




DIAN No. Radicado 000S2018013633
 Fecha 2018-05-25 10:16:42 AM
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL
 Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
 Destinatario CARLOS FABIAN GONZALEZ
 Folios 10 Anexos 0



000S2018013633



SJD

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C./100208221* 000807 24 RAIS

Ref: Radicado 100020660 del 26/04/2018

TEMA: Impuesto sobre la renta
 DESCRIPTORES: Inversiones en proyectos de investigación científica y tecnológica/
 Beneficios
 FUENTES FORMALES: Artículo 91 y 104 de la Ley 1819/16 y artículos 158-1 y 256 del
 Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En el escrito de consultas se refiere al beneficio de deducción y descuento en el impuesto sobre la renta previstos en la legislación tributaria artículos 158-1 y 256 respectivamente en el caso de la empresa que ha realizado inversiones en proyectos calificados como de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación. Señala que esta inversión se efectuó a través de un Leasing "por medio de una Entidad Bancaria la cual por el año 2017 nos brindó la modalidad de anticipos los cuales fueron entregados directamente al proveedor que desarrolla esta solución tecnológica " afirma que bajo esta figura la empresa solo reconoció en el gasto intereses sobre estos anticipos, los gastos serán reconocidos en ejercicios posteriores a pesar de que el proyecto comenzó en 2017, por lo cual pregunta:

- Es posible tomar la deducción tributaria en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017?
- Es posible tomar el descuento tributario del 25% sobre el valor aprobado en el proyecto, en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2017?
- De no ser procedente ninguno de estos beneficios cual es la modalidad para hacer uso de los mismos?

Dada la relación de las preguntas se abordaran en la siguiente respuesta:

Con la Ley 1819 de 2016 se modificaron y establecieron beneficios tributarios para las inversiones que se realicen en ciencia, tecnología e innovación (CTI), tanto a nivel de

deducción como de descuento en el impuesto sobre la renta:

Así, conforme con el artículo 158-1 del Estatuto Tributario las inversiones en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, serán deducibles en el periodo gravable en que se realicen, siempre y cuando dichas inversiones cumplan con los criterios y condiciones señaladas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social mediante actualización del documento CONPES 3834 de 2015.

"ARTÍCULO 158-1. DEDUCCIÓN POR DONACIONES E INVERSIONES EN INVESTIGACIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN.

< Artículo modificado por el artículo 91 de la Ley 1819 de 2016.: > Las inversiones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, de acuerdo con los criterios y las condiciones señaladas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social mediante actualización del documento CONPES 3834 de 2015, serán deducibles en el periodo gravable en que se realicen. Lo anterior, no excluye la aplicación del descuento de que trata el artículo 256 del Estatuto Tributario cuando se cumplan las condiciones y requisitos allí previstos.
(...)

(...) PARÁGRAFO 1o. El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT) definirá anualmente un monto máximo total de la deducción prevista en el presente artículo y del descuento establecido en el artículo 256 del Estatuto Tributario, así como el monto máximo anual que individualmente pueden solicitar las empresas como deducción y descuento por inversiones o donaciones de que trata el Parágrafo 3 del artículo 256 del Estatuto Tributario, efectivamente realizadas en el año. El Gobierno nacional definirá mediante reglamento que un porcentaje específico del monto máximo total de la deducción de que trata el presente artículo y del descuento de que trata el artículo 256 del Estatuto Tributario, se invierta en proyectos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación en pequeñas y medianas empresas - Pymes.

Cuando se presenten proyectos en CT+I que establezcan inversiones superiores al monto señalado anteriormente, el contribuyente podrá solicitar al CNBT la ampliación de dicho tope, justificando los beneficios y la conveniencia del mismo. En los casos de proyectos plurianuales, el monto máximo establecido en este inciso se mantendrá vigente durante los años de ejecución del proyecto calificado, sin perjuicio de tomar en un año un valor superior, cuando el CNBT establezca un monto superior al mismo para dicho año. (...)"

Adicionalmente, el artículo 104 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 256 del mencionado Estatuto para establecer un descuento equivalente al 25% de la inversión, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 256. DESCUENTO PARA INVERSIONES REALIZADAS EN INVESTIGACIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO O INNOVACIÓN.

