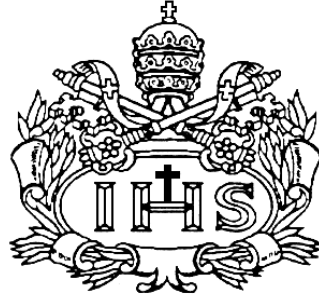
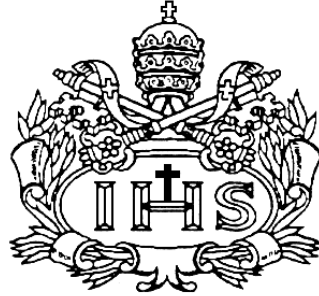


Análisis económico del mecanismo obras por impuestos



Trabajo de grado realizado para optar al título de
MAESTRÍA EN DERECHO ECONÓMICO
Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá

Liliana Garizábalo Alfaro & Myriam Vargas Rodríguez.
Marzo de 2019.



Trabajo de grado realizado para optar al título de
MAESTRÍA EN DERECHO ECONÓMICO
Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá

OSCAR MAURICIO TABORDA VELAZQUEZ
Director de Trabajo de Grado

Liliana Garizábalo Alfaro & Myriam Vargas Rodríguez.
Marzo 2019.

Nota de advertencia

La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de tesis. Solo velará porque no se publique nada contrario al dogma y a la moral católica y por qué las tesis no contengan ataques personales contra persona alguna, antes bien se vea en ellas el anhelo de buscar la verdad y la justicia

Dedicatoria

A Dios encargado de guiar todos mis actos; a Myriam mi maestra; Diana, Matías, Alex y Andrés quienes apoyan incondicionalmente cada cumbre que quiero escalar; y a Marina quien desde el cielo sigue estando a mi lado y tomando siempre mi mano.

Myriam Vargas Rodriguez

El mecanismo de “obras por impuestos” fue creado en la Reforma Tributaria del año 2016 con el propósito de contribuir a cerrar la brecha de infraestructura en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado. Se estableció como una forma de pago parcial del Impuesto sobre la Renta y Complementario, mediante el cual el contribuyente tiene la oportunidad de invertir, directamente el impuesto, en la construcción de obras de infraestructura. En el presente trabajo se realiza una descripción cualitativa del mecanismo en Colombia, se estudian sus dos modalidades de pago, se analiza económicamente el mecanismo de “obras por impuestos”, a través de la teoría de la elección racional, identificando los costos y beneficios que implican para el contribuyente escoger esta forma de pago, con el fin de determinar si el mismo es eficiente y contribuye a cerrar las brechas de infraestructura existente en las Zonas más afectadas por el Conflicto Armado. Se concluye que el contribuyente, al optar por este medio de pago, no sólo cumple con sus obligaciones como ciudadano de ayudar a financiar las cargas del Estado, sino que adicionalmente, obtiene beneficios como el mejoramiento de su reputación, las relaciones con la comunidad, eficiencia en la distribución de sus impuestos, incrementos en su productividad, entre otros. Es un mecanismo eficiente, en términos de Kaldor-Hicks, en el sentido de que el beneficio social generado a través de este medio compensa los costos de transacción del mismo.

PALABRAS CLAVES: Obras por Impuestos, forma de pago, extinción de la obligación tributaria, impuesto sobre la renta y complementario.

Abstract

The mechanism of “Works for Taxes” was created in the Tax Reform of 2016 with the purpose of contributing to closing the infrastructure gap in the Areas Most Affected by the Armed Conflict. It was established as a form of partial payment of Income Tax and Complementary, through which the taxpayer has the opportunity to invest, directly the tax, in the construction of infrastructure works. In the present work a qualitative description of the mechanism is made in Colombia, both type of payment are studied, the mechanism of “Works for Taxes” is analyzed economically, through the theory of rational choice, identifying the costs and benefits that they imply for the taxpayer choose this form of payment, in order to determine if it is efficient and contributes to closing the existing infrastructure gaps in the areas most affected by the Armed Conflict. It is concluded that the taxpayer, by opting for this means of payment, not only fulfills his obligations as a citizen to help finance the State's burdens, but also obtains benefits such as the improvement of his reputation, relations with the community, efficiency in the distribution of your taxes, increases in your productivity, among others. It is an efficient mechanism, in terms of Kaldor-Hicks, in the sense that the social benefit generated through this means compensates the transaction costs of it.

KEY WORDS: “Works for Taxes”; form of payment, Extinction of the tax liability, Income Tax and Complementary

TABLA DE CONTENIDO

1	INTRODUCCIÓN	1
2	GENERALIDADES	3
2.1	CONCEPTOS BÁSICOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIO	3
3	ANTECEDENTES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS	6
3.1	ANTECEDENTES DEL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS EN PERÚ. 6	
3.1.1	Evolución Normativa en Perú.....	7
3.1.2	Descripción del mecanismo en Perú.....	9
3.1.3	Resultados implementación del mecanismo de obras por impuestos en Perú.	11
3.2	ANTECEDENTES DEL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA	12
4	MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA	16
4.1	GENERALIDADES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA	16
4.1.1	Fuentes normativas.	16
4.1.2	Concepto y propósito del mecanismo:.....	19
4.1.3	Principales características del modelo.	21
4.1.4	Intervinientes en el proceso.	22
4.1.5	Requisitos del mecanismo Obras por Impuestos	24
4.2	MODALIDADES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS.....	26
4.2.1	Modalidad de pago 1.....	26
4.2.2	Modalidad de pago 2.....	34
4.3	PROCEDIMIENTO DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS	39
4.3.1	Banco de proyectos (etapa 1 y 2).....	40
4.3.2	Selección de proyectos, solicitud y aprobación (etapa 3).....	41
4.3.3	Etapa de preparación para la ejecución del proyecto y constitución de la fiducia (etapa 4).	43
4.3.4	Etapa de ejecución y entrega del proyecto (etapa 5).....	45
4.3.5	Extinción de la Obligación Tributaria.....	47

5	ANÁLISIS ECONÓMICO DEL MECANISMO “OBRAS POR IMPUESTOS”	50
5.1	CAMBIO DE PARADIGMA CON EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS	52
5.2	EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS Y LA ELECCIÓN RACIONAL	56
5.3	EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS Y EL BENEFICIO SOCIAL	62
5.4	IMPLEMENTACIÓN DEL MECANISMO EN EL AÑO 2018 Y CARACTERIZACIÓN DE LAS EMPRESAS PARTICIPANTES	67
5.4.1	Caracterización de empresas participantes	69
5.4.2	Resultados de la primera asignación.....	75
6	CONCLUSIONES	77
7	BIBLIOGRAFIA	84
8	APÉNDICES.....	90
8.1	APENDICE A.....	90
8.2	APENDICE B.....	92
8.3	APENDICE C.....	94
8.4	APENDICE D.....	98
9	ANEXOS	101
9.1	CONTRIBUYENTES CON SOLICITUDES DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS 2017 APROBADAS	101
9.2	CARACTERIZACION DE CONTRIBUYENTES CON SOLICITUDES DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS 2017 APROBADAS	106

LISTA DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Línea de tiempo evolución normativa Perú	9
Ilustración 2. Propensión a evadir impuestos	54
Ilustración 3. Árbol de decisiones.....	58
Ilustración 4. Efecto cíclico de la elección del mecanismo	61
Ilustración 4. Iniciativas y proyectos en trámites año 2019	63
Ilustración 6. Proyectos aprobados por sector año 2018.....	67
Ilustración 7. Valor de asignación por sector.....	68

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Comparación de costos de transacción	59
Tabla 2. Ejemplo Modalidad de pago 1	91
Tabla 3. Ejemplo Modalidad de pago 2	93
Tabla 4. Ejemplo 1.Descuento efectivo Modalidad de pago 2	95
Tabla 5. Ejemplo 2. Descuento efectivo Modalidad de pago 2	96
Tabla 6. Ejemplo 3. Descuento efectivo Modalidad de pago 2	97
Tabla 7. Matriz de actividades del mecanismo obras por impuestos.....	98

1 INTRODUCCIÓN

Debido a diferentes factores - entre ellos una guerra interna prolongada en el tiempo, escándalos en la contratación, atrasos en los proyectos - el desarrollo de infraestructura económica y social en Colombia ha sido bajo, sobre todo en las zonas más afectadas por el conflicto armado. Como muestra de ello, el índice Global de Competitividad para el año 2018 ubica a Colombia en el lugar 84 entre 138 países en calidad de infraestructura.

Tras el posconflicto, el país desarrolla políticas públicas enfocadas al avance en infraestructura mediante la articulación entre entidades gubernamentales y privadas, y otras como proyectos 4G, mejoras en infraestructura portuaria, aérea y de telecomunicaciones; las cuales han permitido que en los últimos años se muestre un progreso en esta variable, impulsando programas que apunten a un desarrollo económico sólido e incluyente sobre pilares básicos de equidad y eficiencia.

En este escenario, el gobierno nacional a través de la reforma tributaria estructural del año 2016 (Ley 1819) en Colombia, introduce al ordenamiento jurídico una forma de extinción parcial de la obligación tributaria que impulsa la inversión directa del privado de su impuesto de Renta y Complementario, en obras de infraestructura y dotación de carácter público en determinadas zonas del país, denominado “Obras por impuestos”.

El presente documento realiza un análisis descriptivo del mecanismo de obras por impuestos en Colombia teniendo en cuenta sus antecedentes normativos y las generalidades del mismo tales como características, intervinientes, requisitos, tipos de proyectos, modalidades del mecanismo, procedimiento y extinción de la obligación tributaria.

Tras el análisis descriptivo, se aplican herramientas del análisis económico del derecho con el objeto de determinar la eficiencia del mecanismo para la consecución del fin creado y los incentivos que impulsan a los contribuyentes a hacer uso de este. Lo anterior conlleva a estudiar las empresas participantes para el año 2018 quienes vinculan su impuesto de renta y complementario del año gravable 2017, encontrando de esta manera características comunes que los motivan a participar.

Lo anterior permitirá determinar la eficiencia del mecanismo de obras por impuestos en términos de Kaldor Hicks e identificar los incentivos más relevantes de este mecanismo; lo cual aporta al cambio del paradigma de la tributación, y permite que en un estado social de derecho la obligación tributaria contribuya eficientemente a alcanzar los fines del estado en la búsqueda de un orden social, económico y político justo .

2 GENERALIDADES

2.1 CONCEPTOS BÁSICOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIO

El impuesto sobre la renta y complementario es un tributo que grava los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante un año gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio. En Colombia es un tributo de carácter nacional, directo y progresivo¹.

Este impuesto se declara de manera anual y es recaudado por Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y representa el 42% del recaudo del total de los impuestos en Colombia. Para el año 2018 las personas naturales y sucesiones ilíquidas contribuyeron con el 15% y las personas jurídicas contribuyeron con 85% del total del recaudo por este impuesto².

Lo recaudado por este impuesto ingresa al presupuesto nacional para cumplir los fines sociales del Estado. A través de este, y otros impuestos, el gobierno puede satisfacer necesidades básicas como salud, educación, infraestructura, justicia, seguridad, entre otros.

En Colombia, con el objeto de tener un recaudo anticipado del tributo, se hace uso de la retención en la fuente, entendida esta como un sistema de pago anticipado del impuesto

¹ Se considera un impuesto directo por que recae sobre la persona bien sea natural o jurídica de acuerdo a su capacidad contributiva; y es progresivo porque la tasa impositiva aumenta en la medida en que la capacidad económica del contribuyente se incrementa.

² Cifras tomadas artículo la República - Cigüenza, N. 2018. “Las personas jurídicas son las que soportan la mayor carga de impuestos en el país”. Diario la República.

sobre la renta y complementario, es decir que el impuesto se recauda dentro el mismo año gravable en que se cause³ sin necesidad de esperarse el cumplimiento del periodo para poder recaudarlo.

Para efectos de la retención en la fuente, el gobierno nacional confiere de manera expresa la calidad de agentes retenedores a sujetos con determinadas características señaladas en la Ley, quienes serán los responsables ante la Administración Tributaria por la determinación y consignación de los valores recaudados.

Los agentes retenedores tienen la obligación de practicar la retención en el momento del pago o abono en cuenta sobre el bien o servicio que esté adquiriendo, en aquellos casos establecidos por la Ley.

En la liquidación de la declaración de renta y complementario, determinado el impuesto a cargo, el declarante debe disminuir las retenciones en la fuente que le fueron practicadas o que se ha efectuado (agente autorretenedor⁴) para efectos de determinar el saldo a pagar.

El saldo a pagar deberá cancelarse ante las entidades autorizadas para recaudar en los plazos establecidos por el Gobierno Nacional, el cual se entenderá realizado en el momento en que los valores ingresen a dichas entidades.

³ El artículo 367 del Estatuto Tributario define como finalidad de la retención en la fuente conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

⁴ El agente autorretenedor es el sujeto autorizado por la DIAN con características previamente definidas por la autoridad competente, quien debe practicar a sí misma la retención en la fuente a título de renta y complementario.

