

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 907111

100208221-1101

Bogotá, D.C. **19/07/2021**

Señor

SANTIAGO CALVO VALENCIA

proyectos@ccargo.co

Av. Cra. 19 # 108-45 Of. 301 Ed. Otúa

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado N° 001116-100076350 del 17/06/2021

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Descuento para inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente
Fuentes formales	Artículo 255 del Estatuto Tributario Artículo 8° de la Ley 153 de 1887 Artículo 1.2.1.18.52. del Decreto 1625 de 2016 Corte Constitucional, M.P. Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, sentencia C-083/95

Cordial saludo Sr. Calvo.

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, el peticionario consulta:

“¿Es posible aplicar el tratamiento y/o precepto legal de la analogía, al extender el alcance del oficio número 900437 de 27 de noviembre de 2018 y lo emitido por el Consejo de Estado, Sección 4° Radicado número: 13001-23-31-000-2004-00233-01(18080), bajo la consideración del principio de buena fe, al artículo 255 del Estatuto Tributario (...) para acceso al beneficio tributario con posterioridad a la expedición del certificado ambiental y presentación de la declaración de renta relativa al año gravable en que la inversión fue realizada?” (Subrayado fuera del texto original).

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

El artículo 255 del Estatuto Tributario dispone, entre otras cosas, que “Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% de las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad”

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

ambiental respectiva, en la cual deberá tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones” (subrayado y resaltado fuera del texto original).

Por su parte, el artículo 1.2.1.18.52. del Decreto 1625 de 2016 establece los requisitos para la procedencia del descuento de que trata el artículo 255 *ibidem*, de los cuales se destaca lo contemplado en el literal d):

“d) Que **previamente a la presentación de la declaración de renta y complementario en la cual se solicite el descuento de la inversión, se obtenga certificación de la autoridad ambiental competente** en la que se acredite que:

- La inversión corresponde a control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente de acuerdo con los términos y requisitos previstos en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto y,

- Que la inversión no se realiza por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.” (Subrayado y resaltado fuera del texto original).

Ahora bien, mediante Oficio N° 900437 del 27 de noviembre de 2018, este Despacho manifestó:

“La interpretación efectuada en el oficio objeto de estudio (Oficio N° 013634 del 25 de mayo de 2018) se limita a reiterar el contenido de las normas que regulan la procedencia de la exclusión del impuesto sobre las ventas que se consagra en el numeral 7 del artículo 424 y literal f) del artículo 428 del Estatuto Tributario, puesto que sin lugar a dudas constituye requisito para su aplicación la acreditación del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, quien designó a la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA) como entidad competente para la expedición del citado soporte.

Así las cosas, la necesidad de la existencia del documento de acreditación para la obtención del beneficio consagrado en el numeral 7 del artículo 424 del ET; no es discutible, puesto que ésta ha sido la condición establecida por el legislador para la aplicación de la exclusión del impuesto.

No obstante, se hace necesario aclarar que si bien dentro de la normatividad tributaria no se trata específicamente el evento de acceder al citado beneficio efectuando la corrección de la declaración prevista en el artículo 589 del E.T., cuando no se cuenta con la acreditación al momento de efectuar la venta o importación, este asunto de manera general sí ha sido tratado por la jurisprudencia del Consejo de Estado (...) en sentencia de la Sección Cuarta, radicado interno 18080 del 28 de agosto de 2013, con ponencia del Consejero Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (...)” (Subrayado fuera del texto original).

El Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, en sentencia del 28 de agosto de 2013, Radicación N° 13001-23-31-000-2004-00233-01(18080) explicó:

“De la exclusión del impuesto sobre las ventas literal f) del artículo 428 y del numeral 4 del artículo 424-5 del E.T.

(...)

