

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-957

03/08/2022

Bogotá, D.C.

DIAN 3/08/2022
SUBDIRECCIÓN DE NORMATIVA Y DOCTRINA-
100208192

Remite

Destinatario JOSE BELEÑO LEON

No. Radicado 00052022905821

Folios 3 Anexos 0

Tema: Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC)
Obras por impuestos

Descriptor: Aplicación y procedimiento

Fuentes formales: Artículo 23 de la Ley 383 de 1997
Artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley 1715 de 2014
Artículos 237 y 238 de la Ley 1819 de 2016
Artículo 800-1 del Estatuto Tributario
Artículos 1.2.1.23.1.1., 1.2.1.23.1.3., 1.6.5.1.1. al 1.6.6.5.5. del
Decreto 1625 de 2016
Decreto 895 de 2022

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Por medio del radicado de la referencia, el peticionario plantea varias inquietudes relacionadas con la aplicación de los regímenes tributarios establecidos para empresas ubicadas en las denominadas Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado ("ZOMAC") y el de obras por impuestos, las cuales se resolverán cada una a su turno, así:

- 1- ***“¿Es posible combinar los dos mecanismos tributarios de las Zomac a (sic) un mismo proyecto?” (régimen tributario aplicable en las ZOMAC y Obras por Impuestos).***

En primer lugar, se resalta que estos regímenes están regulados por los artículos 237 y 238 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, con sus respectivos decretos reglamentarios.

En relación con el régimen de tributación para las sociedades que inicien actividades en las ZOMAC el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016, establece:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“Las nuevas sociedades (...) que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en las Zomac, y que cumplan con los montos mínimos de inversión y de generación de empleo que defina el Gobierno nacional, cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

a) La **tarifa** del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean micro y pequeñas empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 0%; por los años 2022 a 2024 la **tarifa** será del 25% de la tarifa general del impuesto sobre la renta para personas jurídicas o asimiladas; para los años 2025 a 2027 la **tarifa** será del 50% de la tarifa general; en adelante tributarán a la tarifa general;

b) La **tarifa** del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean medianas y grandes empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 50% de la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas o asimiladas; por los años 2022 a 2027 la **tarifa** será del 75% de la tarifa general; en adelante las nuevas grandes sociedades tributarán a la tarifa general”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

En cuanto al mecanismo de obras por impuestos, el artículo 238 *ibidem*, establece:

“ARTÍCULO 238. OBRAS POR IMPUESTOS. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT, podrán efectuar el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto a cargo determinado en la correspondiente declaración de renta, mediante la destinación de dicho valor a la inversión directa en la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en los diferentes municipios ubicados en las Zomac, que se encuentren debidamente aprobados por la Agencia para la Renovación del Territorio ART, previo visto bueno del Departamento Nacional de Planeación (DNP), relacionados con el suministro de agua potable, alcantarillado, energía, salud pública, educación pública o construcción y/o reparación de infraestructura vial.

(...)

PARÁGRAFO 7o. (Adicionado por el artículo 78 de la Ley 2010 de 2019). Los contribuyentes podrán optar por el mecanismo de obras por impuestos previsto en el presente artículo, o por el establecido en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Así mismo, el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 79 de la Ley 2010 de 2019 y modificado por el artículo 34 de la Ley 2155 de 2021, estableció una segunda modalidad para el mecanismo de obras por impuestos, precisando que:

“Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio **títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta**, en los términos previstos en la presente disposición. Los compromisos de inversión adquiridos en estos convenios no podrán superar el treinta por ciento (30%) del patrimonio contable del contribuyente, para lo cual se tendrá en cuenta el patrimonio del año inmediatamente anterior a la suscripción de los mismos. (...)

Subdirección de Normativa y Doctrina

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac), (...). Los proyectos a financiar podrán comprender las obras, servicios y erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preoperación, ejecución, operación, mantenimiento e interventoría, en los términos establecidos por el manual operativo de Obras por Impuestos, según el caso. También podrán ser considerados proyectos en jurisdicciones que, sin estar localizadas en las Zomac, de acuerdo con el concepto de la Agencia de Renovación del Territorio, resulten estratégicos para la reactivación económica y/o social de las Zomac, o algunas de ellas. (...).

