

**RAD: 905415**

100208221-816

Bogotá, D.C. **10/06/2021**

Tema	Mecanismo de pago del impuesto sobre la renta y complementarios - Obras por impuestos
Descriptores	Prohibiciones
Fuentes formales	Artículos 26 y 107 del Estatuto Tributario Artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 Artículo 1.6.5.1.2 del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, 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.

Mediante el radicado de la referencia, se consulta respecto al alcance del concepto de "*actividades relacionadas con la actividad generadora de renta*" que se expresa en el artículo 1.6.5.1.2. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 modificado por el Decreto 2469 de 2018, el cual establece el ámbito de aplicación del mecanismo de pago de obras por impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

### **1. Marco jurídico aplicable**

El artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 dispone el mecanismo de pago de obras por impuestos, el cual, permite a 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, 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.

Por su parte, el Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 2469 de 2018, dispone en el artículo 1.6.5.1.2. el ámbito de aplicación del citado mecanismo de pago, indicando en el inciso segundo que:

“(…)

*Las inversiones en infraestructura física que pueden postular las **entidades establecidas en el parágrafo 1 del artículo 236 y en el **parágrafo 5 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no pueden ser de aquellas relacionadas con su actividad generadora de renta** y no deben corresponder a las que de **ordinario** deban ejecutarse en virtud de mandato legal, acto administrativo o decisión judicial. (...)***. (Negrilla por fuera de texto)

Nótese que el parágrafo 5 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, el cual fue adicionado por el artículo 2º del Decreto Ley 883 de 2017, señala lo siguiente: “*Las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales y de hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, podrán acogerse al mecanismo de pago previsto en este artículo, para lo cual deberán cumplir con todos los requisitos legales y reglamentarios establecidos*”.

Ahora bien, respecto al alcance de lo que debe entenderse por “actividad generadora de renta” y, en la medida en que el legislador no estableció una definición especial en el marco del mecanismo de pago bajo análisis, se debe tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 26 y 107 del Estatuto Tributario, normas que respecto al impuesto sobre la renta y complementarios disponen, entre otros:

*“ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.*

*“ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes (...)*. (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior en la medida en que, al ser el mecanismo de pago de obras por impuestos aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con el criterio de interpretación sistemático y por contexto, la expresión “actividad generadora de renta” debe entenderse conforme al alcance de lo que en el régimen de dicho tributo se conoce como la “actividad productora de renta”, concepto que resulta concluyente en la determinación de los ingresos gravados y la procedencia de las expensas necesarias deducibles.

## **2. Consideraciones jurisprudenciales sobre la determinación de los conceptos de “actividad productora de renta” y “actividades relacionadas con la actividad productora de renta” y su alcance en el mecanismo de pago de obras por impuestos**

En relación con la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, el Consejo de Estado por medio de la Sección Tercera en sentencia de Unificación con expediente No. 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329) CE-SUJ-4-005 de 26 de noviembre 2020, cuyo Consejero Ponente fue el Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, explicó que:

(...) Para la interpretación de este artículo se adoptan las siguientes reglas que unifican la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el entendimiento y alcance del artículo 107 del ET:

*“1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. (...)”*

*3. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-516 de 2017 al estudiar la constitucionalidad del Decreto Ley 883 de 2017 *ídem* consideró que:

*“(...) como la fuente de vicios se origina en la circunstancia de que el mecanismo de pago de los impuestos a través de la realización de obras, puede ser utilizado para efectuar inversiones que en todo caso este sector debe realizar en el marco de su actividad productiva, la intervención judicial se debe orientar a excluir del mecanismo de obras por impuestos, este tipo de inversiones (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

*“En efecto, los artículos 1 y 2 del Decreto 883 de 2017 extienden la figura de obras por impuestos al segmento económico descrito, prescindiendo de una particularidad constitucionalmente relevante, como es que la actividad extractiva supone la realización de obras de infraestructura física, que pueden consistir en carreteras o vías para el transporte de los minerales extraídos, o en escuelas o centros de salud en los territorios en donde se asienta la actividad productiva, para los trabajadores de tales empresas. En ocasiones, incluso, por vía judicial o por vía administrativa, se ordena la construcción de obras como mecanismo de compensación por los daños sociales o ambientales generados con la actividad extractiva.*

*Y justamente, bajo la actual normativa, las referidas empresas podrían hacer uso del mecanismo de las obras por impuestos para realizar inversiones que en todo caso harían en el giro ordinario de sus negocios o que están obligadas a realizar en virtud de un mandato judicial o de autoridad administrativa con los recursos que se originan en una obligación tributaria. Con ello, desde una perspectiva material, el Ejecutivo habría otorgado una exención a este segmento económico. Y a su turno, como otros sectores no tienen la particularidad de tener que construir obras de infraestructura para adelantar su actividad económica, la disposición legal generaría un trato inequitativo, y contrario al principio de igualdad, entre los contribuyentes en general, y las empresas mineras, de hidrocarburos y portuarias, y establecería un beneficio que no guarda relación con la capacidad económica de los contribuyentes”. (Subrayado fuera de texto).*

Por lo anterior, la Corte decidió entre otros: *“declarar la exequibilidad del Decreto Ley 883 de 2017, en el entendido de que las inversiones en infraestructura física que pueden realizar las entidades establecidas en el parágrafo primero del artículo 236 y en el parágrafo 5º del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no deben tener relación de causalidad con su actividad generadora de renta, y no deben corresponder a las que de ordinario deban ejecutarse en virtud de mandato legal, acto administrativo o decisión judicial”. (Subrayado fuera de texto).*

### 3. Análisis y conclusiones aplicables al supuesto consultado

En este orden de ideas y, retomando lo antes expuesto, se concluye:

- 3.1. El legislador no estableció una definición especial para los conceptos “actividad generadora de renta” y “relacionadas con su actividad generadora de renta” en el marco del mecanismo de pago bajo análisis. En esa medida, el alcance de dichas expresiones debe determinarse a partir de una interpretación armónica y razonable de la normativa y jurisprudencia vigente.
- 3.2. Así, en relación con el concepto de “**actividad generadora de renta**” en el marco del mecanismo de pago bajo análisis, podrá entenderse esta como aquella que comprende la **actividad económica productiva del contribuyente**, sobre la cual se da el **giro ordinario de sus negocios**. Es decir, esta recae sobre las actividades que realizan los contribuyentes, bajo la naturaleza de actos de

comercio o mercantiles **habituales**, en el **desarrollo de su objeto social**, tanto principal como secundario, para la **generación de sus ingresos**.

En ese sentido, para este Despacho este concepto se extiende a las actividades que **ordinaria y habitualmente** desarrolla el contribuyente **relacionadas con su objeto social**, no estando incluidas aquellas operaciones que se realizan de forma **extraordinaria o esporádica** y que resultan ajenas al objeto mismo para el cual fueron creadas.

- 3.3. En el mismo sentido, por **actividades que se relacionan con la actividad generadora de renta del contribuyente** debe entenderse como aquellas que son realizadas por el contribuyente en **desarrollo o ejecución de su actividad productora de renta** y, en este sentido, pueden ser susceptibles de ser consideradas bien, como un **costo fiscal** que da lugar a un gasto por depreciación, o bien, como una expensa deducible por tener un **nexo causal necesario** con la actividad productora de renta.
- 3.4. Sin perjuicio de lo anterior, téngase en cuenta que deberá, en cada caso concreto, determinarse el alcance de la actividad generadora de renta y las actividades que se realizan en desarrollo o ejecución de la misma, pues esto dependerá del segmento económico al que pertenezca el contribuyente y el nexo de causalidad en la necesidad de efectuar dichas actividades, de acuerdo con el giro ordinario de los negocios del contribuyente.

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](http://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,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

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

Bogotá D.C.

Proyectó: Judy M. Céspedes Q.