Para cancelar el impuesto sobre la renta y complementario la legislación prevé diversas formas de extinción de la obligación siendo la principal de ellas el pago, que puede efectuarse a través de las siguientes formas: efectivo, cheque, cheque de gerencia, tarjeta de crédito, transferencia electrónica y TIDIS.

Otras formas de extinción de la obligación tributaria contempladas en la legislación son compensación⁵, remisión⁶ y prescripción⁷.

Con la introducción del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, mediante la cual se realiza una reforma tributaria estructural, el legislador estableció el mecanismo de obras por impuestos como una nueva forma de pago y extinción de la obligación tributaria, que opera de manera exclusiva para la obligación de renta y complementario y para los sujetos calificados determinados en la Ley, contrario sensu de las otras formas de extinción que tienen aplicación en los demás tributos.

Teniendo en cuenta la importancia del impuesto sobre la renta y complementario dentro del presupuesto general de la Nación, el gobierno implementa alternativas de recaudo que permitan ejecutar los recursos de manera eficiente con el objeto de contribuir en el cumplimiento de los propósitos y fines estatales.

⁵ La compensación se encuentra contemplada en el artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual señala que los contribuyentes podrán solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

⁶ La remisión entendida como la supresión de obligaciones de difícil cobro, en casos establecidos por la Ley (artículo 820 del Estatuto Tributario).

⁷ La prescripción se encuentra regulada en los artículos 817 y 818 del Estatuto Tributario.

3 ANTECEDENTES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS

3.1 ANTECEDENTES DEL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS EN PERÚ

El mecanismo de obras por impuestos es una estrategia de iniciativa peruana, cuyo objetivo radica en la promoción del crecimiento económico mediante la inversión privada en proyectos públicos con impacto regional y local, a través de la suscripción de convenios.

Estudios realizados como el Global Competitives Report del Foro económico mundial⁸ señalaron para el periodo comprendido entre el 2006 – 2007 que Perú se encontraba en el puesto 95 entre 127 países en desarrollo de infraestructura (Méndez, 2016). Dentro de las causas se determinaron el déficit de ejecución presupuestal de los Gobiernos locales y regionales y la reducida inversión privada.

Por lo anterior el gobierno peruano se ve en la necesidad de crear un mecanismo que permita realizar una inversión directa para desarrollar infraestructura de forma acelerada (Chang, 2015) y convertirse en un país más atractivo a la inversión privada.

⁸ El Foro Económico Mundial (World Economic Forum) es una organización privada, internacional, independiente y sin fines de lucro. Está conformado por los líderes más relevantes de todos los sectores de la sociedad global quienes analizan temas con relevancia internacional en sesiones anuales generando iniciativas de acción mundial. Adicionalmente el WEF realiza publicaciones de investigaciones tales como el Global Competitives Report, Global Information Technology Report, el Global Gender Gap Report, entre otros.

Conforme al Instituto Peruano de Economía y el Banco Interamericano de Desarrollo la infraestructura se considera una “herramienta eficaz y necesaria que sirve para lograr el incremento de la competitividad de un país, lo cual se refleja, necesariamente, en su crecimiento como Estado” (Albujar et al., 2016, p.15).

El modelo pretende reducir brechas de infraestructura, permitiendo a la empresa privada invertir sus impuestos de manera directa, disminuyendo la baja eficiencia de la gestión de la autoridad local o regional y simplificando procedimientos.

Los promotores de esta figura, señalan que no tiene antecedentes en ningún otro país (Proinversion, 2012-2018), es un modelo inédito del Perú y pese a que lleva varios años de aplicación, puede afirmarse que el mismo aún se encuentra en desarrollo

3.1.1 Evolución Normativa en Perú

El mecanismo de obras por impuestos nace formalmente en Perú con la Ley 29230 del 20 de mayo de 2008. Dentro de los antecedentes jurídicos de esta norma se encuentran el Proyecto de Ley No 1398/2006-CR y Proyecto de Ley 1572/2007-PE. Ambos proyectos propendían por la inversión privada en obras aprobadas previamente por el Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP); la principal diferencia entre cada uno radicaba en el documento que recibía la empresa privada por la ejecución del proyecto.

Para el Proyecto de Ley No 1398/2006-CR la empresa ejecutora recibiría un “documento cancelatorio de Tesoro Público. Este documento sería utilizado exclusivamente contra los

pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría⁹, por un monto equivalente a la inversión realizada” (Méndez, 2016, p. 20).

Para el segundo proyecto, se entregaría un certificado “Construye y Transfiere – Tesoro Público” (CCYT). Dicho certificado tenía “por finalidad la cancelación del monto que invierta la empresa privada en el financiamiento de los estudios de pre inversión necesarios” (Méndez, 2016, p. 21).

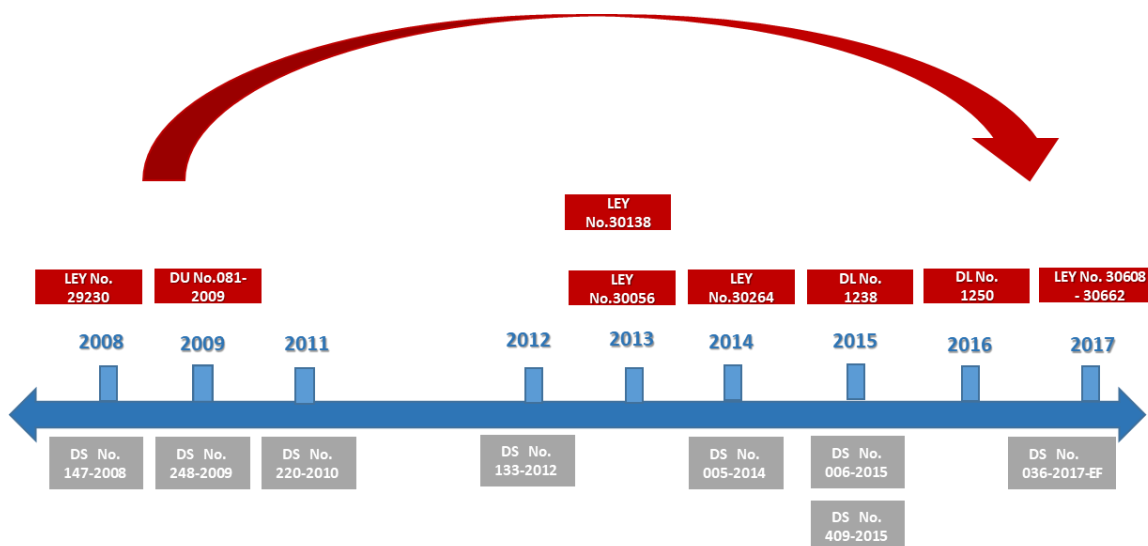
En suma a los dos proyectos anteriores, se crea un nuevo texto en el que incluye la participación de la Agencia de Promoción de la Inversión Privada y se crean “Certificados de Inversión Pública Regional y Local – Tesoro Público” expidiendo la Ley 29230 del 20 de mayo de 2008 que regula las obras por impuestos en Perú.

Esta Ley ha sido objeto de diversas modificaciones a lo largo de su vigencia, así como todos sus reglamentos. A la fecha, se han expedido seis (6) leyes, tres (3) Decretos Legislativos, cuatro (4) Decretos Supremos y un (1) Decreto de urgencia, cuyas finalidades han sido, entre otros: ampliar los sectores de participación, generar eficiencia y eficacia del mecanismo, disminuir y simplificar los trámites, así como integrar a nuevos participantes.

Todas estas modificaciones han teniendo como único fin, mejorar el mecanismo y hacerlo más atractivo tanto para las entidades del estado como para el sector privado. Actualmente, este mecanismo se encuentra reglamentado por el Decreto Supremo N° 036-2017-EF.

⁹ El impuesto a la Renta de tercera categoría en Perú “grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas. Generalmente estas rentas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo” (Sunat, 2016).

Ilustración 1. Línea de tiempo evolución normativa Perú



Fuente: Proinversión. Agencia de promoción privada de la inversión – Perú.

3.1.2 Descripción del mecanismo en Perú

El proceso de obras por impuestos en Perú es reglado de manera sencilla y permite que personas jurídicas nacionales o extranjeras que cumplan con requisitos legales, técnicos y económicos establecidos en las bases del proceso de selección correspondiente, participen en los procesos de selección para ejecutar o financiar proyectos cuyo término de duración oscila entre 6 a 18 meses.

El proyecto debe contar con la aprobación sobre viabilidad dada por del Sistema Nacional de Inversión Pública – SNIP¹⁰, y puede ser seleccionado de un Banco de Proyectos, o ser

¹⁰ El Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP) fue creado en Perú a través de la Ley 27293 de 2000 cuya finalidad es “optimizar el uso de los recursos públicos destinados a la inversión, mediante el establecimiento de principios, procesos, metodologías y normas técnicas relacionados con las diversas fases”

propuesto por iniciativa de la empresa privada previo acuerdo con la autoridad local (Consejo regional o municipal) respecto a las prioridades de la comunidad.

Antes de la adjudicación del proyecto y como control previo, la Contraloría General de la República realiza un “Informe previo” mediante el cual determina la viabilidad del proyecto en materia presupuestal. Realizado dicho informe, se abre un proceso de licitación “simplificado” que integra adjudicación directa y el cual está a cargo de un Comité Especial quien otorga o cancela el proceso.

Para formalizar la adjudicación del proyecto, las partes (Estado y empresa) firman un convenio que incluye compromisos, cronograma, montos de inversión y de mantenimiento; y se establece una Entidad Privada Supervisora.

Ejecutada y entregada la obra mediante Acta de Liquidación, el Ministerio de Economía y Finanzas realiza un acta de conformidad en la que certifica no solo lo correspondiente a la entrega del proyecto, sino también respecto a la calidad. El acta es dirigida a la Superintendencia Nacional de Tributos - SUNAT con el fin de aprobar y permitir el trámite de la emisión del Certificado de Inversión Pública y Regional – CIPRL. Este certificado puede emitirse finalizada la obra o en certificados parciales en caso tal de que la misma supere los 6 de meses de ejecución.

La empresa privada o la empresa a la cual se transfiere el CIPRL según corresponda,

como formulación, evaluación y ejecución de los proyectos de inversión, convirtiéndose en una organización estatal que propenda por dar un adecuado uso a los recursos públicos destinados a la inversión.

utilizará los CIPRL, única y exclusivamente, para sus pagos a cuenta y de regularización de Impuesto a la Renta de tercera categoría a su cargo, incluyendo los intereses moratorios hasta por un porcentaje máximo de cincuenta por ciento (50%) del Impuesto a la Renta calculado.

Es importante resaltar que la norma descrita establece que el monto del CIPRL puede ser usado de manera fraccionada en el caso en el que el importe a pagar sea menor que el monto del CIPRL y que en caso de no generarse impuesto a la renta no puede hacerse uso del mismo.

3.1.3 Resultados implementación del mecanismo de obras por impuestos en Perú.

Después de casi diez años de implementado el modelo, 2007-2018, el indicador referenciado previamente - WEF en el Informe Global de competitividad, ubica a Perú por encima de la media, con una calificación de 3.8 siendo la mínima 1 y la máxima 7, lo que podría permitir concluir que el modelo propuesto por la nación peruana de obras por impuestos ha influenciado positivamente en la infraestructura peruana.

Las cifras de la entidad Proinversión reflejan que la inversión en obras por impuestos entre los años 2009 a 2018 ha presentado un significativo ascenso pasando de \$1.832.000 USD en 2009 a \$ 292.359.000 USD en 2017 para un número total de proyectos adjudicados de 315, de los cuales los sectores más representativos son transporte, educación y saneamiento.

3.2 ANTECEDENTES DEL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA

Teniendo en cuenta la experiencia peruana de los últimos años, la Alta Consejería para el Posconflicto de Colombia, encontró en el mecanismo de obras por impuestos una forma de contribuir con el cumplimiento a los Acuerdos de Paz negociados con las FARC en la Habana y firmados el 26 de septiembre de 2016.

Esta propuesta inicial contó con el apoyo de la Unión Europea y tenía como objetivo encontrar una estrategia para financiar parte del fin del conflicto armado que se había prolongado por más de 50 años en el país y que había traído consigo el rezago de aquellas poblaciones que sufrieron los estragos del mismo. La implementación de estos acuerdos requería una gran cantidad de recursos, con los cuales no contaba el país y la ayuda internacional que pudieran ofrecer, no era suficiente.

Por lo anterior, la Alta Consejería adelantó un estudio que analizó y presentó distintas propuestas encaminadas a lograr incentivos o mecanismos que permitieran, sin requerir erogación directa de recursos del presupuesto nacional, la reactivación económica de estas zonas. Este estudio propuso:

“(…) un régimen de estímulos para el sector privado que partía de establecer (i) un régimen de tributación especial en la zona; (ii) un sistema de estímulos entre los cuales se proponían a la inversión productiva dándoles un 30% o 50% del valor de los proyectos; (iii) a las cadenas rurales y a la contratación laboral de sectores vulnerables,

utilizando en todos ellos beneficios fiscales como mayor gasto; (iv) a la comercialización de los productos de consumo final excluyéndoles del IVA cuando lleven un sello de “Producido en Zona de Paz”; y (v) en general a utilizar estos beneficios para fomentar diversas formas solidarias de producción real y de desarrollo social de la zona” (Zarama, 2017, p. 460).

Así las cosas, y teniendo en cuenta el contexto anterior, la Alta Consejería elaboró un proyecto de Ley que contenía 54 artículos, a través del cual se creaba una estrategia que incentivara a los privados a desarrollar proyectos que ayudarían al Estado a sacar del rezago a estas poblaciones, proyecto de Ley que sería presentado al Congreso con posterioridad a la aprobación del plebiscito¹¹ del 2 de octubre de 2016 que refrendaría los acuerdos de paz firmados por el Gobierno Nacional en la Habana.

La propuesta inicial de redacción de este artículo contemplaba, más que una forma de pago de los impuestos, un descuento tributario en el impuesto sobre la renta como contraprestación por la ejecución de la obra; descuento que podía ser transferido a otros contribuyentes o servir de garantía. Adicionalmente el contribuyente obtenía una exención del 50% sobre la utilidad obtenida en la realización de la obra (Zarama, 2017).

¹¹ Como un hecho histórico de gran importancia en la República de Colombia, y tras 4 años de negociación en la Habana Cuba, el 26 de septiembre del 2016 en Colombia se firman los acuerdos por la paz entre el gobierno y las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia (FARC). Como un mecanismo de participación ciudadana y con el objeto de determinar el apoyo o rechazo de pueblo sobre decisiones tomadas por el Ejecutivo (Artículo 7 Ley 134 de 1994), el gobierno del presidente Juan Manuel Santos, previa aprobación de la Corte Constitucional, convoca un plebiscito para que el pueblo colombiano se pronunciara sobre los acuerdos de paz. El resultado fue negativo.

No obstante, y teniendo en cuenta que el pueblo colombiano no aprobó el plebiscito y que el acto legislativo que contemplaba el procedimiento del fast track para tramitar todos los proyectos de ley relacionados con la implementación del acuerdo de paz no se concretó, este proyecto de Ley no se pudo materializar.

De esta manera, la Alta Consejería para el Posconflicto, encontró en la reforma tributaria del momento, un camino para desarrollar algunas de las estrategias inicialmente planteadas, y es así como a través del Ministerio de Hacienda se incorpora en la Ley 1819 de 2016¹² (artículos 235 al 238) un capítulo denominado “Incentivos Tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC)”¹³.

En el transcurso de la discusión de la reforma tributaria, la redacción inicial fue modificada por el Ministerio de Hacienda, cambiándola de incentivos tributarios a un sistema de pago de impuestos.

¹² La Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”

¹³ El artículo 236 de la Ley 1819 de 2016 define las ZOMAC como las zonas más afectadas por el conflicto armado, constituidas por el conjunto de municipios definidos para el efecto por el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio (ART). Mediante el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 (en su anexo 2) se establece la metodología para la definición de las ZOMAC teniendo en cuenta variables como el índice de Pobreza Multidimensional (IPM), el índice de desempeño fiscal, el de Aglomeraciones del Sistema de Ciudades, el índice de Incidencia del Conflicto Armado (IICA), los Municipios priorizados en los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), el tiempo en vehículo a la capital de departamento, las Categorías de ruralidad y la población. Como puede observarse, estas variables no solo son indicadores de afectación de conflicto, sino que incluyen grados de vulnerabilidad de los municipios. Como resultado de lo anterior se determinan como ZOMAC, 344 municipios de los 1122 (2017) que tiene Colombia.

Es de esta manera, que llega a Colombia el mecanismo de obras por impuestos a la reforma tributaria y que es consagrado en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016. Es importante resaltar que la figura de obras por impuestos establecida en Colombia, más que un incentivo tributario, es una forma de pago de impuestos o financiación de obras públicas por parte del sector privado, así se desprende de la lectura no sólo del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, sino del Decreto Reglamentario 1915 de 2017 o como lo define la Agencia de Renovación del Territorio – Dirección de Ejecución y evaluación de proyectos (ART):

“Es un modo de extinguir las obligaciones tributarias del impuesto a la renta y complementarios administradas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a través de la inversión directa por parte del contribuyente en la ejecución de proyectos de trascendencia social en las zonas más afectadas por el conflicto armado -ZOMAC.” (ART, 2017, p. 4.)

4 MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA

4.1 GENERALIDADES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA

4.1.1 Fuentes normativas.

Las fuentes normativas que contemplan el mecanismo de obras por impuestos son las siguientes:

- a. Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones” consagra en su artículo 238¹⁴ el mecanismo de obras por impuestos:

“ARTÍCULO 238. OBRAS POR IMPUESTOS. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario que en el año o período gravable obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT¹⁵, podrán 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

¹⁴ Con la expedición de la Ley de financiamiento 1943 de 2018 (artículo 70), la vigencia de este artículo quedó limitada al 30 de junio de 2019 y a los proyectos aprobados a esa fecha.

¹⁵ La Unidad de Valor Tributario (UVT), es una unidad de medida de valor, que tiene como objetivo representar los valores tributarios que se encontraban anteriormente expresados en pesos.

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”.

- b. Posteriormente el Decreto Ley 883 de 2017 adiciona el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 incluyendo a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos¹⁶.
- c. La reglamentación del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, se desarrolló a través del Decreto 1915 de 2017¹⁷. Este Decreto es contentivo de cuatro capítulos en los cuales especifica el ámbito de aplicación, modalidades de pago y saldos a favor del mecanismo, el banco de proyectos de inversión en las ZOMAC, el procedimiento para el desarrollo de las obras por impuestos y la extinción de la obligación tributaria en el mecanismo de pago – obras por impuestos.
- d. El Decreto 292 de 2018 el cual modifica el artículo 2 del Decreto 1915 de 2017 y establece una transitoriedad del banco de proyectos de inversión en las ZOMAC.

¹⁶ En el párrafo 1 del artículo 236 de la Ley 1819 de 2016 se señalaba expresamente “que se excluyen del tratamiento tributario a que se refiere esta Parte” las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de Hidrocarburos, lo cual implicaba la exclusión de estas empresas a todos los incentivos tributarios consagrados en la Parte XI de la Reforma Tributaria, donde se encuentra incluido el mecanismo de obras por impuestos.

¹⁷ Teniendo en cuenta la modificación del mecanismo de obras por impuestos introducido por el artículo 71 de la Ley 1943 de 2018, la vigencia de este Decreto también quedó limitado al 30 de junio de 2019 y a los proyectos aprobados hasta esa fecha.

- e. Decreto 2469 de 2018, mediante el cual se modifican los artículos artículo 1.6.5.3.4.8. Contratación de la interventoría del proyecto, donde la Entidad Nacional Competente deberá designar al supervisor del contrato de interventoría dentro de los diez (10) días siguientes a la firma de dicho contrato y donde la interventoría será la responsable de verificar la veracidad de la información registrada por la gerencia del proyecto en el SPI.

El artículo 1.6.5.3.4.10. Verificación del cumplimiento de requisitos de la etapa de preparación, donde en la sesión de inicio deberá asistir como invitado el supervisor designado por la entidad nacional competente. Adicionalmente en esta sesión, se deberá revisar las fechas del cronograma de ejecución del proyecto, si se requiere mayor plazo, la Entidad Nacional Competente podrá aprobar las modificaciones, se deja constancia en el acta de inicio y la gerencia del proyecto realiza los ajustes de fechas en el SUIFP.

Artículo 1.6.5.4.1. Extinción de la obligación tributaria bajo la modalidad de pago 1, donde la Entidad Nacional Competente enviará a la sociedad fiduciaria y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la certificación de entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento.

Se establece adicionalmente la transitoriedad del banco de proyectos de inversión en las zonas más afectadas por el conflicto armado -ZOMAC. De esta manera, durante la vigencia 2019, serán elegibles los proyectos registrados hasta el veintiocho (28) de

febrero de 2019 en el banco de proyectos de inversión en las zonas más afectadas por el conflicto armado -ZOMAC.

A la fecha del presente estudio esta es la normatividad expedida en materia de obras por impuestos evidenciando entonces que el panorama normativo está delimitado por el Decreto 1915 de 2017 el cual regula de modo fundamental el mecanismo de obras por impuestos, describiendo y precisando sus aspectos básicos procedimentales.

4.1.2 Concepto y propósito del mecanismo:

Obras por impuestos es un nuevo mecanismo de pago parcial del tributo, mediante el cual se realiza la extinción de una obligación tributaria específica, la de Renta y complementario de una persona jurídica que debe ser calificada, a través de un pago en especie, el cual consiste en una obra previamente seleccionada de un banco de proyectos, que podrá realizar directamente el titular de la obligación o a través de terceros.

El sujeto que puede acceder a este mecanismo debe ser una persona jurídica contribuyente de dicho impuesto y con ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT obtenidos durante el año o periodo gravable inmediatamente anterior al de la solicitud.

El propósito¹⁸ del mecanismo es acelerar la inversión directa en la construcción de obras de trascendencia social ubicadas geográficamente en las zonas determinadas como las más

¹⁸ De conformidad con el nuevo mecanismo de obras por impuestos establecido en el artículo 71 de la Ley 1943 de 2018, se mantiene el mismo propósito. Las obras deberán contribuir a la disminución de las brechas de inequidad y la renovación territorial de estas zonas, su reactivación económica, social y su fortalecimiento institucional.

afectadas por el conflicto armado (ZOMAC) con el objeto de impulsar el desarrollo económico de estos municipios. La implementación de este mecanismo tienen como objetivo el cumplimiento de los fines constitucionales, el aumento de la confianza pública, y la disminución de la brecha de desigualdad, acelerando y fomentando el desarrollo económico de los municipios del estado colombiano catalogados como los más afectados por el conflicto armado.

Entonces del concepto y propósito previamente esgrimido podemos derivar algunos elementos del mecanismo:

- a. Elemento cualitativo: es importante precisar que no todos los sujetos pasivos del impuesto a la renta y complementario pueden hacer uso del mecanismo, solamente aquellos que reúnan ciertos presupuestos establecidos por la Ley podrán solicitar su aplicación.
- b. Elemento espacial: la reglamentación actual dispone que el mecanismo de obras por impuestos debe ser aplicado a proyectos de inversión únicamente ubicados en las zonas más afectadas por el conflicto armado - ZOMAC. Estas zonas fueron previamente definidas por el Decreto 1650 de 2017, el cual determinó 344 municipios, los cuales corresponde aproximadamente a la tercera parte de los municipios del país.

También pueden darse proyectos de inversión en municipios no definidos como ZOMAC, pero únicamente en el caso en que el paso por dichos municipios sea indispensable para lograr el beneficio en el municipio ZOMAC¹⁹.

- c. Elemento procedimental: este implica que la solicitud de vinculación, la aprobación, la preparación, ejecución, entrega del proyecto y la extinción de la obligación tributaria se encuentran plenamente regladas por el ordenamiento jurídico y consta de unas etapas con términos definidos y elementos procedimentales determinados para su ejecución.

4.1.3 Principales características del modelo.

Se determinan como principales características las siguientes:

- a. Voluntariedad. El modelo de obras por impuestos tiene carácter voluntario, de acuerdo a lo contenido en el Decreto 1915 de 2017, ya que permite a sujetos calificados la posibilidad de solicitar la participación en el mecanismo siempre que reúna los requisitos exigidos por la norma.

Por consiguiente, para solicitar la aplicación del mecanismo, las sociedades pueden optar por dos alternativas diferentes, a saber, Modalidad de pago 1 ó Modalidad de pago 2.

¹⁹ Acá es importante precisar, que de conformidad con la modificación introducida al nuevo mecanismo de obras por impuestos en el artículo 71 de la Ley 1943 de 2018, los proyectos también podrán ser ejecutados en jurisdicciones que, sin estar localizadas en las ZOMAC, resulten estratégicos para la reactivación económica y/o social de las Zomac o algunas de ellas. Lo anterior, se encuentra supeditado a concepto de la Agencia de renovación del Territorio.

Es importante recalcar la voluntariedad, ya que este mecanismo de pago de la obligación en ningún momento puede llegar a ser impuesto por alguna autoridad pública. Es indispensable que las sociedades que opten por la aplicación del mecanismo lo hagan bajo su libre albedrío, por su cuenta y riesgo, analizando los beneficios fiscales y extrafiscales que de su aplicación le resultarían.

- b. Vinculación al pago del impuesto reglada. De conformidad con lo establecido en el artículo 1.6.5.3.3.1. del Decreto 1915 de 2017, se establecen las reglas a las que se debe sujetar la Agencia de Renovación del Territorio –ART, para revisar y aprobar la solicitud de vinculación del pago de impuesto de renta y complementario de las distintas sociedades que soliciten su participación. La facultad de la ART para acceder a dicha petición o denegarla, se encuentra completamente reglada, evitando discrecionalidad por parte de la entidad pública.

Así mismo, el otorgamiento del mecanismo no implica un proceso automático, sino que hace necesario el estudio y valoración de soportes documentales por parte de los diferentes intervinientes en el proceso, mitigando decisiones discrecionales de una sola entidad.

4.1.4 Intervinientes en el proceso.

El mecanismo de obras por impuestos obliga la participación activa de diferentes entidades del orden nacional y privado, con el fin de hacer efectiva su implementación.

Para la aplicación del mecanismo el gobierno dispuso que las siguientes instituciones del orden nacional serán intervinientes dentro del proceso:

1. Agencia de renovación del territorio – ART
2. Departamento nacional de planeación – DNP
3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN²⁰
4. Entidades nacionales competentes: Ministerio de transporte, Ministerio de Educación Nacional, Ministerio de Salud y Protección Social, Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, Ministerio de Minas y Energía²¹.

A lo largo del proceso también intervendrán:

1. Sociedades Fiduciarias²²
2. “Gerencia del proyecto”, que puede ser el mismo contribuyente solicitante²³.

²⁰ Con el cambio normativo establecido en la Ley 1943 de 2018, se elimina la participación de la DIAN. Esta entidad ya no debe ni recibir copia de la solicitud de vinculación al mecanismo de obras por impuesto, ni verificar los ingresos brutos del contribuyente, ni expedir resoluciones de extinción de las obligaciones tributarias.

²¹ Teniendo en cuenta la ampliación del objeto de las obras por impuestos que trae el nuevo mecanismo, se amplía la participación de estas Entidades, de acuerdo al sector que la misma lidera. Por ejemplo, cuando se traten de obras de adaptación al cambio climático o de pagos de servicios ambientales, la entidad nacional competente corresponderá al Ministerio de Ambiente. De igual manera se amplían las funciones que las mismas ejercerá, pues ahora deberán ejercer la supervisión del convenio que se suscriba con el contribuyente, así como la del contrato de interventoría.

²² Se observa que las Sociedades Fiduciarias también salen del nuevo esquema de obras por impuestos, o por lo menos eso se observa de acuerdo con la redacción del artículo 71 de la Ley 1943 de 2018. La participación de estas entidades en el mecanismo actual tenía mucha relevancia, pues a través de ellas se constituía el patrimonio autónomo y se realizaban los pagos de ejecución del proyecto. No obstante lo anterior, se considera que las mismas podrían continuar su participación del mecanismo, si dentro del convenio que celebre el contribuyente con la Entidad Nacional Competente se establece voluntariamente que los recursos del proyecto sean consignados en una fiducia con el fin que ésta administre los pagos de la obra.

²³ El nuevo mecanismo de obras por impuestos reduce la importancia de este actor. Sólo se contratará en los eventos que se definan su necesidad, a diferencia del mecanismo descrito en el presente trabajo, donde su participación era indispensable.

3. Un Interventor del proyecto²⁴
4. Contratistas personas jurídicas o naturales
5. Sociedades aseguradoras²⁵

4.1.5 Requisitos del mecanismo Obras por Impuestos

4.1.5.1 Sujeto calificado beneficiario del mecanismo

La aplicación del mecanismo exige para su postulación un sujeto activo calificado, con determinados requisitos, los cuales deben existir de manera concomitante para que puedan acceder a su aplicación:

- a. Que sea persona jurídica²⁶; y
- b. Que sea contribuyente del impuesto a la renta y complementario, ya que el mecanismo es de uso exclusivo para este impuesto²⁷; y

²⁴ Se mantiene la figura del Interventor en esta nueva versión del mecanismo de obras por impuestos. La diferencia radica en que ya no necesariamente el Interventor deba ser la misma Entidad Nacional Competente. De hecho, se elimina esta responsabilidad de la Entidad Nacional Competente. Además, ésta evaluará la necesidad o no de contratarlo. El costo de esta interventoría se encuentra incluida en el valor del proyecto. El interventor es seleccionado y contratado por la Entidad Nacional Competente.

²⁵ Las sociedades aseguradoras se mantienen en el nuevo mecanismo de obras por impuestos. Adquieren mayor relevancia, debido a que deben expedir no sólo la póliza de estabilidad, sino que además deben expedir mínimo dos pólizas, (cumplimiento y estabilidad de la obra o correcto funcionamiento) entendiéndose que pueden constituirse otras.

²⁶ En este aspecto, se introduce un cambio significativo, pues en el nuevo mecanismo de obras por impuestos, ya no es exclusivo para personas jurídicas. También pueden participar personas naturales obligadas a llevar contabilidad, eso sí, debe cumplir con el requisito de obtener ingresos brutos superiores a los 33.610 UVT.

²⁷ De conformidad con lo establecido en el régimen tributario colombiano, las personas jurídicas por regla general son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario. Sin embargo, el artículo 22 y 23 del Estatuto Tributario contempla de manera taxativa un listado de entidades no contribuyentes entre las que encontramos a la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de

- c. Que sus ingresos brutos en el año o periodo gravable inmediatamente anterior hayan sido iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT²⁸. Este requisito de aptitud económica con alta capacidad contributiva, se configura con objeto de que le contribuyente pueda soportar altas cargas tributarias.

4.1.5.2 Tipos de proyectos que pueden ser beneficiados con el mecanismo

De acuerdo al propósito del mecanismo, los proyectos²⁹ que pueden ser objeto del mismo dependen de la modalidad escogida por el sujeto calificado.

Para la modalidad 1, el proyecto puede tener como objeto diversos fines tales como la construcción, mejoramiento, optimización o ampliación de infraestructura y/o dotación, y se concentra en servicios básicos de la población los cuales son

Desarrollo Sostenible, las áreas Metropolitanas, los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, entre otros.

²⁸ Este requisito puede eludirse en el nuevo mecanismo, si el contribuyente que aspire no ha tenido ingresos en el año inmediatamente anterior por encontrarse en período improductivo, evento en el cual la Agencia de Renovación del Territorio (ART) podrá autorizar la realización de los proyectos, si verifica que el contribuyente puede otorgar garantías suficientes para la ejecución del proyecto, a través de sus vinculados económicos o de entidades financieras o aseguradoras de reconocida idoneidad.

²⁹ Los tipos de proyectos a ser financiados a través del mecanismo de obras por impuestos se amplió con la modificación que sufrió esta forma de pago. Adicionalmente el tipo de proyecto ya no depende de la modalidad de pago a utilizar. Los proyectos que pueden ser financiados a través del nuevo mecanismo de obras por impuestos son aquellos 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. También se indica que los proyectos a financiar podrán comprender las obras, servicios y erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preparación, ejecución, operación, mantenimiento e interventoría. Se observa que deja una puerta abierta para que el Manual Operativo, que define la ART, puedan definir más tipos de proyectos a ser financiados por este nuevo mecanismo de obras por impuestos.

suministro de los servicios de agua potable, alcantarillado, energía, la salud pública, la educación pública y para la construcción y/o reparación de infraestructura vial en los municipios ZOMAC.

Para la modalidad de pago 2, los proyectos se limitan a proveer infraestructura en los mismos municipios.

4.2 MODALIDADES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS

De acuerdo con lo establecido en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y su Decreto Reglamentario 1915 de 2017, el mecanismo de obras por impuestos está compuesto de dos modalidades de pago³⁰ cuyos elementos, características y naturaleza jurídica difieren sustancialmente, así:

4.2.1 Modalidad de pago 1.

El Decreto 1915 de 2017 establece en su artículo 1.6.5.1.3. lo siguiente:

³⁰ En el nuevo mecanismo de obras por impuestos, establecido en la Ley de Financiamiento 1943 de 2018, desaparecen las dos modalidades de pago acá descritas. Ahora el contribuyente no debe seleccionar ninguna modalidad y no debe destinar ningún porcentaje de su impuesto a cargo de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario como está actualmente. El contribuyente, una vez aprobada su solicitud de vinculación al mecanismo de obras por impuestos, deberá celebrar, con la Entidad Nacional Competente, un convenio para ejecutar la obra indicada, a cambio de una remuneración que será pagada por medio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), una vez sea entregado el proyecto a satisfacción a la entidad nacional competente. Este convenio se regirá por las normas de derecho privado. En los convenios podrán incluirse cláusulas compromisorias que se regirán por lo establecido en la Ley 1563 de 2012 o la que la modifique o sustituya. De igual manera, los convenios pueden cederse, previa aprobación de la Entidad Nacional Competente.

“Modalidad de pago 1. Destinación de hasta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementario a cargo en el año gravable. Consiste en la inversión directa de hasta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto a cargo determinado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario, para la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en los diferentes municipios ubicados en las zonas más afectadas por el conflicto armado - ZOMAC, como forma de pago de estas obligaciones.

Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta se podrán acoger a esta modalidad de pago, aún si su declaración del impuesto arroje un saldo a favor.”

De la anterior descripción se puede determinar los siguientes elementos y características:

A través de esta modalidad, el sujeto activo calificado podrá cancelar hasta el 50% del impuesto a cargo, determinado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable que está presentando.

El valor de la obra no puede superar el 50% de ese impuesto a cargo, descuento que afecta el valor a pagar, ya sea disminuyéndolo o aumentando su saldo a favor.

En caso que, aún después de descontado el valor de la obra, resulte un saldo a pagar, el contribuyente deberá cancelar el saldo pendiente de pago ante las entidades autorizadas para recaudar por la Administración Tributaria. Con el valor de la obra anteriormente descontado, deberá constituirse una fiducia a través de la cual se realizarán los pagos para la construcción de la obra seleccionada. Es importante resaltar que el hecho de consignar

los recursos en la fiducia para la construcción de la obra, no significa que el contribuyente haya cancelado la obligación tributaria.

De acuerdo a lo anterior se observa que, en esta modalidad se permite que el contribuyente, sin haber iniciado la obra con la cual pretende pagar su impuesto a cargo, descuenta en su declaración de renta dicho valor sobre el cual queda suspendida su exigibilidad, hasta tanto entregue la obra construida y en uso y/o funcionamiento tal como lo señala la Ley³¹.

En el evento, que al contribuyente le resulte un saldo a favor, puede solicitar en cualquier momento, y sin haber iniciado la construcción de la obra, la devolución de dicha suma, sometiéndose al procedimiento establecido en el artículo 850 del Estatuto Tributario para las devoluciones de impuestos³².

Una vez constituida la fiducia, realizado el cronograma y las contrataciones con terceros, pueden presentarse los siguientes eventos:

- a) Si el contribuyente cumple la construcción de la obra, tal como fue presentada y aprobada, expedido el certificado de recibido a satisfacción por el Interventor y la Entidad Nacional Competente, y comunicado a la Administración Tributaria, ésta última mediante acto administrativo, extinguirá la obligación que se encontraba suspendida y pendiente de pago.

³¹ Se reitera que, en el nuevo mecanismo de obras por impuestos, el contribuyente ya no deberá incluir en su declaración del impuesto sobre la renta, ningún valor relacionado con el mecanismo de obras por impuestos, teniendo en cuenta que el pago de su obligación tributaria la realizará con los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), una vez concluida la obra seleccionada.

³² Ver Apéndice A: Ejemplo Modalidad de Pago No. 1.

Por lo anterior, en la fecha en que se produzca la entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento, es cuando se materializa esta forma de pago y se extingue la obligación resultante del impuesto sobre la renta.

Para este evento se debe tener presente: Los rendimientos financieros³³ que produzcan los valores consignados en la fiducia y que fueron usados para pagar la construcción de la obra, deberán ser consignados a favor de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, tal como lo dispone el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 1.6.5.4.3. del Decreto Reglamentario 1915 de 2017.

Así mismo, y en el evento en que dentro de la fiducia resultaren recursos que no se ejecutaron o no se usaron para la construcción de la obra porque la misma costó menos, deberán ser consignados a favor de la Administración Tributaria para abonar a la obligación pendiente de pago. Se debe tener en cuenta, que, si bien la obligación de pagar el impuesto corresponde a una suma de determinada, ésta debe coincidir con el valor de la obra.

³³ Teniendo en cuenta que en el nuevo mecanismo ya no es necesario la constitución de un patrimonio autónomo, no existe la necesidad de indicar la propiedad de los rendimientos financieros que generen los recursos destinados a la ejecución de la obra.

Por lo tanto, si inicialmente se señaló que la obra tenía un costo de \$100 pesos y la misma fue construida por valor de \$90 pesos, no significa que el contribuyente se haya ahorrado ese dinero y sean de su propiedad, sino que la Entidad nacional competente informará a la Administración Tributaria que se entregó una obra de \$90 pesos, y por dicho valor la Administración Tributaria expedirá el acto administrativo de extinción de la obligación tributaria, quedando pendiente de cancelar una suma de \$10 pesos, que deberán ser pagados mediante giro realizado por la Fiduciaria en un recibo oficial de pago diligenciado a nombre del contribuyente, con el remanente que quedó en el patrimonio autónomo.