< Artículo modificado por el artículo 104 de la Ley 1819 de 2016.: > 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 el Consejo Nacional de Política Económica y Social, mediante actualización del Documento CONPES 3834 de 2015, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% del valor invertido en dichos proyectos en el periodo gravable en que se realizó la inversión. Las inversiones de que trata este artículo, podrán ser realizadas a través de investigadores, grupos o centros de

investigación, centros e institutos de investigación centros de desarrollo tecnológico, parques de Ciencia Tecnología e Innovación, Oficinas de Transferencia de Resultados de Investigación (OTRI), Empresas Altamente Innovadoras (EAI), en unidades de investigación, desarrollo tecnológico o innovación de empresas, centros de innovación y productividad, incubadoras de base tecnológica, centros de ciencia y organizaciones que fomentan el uso y la apropiación de la ciencia, tecnología e invocación, todos los anteriores, registrados y reconocidos como tales por Colciencias. (...)"

Por disposición de la misma Ley los dos beneficios no son excluyentes siempre y cuando se cumplan las condiciones para su procedencia.

Ahora bien, del contexto de la consulta no queda claro cual es el tipo de leasing del que se encuentra haciendo uso la empresa, pues al parecer se trata es de la financiación otorgada por una entidad bancaria para el desarrollo de una solución tecnológica en proceso. Esto por cuanto el leasing se define como bien se señaló en el Oficio No. 000286 de 6 de marzo de 2018 *"(...) El leasing financiero, según el artículo 2 del Decreto 916 de 1993, incorporado actualmente en el artículo 2.2.1.1.1 del Decreto Único Reglamentario 2550 de 2010, se define así:*

"Entiéndase por operación de arrendamiento financiero la entrega, a título de arrendamiento, de bienes adquiridos para el efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra". (Subrayado fuera de texto)

Norma de la cual se desprende que el bien objeto del leasing financiero se entrega para su uso y goce, y al final del contrato se puede optar por su compra. En suma, el arrendatario o locatario no es propietario ni poseedor del bien, es tenedor del mismo. Sin perjuicio de la opción de compra que puede ejercerse al final del contrato, durante el desarrollo del mismo, el locatario, reconoce como dueño al arrendador, quien solo al final, si el arrendatario ejerce la opción de compra le trasladará a este jurídicamente el bien. (...)"

No obstante hay que señalar que no es función de esta subdirección adentrarse en la calificación de la operación adelantada por el consultante, por ello nos referiremos de manera general al tratamiento del Leasing en el texto normativo tributario.

En tal sentido el artículo 127-1 del Estatuto Tributario establece el tratamiento que se debe dar a estos contratos de adquisición financiada de activos:

"ARTÍCULO 127-1. CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO.

< Artículo modificado por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016. > Son contratos de arrendamiento el arrendamiento operativo y el arrendamiento financiero o leasing. Los contratos de arrendamiento que se celebren a partir del 1o de enero de 2017, se someten a las siguientes reglas para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. Definiciones:

a) Arrendamiento financiero o leasing financiero: Es aquel contrato, que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo y puede reunir una o varias de las siguientes características:

i) Al final del contrato se trasfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario.

ii) El arrendatario o locatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea

suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción podrá ser ejercida.

iii) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación.

iv) Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato. La DIAN podrá evaluar la esencia económica del contrato para comprobar si corresponde o no a una compra financiada. (...)”

Entonces, para efectos del registro y tratamiento frente al impuesto sobre la renta deberá estarse a la regulación de la norma antes citada. En el Oficio No. 000105 de febrero 12 de 2018 se hace un análisis de esta norma, razón por la cual se anexa.

De otra parte para efectos de la utilización de los beneficios que consagran los artículos 158-1 y 256 del Estatuto se encuentra que no consagraron la figura del Leasing como opciones para materializar la inversión que de lugar a dichos beneficios. Es de recordar que respecto de situaciones similares se requirió que o bien la Ley o el correspondiente Reglamento así lo estableciera.

Valga citar como ejemplos cuando se permitió la ya derogada (y no permitida desde 2011) deducción por inversión en activos fijos por la ley 1111 de 2016 que modificó el entonces artículo 158-3 del estatuto tributario y que en su momento consagró

“(...) Artículo 158-3 .A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto... (...)”

