

100208192 - 153

Bogotá, D.C., 10 de febrero de 2025

Tema: Impuesto sobre la Renta

Descriptores: Beneficios tributarios
Régimen Simple de Tributación
Obras por Impuestos

Fuentes formales: Artículos 256, 256-1, 800-1 y 903 del Estatuto Tributario
Artículos 1.8.2.3.1., 1.8.2.3.3., 1.8.2.3.4., 1.6.5.3.4.2., 1.6.5.3.5.3. y
1.6.5.2.2. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para resolver 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 No. 1:

2. ¿Pueden las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) pertenecientes al Régimen Tributario Especial acceder al descuento del artículo 256 y al crédito fiscal del artículo 256-1 del Estatuto Tributario, si presentan un proyecto que sea certificado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT)?

TESIS JURÍDICA No. 1:

3. Las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) pertenecientes al Régimen Tributario Especial no pueden acceder al crédito fiscal contemplado en el artículo 256-1 del Estatuto Tributario, dado que la norma establece de manera expresa que este beneficio está dirigido exclusivamente a Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (Mipymes). La interpretación de los beneficios tributarios debe ser restrictiva, lo que impide extender su aplicación a sujetos no previstos expresamente por la ley.

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.

4. Respecto al descuento establecido en el artículo 256 del Estatuto Tributario, en virtud de los artículos 1.8.2.3.1, 1.8.2.3.3 y 1.8.2.3.4 del Decreto 1625 de 2016 que lo reglamentan y la regulación desarrollada por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación - CNBT, los montos dispuestos para este beneficio solamente son asignados por empresa, entre aquellas que presentan los correspondientes proyectos, por lo que una ESAL, al no ser equiparable a una empresa, no podría presentar el proyecto ni serle asignado un monto del descuento.

FUNDAMENTACIÓN:

5. Sobre el artículo 256-1, el Concepto 900633 – int 093 de 2021 ya concluyó que no es posible extender la aplicación del crédito fiscal del artículo 256-1 del Estatuto Tributario a las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), pues la norma establece de manera expresa que el beneficio aplica exclusivamente a las Mipymes que realicen inversiones en proyectos calificados de I+D+i. Adicionalmente, este Despacho resaltó que las ESAL tienen una estructura jurídica, una determinación del beneficio neto o excedente y obligaciones de reinversión distintas a las de las Mipymes, lo que impide su equiparación para efectos del beneficio tributario.

6. En ese sentido, dado que los beneficios tributarios son de interpretación restrictiva y solo pueden aplicarse a los sujetos expresamente señalados por el legislador, no es viable trasladar este incentivo a las ESAL, aun cuando presenten proyectos certificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación - CNBT. Así, la exclusión de estas entidades no surge de una omisión en la norma, sino de la clara intención del legislador de limitar el acceso al crédito fiscal a las Mipymes, sin posibilidad de interpretación extensiva.

7. Frente al artículo 256 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 21 de la Ley 2277 de 2022, se establecen las condiciones para acceder al beneficio del descuento tributario, aplicable a quienes realicen inversiones en proyectos calificados como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación por el CNBT, quien a su vez está facultado para definir los criterios y condiciones de calificación de dichos proyectos.

8. Dentro de sus disposiciones, el párrafo 4^o establece que el CONFIS aprobará cada año un monto máximo total para el descuento tributario y el crédito fiscal para los proyectos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación (I+D+i). Asimismo, señala que el Gobierno Nacional podrá definir mediante reglamento que un porcentaje específico del monto máximo total del descuento de que trata el presente artículo se invierta en dichos proyectos en Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (Mipymes).

9. En virtud de lo anterior, la reglamentación contenida en el Decreto 1625 de 2016 refuerza esta estructura de distribución del beneficio. En el artículo 1.8.2.3.1³, se establece que el propósito de la normativa es definir el porcentaje específico del cupo total de beneficios

³ ARTÍCULO 1.8.2.3.1. OBJETO. <Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 705 de 2019.> El presente capítulo tiene como objeto definir el porcentaje específico del monto máximo total de la deducción y del descuento previstos en los artículos 158-1 y 256 del Estatuto Tributario, respectivamente, para las inversiones en proyectos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación de las pequeñas y medianas empresas, Pymes.

tributarios destinado a las Pymes. El artículo 1.8.2.3.3⁴ ratifica que el 15% del monto total de los beneficios tributarios definido por el CNBT debe ser asignado a proyectos en Pymes, mientras que el artículo 1.8.2.3.4⁵ establece que, si las Pymes no utilizan su cupo, este se reasignará exclusivamente a proyectos presentados por empresas de otros tamaños. De lo que se infiere que el cupo destinado al descuento tributario del artículo 256 está distribuido únicamente entre los proyectos presentados por empresas, independientemente de su tamaño.