- b) Si el contribuyente incumple³⁴ con la construcción de la obra, deberá distinguirse dos eventos: (i) cuando el incumplimiento es parcial y (ii) cuando el incumplimiento es definitivo.

³⁴ En el nuevo mecanismo de obras por impuestos no existe el incumplimiento aquí enunciado y las consecuencias que se describe en el presente trabajo, debido a que, si el contribuyente no cumple la obra, no recibirá remuneración alguna, es decir, los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). No obstante, lo anterior, se observa en el literal k), del numeral 6 del artículo 71 de la Ley 1943 de 2018, frente al incumplimiento que “En el convenio se pactarán las multas y sanciones aplicables por el incumplimiento del contratista. Para su imposición, la Entidad Nacional Competente del proyecto de inversión, deberá aplicar el procedimiento establecido en el artículo 86 de la Ley 1474 de 2011 o la que la modifique o sustituya”. Lo anterior, confunde un poco porque no es claro si cuando se señala contratista hace relación al contribuyente, que es el nombre con el que se ha designado a la persona que solicita acogerse al mecanismo de obras por impuestos, o hace referencia a los contratistas que éstos subcontraten para la ejecución de la obra. Sin embargo, al analizar la oración seguida de ese literal, se indica que la Entidad Nacional Competente deberá aplicar el procedimiento para imponer las multas y sanciones, despejando la duda de que efectivamente se trata de multas y sanciones a imponer al contribuyente en caso de incumplimiento. No se encuentra razón de ser para imponer sanciones al contribuyente que no cumple con la ejecución de la obra, puesto que la mayor consecuencia debería ser no recibir el pago respectivo. Adicionalmente, es de resaltar que los recursos utilizados para la obra, son de su propiedad. A diferencia de lo que se presenta en el mecanismo objeto del presente documento, donde si existen consecuencias para el contribuyente que incumpla, puesto que él ya había hecho uso, en su declaración de renta, de los recursos destinados a la construcción de la obra, por lo menos en la modalidad de pago No. 1.

- (i) *Cuando el incumplimiento es parcial*, es decir, el contribuyente indicó entregar la obra en una fecha determinada y no lo va a poder realizar. En este caso, una vez informada de esta situación, la Administración Tributaria procederá a cobrar los intereses de mora por cada día de retraso en la entrega de la obra y en proporción al valor pendiente de ejecución. Esta información deberá ser entregada por la Entidad Nacional Competente a la Administración Tributaria para que la misma proceda a realizar la liquidación de los intereses moratorios.

El ordenamiento jurídico que lo regula no precisa si las causas que dan lugar al cobro de intereses moratorios por el incumplimiento del cronograma inicialmente previsto, son por fuerza mayor o si es solo por causas diferentes imputables al contribuyente. Sin embargo la norma puntualiza que el contribuyente podrá solicitar una modificación del cronograma y si es aprobado, este mayor plazo no debe generar intereses moratorios; de tal manera, que los intereses de que trata el artículo 1.6.5.4.5. del Decreto Reglamentario 1915 de 2017 corresponderán sólo a cuando se incumpla el término por causas diferentes a la de fuerza mayor y caso fortuito³⁵.

³⁵ Frente al régimen de responsabilidad por eventos de fuerza mayor o caso fortuito, el nuevo mecanismo indica que el Convenio que celebre el contribuyente con la Entidad Nacional Competente establecerá los riesgos y los eximentes de responsabilidad y sus consecuencias. Así como la forma en que ésta deberá ser declarada.

Así las cosas, los intereses moratorios a cobrar por parte de la Administración Tributaria deberán corresponder a los días de incumplimiento generados por casuales diferentes, ya que, de acuerdo al Código Civil colombiano, la fuerza mayor es eximente de responsabilidad, por lo tanto, no se podrían cobrar intereses moratorios cuando el incumplimiento parcial es debido a esas causas.

- (ii) *Cuando el incumplimiento es definitivo*, es decir, el contribuyente manifiesta no poder entregar la obra, ya sea porque desistió de la misma, o porque los recursos inicialmente aportados se agotaron, o cualquier otra circunstancia que le impida entregar.

En este evento, el procedimiento señala que la Entidad Nacional Competente deberá declarar a través de Acto Administrativo el incumplimiento definitivo de la obra, y deberá ordenar al contribuyente entregar la misma en el estado en que se encuentre.

Notificada la Administración Tributaria, esta expedirá un acto administrativo extinguiendo la obligación por el valor de la obra ejecutada a la fecha de la declaratoria del incumplimiento definitivo y adelantará un proceso sancionatorio por incumplimiento en la forma de pago, cuya sanción asciende al 100% de los valores ejecutados.

El contribuyente deberá cancelar el saldo pendiente de pago de la obligación tributaria, junto con los intereses moratorios causados desde la fecha en que se produzca el incumplimiento y hasta la fecha en que se realice el pago.

En caso de no pago, la Administración Tributaria iniciará de manera inmediata el cobro coactivo de los valores pendientes de pago del impuesto sobre la renta, incluyendo sanción e intereses moratorios.

Es de anotar que, en el evento de cumplimiento, si existieren rendimientos financieros, o recursos pendientes de ejecutar, en el primer caso deberán consignarse a favor de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional y en el segundo caso, se consignarán a favor de la obligación pendiente de pago del contribuyente. (artículo 1.6.5.4.11. del Decreto 1915 de 2017).

Descrito de manera general la modalidad de pago No. 1 del mecanismo de obras por impuestos, se puede afirmar que es este un mecanismo de pago del Impuesto sobre la renta y complementario en el que el contribuyente interesado solicita de manera voluntaria la vinculación de su impuesto, para con dicho recurso construir una obra o proyecto seleccionado previamente, y sólo cuando se entregue la construcción y en funcionamiento la obra definida, se entiende cancelado el impuesto a cargo. Antes, el contribuyente tiene una obligación pendiente de pago, pero suspendida en el tiempo, que la Administración no puede hacer exigible.

4.2.2 Modalidad de pago 2³⁶.

Esta modalidad No. 2 se encuentra consagrada en el párrafo 2 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y definida en el numeral 2 del artículo 1.6.5.3 del Decreto Reglamentario 1915 de 2017, así:

“Modalidad de Pago 2: Descuento de la inversión como pago efectivo del impuesto sobre la renta y complementario. Consiste en la inversión directa, por parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, en proyectos de inversión de trascendencia social en los diferentes municipios definidos como Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC, cuyo valor supere el cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementario a cargo del respectivo periodo.

En la segunda modalidad del mecanismo de obras por impuestos, se puede considerar más que un medio de pago, en una forma de financiación de obras públicas por parte del sector privado, pues el sujeto activo calificado deberá destinar recursos propios para financiar el proyecto(s) cuyo valor deben superar el 50% del impuesto a cargo.

Una de las diferencias entre la modalidad de pago No. 1 y la modalidad de pago No. 2, es el límite del valor de la obra a construir, la cual en la modalidad No.1 no puede superar el

³⁶ Se reitera que esta modalidad, a partir del 30 de junio de 2019, queda derogada con el nuevo mecanismo de obras por impuestos introducido en la Ley 1943 de 2018.

50% del impuesto a cargo determinado por el contribuyente en su declaración del impuesto sobre la renta y complementario, mientras que en la modalidad de pago No. 2 el valor de la obra debe ser superior al 50% del impuesto a cargo. En esta modalidad, aplican las mismas condiciones del sujeto activo señaladas para la modalidad de pago No. 1.³⁷

En la modalidad de pago No 2, los recursos que está invirtiendo el contribuyente son de su propiedad³⁸, pues a diferencia de la primera modalidad, aquí la empresa no tiene aún obligación alguna con la Administración Tributaria, dado que en la declaración de renta que presenta en el año que se postula para la ejecución del proyecto, debe cancelar el impuesto a cargo completamente.

En la modalidad de pago No. 2, el contribuyente no se descuenta valor alguno en su declaración del impuesto de renta; la ley indica que los recursos invertidos en la obra, podrán recuperarse como un “descuento efectivo en el pago” de hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementario liquidado en el año gravable, lo que da a entender que el contribuyente que accede a esta modalidad no tendría en principio un impuesto a pagar.

³⁷ En este punto es importante precisar que, en el nuevo mecanismo, el valor de la obra a financiarse a través de obras por impuestos, no se encuentra limitado a un porcentaje del impuesto a cargo de la declaración de renta del contribuyente, sino que ahora el valor de la obra está sujeto al treinta por ciento (30%) del patrimonio contable del contribuyente. Para ello, indica el artículo 71 de la Ley 1943 de 2018, que se tendrá en cuenta el patrimonio del año inmediatamente anterior a la suscripción de los mismos.

³⁸ La propiedad de los recursos es un tema que en el primer mecanismo de obras por impuestos nunca fue pacífico. Siempre se discutió si los recursos que se consignaban en la Fiducia para la ejecución de la obra era de propiedad del contribuyente o del Estado. No obstante, lo anterior, en el nuevo mecanismo, el tema queda zanjado, pues el artículo 71 de la Ley 1943 indica expresamente que el contribuyente es el propietario de los recursos que dispone para la construcción de la obra.

No obstante, al final operará como una forma de pago futura, pues los recursos invertidos por el contribuyente en la obra, podrán ser utilizados como pago del impuesto de renta de los años gravables siguientes³⁹ y recuperados en el futuro como un descuento en el pago del impuesto sobre la renta.

De acuerdo a lo indicado en el artículo 1.6.5.4.13. del Decreto Reglamentario 1915 de 2017, este valor se podrá descontar en un término de 10 años, en cuotas iguales, para pagar hasta el 50% del impuesto liquidado en el año gravable siguiente al de la vinculación del impuesto. El descuento no se encuentra sometido a un avance de ejecución determinada, es decir, puede usarse el descuento del 10%, así no haya ningún avance o el avance sea en un porcentaje inferior. Ahora bien, si se ha ejecutado un avance superior, por ejemplo un 25%, el descuento también se encuentra limitado al 10% anual. Sin embargo, la limitación de hasta el 50% para pagar el impuesto liquidado, puede aumentarse hasta en un 80% del impuesto a cargo⁴⁰.

En esta modalidad de pago No. 2 del mecanismo de obras por impuestos debe tenerse en cuenta varios elementos:

- El descuento de la cuota anual del 10% siempre debe utilizarse en el año gravable siguiente a su causación, inclusive cuando resulte saldo a favor en la declaración de

³⁹ El descuento en el pago efectivo sólo se puede ejercer en cuotas iguales y por 10 años, para pagar hasta el 50% del impuesto liquidado (parágrafo 2 del artículo 238, Ley 1819 de 2016).

⁴⁰ Ver Apéndice B: Ejemplo Modalidad de Pago No. 2.

renta, lo cual conduciría que en caso que así sea, el saldo a favor se aumente con el uso de ese descuento⁴¹.

- Si el impuesto a cargo liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable respectivo, resulta inferior al valor de la cuota anual del 10%, el exceso de dicha cuota puede utilizarse en la declaración de renta del año gravable siguiente, sin limitación alguna.
- Cuando el contribuyente determine en su declaración de renta pérdidas fiscales⁴², podrá extender el uso de su cuota anual del 10% por cinco (5) años más a los primeros diez (10) años, es decir, podrá usarla en un periodo máximo de quince (15) años.
- Cuando exista incumplimiento definitivo en la obligación, el contribuyente deberá hacer entrega de la obra en el estado en que se encuentre y sólo podrá hacer uso del descuento efectivo del 10% anual, hasta el valor del porcentaje de avance de la obra.
- Si al momento del incumplimiento definitivo de la obligación, el valor del avance de la obra era inferior a los descuentos utilizados por el contribuyente en las declaraciones de renta presentadas, la fiduciaria deberá consignar ante la Administración Tributaria la diferencia utilizada en exceso por el contribuyente en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementario, en caso de existir remanentes en la Fiducia. (Decreto 1915 de 2017 artículo 1.6.5.4.18.).

⁴¹ Ver Apéndice C: Ejemplo Uso Descuento Efectivo en la Modalidad de Pago No. 2.

⁴² Una pérdida fiscal se obtiene de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

- Si bien no lo señala el decreto reglamentario, se considera que en caso que no existan recursos en la fiduciaria para cubrir dicho monto, la obligación de cancelarlos corresponderá al contribuyente y en caso de no hacerlo, la Administración Tributaria tendrá las facultades de cobro coactivo para hacer efectivo el descuento anual utilizado en exceso.
- Finalmente, cuando exista el incumplimiento definitivo en la obligación de construcción y entrega de la obra en uso y/o funcionamiento, el contribuyente podrá continuar haciendo uso del descuento efectivo del 10% anual, hasta el valor del avance de la obra cuando se decretó el incumplimiento, después de pagar la sanción del 100% de los valores ejecutados por incumplimiento en la forma de pago que le imponga la Administración Tributaria. (Decreto 1915 de 2017 artículo 1.6.5.4.19.).

En este punto, es importante precisar que no es clara la facultad de la Administración Tributaria para imponer esta sanción en la modalidad de pago No.2, puesto que al revisar la redacción del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, se observa que la sanción está dispuesta expresamente para el incumplimiento en la modalidad de pago No. 1 y no para la No.2. Por lo tanto, se considera que imponer una sanción para el incumplimiento de esta modalidad sería ilegal y estaría excediéndose el gobierno nacional en la reglamentación, porque debe tenerse en cuenta que la facultad sancionatoria del estado debe estar expresa y previamente establecida en la Ley, lo cual que no sucede en el presente caso.

Como puede observarse, las dos modalidades de pago del mecanismo de obras por impuestos establecidos por el legislador, tienen sus propias particularidades y elementos que las caracterizan y las diferencian claramente.

4.3 PROCEDIMIENTO DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS⁴³

El procedimiento de utilización del mecanismo de obras por impuestos se encuentra reglado por el Decreto 1915 de 2017 y establece unas etapas fundamentales para su implementación:

1. Presentación y revisión de iniciativas o proyectos propuestos.
2. Estructuración, evaluación y registro en el banco de proyectos.
3. Selección de proyectos, solicitud y aprobación de su vinculación al pago del impuesto.
4. Constitución de la fiducia y preparación para la ejecución del proyecto.
5. Ejecución y entrega del proyecto.

Las etapas 1 y 2 establecen la forma de conformación del Banco de Proyectos. Cabe anotar que, si la persona jurídica que pretenda hacer uso del mecanismo lo hace con base en un proyecto existente en el Banco de proyectos, no le es necesario surtir dichas etapas, sino iniciar desde la etapa 3 para su aplicación.

⁴³ Ver Apéndice D: Matriz de actividades del mecanismo obras por impuestos

4.3.1 Banco de proyectos (etapa 1 y 2).

El Banco de proyectos será administrado por la Agencia de Renovación del Territorio – ART y soportado por el Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas Públicas – SUIFP. Los proyectos que hacen parte de este Banco deben cumplir con los procesos de viabilización, registro y seguimiento a la ejecución.

De este Banco harán parte los proyectos que han sido previamente identificados como prioritarios para el desarrollo de ZOMAC por entidades nacionales y territoriales y los propuestos por los contribuyentes, previamente aprobados por la ART y con concepto favorable por parte de la Entidad nacional competente⁴⁴.

Estos últimos son proyectos que deben ser formulados y estructurados de conformidad con las metodologías establecidas por el DNP, que pueden según requerimiento de la Entidad nacional competente, tener estudios y/o diseños adicionales que demuestren su viabilidad acorde con lineamientos técnicos, y un análisis de riesgos.

El valor total de los proyectos debe incluir todos los costos directos e indirectos que acarrearán su ejecución y adicionalmente lo referente a la fiducia que exige la norma para su

⁴⁴ Frente a este tema en particular no se observan modificaciones sustanciales con el actual mecanismo que se encuentra aún vigente. El nuevo mecanismo indica que el contribuyente podrá seleccionar una iniciativa del banco de proyectos o podrá estructurar iniciativas. En el evento que el contribuyente decida estructurar iniciativas, la Entidad Nacional Competente deberá indicar y aprobar los estudios, diseños, costos y tiempos, que debe realizar y cumplir el contribuyente para presentar la iniciativa con el lleno de requisitos necesarios para iniciar el proceso de viabilidad, evento en el cual estos costos serán incluidos en el valor total del proyecto.

ejecución. También podría incluir costos de operación tales como costos de mantenimiento por un lapso no superior a cinco (5) años.

4.3.2 Selección de proyectos, solicitud y aprobación (etapa 3).

Los sujetos calificados podrán seleccionar proyectos de manera individual o conjunta⁴⁵, y solicitar, dentro de los tres (3) primeros meses de cada año⁴⁶, la vinculación de su pago de impuesto de Renta y complementario del año gravable inmediatamente anterior, especificando la modalidad pago de la que pretenden hacer uso, previa aprobación de la junta directiva o quien haga sus veces de la entidad solicitante.

En caso de considerar necesario un ajuste de costos, estos se permiten, siempre y cuando estén específicamente relacionados con la interventoría, la administración de la fiducia, la gerencia del proyecto, o cambios en las normas tributarias sectoriales aplicables o precios unitarios de las actividades contempladas en el proyecto, solicitado una propuesta de actualización y ajuste del valor del proyecto⁴⁷.

⁴⁵ Esta posibilidad de ejecutar el mecanismo de obras por impuestos de manera conjunta también se mantiene en el nuevo esquema. Así lo dispone el parágrafo 2o. del artículo 71 de la Ley 1943 de 2018 que indica: “El mecanismo previsto en el presente artículo podrá ser usado de manera conjunta por varios contribuyentes para la realización de un mismo proyecto”.

⁴⁶ Con el nuevo mecanismo de obras por impuestos, la solicitud de vinculación ya no debe presentarse dentro de los primeros 3 meses de cada año, sino que puede realizarse en cualquier momento.

⁴⁷ Respecto a este punto en particular, el nuevo mecanismo de obras por impuestos indica que cualquier ajuste en el proyecto que implique la modificación del convenio de obras por impuestos, deberá ser aprobado por la Entidad Nacional Competente previo visto bueno de la Agencia de Renovación del Territorio (ART) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP).

La ART, será el organismo encargado de aprobar la solicitud de vinculación del impuesto de renta y complementario; para ello, tendrá confirmación previa de la DIAN⁴⁸ quien verificará si el sujeto cumple con el requisito de ingresos brutos del sujeto activo calificado establecido en la ley.

Respecto al ajuste de costos, será la Entidad nacional competente la emisora del concepto de viabilidad sectorial y el DNP el encargado de realizar el control posterior a dicho ajuste.

Realizado el control, la ART aprobará la solicitud por parte de la sociedad de vinculación del impuesto de Renta y complementario en el proyecto seleccionado, mediante un acto administrativo que comunicará a la DIAN y al contribuyente postulante.

Algunas precisiones formales son relevantes en esta etapa, tales como que es indispensable adjuntar todos los documentos ya que la inexactitud o falta de estos no es subsanable; también es causal de rechazo a la vinculación, el aplicar a una obra que supere el 50% del impuesto a cargo (esto exclusivamente para la modalidad 1); por otra parte, en caso de no ser aprobada la solicitud de vinculación con el mecanismo de pago, la sociedad solicitante debe proceder a realizar el respectivo pago del impuesto a cargo en las fechas determinadas para tal efecto por la autoridad competente.

⁴⁸ Como se indicó anteriormente, ya no es necesario que la DIAN previamente verifique los ingresos brutos del contribuyente. La aprobación de la solicitud, en el nuevo mecanismo, continuará realizándola la ART mediante acto administrativo, respecto del cual no procede recurso alguno. Esto es nuevo, pues el anterior mecanismo no señalaba nada al respecto.

La selección que realiza la Agencia de Renovación del Territorio, se hará con base en el cumplimiento de requisitos, y de conformidad al cupo establecido por el Consejo Nacional de Política Económica y Fiscal – CONFIS⁴⁹. En el caso en que las solicitudes superen dicho cupo, la ART debe en primer lugar distribuir en partes iguales el cupo entre las regiones; en segundo lugar, prevalecen aquellos proyectos en los que el contribuyente hubiese asumido los costos de estructuración integral del proyecto⁵⁰; y con base en los criterios establecidos en el Decreto 1650 de 2017, priorizar sobre aquellos municipios establecidos como ZOMAC con mayores niveles de inequidad, aprobando por municipio un solo proyecto, dependiendo del cupo regional.

4.3.3 Etapa de preparación para la ejecución del proyecto y constitución de la fiducia (etapa 4).

Aprobada la vinculación, se da inicio a la preparación para la ejecución del proyecto la cual es la ejecución de la obra de forma directa por el sujeto activo calificado quien deberá establecer un cronograma⁵¹ general del proyecto integrando las etapas de preparación,

⁴⁹ En el nuevo mecanismo se mantiene la necesidad que el CONFIS defina el cupo máximo a través del cual se financiará el mecanismo de obras por impuestos. Así lo dispone el parágrafo 4º del artículo 71 de la Ley 1943 de 2018. “El Consejo Superior de Política Económica y Fiscal (Confis) aprobará anualmente un cupo máximo de aprobación de proyectos para ser financiados por el mecanismo establecido en el presente proyecto. Este cupo será priorizado y distribuido entre las distintas Zomac por la Agencia de Renovación del Territorio, previo visto bueno del DNP.” Anteriormente, la priorización era competencia exclusiva de la ART. Ahora, se observa que la priorización que realice esta entidad debe contar con visto bueno previo de DNP.

⁵⁰ Esta prelación se mantiene en el nuevo mecanismo, a menos que un tercero ofrezca mejores condiciones para la realización de ese proyecto. En este evento, la ART y la Entidad Nacional Competente realizarán la valoración de las propuestas.

⁵¹ En el nuevo mecanismo de obras por impuestos, no se hace mención expresamente de la necesidad de presentar un cronograma. No obstante, lo anterior, se considera que el mismo también deberá efectuarse al momento de la suscripción del convenio con la Entidad Nacional Competente. En el mecanismo de obras por impuesto objeto del presente escrito, la presentación del cronograma era importante pues a partir del mismo, se determinaba el cumplimiento o no de la obligación de construir la obra y por ende de pagar la obligación

ejecución y entrega final con sujeción a la información registrada y aprobada por el SUIFP, y con aprobación previa tanto de la entidad competente como de la ART.

La única circunstancia que contempla el Decreto 1915 de 2017 de modificación del cronograma, es por fuerza mayor probada por la Gerencia del proyecto y acompañada del informe del interventor. La modificación del cronograma deberá ser aprobada por la Entidad nacional correspondiente, con control posterior del DNP.

Esta etapa implica la firma de un contrato de fiducia mercantil irrevocable, constituyendo un patrimonio autónomo con los recursos del impuesto de Renta y complementario destinados a la ejecución del proyecto, con el fin de garantizar que dichos recursos se apliquen exclusivamente a la ejecución del contrato correspondiente.

Es necesario resaltar que la constitución del patrimonio autónomo debe hacerse dentro de las fechas establecidas para el vencimiento y pago de la obligación tributaria, so pena de sanción y pérdida de la posibilidad de ejecución del proyecto, y es la Fiduciaria la entidad encargada de informar a la ART y a la DIAN la fecha de su constitución⁵².

Durante la preparación se seleccionarán tanto al Gerente del proyecto como al Interventor. El primero se encargará de la administración, ejecución y construcción de la obra, y dependiendo del objeto social del sujeto activo calificado, podrá ser éste mismo. Respecto

tributaria del impuesto sobre la renta y complementario. Era fundamental para determinar los intereses moratorios y la sanción por incumplimiento de la forma de pago.

⁵² Esta actividad ya no se desarrollará en el nuevo mecanismo de obras por impuestos.

al interventor, éste debe cumplir con los términos de referencia exigidos por la Fiduciaria con aprobación de la Entidad Nacional Competente.

Con el objeto de garantizar el cumplimiento de la entrega de la obra o su realización de acuerdo a las exigencias y la estabilidad de la obra (no inferior a cuatro años), la Gerencia del proyecto debe constituir a favor de la Nación pólizas⁵³ de cumplimiento con base en los requisitos establecidos en el artículo 1.6.5.3.4.9 del Decreto 1915 de 2017.

Esta etapa comprende desde el día siguiente a la notificación del acto administrativo de autorización de vinculación, hasta el día siguiente a la recepción del informe de interventoría que certifique el cumplimiento de todos los requisitos de esta etapa.

4.3.4 Etapa de ejecución y entrega del proyecto (etapa 5).

Esta etapa comprende desde la fecha de suscripción del acta de inicio entre Gerencia del proyecto y el Interventor y va hasta la entrega formal y material de la obra con la Entidad nacional competente, o en su defecto con la declaración por parte de ésta última, del incumplimiento definitivo.

⁵³ Frente al tema de pólizas, el nuevo mecanismo precisa expresamente las garantías que debe constituir el contribuyente para la ejecución de la obra. Se exige que las garantías deben amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, la estabilidad de la obra o calidad y correcto funcionamiento de los bienes según corresponda. En el mecanismo objeto del presente estudio, el artículo 238 del Estatuto Tributario, sólo indicaba que el contribuyente debía constituir “las pólizas necesarias para garantizar con posterioridad a la entrega de la obra final, su realización técnica de acuerdo con las exigencias del proyecto y su estabilidad, con una vigencia no inferior a 4 años contados a partir de la entrega de la obra final en uso y/o operación”.

Acá es importante precisar que la ejecución de la obra podrá adelantarse directamente por el contribuyente⁵⁴ o éste podrá contratar con terceros con la realización de la misma⁵⁵ a través de licitación privada abierta. En todo caso, los contratistas solo tendrán vinculación con el contribuyente en los términos del respectivo contrato, y no existirá ninguna responsabilidad por parte del Estado, ni directa, ni solidaria o subsidiaria, en casos de incumplimiento de lo pactado por parte del contratante.

La entrega de la obra se realizará a la Entidad Nacional Competente, acompañada del informe del Interventor que certifica el recibo a satisfacción⁵⁶.

⁵⁴ En este punto se precisa que en el nuevo mecanismo quedó contemplado que los contribuyentes no podrán realizar proyectos, que correspondan a los que deban ejecutar en virtud de mandato legal, acto administrativo o decisión judicial. Inicialmente esta restricción sólo aplicaba a las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales e hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria. Sin embargo mediante Decreto 2469 de 2018, esta restricción se amplió a todos los contribuyentes y así se mantienen en el nuevo esquema.

Respecto a los contribuyentes que ejecutan directamente los proyectos, el nuevo mecanismo estableció que, en los convenios celebrados, tendrán el tratamiento tributario y contable que les corresponda según su naturaleza y las normas que resulten aplicables. Por lo tanto, los convenios se entenderán efectuados en desarrollo de la actividad productora de renta del contribuyente, quien para estos efectos no necesitará ampliar su objeto social. También indica que los convenios no estarán sometidos a retención y/o autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y que las obras por impuestos no tendrán derecho a los beneficios establecidos en los artículos 258-1 y demás consagrados en el Estatuto Tributario, tema que no estaba regulado de manera clara en el mecanismo actual.

⁵⁵ En los literales e) y g) del numeral 6 se regula el tema de ejecución de la obra, es decir, se indica que la misma puede ser desarrollada directamente por el contribuyente o puede subcontratarse. Adicionalmente precisan, que, en el evento de realizarlo directamente, los bienes y servicios que incorpore serán valorados a precios de mercado, tema que no estaba regulado en el mecanismo anterior. Así mismo, se establece en el literal f) la posibilidad que la obra sea ejecutada por vinculados económicos del contribuyente, pero se indica que el respectivo convenio señalará las condiciones bajo las cuales se garantizará la transparencia en la ejecución y la definición de los costos del proyecto.

⁵⁶ Llama la atención que en el nuevo mecanismo se establece un deber del contribuyente durante la ejecución del proyecto y es la obligación de instalar una valla publicitaria en un sitio notorio ubicado cerca del lugar del proyecto, en la cual se informe al público el proyecto que le ha sido asignado, el nombre del ejecutor y de sus beneficiarios efectivos, el tiempo de ejecución y la página web donde se encuentren los detalles del proyecto. Esta valla se debe mantener aún en caso de incumplimiento, durante el tiempo de ejecución del proyecto, inclusive el adicional que se haya aprobado.

En el caso de que el proyecto integre mantenimiento de la obra, se certificarán las entregas⁵⁷ también durante el mantenimiento recibido. Por último, la Entidad nacional competente, realizará la entrega a la entidad territorial correspondiente.

4.3.5 Extinción de la Obligación Tributaria⁵⁸

4.3.5.1 Extinción de la obligación tributario en la modalidad de pago No. 1

Para este tipo de Modalidad de Pago, el Gobierno nacional ha determinado que la Administración Tributaria necesariamente expida un acto administrativo para que el contribuyente entienda cancelada su obligación tributaria. En ese sentido, la entidad nacional competente respectiva deberá, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de la obra debidamente construida para su uso y funcionamiento, expedir un certificado donde indique:

- i. Nombre e identificación del contribuyente
- ii. Valor de la obra construida

⁵⁷ En este punto, se resalta que el nuevo mecanismo permite, cuando la ejecución del convenio supere el término de un (1) año, la posibilidad de pagar contra entrega de hitos que se establezcan, lo cual no era permitido en el actual mecanismo. Se entendía extinguida la obligación sólo cuando entregara la obra construida y lista para su uso y/o funcionamiento.

⁵⁸ Si bien el nuevo mecanismo es también una forma de pago de la obligación del impuesto sobre la renta y complementario del contribuyente, en esta nueva modalidad del mecanismo, ya no se requiere la expedición, por parte de la DIAN, de un acto administrativo para extinguir formalmente la obligación tributaria. Ahora, el contribuyente extingue su obligación, pagando con los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). No obstante, lo anterior, continúa existiendo el límite para ejercer este pago. Sólo puede usarse los títulos para pagar hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementario. Lo novedoso de este medio de pago, es que los títulos se pueden negociar, aunque también con la restricción que sea utilizados exclusivamente para el pago de obligaciones del impuesto sobre la renta.

- iii. Fecha de entrega de la obra
- iv. Saldos no ejecutados y rendimientos financieros de los recursos consignados en la fiducia.

Con fundamento en el anterior certificado, la Administración Tributaria procederá a expedir el acto administrativo de extinción de la obligación del impuesto sobre la renta que el contribuyente sometió a la modalidad de pago No. 1.

El mismo procedimiento adelantará en caso de incumplimiento parcial o de incumplimiento definitivo, pero respecto al valor que certifique la entidad nacional competente. Es decir, la Administración Tributaria, para la modalidad de pago No. 1 siempre expedirá acto administrativo de extinción de la obligación por el valor que indique la entidad nacional competente. En caso de resultar un valor pendiente de pago, se deberá dar inicio al proceso de cobro coactivo por el saldo insoluto junto con los intereses moratorios.

4.3.5.2 Extinción de la obligación tributaria en la modalidad de pago No. 2.

Para esta modalidad de pago a diferencia de la anterior, la Administración Tributaria no deberá proferir acto administrativo alguno que extinga la obligación. Esta se entenderá extinguida de pleno derecho, cuando el contribuyente que optó por esta modalidad, haga uso del descuento efectivo de pago, en la declaración de renta de los años gravables siguientes al año de postulación y aprobación de la modalidad.

Para ello, la entidad nacional competente deberá expedir, al final de cada año de construcción o mantenimiento de la obra, un certificado a la Administración Tributaria donde indique (i) que hay de avance de la obra y (ii) el cumplimiento del cronograma.

Con fundamento en este certificado, el contribuyente podrá hacer uso del descuento efectivo en sus siguientes declaraciones del impuesto sobre la renta durante el término de 10 años. En este caso, la Administración Tributaria deberá controlar que el contribuyente esté realizando un uso adecuado de ese descuento efectivo en el pago.

5 ANÁLISIS ECONÓMICO DEL MECANISMO “OBRAS POR IMPUESTOS”

El análisis económico del derecho es un método de evaluación de las instituciones jurídicas o área del derecho, que sigue criterios económicos, tales como el de la eficiencia, el cual ofrece argumentos de tipo económicos para reforzar, modificar o complementar las instituciones jurídicas existentes.

El presente documento tiene como propósito analizar, desde este método, el mecanismo de obras por impuestos en Colombia, tal como está consagrado y desarrollado en nuestra legislación por la Ley 1819 de 2016 y el Decreto 1915 de 2017, con el fin de determinar si es eficiente para la consecución del fin por el cual fue creado, teniendo como fundamentos las reglas y principios que desarrolla la escuela del análisis económico y sus principales exponentes.

Según Carvalho (2017) el análisis económico aplicado al derecho tributario se preocupará por analizar los incentivos creados por las normas, si los fines pretendidos son realmente alcanzados y cuáles son las alternativas más eficientes.

El mecanismo de obras por impuestos establecido en Colombia, de acuerdo a lo descrito en el capítulo anterior, tiene como finalidad cerrar la brecha de infraestructura existente en los territorios, que de acuerdo con la evaluación realizada por el Gobierno Nacional, fueron los más afectados por el conflicto armado del país.

De esta manera, el análisis económico que se realizará de este mecanismo se fundamentará en identificar los incentivos que conduzcan a que los agentes calificados decidan acceder a este mecanismo.

Verificado lo anterior se podrá determinar si el mecanismo es eficiente y permite lograr la finalidad para la cual fue creado, o por el contrario, es otra política pública del estado colombiano que resulte poco eficiente en su aplicación.

Para determinar si una transacción es eficiente se debe valorar de antemano el costo y ganancia para cada una de las partes. La eficiencia requiere que el intercambio del derecho, ya sea voluntario o forzado, genere un excedente o beneficio que supere los costos de transacción para las partes.

En este caso, cada parte tiene una intención particular tendiente a maximizar su beneficio o utilidad; el Estado, por un lado, tienen la necesidad de ejecutar o llevar a cabo obras de infraestructura y/o prestar un servicio que redunde en beneficio de las comunidades más afectadas por el conflicto armado, y el contribuyente por el otro, puede, además de cumplir con su obligación legal de pagar el impuesto, ayudar al Estado a obtener ese crecimiento económico. El agente tiene otros incentivos que serán identificados a lo largo de este capítulo que lo llevarán a hacer uso del mecanismo.

Lo anterior conlleva a realizar análisis del mecanismo desde el punto de vista de la elección racional, costo de oportunidad, costos de transacción, de los bienes públicos, las externalidades, y el beneficio social, concluyendo con un análisis cualitativo mediante el cual se analizan factores que incentivan al contribuyente a seleccionar el mecanismo de obras por impuestos como medio de pago del impuesto de renta.

5.1 CAMBIO DE PARADIGMA CON EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS

Para cumplir los fines estatales, ejercer las funciones y prestar los servicios que le corresponde al Estado, se requiere de recursos los cuales son los ingresos del Estado, que pueden ser de orden corrientes y extraordinarios los cuales se distribuyen mediante el presupuesto nacional y el sistema general de participaciones.

El marco jurídico de las diferentes etapas y procesos del presupuesto público en Colombia, además de lo contemplado en la Constitución Política, se encuentra en la Ley 38 de 1989, Ley 179 de 1994 y Ley 225 de 1995, compiladas en el Decreto 111 de 1996, que constituyen en conjunto el Estatuto Orgánico del Presupuesto (EOP).

Dentro de los ingresos corrientes de la Nación encontramos los tributarios y no tributarios. Los primeros son los impuestos directos e indirectos y los segundos son originados en tasas y multas, rentas contractuales y de los productos y participaciones. Los ingresos tributarios

constitucionalmente se definen como contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales y a su vez las contribuciones fiscales son los impuestos, tasas y contribuciones de origen especial.

El impuesto se define “como una erogación pecuniaria directa y definitiva al Estado u otros entes públicos menores, de contrapartida indirecta, colectiva y sin equivalencia. Abreviando, podemos decir que el impuesto es una prestación económica obligatoria sin contrapartida alguna de carácter directo, que se impone a las personas como una necesidad para contribuir al financiamiento de gastos e inversiones del Estado y debe hacerse dentro de conceptos de justicia y equidad” (Pérez, 2004, p. 675).

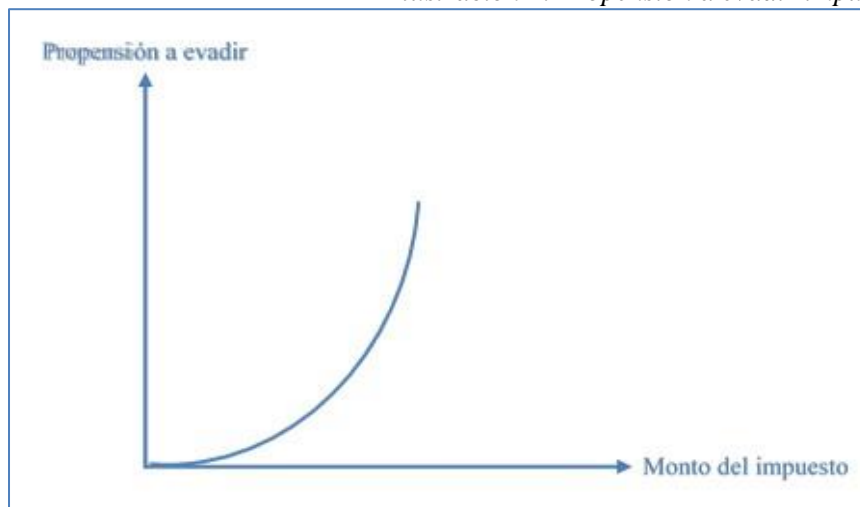
De la lectura de la definición de impuestos es preciso resaltar “que el impuesto es una prestación económica obligatoria sin contrapartida alguna de carácter directo”, lo que nos lleva a entender que los impuestos se convierten en un juego cooperativo en el que los miembros de la comunidad aportan una prestación económica obligatoria con el fin de contribuir al financiamiento de gastos e inversiones del Estado, entre ellos inversiones en bienes públicos, en virtud del contrato social (Constitución Política).

La tendencia en los juegos cooperativos, conforme lo expone el dilema del prisionero, es a la no cooperación, y si hablamos además de cooperación en términos de impuestos, el resultado del juego se verá influenciado por factores como: la asignación eficiente del impuesto, la asimetría de la información, el beneficio dentro del conjunto social, la

desigualdad de utilidad del bien público en la comunidad por ser un bien público local, la conducta free-rider, el poder coercitivo del Estado, entre otros factores, que se convierten en desincentivos para el cumplimiento del pago de impuestos.