(...)

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

(...)

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

(...)

Las obras por impuestos no tendrán derecho a los beneficios establecidos en los artículos 258-1 y demás consagrados en el Estatuto Tributario. (...). (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Así, resulta claro que mientras uno de los referidos mecanismos permite la aplicación de una tarifa reducida del impuesto sobre la renta (régimen ZOMAC, artículo 237 de la Ley 1819 de 2016), los otros tienen que ver con la forma de extinguir la obligación tributaria (obras por impuestos, artículos 238 de la Ley 1819 de 2016 y 800-1 *ibidem*).

De otra parte, de los artículos 1.6.5.1.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016 se observa que éstos no disponen prohibición expresa para aplicar simultáneamente el régimen de tributación para las nuevas sociedades que inicien actividades en las ZOMAC previsto en el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016 y el mecanismo de obras por impuestos.

En consecuencia, en el entendido que la pregunta se orienta a saber si una nueva sociedad ubicada en la ZOMAC puede acogerse simultáneamente al tratamiento consagrado en el artículo 237 *ibidem* y, a su vez, aplicar la figura de "obras por impuestos" de los artículos 238 *ibidem* y 800-1 del Estatuto Tributario, se colige que al no existir una prohibición expresa en las normas vigentes en tal sentido, resulta posible su aplicación simultánea en tanto se cumplan -en cada caso particular- todos los requisitos y condiciones definidos por la Ley y en sus reglamentos para cada una de estas.

En todo caso, será importante tener en cuenta que la norma del Estatuto Tributario establece, para efectos de las obras por impuestos, que no se tendrá derecho a los beneficios establecidos en los artículos 258-1 y demás consagrados en el Estatuto.

2- "¿(...) una planta de generación de electricidad registrada en un municipio Zomac puede acumular los dos beneficios tributarios del régimen especial de renta y obras por impuestos? ¿Podría esta planta de generación de energía a su vez aplicar a (sic) los incentivos tributarios de los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley 1715 de 2014?"

En primer lugar, se precisa que los tratamientos tributarios objeto de consulta están destinados a las personas jurídicas (i.e., nuevas sociedades con tarifas reducidas del impuesto sobre la renta y complementarios – cfr. artículo 237 de la Ley 1819 de 2016) y no a los establecimientos de comercio (pudiéndose entender una planta de generación de electricidad como parte de un conjunto de bienes económicamente organizados y destinados a un fin – cfr. artículo 515 del Código de Comercio).

Subdirección de Normativa y Doctrina

Ahora bien, respecto al segundo interrogante, el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 en relación con la concurrencia de beneficios fiscales, dispone:

“(...) 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: a) Las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación directa de causalidad con la renta y 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 (...). (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De otra parte, la Ley 1715 de 2014, modificada por la Ley 2099 de 2021, y reglamentada mediante el Decreto 895 de 2022, dispone los diferentes incentivos tributarios aplicables a la generación de energía eléctrica con fuentes no convencionales (FNCE) y a la gestión eficiente de la energía. En particular, los artículos 11, 12, 13 y 14 de esta ley consagran los siguientes:

- Deducción del 50% en renta del total de la inversión realizada para tal efecto.
- Exclusión del impuesto sobre las ventas (IVA) en la adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de proyectos de generación con FNCE y gestión eficiente de la energía.
- Incentivo arancelario.
- Incentivo contable para depreciación acelerada de activos.

Así, en relación con los incentivos de la Ley 1715 de 2014, se debe observar que la naturaleza y hecho económico de cada uno de los tratamientos o mecanismos tributarios enunciados por los artículos 237 y 238 de la Ley 1819 de 2016 (ya expuestos en el punto anterior) son distintos a los incentivos previstos por los artículos 11, 12, 13 y 14 *ibidem* e, igualmente, no corresponden a las limitantes o prohibiciones que se aducen en el marco de las inversiones de obras por impuestos del numeral 6 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario. En todo caso, su aplicación particular deberá ser analizada y definida directamente por cada contribuyente -en su caso puntual- previo cumplimiento de los requisitos y condiciones definidas en la ley y su reglamento.