10. Asimismo, las siguientes disposiciones del CNBT refuerzan que solo las empresas pueden postular proyectos para obtener el incentivo tributario:

11. **Acuerdo 33 de 2023**⁶: Para la vigencia del año 2023, el CONFIS aprobó el monto máximo total de beneficios tributarios para inversiones y donaciones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación o vinculación de capital humano de alto nivel. A partir de ello, el CNBT adoptó expresamente en sus artículos cuarto y quinto el cupo máximo por empresa para los beneficios tributarios descritos en los artículos 256 y 256-1 del Estatuto Tributario.

12. **Acuerdo 32 de 2023**⁷: Se establecen las normas aplicables para la calificación de proyectos y el acceso a los beneficios tributarios. El artículo sexto indica que las empresas que pretendan acceder al beneficio deben registrar sus proyectos en el sistema de información dispuesto por la Secretaría Técnica del CNBT. A su vez, el artículo décimo establece que las empresas que pretendan acceder al beneficio tributario de descuento presentando proyectos de investigación, desarrollo o innovación deberán cumplir con las condiciones que allí se describen.

13. Para la clasificación del tamaño empresarial, el artículo noveno dispone que se aplicará lo establecido en el artículo 2.2.1.13.2.1 del Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo No. 1074 de 2015, en el que se indica que el criterio determinante para esta clasificación serán los ingresos por actividades ordinarias anuales de la respectiva empresa, durante la vigencia fiscal del año anterior a la postulación de la convocatoria.

14. El artículo quinto del Acuerdo 32 adopta para la calificación de los proyectos los criterios y condiciones definidos en el documento denominado “Tipología de proyectos

⁴ ARTÍCULO 1.8.2.3.3. PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYMES), EN EL MONTO MÁXIMO TOTAL DE LA DEDUCCIÓN Y DESCUENTO. <Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 705 de 2019.> El porcentaje de participación de las pequeñas y medianas empresas (Pymes), en el monto máximo total definido anualmente por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios de la deducción y del descuento previstos, respectivamente, en el parágrafo 1 del artículo 158-1, y en el artículo 256 del Estatuto Tributario, será del quince por ciento (15%).

⁵ ARTÍCULO 1.8.2.3.4. USO DEL CUPO ASIGNADO, NO UTILIZADO POR LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYMES). <Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 705 de 2019.> Cuando el cupo demandado por las pequeñas y medianas empresas (Pymes) sea inferior al asignado según el porcentaje establecido en el artículo 1.8.2.3.3 de este Decreto, el valor restante será asignado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación, en la última sesión de cada vigencia fiscal, a los proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación que presenten las empresas clasificadas en otros tamaños. En todo caso mediante acuerdo el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios deberá priorizar los proyectos presentados que involucren a las Pymes.

⁶ “Por el cual se adopta el cupo máximo por empresa para los beneficios tributarios descritos en los artículos 256 y 256-1 del Estatuto Tributario modificados por los artículos 21 y 22 de la Ley 2277 del 2022 y se dictan otras disposiciones”

⁷ “Por el cual se definen los criterios y condiciones para la calificación de proyectos como de ciencia, tecnología e innovación para el acceso a beneficios tributarios y se dictan otras disposiciones”

calificados como de carácter Científico, Tecnológico e Innovación”⁸, en su versión vigente aprobada por el CNBT, el cual establece que los actores asociados (a los que se hace referencia en el inciso 2 del artículo 256 del Estatuto Tributario) acompañan únicamente a las empresas en la postulación de proyectos.

15. Por lo anterior, el artículo 256 del Estatuto Tributario, además de regular el beneficio tributario, faculta al CNBT y al CONFIS para reglamentar su acceso y asignación de recursos. Esta distribución del cupo es consistente con la reglamentación del Decreto 1625 de 2016, que establece que el beneficio tributario es distribuido entre Pymes y empresas de otros tamaños, sin dejar margen para la presentación de proyectos o asignación de cupos a entidades diferentes.

16. En consecuencia, las ESAL pertenecientes al Régimen Tributario Especial no pueden acceder ni al crédito fiscal contemplado en el artículo 256-1 del Estatuto Tributario ni al descuento tributario del artículo 256, aun cuando presenten un proyecto que sea certificado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT), pues la normativa vigente no prevé su inclusión en la asignación del cupo fiscal necesario para acceder efectivamente a estos beneficios.

