

CONCEPTO 21647 DEL 16 DE AGOSTO DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor

MARIA PAZ ARROYAVE VILLA

Carrera 8 N° 97-61 Apto 402 Torre 3

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100038922 del 12/07/2018

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor	Beneficios Tributarios
Fuentes formales	Estatuto Tributario. Art 102 Ley 1715 de 2014 Decreto 1073 de 2015

Cordial Saludo Sra. María Paz Arroyave

De acuerdo con el artículo 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, en ejercicio funciones relacionadas con la interpretación de las normas tributarias de competencia de la DIAN y en aras de precisar aspectos concernientes al impuesto sobre la renta y complementarios, se emite el presente concepto:

Consulta No. 1. De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1715 de 2014 y considerando que el numeral 8 del artículo 102 del Estatuto Tributario consagra un régimen de transparencia bajo el cual los titulares de derechos fiduciarios tendrán derecho a disfrutar del beneficio correspondiente, ¿es posible que en caso de que un patrimonio autónomo que realice inversiones en funciones no convencionales de energía (que se ajusten a lo dispuesto en la Ley 1715 de 2014) los diferentes fideicomitentes (titulares de derechos fiduciarios) den aplicación a los beneficios consagrados en dicha ley de acuerdo con su porcentaje de participación sobre el patrimonio autónomo?

Los artículos 11 y 14 de la Ley 1715/2014 señalan que serán acreedores de los incentivos tributarios aquellos contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta que cumplan los requisitos previstos en la Ley y en la disposición reglamentaria (Decreto 2143/2015, "por el cual se adiciona el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, en lo relacionado con la definición de los

lineamientos para la aplicación de los incentivos establecidos en el Capítulo III de la Ley 1715 de 2014”).

Ahora bien, teniendo en cuenta que los patrimonios autónomos, por regla general, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, podría pensarse que estos vehículos no podrían dar aplicación a los beneficios de la mencionada Ley.

Sin embargo, el artículo 102 del Estatuto Tributario (en adelante “E.T.”) consagra una serie de reglas aplicables a los contratos de fiducia mercantil. Concretamente, el mencionado artículo hace un reconocimiento expreso del principio de transparencia en los vehículos fiduciarios (patrimonios autónomos). A continuación, se transcriben los numerales pertinentes:

- 1. "Artículo 102. Contratos de fiducia mercantil. Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:*

Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada período gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras, al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse una liquidación de los resultados obtenidos en el respectivo período por el fideicomiso, y por cada beneficiario, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

- 2. Las utilidades o pérdidas obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario.*

3. *Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, estas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios. En los fideicomisos de garantía se entenderá que el beneficiario es siempre el constituyente.*
4. *Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto.*

(...)

8. Cuando la ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio podrá realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, o de un fondo de inversión de capital, caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.

(...)”

Al respecto, el Concepto DIAN No. 7553 del 06/04/2016 analizó los numerales transcritos y concluyó lo siguiente:

“De la regla establecida en el artículo 102 se desprende las siguientes consecuencias:

- a) *El derecho fiduciario que recibe el constituyente por el bien entregado afecto al patrimonio autónomo, recibe el mismo tratamiento desde el punto de vista fiscal de aquel bien, no solo en lo asociado a su costo sino también a las condiciones*

tributarias del mismo. Supuesto este que reconoce el carácter instrumental del negocio fiduciario.

- b) *La causación del ingreso proveniente de los contratos de fiducia mercantil surge, ya sea en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, en consecuencia las utilidades o pérdidas obtenidas en el fideicomiso se deberán incluir en las declaraciones de renta de los beneficiarios en el mismo año en que se generan a favor o en contra del patrimonio autónomo, reflejando de este manera la connotación de la transparencia fiscal incluida en la Ley 1607 de 2012.*
- c) *Atendiendo la connotación instrumental del negocio fiduciario, el régimen consagrado en el artículo 102 establece que las operaciones que generen beneficios tributarios se podrán realizar a través del patrimonio autónomo, sin que el titular del mismo pierda el derecho a los mismos”*

Así las cosas, del numeral 8 del artículo 102 del E.T. y de la doctrina fijada por este Despacho, se concluye que el titular de las inversiones realizadas en virtud de la Ley 1715 de 2014 podrá acceder a los incentivos tributarios allí previstos, aun cuando las inversiones se realicen a través de un patrimonio autónomo. Lo anterior, toda vez que cualquier beneficio tributario en el impuesto sobre la renta y complementario, se traslada al beneficiario, fideicomitente o adherente (según sea el caso), incluso cuando la operación que da lugar al beneficio se realiza a través de un patrimonio autónomo

Como lo indica el Concepto DIAN No. 7553 del 05 de abril de 2016 antes mencionado; afirmar lo contrario sería desatender las reglas especiales del artículo 102 del E.T. y hacer nugatoria la condición establecida en su numeral 8.

Consulta No. 2. Teniendo en cuenta que el titular de los beneficios tributarios de los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 es el contribuyente titular de las inversiones en los activos, y que no se exige que este sea quien genere la energía, la comercialice o que la utilice para su propio consumo, ¿es posible que el contribuyente que hace las inversiones utilice los beneficios tributarios dispuestos en la Ley por haber efectuado inversiones en activos que se utilicen para la generación de energía con fuentes no convencionales cumpliendo los requisitos dispuestos en la Ley

1715 de 2014 a pesar de que este contribuyente no sea el dueño de la energía generada con dichos activos?

El artículo 3 de la Ley 1715 de 2014 establece su ámbito de aplicación en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 3. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El ámbito de aplicación de la presente ley cubre a todos los agentes públicos y privados que intervengan en la definición de políticas sectoriales en el desarrollo y el aprovechamiento de las fuentes no convencionales de energía, principalmente, aquellas de carácter renovable, en el fomento de la gestión eficiente de la energía, y en la prestación del servicio de energía eléctrica y sus actividades complementarias conforme a lo dispuesto en las Leyes 142 y 143 de 1994 y demás normas complementarias."

Ahora bien, los requisitos para acceder a los diferentes incentivos tributarios, se desarrollan teniendo en cuenta el ámbito de aplicación de la misma.

Es así como, respecto a la deducción especial sobre el impuesto de renta y complementarios, el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 y el artículo 2.2.3.8.2.1. del Decreto 2143 de 2015 indican que la deducción será procedente respecto de aquellos contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, que realicen 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 (...)".

En esa línea, el numeral 4 del artículo 2.2.3.8.2.3. del Decreto 2143 de 2015 dispone que "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"

Los términos (i) nuevas inversiones, (ii) nuevos proyectos y (iii) gestión eficiente de la energía, se encuentran definidos en las siguientes disposiciones:

- Nuevas inversiones en proyectos FNCE (artículo 2.2.3.8.1.1. del Decreto 2143 de 2015): *"Se consideran nuevas inversiones el aporte y/o erogaciones de recursos financieros que tengan como objetivo el desarrollo de fuentes no convencionales de energía y que se realicen a partir de la vigente del presente decreto."*

- Nuevos proyectos de FNCE (artículo 2.2.3.8.1.1. del Decreto 2143 de 2015): *“Son aquellas actividades que se desarrollan de manera coordinada para instalar capacidad de generación de energía eléctrica a partir de FNCE desde la expedición del presente decreto. Puede incluir actividades como investigación y desarrollo tecnológico o formulación e investigación preliminar; estudios técnicos, financieros, económicos y ambientales definitivos, adquisición de equipos, elementos maquinaria, y montaje y puesta en operación.”*.
- Gestión eficiente de la energía (numeral 19 del artículo 5 de la Ley 1715 de 2014):

“Conjunto de acciones orientadas a asegurar el suministro energético a través de la implementación de medidas de eficiencia energética y respuesta de la demanda.”

De conformidad con las disposiciones transcritas, tendrán derecho a deducir hasta el 50% del valor de las inversiones aquellos contribuyentes que en el ámbito de la producción y utilización de energía, sean titulares de nuevas inversiones en nuevos proyectos de FNCE y gestión eficiente de la energía.

Por su parte, respecto del régimen de depreciación acelerada, el artículo 14 de la Ley 1715 y el artículo 2.2.3.8.5.1. del Decreto 2143 de 2015, indican que podrán aplicar el incentivo “aquellos generadores de energía a partir de FNCE que realicen nuevas inversiones en maquinaria, equipos, y obras civiles adquiridos y/o construidos con posterioridad a la vigencia de la Ley 1715 de 2014, exclusivamente para las etapas de pre inversión, inversión y operación de proyectos de generación a partir de FNCE (...)”.

El término “generador de energía” encuentra explicación a lo largo del artículo 5 de la Ley 1715 de 2014; asimismo, el término “nuevas inversiones” y las etapas de proyectos de FNCE o gestión eficiente de la energía se encuentran definidas en el artículo 2.2.3.8.1.1. del Decreto 2143 de 2015 en los siguientes términos:

“Etapas de proyectos FNCE o gestión eficiente de la energía. En la aplicación de los incentivos de que trata el presente Decreto, se entenderán por etapas del proyecto las siguientes: i) etapa de pre inversión (investigación y desarrollo tecnológico o formulación e investigación preliminar); ii) etapa de inversión (estudios técnicos, financieros, económicos y ambientales definitivos, montaje e inicio

de operación); y iii) etapa de operación (administración, operación y mantenimiento)”

De conformidad con las disposiciones transcritas, podrán aplicar el incentivo de depreciación acelerada aquellos generadores de energía a partir de FNCE, que realicen nuevas inversiones destinadas exclusivamente para las etapas de pre inversión, inversión y operación de proyectos de generación a partir de FNCE. Lo anterior, con base en la definición establecida en el artículo 2.2.3.8.1.1. del Decreto 1073 de 2015, el cual determina que son:

“(…) Generadores de energía a partir de FNCE: Para efectos de la aplicación del presente decreto, son todos los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y obligados a llevar contabilidad que generen energía para venta o autoconsumo, a partir de FNCE. (...)”

De acuerdo con dicha definición, y teniendo en cuenta que el beneficio aplica para los “generadores de energía”, sólo podrán acceder al beneficio de depreciación acelerada, aquellos contribuyentes que generen energía para venta o autoconsumo.

En conclusión, podrán acceder a los incentivos tributarios aquellos contribuyentes que, observando el ámbito de aplicación de la Ley 1715 de 2014 y el Decreto 2143 de 2015, cumplan con la finalidad y lineamientos previstos en las disposiciones mencionadas, tanto para la deducción en el impuesto sobre la renta como para el régimen de depreciación acelerada.

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,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección da Gestión Jurídica
UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c - 38. Piso 4. Edificio San Agustín