3- “Si un grupo de empresas se asocian para iniciar una nueva sociedad en un municipio ZOMAC para construir una nueva empresa de generación, ¿Es posible sumar los impuestos de las empresas socias para calcular el impuesto a cargo y lograr los beneficios tributarios respectivos?”

Ya que se plantea la constitución de una nueva sociedad bajo las condiciones requeridas por el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016 (y su reglamentación), debe comprenderse que, al tratarse de una persona jurídica diferente de las que la integran, es a ésta, en su calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, a quien le corresponderá hacer efectivo los correspondientes estímulos tributarios (cuando a ello haya lugar), los cuales no son extensibles directamente a sus socios o accionistas.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Así, no habrá lugar a la sumatoria de los impuestos a cargo de cada una de las sociedades que integran la nueva sociedad -en su calidad de socias o accionistas- para determinar el impuesto a cargo de esta última.

Por tanto, la nueva sociedad, obligada a llevar contabilidad, deberá reconocer -de manera independiente de sus socios o accionistas y para efectos fiscales- sus activos y pasivos, así como los ingresos, costos y gastos por ella devengados, de acuerdo con la normatividad vigente aplicable.

- 4- ***“¿Es necesario que la energía producida por una planta generadora (...) construida y registrada en un municipio de ZOMAC sea consumida (parcial o totalmente en ese municipio) para acceder a los beneficios tributarios mencionados?”***

Bajo el entendido que el supuesto planteado involucre la prestación de servicios, se sugiere tener en cuenta lo señalado en el artículo 1.2.1.23.1.2. del Decreto 1625 de 2016 que precisa:

“Se entiende que el contribuyente desarrolla toda la actividad económica en las (...) ZOMAC, cuando la actividad económica se realiza dentro de los municipios declarados como (...) ZOMAC. En especial, se entiende que las actividades industriales o agropecuarias, de servicios y de comercio, se desarrollan en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC, cuando:

(...)

2. Servicio: Cuando la sociedad beneficiaria del incentivo tributario opere y/o preste los servicios dentro y desde las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC, hacia otras partes del país o del exterior. (...). (Subrayado fuera de texto).

- 5- ***“La vigencia de los diez años de los dos beneficios tributarios en las Zomac se cuenta desde el momento en que se registra la nueva sociedad en el municipio Zomac o son diez años fijos entre el 2017 – 2027 (...) ¿cómo son los porcentajes de retención o autorretención?”***

El artículo 237 de la Ley 1819 de 2016 consagró un parámetro temporal para la aplicación del régimen tributario *sub examine*, asignando un periodo de 10 años, comprendido entre el año 2017 y el año 2027; de modo que el referido lapso de 10 años transcurre independientemente de la fecha de constitución e inscripción en el registro mercantil de la nueva sociedad (cfr. artículo 1.2.1.23.1.3. del Decreto 1625 de 2016), interesada en acceder a lo previsto en el artículo 237 *ibidem*.

Así las cosas, las tarifas reducidas del impuesto sobre la renta y complementarios serán las aplicables según el año en que cada nueva sociedad se constituya e inscriba en el registro mercantil.

En cuanto a la retención y autorretención a título del impuesto sobre la renta, se sugiere la lectura del artículo 1.2.1.23.1.10. del Decreto 1625 de 2016.

- 6- ***“¿Todavía es posible presentar iniciativas de proyectos estructurados para ser desarrollados en municipios Zomac? ¿Existe fecha límite para la presentación de iniciativas? ¿Qué debo hacer para obtener la contraseña para acceder a la plataforma SUIFP y a la información de las iniciativas listadas en el banco de proyectos de inversión de obras por impuestos?”***

Subdirección de Normativa y Doctrina

Por no ser competencia de esta Entidad el tema consultado, se da traslado del presente interrogante a la Agencia para la Renovación del Territorio (ART) y al Departamento Nacional de Planeación (DNP) para su atención, mediante copia del presente documento.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

NICOLAS
BERNAL
ABELLA

Firmado digitalmente
por NICOLAS BERNAL
ABELLA
Fecha: 2022.07.28
19:13:09 -05'00'

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

Proyectó: Pedro Pablo Contreras C.

Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda

Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 25/07/2022