Mas reciente los incentivos a la inversión en proyectos en Fuentes No convencionales de Energía consagrados por la Ley 1715 de 2014 en los artículos 11 y 12 cuya reglamentación se incorporó al artículo 2.2.3.8.2.4. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 que contempló expresamente la utilización del Leasing financiero para estas inversiones:

"ARTÍCULO 2.2.3.8.2.4. INVERSIONES REALIZADAS A TRAVÉS DE LEASING FINANCIERO. <Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 2143 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> La deducción especial prevista en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, procederá igualmente cuando las nuevas erogaciones en investigación, desarrollo e inversión en el ámbito de la producción y utilización de FNCE o gestión eficiente de la energía se efectúen por medio de contratos de leasing financiero con opción irrevocable de compra, en cuyo caso se aplicará el beneficio tributario en comento a partir del año siguiente en el que se suscriba el contrato, siempre y cuando el locatario ejerza la opción de compra al final del mismo.

En el evento de que el locatario no ejerza la opción de compra, los valores objeto del beneficio previsto en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 deberán ser declarados como renta líquida por recuperación de deducciones en los términos de los artículos 195 y 196 del Estatuto

Tributario, en el año gravable en que se decida no ejercerla.

El valor base de la deducción especial de que trata el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, es el determinado de conformidad con lo previsto en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. El tratamiento previsto en este artículo no será aplicable cuando las inversiones se efectúen a través de contratos de retroarriendo o lease back, o cualquier otra modalidad que no implique la transferencia de la propiedad de los activos a su finalización. " subrayado fuera de texto. "

Y finalmente con el artículo 67 de la ley 1819 de 2016 que aficione el artículo 115-2 al Estatuto Tributario permitiendo una deducción especial en el impuesto sobre las ventas.

"ARTÍCULO 115-2. DEDUCCIÓN ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. < Artículo adicionado por el artículo 67 de la Ley 1819 de 2016. > A partir del año gravable 2017 los contribuyentes tendrán derecho a deducir para el cálculo de su base gravable del impuesto sobre la renta el valor pagado por concepto del Impuesto sobre las Ventas por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general.

Esta deducción se solicitará en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable en que se importe o adquiera el bien de capital.

PARÁGRAFO 1o. En ningún caso el beneficio previsto en este artículo puede ser utilizado en forma concurrente con el establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 2o. Los beneficios aquí previstos serán aplicables cuando los bienes sean adquiridos a través de la modalidad de leasing financiero y la opción de compra sea ejercida al final del contrato. En caso contrario, el arrendatario estará obligado al momento en que decida no ejercer la opción de compra a reconocer el descuento tomado como mayor impuesto a pagar y la deducción tomada como renta líquida por recuperación de deducciones(...)" subrayado fuera de texto.

Por lo que frente al caso consultado debe concluirse que al no estar previsto legalmente, se requerirá que una Ley o un Decreto Reglamentario, si se considera pertinente, consagre que la inversión a que aluden los artículos 158-1 y 256 del Estatuto Tributario puede efectuarse mediante Leasing financiero así como los requisitos para el mismo, lo que hace que esta oportunidad no pueda a través de una interpretación, esta dependencia, reconocer su procedencia.

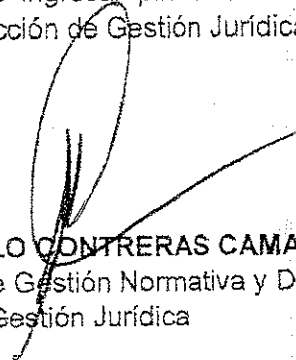
En cuanto a la posibilidad de utilizar algún beneficio tributario debemos acudir a lo expresado en el Oficio 054564 de 1 de septiembre de 2014 en el que en algunos apartes se expresó:

" (...) Para acceder al beneficio contemplado en el párrafo 1 del artículo 158 - 1, se deben acreditar los requisitos en el establecidos, es decir, que las donaciones hechas a los centros o grupos referidos (en los dos primeros incisos del artículo anteriormente transcrito) se destinen a proyectos calificados como de investigación o desarrollo tecnológico, y aquél debe cumplir con los requisitos y condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación, si se cumplen con todos estos requisitos junto con los de los artículos 125 - 1, 125 - 2 y 125 - 3 del E.T., se podrá acceder al beneficio allí descrito; de lo contrario no, y en dicho caso habría que analizar en cual de los otros beneficios por

donaciones se podría encuadrar en caso de que a ello hubiese lugar. (...)” Se anexa para mayor ilustración.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.
Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Anexos: Oficios 054564/14 y 000105/18 todo en siete (7) folios

Proyectó: Ligia E. Pardo Mora

Revisó: Comité Normativa y doctrina