

CONCEPTO 25661 DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2015

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 001399 del 15/01/2015

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptor Deducción de Intereses

SUBCAPITALIZACIÓN

SUBCAPITALIZACIÓN - DEDUCCIÓN DE GASTOS POR CONCEPTO DE INTERESES

Fuentes formales Estatuto Tributario artículo 118-1

Decreto 3027 de 2013

Ley 1607 de 2012 artículo 109

PROBLEMA JURÍDICO

¿Se encuentran excluidos de la limitación prevista en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario los intereses pagados por las empresas prestadoras de servicios públicos que construyen directamente proyectos de infraestructura para la prestación de servicios públicos, las cuales son financiadas con endeudamiento?

TESIS JURÍDICA

Los intereses pagados por las empresas prestadoras de servicios públicos que construyen directamente proyectos de infraestructura para la prestación de servicios públicos están sujetos a las reglas de subcapitalización prevista en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario. Estas reglas NO se aplican a la deducción de intereses generados por la financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos que tengan como propósito especial adelantar tales proyectos.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Consagra el artículo 118-1 del Estatuto Tributario lo siguiente:

Artículo 118-1. Subcapitalización. <Artículo adicionado por el artículo

109 de la Ley 1607 de 2012.> Sin perjuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en este Estatuto para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, **los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sólo**



podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

En virtud de lo dispuesto en el inciso anterior, **no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.**

Parágrafo 1. Las deudas que se tendrán en cuenta para efectos del cálculo de la proporción a la que se refiere este artículo son las deudas que generen intereses.

Parágrafo 2. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se constituyan como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda a los que se refiere la Ley 1537 de 2012 sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por cuatro (4) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

Parágrafo 3. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Parágrafo 4. Lo dispuesto en este artículo **no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial.**

(Se resalta)

Este despacho para efectos del problema jurídico materia de análisis resalta dos aspectos de la norma citada: la forma como opera la regla de subcapitalización y una de las excepciones a esta regla. Sobre el primer aspecto consagra la norma una limitación general a los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, respecto de la deducción de intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

De los antecedentes de la Ley 1607 de 2012, que a través de su artículo 109 adicionó el artículo 118-1 al Estatuto Tributario, se extrae que la filosofía que justifica la introducción de la figura de la subcapitalización consiste en incentivar la financiación de las empresas con capital en lugar de deuda, promoviendo la solidez y liquidez de las empresas frente a terceros y limitando el costo fiscal de las deducciones por pago de intereses, además de crear una mayor neutralidad frente a las opciones de capitalización de las empresas que generalmente tienen el sesgo que favorece a la deuda sobre el capital, en razón de la deducibilidad de los intereses.



Como ya se había mencionado, en la normatividad fiscal colombiana esta limitación aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con solo dos excepciones a saber: la primera para aquellos contribuyentes que están sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia y la segunda respecto de aquellos casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos.

Para efectos de la aplicación de la exclusión relacionada con la financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, el decreto 3027 del 27 de diciembre de 2013 en su artículo 5 establece que se entiende por infraestructura de servicio público todo conjunto de bienes organizados de forma permanente y estable, que sean necesarios para la prestación de servicios sometidos a la regulación del Estado y bajo su control y/o vigilancia, y que propendan por el crecimiento, competitividad y mejora de la calidad de la vida de los ciudadanos.

Este despacho llama la atención en la forma como el citado párrafo 4 establece una condición para que las reglas de subcapitalización previstas no apliquen en los casos en que se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial, aspecto que está directamente relacionado con el problema jurídico planteado.

En efecto, la consulta versa sobre la posibilidad de no aplicar las reglas de subcapitalización, para el caso de los intereses pagados por las empresas prestadoras de servicios públicos que construyen directamente proyectos de infraestructura para la prestación de estos servicios, en aquellos casos que se financien con endeudamiento, hipótesis respecto de la cual este despacho concluye que no está cubierta por el párrafo 4 del artículo 118-1 del Estatuto Tributario.

Lo anterior debido a la condición planteada en la norma en comento sobre el tipo de ente a la que aplica la excepción: sociedades, entidades o vehículos de propósito especial, siendo esta última acepción obligatoria en todos los casos, es decir que en cada uno de los casos la constitución de estos entes debe tener como propósito la construcción de proyectos de infraestructura para la prestación de servicios públicos. Nótese como en el párrafo 4 se utiliza la palabra “siempre” para establecer esta condición.

Este requisito no se entiende cumplido en el caso de una empresa prestadora de servicios públicos, pues esta no se constituye con ese propósito, tal como lo señala el artículo 17 de la Ley 142 de 1994 que respecto de su naturaleza jurídica señala que son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

En concordancia con las anteriores conclusiones, este despacho considera pertinente traer a colación la tesis jurídica expuesta en el concepto 056282 del 26 de septiembre de 2014: Por lo anterior, las empresas prestadoras de servicios públicos que adelanten proyectos de infraestructura de servicios públicos están sujetas a las reglas de subcapitalización, excluyéndose únicamente los intereses por financiación de proyectos de infraestructura



siempre y cuando los mismos cumplan la condición de estar a cargo de sociedades, entidades o vehículos que tengan como propósito especial adelantar tales proyectos.

Postulado este a partir del cual se desprende como principal consecuencia que la regla de Subcapitalización NO aplicará a los proyectos de infraestructura de servicios públicos siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos que tengan como propósito especial adelantar tales proyectos, tal como se ha concluido en este escrito.

La consecuencia aquí expuesta no se compadece entonces con la tesis jurídica esbozada en el concepto de la referencia, por lo que con el fin de dar claridad y seguridad jurídica en el pronunciamiento se aclara la tesis allí planteada señalando que:

Las empresas prestadoras de servicios públicos están sujetas a las reglas de subcapitalización. La regla de subcapitalización **NO** aplica a la deducción de intereses generados por la financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos que tengan como propósito especial adelantar tales proyectos.

Así las cosas, se aclara la tesis jurídica del concepto 056282 de 2014 septiembre 26 en los términos anteriormente expuestos.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” -“técnica”-, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

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