sentido, sería tal desarrollador quien debería beneficiarse de los artículos citados en materia de declaración de renta; por tal motivo quisiéramos preguntar ¿en el sector de la construcción el único y exclusivo beneficiario de los incentivos tributarios mencionados a lo largo de este derecho de petición es el usuario final? ¿También podría entenderse que los beneficiarios sean los desarrolladores de un proyecto de construcción?*

El [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario indica que los beneficiarios del beneficio serán *“Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente”.*Por otro lado, el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, indica que serán estos los obligados a declarar renta que realicen directamente inversiones en la investigación, desarrollo e inversión en el ámbito de la producción y utilización de energía a partir de FNCE.

Las normas transcritas anteriormente son de aplicación general, y no determinan su aplicación y procedencia de los beneficios por actividad o sector económico específico. Por ende, como se manifestó anteriormente, dichas normas deberán ser interpretadas en su tenor literal. En este sentido se deberá entender que los beneficiarios de los beneficios allí consagrados, sean personas naturales o jurídicas o solo jurídicas para el caso del [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T, son aquellos titulares de dicha inversión, quienes a cuenta y riesgo propio la realizan.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales