

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá D. C.
[100208221-001667](tel:100208221-001667)

Señor
WILLIAM FERNANDO GARZÓN RUIZ
proyectos@anscomunicaciones.com.co
juridico@anscomunicaciones.com.co
Calle 106 #24-78 Barrio Provenza
Bucaramanga – Santander

Referencia: Radicado número 000584 del 21 de diciembre de 2015

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios; Impuesto a las ventas Aduanas
Descriptores Incentivos Tributarios Exclusión del Impuesto sobre las Ventas; Exenciones de Gravámenes Arancelarios
Fuentes formales Artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley 1715 de 2014, 2.2.3.8.2.1, 2.2.3.8.2.3, 2.2.3.8.2.4, 2.2.3.8.2.5, 2.2.3.8.2.6, 2.2.3.8.3.1, 2.2.3.8.4.1 y 2.2.3.8.5.1 del Decreto número 1073 de 2015.

Cordial saludo señor Garzón Ruiz:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 es función de esta Subdirección 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.

Mediante el radicado de la referencia formula los siguientes interrogantes, los cuales se resolverán cada uno a su turno:

“Teniendo en cuenta:

(...)

Que artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 fijó como incentivo (...) la posibilidad de deducir de su renta el 50% del valor total de la inversión realizada en el ámbito de la producción y utilización de energía a partir de FNCE, así como en la gestión eficiente de la energía. (...)” (sic).

1. ***“¿En un proyecto de FNCE, gozaría del mencionado beneficio una empresa que invierta en la adquisición de equipos, elementos y maquinaria, así como en la contratación de los servicios necesarios para la instalación y operación de un sistema de generación,***

como parte de un contrato de arrendamiento celebrado con un tercero con el fin de que este último pueda producir su propia energía eléctrica (Autogenerador)?”

El artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 dispone:

*“Artículo 11. Incentivos a la Generación de Energías no Convencionales. Como fomento a la investigación, desarrollo e inversión en el ámbito de la producción y utilización de energía a partir de FNCE, la gestión eficiente de la energía, los obligados a declarar renta **que realicen directamente inversiones en este sentido**, tendrán derecho a reducir anualmente de su renta, por los 5 años siguientes al año gravable en que hayan realizado la inversión, el cincuenta por ciento (50%) del valor total de la inversión realizada. (...)”* (negrilla fuera de texto).

En el mismo sentido, el artículo 2.2.3.8.2.1 del Decreto número 1073 de 2015 señala:

*“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 número 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.”* (Negrilla fuera de texto).

El numeral 4 del artículo 2.2.3.8.2.3 *ibídem* también prevé:

“Artículo 2.2.3.8.2.3. Alcance de la Aplicación de la Deducción Especial. <Artículo adicionado por el artículo 1° del Decreto número 2143 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> En la aplicación del beneficio de que trata el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, se observarán las siguientes reglas:

(...)

*4. Para los efectos de la obtención del presente beneficio tributario, se **deberá verificar que las personas naturales o jurídicas, efectivamente sean titulares de nuevas inversiones en nuevos proyectos de FNCE y gestión eficiente de la energía.***

(...)”. (Negrilla fuera de texto).

Luego, una vez examinadas las antepuestas disposiciones, es razonable concluir que goza del beneficio contemplado en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 la persona natural o jurídica – contribuyente declarante del impuesto sobre la renta y complementario – que realiza directamente una inversión para la instalación y operación de un sistema de generación de energía basado en FNCE, sin perjuicio de que la misma transfiera su uso y goce a un tercero a partir de un contrato de arrendamiento.

En efecto, tanto la ley como su reglamentación exigen, entre otras condiciones, acreditar la titularidad de las nuevas inversiones con el propósito de acceder a la deducción especial

reseñada; titularidad de la que, dicho sea de paso, no se desprende el arrendador, ya que no es una circunstancia propia del referido contrato.

Así pues, es de recordar que tan solo la enajenación de los activos para la producción y utilización de FNCE o gestión eficiente de la energía, antes de que finalice su período de depreciación o amortización, conduce a la restitución de las sumas resultantes de la aplicación de los beneficios contemplados en los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014, las cuales se deben incorporar como renta líquida por recuperación de deducciones, de conformidad con lo indicado en el artículo 2.2.3.8.2.6 del Decreto número 1073 de 2015.