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

17. ¿Las Mipymes acogidas al Régimen Simple de Tributación (RST) pueden acceder a los beneficios tributarios de los artículos 256 y 256-1 del Estatuto Tributario cuando presentan un proyecto certificado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT)?

TESIS JURÍDICA No. 2:

18. Las Mipymes que tributan bajo el Régimen Simple de Tributación -RST no pueden acceder a los beneficios tributarios de los artículos 256 y 256-1 del Estatuto Tributario. La naturaleza del RST, que sustituye, entre otros, el impuesto sobre la renta por un impuesto unificado impide que estos contribuyentes apliquen el descuento.

FUNDAMENTACIÓN:

19. El artículo 256 del Estatuto Tributario otorga un descuento tributario del 30% sobre las inversiones en proyectos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación, siempre que sean certificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT):

“ARTÍCULO 256. DESCUENTO PARA INVERSIONES REALIZADAS EN INVESTIGACIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO O INNOVACIÓN. <Artículo modificado por el artículo 21 de la Ley 2277 de 2022.> Las personas que realicen inversiones en proyectos calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología en Innovación como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por dicho Consejo, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a

⁸ Versión 7, tomada de: https://minciencias.gov.co/viceministerios/conocimiento/direccion_transferencia/beneficios-tributarios/tipologia-proyectos

cargo el treinta por ciento (30%) del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión..” (Énfasis propio)

21. Sin embargo, las empresas que tributan bajo el Régimen Simple de Tributación (RST) no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, ya que este es reemplazado por un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral. En los términos del artículo 903 del Estatuto Tributario, el impuesto unificado bajo este régimen *“sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado.”*

22. Debido a esta sustitución, los contribuyentes que se acogen a este régimen no pueden aplicar el descuento tributario del artículo 256, pues no tienen un impuesto de renta al cual descontarlo.

23. Igual conclusión aplica frente a lo dispuesto en el artículo 256-1 del Estatuto Tributario establece un crédito fiscal del 50% sobre las inversiones en proyectos de I+D+i para las Mipymes:

“ARTÍCULO 256-1. CRÉDITO FISCAL PARA INVERSIONES EN PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN O VINCULACIÓN DE CAPITAL HUMANO DE ALTO NIVEL. <Artículo adicionado por el artículo 168 de la Ley 1955 de 2019.> Las inversiones que realicen las Micro, Pequeñas y Medianas empresas en proyectos calificados como de Investigación, Desarrollo Tecnológico e Innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT), podrán acceder a un crédito fiscal por un valor del 50% de la inversión realizada y certificada por el CNBT aplicable para la compensación de impuestos nacionales. (...)”

24. Sobre este descuento la reglamentación⁹ ha precisado el ámbito subjetivo de la expedición de este crédito fiscal

“ARTÍCULO 1.8.2.4.2. Expedición del certificado para el crédito fiscal para las micro, pequeñas y medianas empresas. El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e innovación -CNBT, expedirá, antes del treinta (30) de marzo de cada año, el certificado a la persona jurídica contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios que acredite que la respectiva micro, pequeña o mediana empresa, realizó una inversión en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, según el caso, o que pagó sumas por concepto de remuneración de personal vinculado con título de doctorado, conforme con los criterios y condiciones que previamente establezca el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e innovación -CNBT.” (énfasis propio)

PROBLEMA JURÍDICO No. 3:

25. ¿Los contribuyentes que pretenden optar por el mecanismo de Obras por Impuestos pueden acceder simultáneamente a los beneficios tributarios de los artículos 256 y 256-1 del Estatuto Tributario en un mismo proyecto certificado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios?

⁹ Decreto 1011 de 2020 que adiciona el Capítulo 4 (artículos 1.8.2.4.1. al 1.8.2.4.13.) al Decreto 1625 de 2016.

TESIS JURÍDICA No. 3:

26. Los contribuyentes que pretenden optar por el mecanismo de Obras por Impuestos, ya sea mediante la modalidad establecida en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario o en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no pueden acceder simultáneamente a los beneficios tributarios de los artículos 256 o 256-1 del Estatuto Tributario en un mismo proyecto certificado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios

FUNDAMENTACIÓN

27. El mecanismo de pago de obras por impuestos está regulado por dos modalidades diferentes: una establecida en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y otra en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, cada una con sus respectivas disposiciones reglamentarias.