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

(...) la exclusión está condicionada a que el importador acredite ante el Ministerio de Ambiente que la maquinaria no se produce en el país y que hace parte de un programa aprobado por ese Ministerio, o que se va a destinar al cumplimiento de las disposiciones ambientales vigentes. Por eso, el Ministerio de Ambiente es la autoridad competente para expedir la respectiva certificación, que constituye documento soporte de la declaración de importación, conforme con el artículo 9º del Decreto 2532 de 2001.

El precedente judicial de la Sección, que en esta oportunidad se reitera, ha dicho que es procedente que la ley exija la acreditación de ciertas condiciones para tener derecho a ciertos beneficios tributarios y, que para el efecto, es pertinente que se exijan certificaciones o documentos equivalentes al momento de la importación. Sin embargo, también ha dicho que las disposiciones que regulan esos requisitos no prevén la pérdida del beneficio cuando las condiciones para tener derecho al beneficio tributario se acreditan con posterioridad a la importación.

Tal es el caso de los artículos 424-5 [numeral 4º] y 428 [literal f] E.T. que, si bien exigen que el importador presente la certificación correspondiente que acredite que la maquinaria o equipo importado cumple las condiciones o requisitos para tener el derecho a la exclusión del impuesto sobre las ventas, no prevén que se pierda el beneficio de la exclusión por no aportar la certificación al momento de la presentación de la declaración de importación.” (Subrayado fuera del texto original).

Sin embargo, esta Subdirección **no** encuentra procedente extender lo manifestado por el Consejo de Estado en la providencia antes reseñada (Radicación N° 13001-23-31-000-2004-00233-01(18080)) al evento consultado, esto es, cuando se obtiene la correspondiente certificación de la autoridad ambiental competente **con posterioridad** a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta en la que se solicita el descuento tributario de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que:

- i) El artículo 8º de la Ley 153 de 1887 señala que *“Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho”* (subrayado fuera del texto original).

A su vez, la Corte Constitucional en sentencia C-083/95, M.P. Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ explicó que la analogía *“Es la aplicación de la ley a **situaciones no contempladas expresamente en ella**, pero que sólo difieren de las que sí lo están en aspectos jurídicamente irrelevantes, es decir, ajenos a aquéllos que explican y fundamentan la ratio juris o razón de ser de la norma”* (subrayado y negrilla fuera del texto original).

Luego, resulta improcedente la aplicación analógica de la sentencia del 28 de agosto de 2013 del Consejo de Estado, Radicación N° 13001-23-31-000-2004-00233-01(18080), por cuanto no se está en presencia de un vacío legal que deba suplirse a través del método de integración jurídica de la analogía.

En efecto, tratándose de la acreditación por parte de la autoridad ambiental competente, tanto la ley (artículo 255 del Estatuto Tributario) como el reglamento (en particular, los artículos 1.2.1.18.52. y 1.2.1.18.55. del Decreto 1625 de 2016) lo contemplan expresamente, aclarando – en ambos casos – la oportunidad en la que se debe obtener.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

- ii) A diferencia de lo que ocurre con el numeral 7 del artículo 424 del Estatuto Tributario y el literal f) del artículo 428 *ibídem*, la misma ley – en este caso, el citado artículo 255 – establece el imperativo de la acreditación previa por parte de la autoridad ambiental competente para que el contribuyente cuente con el derecho “*a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% de las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable*”.

En este sentido, el artículo 1.2.1.18.52. *ibídem* puntualiza que dicha acreditación se deberá obtener de manera previa a la presentación de la declaración de renta y complementario en la que se solicite el descuento tributario en comento.

- iii) Finalmente, este Despacho ya se ha pronunciado sobre la importancia de contar oportunamente con la mencionada certificación. Así, en el Oficio N° 902732 del 6 de diciembre de 2018 se indicó: “(...) para la procedencia del beneficio en mención se deberá obtener la certificación previamente a la declaración de renta y complementarios en la cual se solicita el beneficio, en concordancia con lo establecido por el literal d) del artículo 1.2.1.18.52. del Decreto 1625 de 2016” (subrayado fuera del texto original).

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,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda