

100208192-162

Bogotá, D.C., 8 de marzo de 2024

Tema: Impuesto Sobre la Renta.
Descriptores: Beneficio de Auditoría
Obras por Impuestos
Fuentes formales: Artículo 689-2, 689-3 y 800-1 del Estatuto Tributario
Artículo 238 Ley 1819 de 2016.
Artículos 1.6.5.4.13, 1.6.5.4.17, 1.6.5.4.18, 1.6.6.3.3, 1.6.6.3.5, 1.6.6.4.9,
1.6.6.5.1, 1.6.6.5.2 y 1.6.6.5.4 del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo,

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO 1

¿El mecanismo de pago de obras por impuestos, según la modalidad 1 prevista en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 cumple con los requisitos de pago total y en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional que exige el beneficio de auditoría dispuesto en el artículo 689-3 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA 1

El mecanismo de pago de obras por impuestos según la alternativa prevista en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 en su modalidad de pago 1 no permite cumplir con el requisito de pago oportuno que exige el beneficio de auditoría.

PROBLEMA JURÍDICO 2

¿El mecanismo de pago de obras por impuestos, según la modalidad 2 prevista en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 cumple con los requisitos que exige el beneficio de auditoría dispuesto en el artículo 689-3 del Estatuto Tributario?

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

TESIS JURÍDICA 2

Para lo dispuesto en la modalidad de pago 2 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 es posible descontar la inversión como pago efectivo del 50% del impuesto sobre la renta y complementario, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la Ley y el reglamento. Sin perjuicio de esta conclusión se deberá verificar en cada caso si se cumple en su totalidad los requisitos establecidos para que proceda el beneficio de auditoría.

PROBLEMA JURÍDICO 3

¿El mecanismo de pago de obras por impuestos, según lo previsto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario cumple con los requisitos que exige el beneficio de auditoría dispuesto en el artículo 689-3 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA 3

Para lo dispuesto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario es posible pagar hasta del 50% del total del saldo a pagar por concepto del impuesto de renta con los Títulos Para la Renovación del Territorio (TRT) siempre que se cumplan los requisitos previstos en la Ley y el reglamento. Sin perjuicio de esta conclusión se deberá verificar en cada caso si se cumple en su totalidad los requisitos establecidos para que proceda el beneficio de auditoría.

FUNDAMENTACIÓN

El beneficio de auditoría del artículo 689-3 del Estatuto Tributario³ establece la disminución del término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos. Para efectos del presente análisis se destaca lo dispuesto en sus incisos primero y tercero, en los que se establece que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna, el pago total se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional y que el contribuyente no goce beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada.

Por su parte, de lo dispuesto en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, así como su reglamentación, se puede establecer que las obras por impuestos constituyen un mecanismo de pago.

En consideración a los requisitos y los mecanismos de pago antes mencionados, resulta necesario establecer si estos últimos cumplen con el requisito de pago total y en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional. Esto sin perjuicio de los otros presupuestos que deben cumplirse para la procedencia del mencionado beneficio de auditoría.

De manera previa es importante señalar que la doctrina⁴ precisa que estos mecanismos *“tienen que ver con la forma de extinguir la obligación tributaria”* y así lo define en el artículo 1.6.5.1.1 del Decreto 1625 de 2016. En cuanto a la procedencia de este mecanismo de pago y la ubicación del contribuyente, si bien corresponde a una alternativa bajo el supuesto del desarrollo de obras en determinadas zonas⁵, ésta es una condición relativa al desarrollo de las obras, no en relación con

³ Prorrogado por los años 2024, 2025 y 2026 por el artículo 69 de la Ley 2294 de 2023

⁴ Oficio 905821-Int. 958 del 3 de agosto de 2022

⁵ Las señaladas por las normas legales ya citadas

los contribuyentes que utilicen este mecanismo de pago, a quienes no les condiciona que estén ubicado en determinada zona, aspecto que ya había sido considerado por la interpretación oficial⁶.

Hecha la anterior precisión, a continuación se analizarán si estos mecanismos cumplen con el requisito de pago total y oportuno antes mencionados:

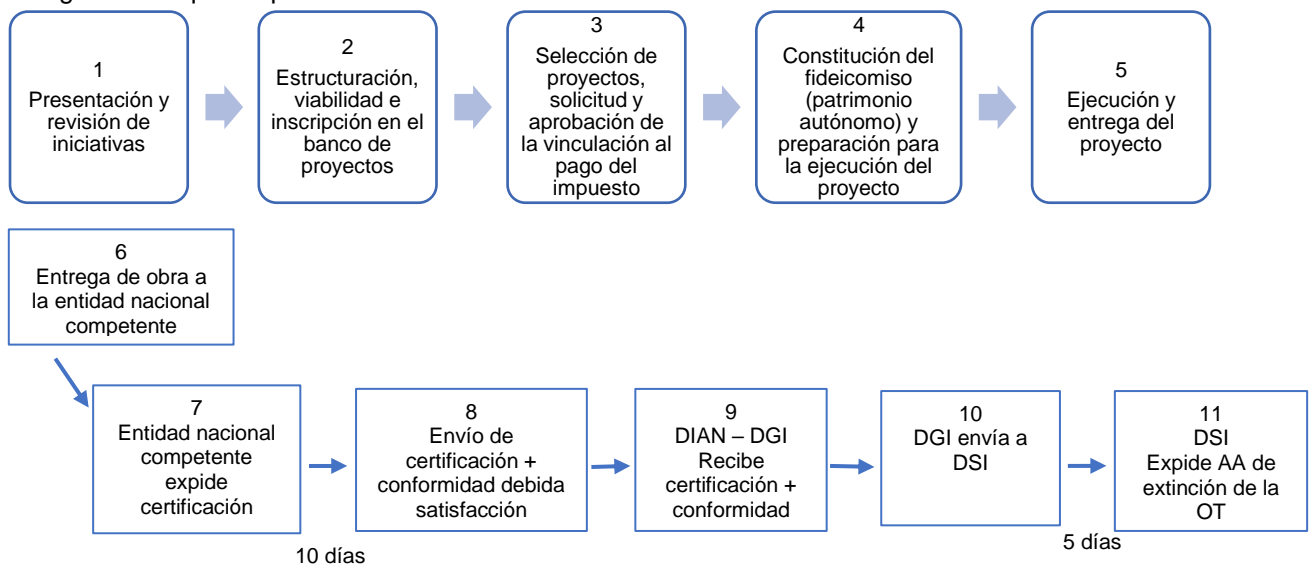
1. Artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y el requisito de pago total y oportuno.

1.1. Modalidad de pago 1

En la primera modalidad la obligación se extingue con la entrega de la obra⁷ situación que al verificarse con el requisito de la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional, no se cumple. Esto al analizarse el factor tiempo para el cumplimiento de las obras que incluye obras por impuestos.

En efecto, el contribuyente que opta por el mecanismo de obras por impuestos de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 7 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y con el cumplimiento de los requisitos establecidos en la reglamentación, tiene un plazo especial tanto para la presentación de la declaración de renta como el pago del saldo a pagar de esta⁸. Si bien la celebración del contrato de fiducia involucra la consignación del valor de los impuestos con destino exclusivo a la ejecución de el o los proyectos⁹, con esta etapa no se extingue la obligación tributaria.

El siguiente esquema permite entender la anterior afirmación:



DGI: Dirección de Gestión de Impuestos

DSI: Dirección Seccional del domicilio del contribuyente

AA: Acto administrativo de extinción de la obligación tributaria¹⁰

⁶ Oficio 905423 - int 912 del 15 de julio de 2022.

⁷ Según lo establece el numeral 7 del artículo 238 de la ley 1819 de 2016.

⁸ Artículos 1.6.1.13.2.22. y 1.6.1.13.2.23. del Decreto 1625 de 2016, plazos para presentar y pagar la primera cuota del ISR de las PJ y GC que soliciten este mecanismo.

⁹ Artículo 1.6.5.3.4.2. del Decreto 1625 de 2016

¹⁰ Artículo 1.6.5.4.4.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Respecto a la extinción de la obligación tributaria de los contribuyentes que se acogieron a la modalidad de pago 1, la reglamentación precisa que esta tiene lugar *“en la fecha en que se produzca la entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento”*, junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor. Esta certificación se remite a la Dirección Seccional del domicilio del contribuyente, para que se profiera el acto administrativo de extinción de la obligación tributaria vinculada a obras por impuestos.

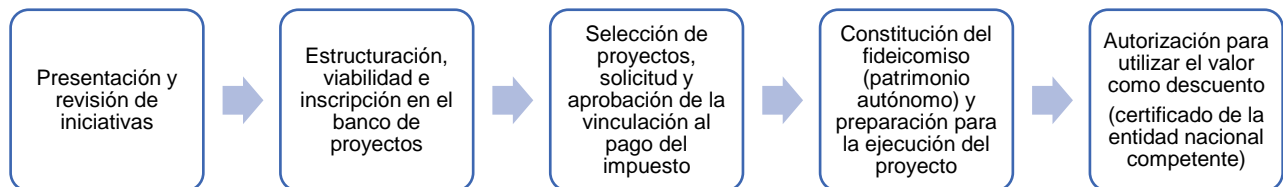
Este acto administrativo tiene lugar en un momento diferente a la presentación de la declaración, por esta razón es que se puede afirmar que el pago no tiene lugar en los plazos que para tal efecto fija el Gobierno Nacional y no se cumple con uno de los requisitos del artículo 689-3 del Estatuto Tributario.

1.2. Modalidad de pago 2

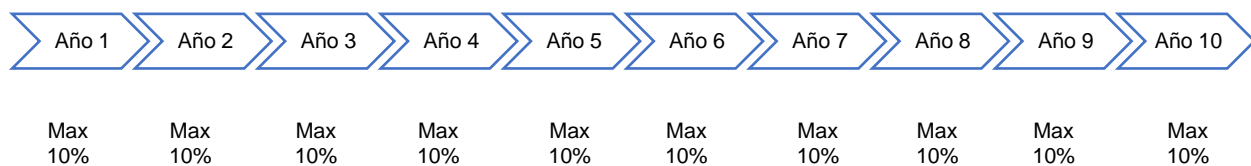
Frente a la modalidad de pago 2, descuento de la inversión como pago efectivo del impuesto sobre la renta y complementario hasta del 50% del impuesto sobre la renta y complementario liquidado¹¹, se destaca como este se puede utilizar a partir del año gravable siguiente al de la aprobación del proyecto, en cuotas iguales del 10% durante un periodo de 10 años. Con esta finalidad la reglamentación¹² prevé dos condiciones: (i) que exista avance en la ejecución de la obra y (ii) se certifique por parte de la entidad nacional competente en la que se indique el cumplimiento del cronograma. Esta certificación debe enviarse por la entidad a la DIAN - Dirección de Gestión de Impuestos, dentro de los dos primeros meses de cada año calendario.

Lo anterior significa que los recursos de la fiducia se pueden utilizar de manera efectiva en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del correspondiente periodo gravable, con los límites establecidos en la ley. Esto permite inferir que la utilización de este descuento en un año gravable como un medio adicional de pago del impuesto de la siguiente forma:

Momento 1: autorización para optar por el mecanismo de obras por impuestos y utilizar el valor como descuento



Momento 2: utilización del descuento



¹¹ Parágrafo 2 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016

¹² Artículo 1.6.5.4.13. del Decreto 1625 de 2016

Así las cosas, la utilización de este descuento deberá verificarse en cada caso si se cumple en su totalidad los requisitos de pago total y en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional, para efectos de lo dispuesto en el beneficio de auditoría.

2. Artículo 800-1 del Estatuto Tributario y el requisito de pago total y en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional.

En cuanto al mecanismo de pago en obras por impuestos según lo dispuesto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario es preciso recordar que, una vez cumplidos los presupuestos legales y reglamentarios, el contribuyente puede celebrar convenios para la realización de proyectos de inversión con recursos propios, por los que recibirá como contraprestación títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, esto es, Títulos Para la Renovación del Territorio (TRT).

Al analizar este mecanismo se tiene que los TRT se reciben una vez se cumplen los requisitos previstos en la ley y el reglamento¹³ como contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos, en esa medida se vuelven un medio de pago del impuesto de renta. Frente al requisito del pago para que sea procedente el beneficio de auditoría¹⁴, se destaca como este no efectúa distinción alguna en cuanto al medio de pago, lo que permite inferir que este puede darse a través de títulos como los TRT.

Lo anterior siempre y cuando cumplan con las condiciones señaladas por el reglamento, entre ellas, que se utilicen dentro del término de vigencia de dos años a partir de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito central de valores¹⁵. Vale la pena señalar que la ley y el Decreto 1625 de 2016 en su artículo 1.6.6.5.3. permiten utilizar estos títulos bajo las siguientes condiciones:

- Pago hasta del 50% del total del saldo a pagar por concepto del impuesto de renta
- Impuesto del periodo fiscal próximo a vencerse
- Pago del 100% de las deudas por concepto del impuesto de renta

La doctrina vigente¹⁶ sobre la expresión “*del período fiscal próximo a vencerse*” concluyó que el TRT una vez obtenido pueda aplicarse para pagar, en los términos antes señalados, la obligación cuyo vencimiento sea el más cercano, considerando los plazos para declaración y pago establecidos en el Decreto 1625 de 2016.

Así las cosas, cumplidos los requisitos legales para la procedencia del beneficio de auditoría éste puede concurrir con el mecanismo de pago de obras por impuestos, modalidad que puede utilizar no solamente quien obtuvo los títulos como contraprestación en el marco del artículo 800-1 del Estatuto Tributario, sino quienes los hayan adquirido en virtud de su negociación, acorde con la misma norma y el reglamento.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, es importante anotar que la aplicación de un TRT exige que el 50% restante del impuesto, o el valor que corresponda, sea pagado en la fecha del vencimiento del plazo para declarar¹⁷. Esto incide de forma directa en la forma como se determina si cumple en su totalidad con el requisito de pago que exige el beneficio de auditoría.

¹³ Ej. artículos 1.6.6.4.9, 1.6.6.5.1. a 1.6.6.5.5. del Decreto 1625 de 2015

¹⁴ Cfr. Artículos 689-2 y 689-3 del Estatuto Tributario

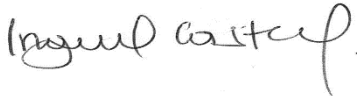
¹⁵ Cfr. Artículo 1.6.6.5.4 del Dto. 1625 de 2016

¹⁶ Concepto 005972 - int 1085 del 17 de octubre de 2023

¹⁷ Artículo 1.6.6.5.2. del Decreto 1625 de 2015

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora/ Ingrid Castañeda Cepeda
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda
Comités de Normativa y Doctrina del 09/01/2024 y 30/01/2024