28. La modalidad prevista en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, modificada por los artículos 294 de la Ley 2294 de 2023 y 26 de la Ley 2277 de 2022, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 800-1. OBRAS POR IMPUESTOS. <Artículo modificado por el artículo 79 de la Ley 2010 de 2019.> 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. (...)

(...)

<Inciso modificado por el artículo 294 de la Ley 2294 de 2023.> 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) y en los municipios con Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), relacionados con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes públicos rurales, adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, pagos por servicios ambientales, tecnologías de la información y comunicaciones, infraestructura de transporte, infraestructura productiva, infraestructura cultural, infraestructura deportiva, vivienda de interés social rural y las demás que defina el manual operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. 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:

(...)

h) Tratamiento tributario y contable de los convenios celebrados. (...)

Las obras por impuestos no tendrán derecho a los beneficios establecidos en los artículos 258-1 y demás consagrados en el Estatuto Tributario.”

29. Por lo tanto, las obras por impuestos realizadas bajo la modalidad del artículo 800-1 del Estatuto Tributario no podrán acceder a los beneficios establecidos en los artículos 258-1 y demás consagrados en el Estatuto Tributario, lo que incluye los beneficios de los artículos 256 y 256-1, por lo que los contribuyentes que opten por este mecanismo no podrán acceder a estos beneficios en un mismo proyecto certificado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios.

30. Ahora bien, en cuanto a la modalidad establecida en el artículo 238 de la Ley 1819, no es posible que un mismo proyecto aplique simultáneamente al mecanismo de Obras por Impuestos y a los beneficios de los artículos 256 y 256-1 del Estatuto Tributario, debido a la diferencia en su naturaleza jurídica y en las consecuencias que cada régimen implica. En el caso de Obras por Impuestos, el contribuyente no conserva la propiedad ni obtiene beneficio alguno sobre la inversión realizada, pues esta debe ser ejecutada mediante una fiducia con destinación exclusiva a la obra pública¹⁰ y, una vez finalizada, debe ser entregada en disposición de uso¹¹ sin que el contribuyente tenga derecho a ningún reembolso, participación o beneficio futuro.

31. En contraste, las inversiones que otorgan derecho a los beneficios del artículo 256 y 256-1 del Estatuto Tributario permiten al contribuyente mantener la propiedad y la explotación de los resultados del proyecto, ya sea a través del desarrollo de nueva tecnología, la generación de propiedad intelectual o la mejora de procesos que redunden en beneficios económicos o estratégicos para la empresa.

32. Además, el destino de los recursos en cada mecanismo es completamente distinto. Mientras que Obras por Impuestos está dirigido exclusivamente a la financiación de infraestructura pública en sectores como educación, salud, agua potable, energía y transporte en municipios priorizados por el Estado, sin que el contribuyente pueda derivar un uso privado de estos proyectos¹², las inversiones en investigación, desarrollo tecnológico e innovación contempladas en los artículos 256 y 256-1 están orientadas a fortalecer la capacidad productiva del contribuyente, lo que implica que pueden generar un impacto directo en su competitividad, innovación y rentabilidad futura. Esta diferencia es fundamental, ya que en el primer caso la inversión tiene un carácter obligatorio como forma de extinción de la obligación tributaria, mientras que en el segundo constituye un incentivo para mejorar la actividad económica del contribuyente.

33. En consecuencia, la diferencia esencial radica en que Obras por Impuestos implica la entrega definitiva de la inversión al Estado sin ningún derecho de recuperación o

¹⁰ Artículo 1.6.5.3.4.2 del Decreto 1625 de 2016.

¹¹ Artículo 1.6.5.3.5.3 del Decreto 1625 de 2016.

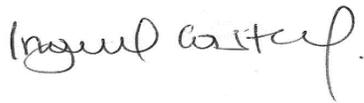
¹² Artículo 1.6.5.2.2. del Decreto 1625 de 2016.

aprovechamiento posterior, mientras que los beneficios del artículo 256 y 256-1 están diseñados para incentivar inversiones que el contribuyente puede conservar y explotar en su beneficio. Esta incompatibilidad jurídica y financiera hace inviable que un mismo proyecto pueda acogerse simultáneamente a ambos regímenes.

34. En conclusión, los contribuyentes que pretenden optar por el mecanismo de Obras por Impuestos, ya sea mediante la modalidad establecida en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario o en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no pueden acceder simultáneamente a los beneficios tributarios de los artículos 256 o 256-1 del Estatuto Tributario en un mismo proyecto certificado por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios

35. 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)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

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

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Raul Eduardo Pereira Cuervo – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)