2. ***“(…) ¿Se considera inversión el canon de arrendamiento que le corresponda pagar a tal tercero interesado en ser autogenerador (…)? De ser así: ¿Lo cancelado anualmente puede deducirse en el porcentaje máximo y durante el término fijado en la Ley 1715 de 2014 (…)?”***
3. ***“(…) ¿En un proyecto de FNCE o de gestión eficiente de la energía que tenga como subyacente un contrato de leasing operativo (….) gozarían del beneficio tanto el arrendador como el arrendatario (…)?”***

El arrendatario en el evento *sub examine* no puede acceder al beneficio tributario previsto en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 alegando que el canon de arrendamiento asumido constituye una erogación “*en investigación, desarrollo e inversión en el ámbito de la producción y utilización de energía a partir FNCE o gestión eficiente de la energía*”, como lo exige la mencionada ley y su reglamentación.

La razón es simple: es menester, entre otros requisitos, demostrar la titularidad de las nuevas inversiones en nuevos proyectos de FNCE y gestión eficiente de la energía, lo cual, evidentemente, no puede cumplir el arrendatario respecto de los bienes que le han sido entregados con ocasión del contrato de arrendamiento suscrito.

Empero, de modo particular, el artículo 2.2.3.8.2.4 del Decreto número 1073 de 2015 permite al locatario del leasing financiero – exclusivamente – aplicar la deducción especial a que se ha hecho referencia por las inversiones que se efectúen en desarrollo del mencionado contrato, en tanto se ejerza la opción irrevocable de compra al final del mismo.

4. ***“(…) en las hipótesis anteriores, ¿Aplican los eventos determinados en los artículos 2.2.3.8.2.5 y 2.2.3.8.2.6 del Decreto número 1073 de 2015?”***

El artículo 2.2.3.8.2.5 *ibídem* establece:

*“Artículo 2.2.3.8.2.5. Efecto de las Anulaciones, Resoluciones y Rescisiones de los Contratos en Nuevas Inversiones en Proyectos de FNCE o Gestión Eficiente de la Energía. <Artículo adicionado por el artículo 1º del Decreto número 2143 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se anulen, resuelvan o rescindan los contratos celebrados para llevar a cabo las nuevas inversiones en proyectos para el desarrollo de FNCE o gestión eficiente de la energía que hayan dado lugar a la deducción especial, los contribuyentes **deberán restituir el beneficio incorporándolo como renta líquida por recuperación de deducciones en los términos de los artículos 195 y 196 del Estatuto***

Tributario en el año gravable en que se anule, resuelva o rescinda el contrato correspondiente". (Negrilla fuera de texto).

Por su parte, el artículo 2.2.3.8.2.6 *ibídem* contempla:

*“Artículo 2.2.3.8.2.6. Enajenación de los Activos Integrantes de Proyectos para el Desarrollo de FNCE o Gestión Eficiente de la Energía. <Artículo adicionado por el artículo 1º del Decreto número 2143 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> Si los activos para producción y utilización de FNCE o gestión eficiente de la energía son enajenados antes de que finalice su período de depreciación o amortización, los beneficiarios de la deducción especial y de la depreciación acelerada de activos de que tratan los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014, **deberán restituir las sumas resultantes de la aplicación de los beneficios, incorporándolas como renta líquida por recuperación de deducciones en los términos de los artículos 195 y 196 del Estatuto Tributario**, en el año gravable en que se perfeccione la enajenación. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 319, 319-4 y 319-6 del Estatuto Tributario.*

Tampoco procederá ninguno de los citados beneficios respecto de aquellos activos que enajenados sean readquiridos por el mismo contribuyente". (Negrilla fuera de texto).

Así las cosas:

- **Respecto del contrato de arrendamiento de un sistema de generación de energía basado en FNCE:** Acorde con el artículo 2.2.3.8.2.5 *ibídem*, su anulación, resolución o rescisión no afecta la deducción especial que hubiere tomado el arrendador del proyecto, toda vez que continúa con la titularidad del mismo.
- **Respecto del contrato de leasing financiero para la realización de un proyecto de FNCE o de gestión eficiente de la energía:** Sin duda, su anulación, resolución o rescisión afecta la deducción especial que hubiere tomado el locatario, toda vez que la titularidad del proyecto no se consolida en este, motivo por el cual deberá restituir como renta líquida las sumas que hubiere llevado por tal concepto, conforme al artículo 2.2.3.8.2.5 *ibídem*. Por el contrario, no es aplicable lo señalado en el artículo 2.2.3.8.2.6 siguiente, pues es forzosa la enajenación del proyecto de FNCE o de gestión eficiente de la energía a la finalización del contrato.

“Teniendo en cuenta:

Que (...) se regularon los efectos de las anulaciones, resoluciones y rescisiones de los contratos en nuevas inversiones en proyectos de FNCE o gestión eficiente de energía”.

5. *“En los casos de nuevos proyectos de FNCE o de gestión eficiente de la energía, donde la inversión conlleva la celebración de un negocio jurídico de tracto sucesivo, ¿Qué ocurriría en materia de incentivos en caso de cederse eventualmente la posición de una de las partes en el respectivo contrato?”.*

No es aplicable lo dispuesto en el artículo 2.2.3.8.2.5 *ibídem* ya que el contrato persiste en la vida jurídica, así pues, mal haría en pensarse que una cesión es o involucra una anulación,

resolución o rescisión. Ahora bien, si la cesión de la posición contractual, en el negocio jurídico de tracto sucesivo planteado, involucra la transferencia de la titularidad del proyecto de FNCE o de gestión eficiente de la energía deberá atenderse lo decretado en el artículo 2.2.3.8.2.6 siguiente, en cuanto a la restitución de los beneficios previstos en los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014 como renta líquida por recuperación de deducciones.

“Teniendo en cuenta:

Que (...) se contempló la exclusión del IVA ‘para la compra de equipos, elementos y maquinaria, nacionales o importados, o la adquisición de servicios dentro o fuera del territorio nacional que se destinen a nuevas inversiones y preinversiones para la producción y utilización de energía a partir de FNCE, así como aquellos destinados a la medición y evaluación de los potenciales recursos’”.

6. *“¿Debe todo comercializador (...) así como los prestadores de servicios, exigir al titular de proyectos de FNCE o de gestión eficiente de la energía copia del aval expedido por la UPME y de la certificación de beneficio ambiental expedida por la ANLA, para excluir el IVA (...)?”.*

El párrafo 2º del artículo 2.2.3.8.3.1 *ibídem* indica que “[l]a Certificación de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales en la que se incluirán las cantidades y subpartidas arancelarias, será suficiente prueba para soportar la declaración de importación ante la DIAN, así como para solicitar la exclusión de IVA en las adquisiciones nacionales. Para estos dos eventos, se deberá obtener previamente la certificación expedida por el Ministerio de Minas y Energía, a través de la Unidad de Planeación Minero Energética, en la cual la entidad avalará el proyecto de FNCE y los equipos, elementos y maquinaria, nacionales o importados, o la adquisición de servicios” (negrilla fuera de texto).

En esa medida, para efectos de la exclusión del IVA, el comercializador o prestador de servicios a que se ha hecho referencia puede exigir copia de la certificación expedida por la ANLA.

“Teniendo en cuenta:

Que mediante las Leyes 1215 de 2008 y 1715 de 2014 se autoriza la venta los excedentes resultantes de las actividades de cogeneración y autogeneración de energía”.

7. *“¿Qué cargos, impuestos o contribuciones debe pagar un autogenerador o cogenerador que venda sus excedentes de energía?”.*

“Teniendo en cuenta:

Que la generación de energía eléctrica es una actividad ampliamente regulada en Colombia.”.

8. *“¿Qué cargos, impuestos o contribuciones debe pagar un Generador Distribuido(r) o propietario de plantas menores que entregue energía al SIN, STR o SDL?” (sic).*

“Teniendo en cuenta:

Que la Ley 1715 de 2014 condiciona el goce de los incentivos que incorpora a la formulación y aprobación de proyectos de FNCE o de gestión eficiente de energía”.

9. *“¿Es admisible como proyecto de FNCE o de gestión eficiente de energía la inversión planeada para la constitución de una empresa que se encargaría de realizar las erogaciones y trámites necesarios para importar y distribuir tecnología con el fin de masificar y garantizar el acceso a las FNCE en el país?”.*

Las anteriores preguntas serán remitidas a la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Minas y Energía para que se pronuncie en lo de su competencia, acorde con el artículo 8° del Decreto número 381 de 2012.

“Teniendo en cuenta:

Que el sistema de incentivos planteado a través de la Ley 1715 de 2014 puede ser eventualmente empleado de forma indebida”.

10. *“¿Qué mecanismos existen para evitar que una vez obtenidos los incentivos, sus beneficiarios incurran en prácticas de competencia desleal comercializando maquinaria, elementos y demás equipos al margen de sus respectivos proyectos, afectando el equilibrio de precios del mercado?”.*

Es de recordar que, con el propósito de acceder a los beneficios tributarios contemplados en los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014 – es decir, la deducción especial y la depreciación acelerada de activos para efectos del impuesto sobre la renta y complementario respectivamente– es preciso que el contribuyente, además del cumplimiento de otros requisitos, demuestre la titularidad de las nuevas inversiones en nuevos proyectos de FNCE o de gestión eficiente de la energía.

En ese orden de ideas, la enajenación de los mencionados proyectos, antes de que finalice el período de depreciación o amortización de los activos involucrados en el mismo, acarrea la pérdida de dichos incentivos, motivo por el cual se deberán restituir las sumas resultantes de su aplicación, *“incorporándolas como renta líquida por recuperación de deducciones en los términos de los artículos 195 y 196 del Estatuto Tributario”.*

En cuanto a la exclusión del impuesto sobre las ventas y la exención del gravamen arancelario, contempladas en los artículos 12 y 13 de la Ley 1715 de 2014, debe tenerse presente que para hacerse acreedor de dichos beneficios se deberá contar con la certificación de la ANLA, tanto para las adquisiciones nacionales como para las importaciones, la cual, a su vez, exige obtener previamente la certificación expedida por el Ministerio de Minas y Energía mediante la cual se dé aval al proyecto de FNCE.

Luego, si el adquirente de equipos, elementos y maquinaria, inicialmente destinados a nuevas inversiones y preinversiones para la producción y utilización de energía a partir FNCE, los

enajena posteriormente, dicha venta no gozará de la exclusión del IVA, con lo cual se salvaguarda una sana competencia en el mercado.

En lo que se refiere a la protección de la competencia, se remitirá la presente pregunta a la Oficina Asesora Jurídica de la Superintendencia de Industria y Comercio para que se pronuncie en lo de su competencia, conforme al artículo 7° del Decreto número 4886 de 2011.

11. ***“¿Qué medidas se contemplan por parte de la administración para prever o afrontar el uso indebido de los incentivos que concede la Ley 1715 de 2014?”***.

Se remitirá la pregunta a la Dirección de Gestión de Fiscalización de esta Entidad para que se pronuncie en lo de su competencia, acorde con el artículo 30 del Decreto número 4048 de 2008.

“Teniendo en cuenta:

Lo establecido en el numeral 5 del artículo 2.2.3.8.2.3 del Decreto número 1073 de 2015”.

12. ***“¿Se entiende superado el concepto DIAN número 61706 de 2014, bajo el entendido de que el contribuyente declarante de renta, titular de nuevas inversiones en proyectos de FNCE o gestión eficiente de la energía, puede aplicar de forma concurrente la deducción especial y la depreciación acelerada de activos (...)?”***.

Mediante Oficio número 061706 del 5 de noviembre de 2014 este Despacho concluyó que ***“al tratarse de dos beneficios, el contribuyente deberá optar por deducir el total del costo del bien sin que supere el 50% de la renta líquida del contribuyente determinada antes de restar el valor de la inversión, de conformidad con el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, o por depreciar dicho valor durante la vida útil del activo, de acuerdo con el artículo 128 del Estatuto Tributario sin que pueda ser solicitada de manera concurrente toda vez que al hacerlo se estaría reconociendo doblemente un mismo hecho económico”*** (negrilla fuera de texto).

Ahora bien, el numeral 5 del artículo 2.2.3.8.2.3 del Decreto número 1073 de 2015 consagra:

“Los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta obligados a llevar contabilidad podrán, adicional a lo establecido en los numerales 1 y 2 de este artículo, en el año en que se efectúe la inversión, deducir por las nuevas inversiones en proyectos de FNCE o gestión eficiente de la energía, el valor por depreciación o amortización que corresponda de acuerdo con el régimen general de deducciones previsto en el Estatuto Tributario o aquel previsto en el artículo 14 de la Ley 1715 de 2014” (negrilla fuera de texto).

Así las cosas, debe entenderse que el pronunciamiento previamente reseñado perdió vigencia y, por tanto, no es aplicable.



En los anteriores términos se resuelve su consulta 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 directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a 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,

El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (A),

Juan Manuel Moreno Rodríguez.

Publicado en D.O. 49.773 del 1º de febrero de 2016.