Como resultado de los desincentivos que se producen en materia de impuestos, los individuos consideran los impuestos como costos que reducen sus beneficios. En términos de Melo (2008) los individuos siempre buscan maximizar su utilidad y al ver los impuestos como costos que la reducen, lo que genera es que (ceteris paribus): a mayor impuesto, mayor propensión a evadir, ya que su evasión genera menos costos y mayor utilidad. Melo (2008) lo expone de la siguiente manera:

Ilustración 2. Propensión a evadir impuestos



Fuente: Melo (2008)

Según Llack (2001) la pregunta que surge ante el sentido de la tributación será:

“¿Paga la gente más impuestos cuando puede entender el origen y uso de fondos o es sólo una cuestión de premios y castigos? Fenochietto y Pessino (2000), por ejemplo, señalan que el principio de correspondencia fiscal se basa en el supuesto de que los contribuyentes cumplirán más con los niveles de gobierno que les proveen los servicios” (p. 4).

Si el resultado a la pregunta planteada por Llack (2001) fuese positivo, entonces podría afirmarse que mecanismos como obras por impuestos modificarían la concepción de impuestos ante la comunidad generando impactos positivos en el recaudo y en el juego cooperativo, porque la comunidad podría ver la ejecución de sus impuestos de manera eficiente y directa en bienes públicos locales que mejoren la calidad de vida de comunidades que han sido afectadas por el conflicto armado cuyos niveles de desarrollo son menores y sus necesidades de intervención son mayores.

Percibir el correcto uso de los impuestos, genera una modificación en el concepto que de éste tienen los individuos y les permitiría entenderlo como un juego cooperativo donde todos ganan, aunque no necesariamente Pareto – eficiente, pero como un beneficio social para todos, lo que podría modificar la relación expuesta por Melo (2008), pasando de una relación positiva entre el monto del impuesto y la propensión del contribuyente a evadir su pago, a una relación negativa entre monto de impuesto y propensión a evadir.

Según Melo (2008) al analizar económicamente la eficiencia de la evasión fiscal concluye que desde el punto de vista colectivo la evasión impositiva resulta ineficiente; y una de las consideraciones que tiene en cuenta para que sus resultados sean estos, es que al recaudar el impuesto y utilizarlo en beneficio de la sociedad, la utilidad marginal es superior por el impacto que genera la implementación de dichos recursos en sectores estratégicos del Estado.

Lo que pretende entonces el mecanismo de obras es un cambio de paradigma a través de la implementación de incentivos normativos en el pago de impuestos para inducir a los contribuyentes a propender y colaborar con los objetivos del sistema jurídico tributario, entre ellos el cumplimiento.

5.2 EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS Y LA ELECCIÓN RACIONAL

Por regla general, todos los individuos son racionales, es decir, que toman decisiones o realizan elecciones para maximizar su utilidad y por ello es que responden o se dejan llevar por los incentivos que se establezcan en la normatividad que regula el mecanismo. De acuerdo a Carvalho (2017):

“La norma jurídica y, principalmente, su sanción, es procesada como un precio por su destinatario. Es decir, las personas responden a las sanciones de la misma forma como responden a los precios. El receptor de la norma, de forma automática, por ser racional, cuando toma ese mandato normativo como un precio, valora la relación “costo – beneficio” de la conducta que podría realizar”. (p.18)

Determinar una elección implica escoger entre dos opciones, de esta manera cada vez que se deben tomar decisiones, ello implícitamente conlleva la renuncia de la otra alternativa; por lo que el agente antes de tomar la decisión, valora los beneficios y costos de la misma con el fin que maximizar su utilidad. No puede perderse de vista que las elecciones de los individuos se fundamentan principalmente en sus preferencias, las cuales también se encuentran organizadas en atención a sus valores.

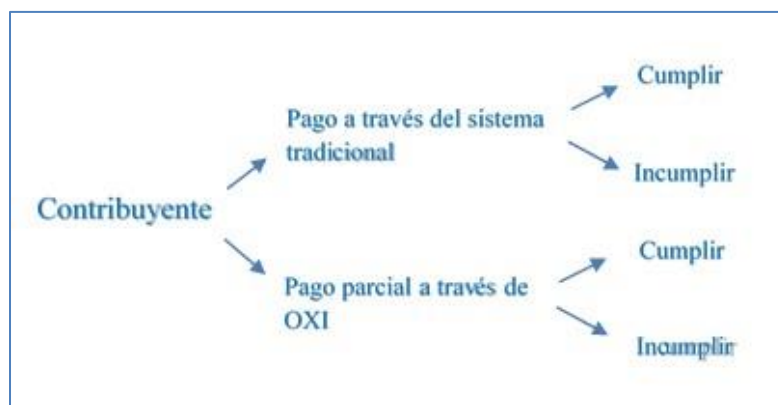
En este punto es importante precisar, que la renuncia a la alternativa, es lo que los economistas denominan “costos de oportunidad”, es decir, es el costo en que incurre el agente por dejar de escoger la otra alternativa.

En el contexto del “mecanismo de obras por impuestos”, el costo de oportunidad del contribuyente, si optara por pagar el impuesto a través de esta figura, se vería reflejado en el costo de no realizar el pago por el método tradicional de pagos de impuestos, es decir, a través de una entidad autorizada para recaudar o viceversa.

De esta manera, Carvahlo (2017) señala que el contribuyente cuando elige entre pagar o no pagar los impuestos, la opción que determine dependerá no sólo de sus valores morales, sino también del análisis costo - beneficio que realice el individuo frente a la posible sanción económica que le puede ser impuesta al incumplir con dicha obligación.

Para el caso, existirían cuatro elecciones básicas a las que debe someterse el contribuyente: (1) pagar el impuesto a través del sistema regular o tradicional, ó (2) a través del mecanismo de obras por impuestos; y a su vez, el contribuyente analizará (3) las posibles sanciones en las que incurría si deja de pagar el impuesto una vez presentada la obligación tributaria por el método tradicional, o (4) las sanciones si incumple una vez se acoge al mecanismo. En conclusión, analiza cuáles pueden ser los posibles beneficios y resultados de acogerse o no al mecanismo y las consecuencias que implicarían el cumplir o incumplir el pago a través del mismo; y su elección estará condicionada a la existencia de beneficios que superen el costo de oportunidad de realizar el pago por el sistema tradicional.

Ilustración 3. Árbol de decisiones



Fuente: Elaborado por autores

Al enfrentarse el contribuyente con las dos primeras elecciones (1) pagar el impuesto a través del sistema regular o tradicional, ó (2) a través del mecanismo de obras por impuestos, éste contemplará los siguientes costos de transacción:

Tabla 1. Comparación de costos de transacción

Actividades que realizar para efectuar el pago del Impuesto sobre la renta y complementario	
A través de una Entidad Autorizada para Recaudar	A través de Obras por impuestos
<p>Si realiza el pago de manera electrónica, deberá generar el recibo oficial de pago (formulario 490) a través de los servicios informáticos de la DIAN, el cual lo dirigirá a la página de la Entidad Financiera donde tenga el contribuyente la cuenta de donde se va a debitar el pago, y hacer el pago respectivo.</p> <p>Si el pago es litográfico, es decir, se diligencia el Recibo Oficial de Pago manualmente o a través del servicio de diligenciamiento, éste se imprimirá y presentará en una entidad financiera autorizada para recaudar y realizar el pago.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitud de vinculación, • Constitución de fiducia, • Selección de gerente de proyecto, • Constitución de garantías, • Presentación de cronograma, • Contratación del interventor, • Contratación de terceros; • Suscripción del Acta de inicio de ejecución del proyecto, • Ejecución de la Obra, • Entrega de la obra construida y en uso y funcionamiento, • Extinción de la obligación tributaria.

Fuente: Elaborado por autores

Una primera lectura sobre costos de transacción llevaría al contribuyente a tomar la elección de pagar el impuesto a través del sistema regular o tradicional (1) ya que los costos de transacción son menores que si tomara la elección de hacerlo a través del mecanismo de obras por impuestos (2). Aun así, ésta última puede traer beneficios individuales y colectivos más altos que superen los costos de transacción de esta decisión; siempre y cuando sea así, el contribuyente optará por el uso del mecanismo de obras por impuestos.

Si este opta por la decisión de realizar el pago a través del mecanismo de obras por impuestos (2), lo siguiente que analizará el contribuyente son las posibles sanciones en las que incurría si deja de pagar el impuesto una vez presentada la obligación tributaria por el método tradicional (3), o las sanciones si incumple una vez se acoge al mecanismo (4).

Así las cosas, debe tener en cuenta, que de acuerdo con lo establecido en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, si el contribuyente incumple la entrega de la obra, (construida, en uso y funcionamiento) en el plazo establecido, la consecuencia - además de haber incumplido el pago del impuesto de renta lo cual genera el pago de intereses moratorios a la tasa de interés más alta del mercado – sería la imposición a una sanción del ciento por ciento (100%) de los valores ejecutados en la obra; lo cual no se presentaría, en el evento de no pagar la obligación tributaria vencido el término establecido para ello, dado que, en este caso sólo estaría obligado a cancelar los intereses de mora por cada día de retraso.

Es por ello, que un contribuyente que elige pagar su impuesto a través del mecanismo, se verá incentivado a cumplirlo, con el fin de evitar la imposición de la sanción más onerosa.

Mediante el mecanismo de obras por impuestos, el contribuyente no solo cumple con el deber de pagar la obligación tributaria, sino que adicionalmente, tiene beneficios como la mejora de las relaciones con la comunidad, de su reputación y la certeza que sus impuestos contribuyen al bienestar social, lo cual que al final redunda en una mayor productividad empresarial.

Así la elección racional del pago de impuestos a través del mecanismo de obras por impuesto se convierte en un ciclo de beneficios al invertir de manera directa en infraestructura en ZOMAC, ya que las empresas tendrán mejoras en su productividad porque obtendrán el apoyo de la población para ejercer sus labores; se incrementará favorablemente su reputación; dependiendo del proyecto las empresas ubicadas geográficamente en dichas zonas o con operación en las mismas, se verán directamente favorecidas con infraestructura vial y servicios de agua, alcantarillado, energía y en general por el beneficio social de la inversión que realizan, lo cual aumentará la productividad empresarial y finalmente, por efectos de la progresividad del impuesto de renta, aumentará el recaudo de impuestos.

Ilustración 4. Efecto cíclico de la elección del mecanismo



Fuente: Elaborado por autores

5.3 EL MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS Y EL BENEFICIO SOCIAL

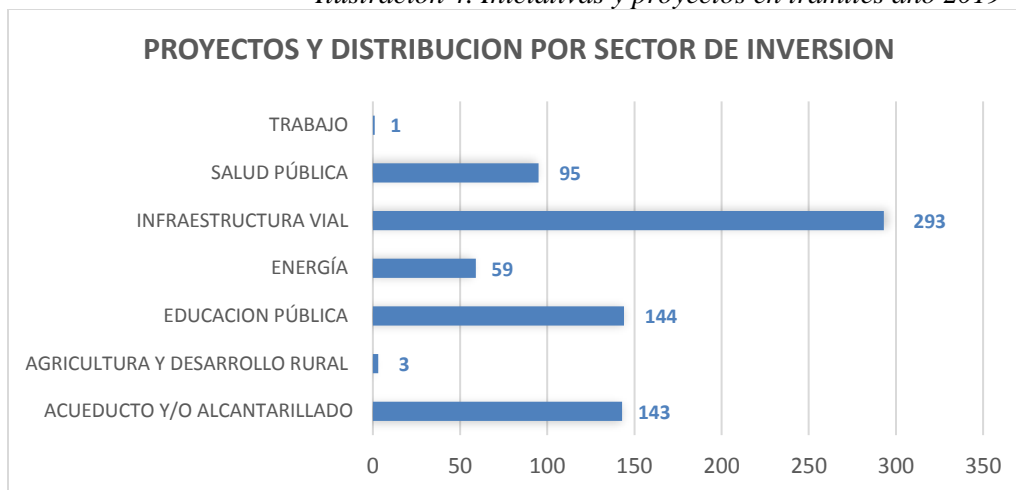
De acuerdo con la teoría del gasto público, éste va encaminado a la satisfacción de las necesidades de sus ciudadanos que en cumplimiento de las funciones del Estado satisface necesidades ya sean públicas o privadas. Para el caso en concreto las necesidades que pretende satisfacer el Estado con el mecanismo son de orden público⁵⁹ que en términos de Plazas (1995) corresponderían a necesidades generales o relativas, siendo definidas como “servicios públicos de segundo grado, en las que la satisfacción de la necesidad del particular depende de una infraestructura colectiva que interesa a todos los asociados” (p. 217).

Del listado de iniciativas y proyectos en trámite con corte a enero de 2019⁶⁰ se registran un total de 765 proyectos presentados y distribuidos por sector de la siguiente manera:

⁵⁹ Según Plazas (1995) las necesidades que satisface el gasto público deben ser clasificadas en función del destinatario actual e inmediato de su satisfacción y que, con ese criterio, es viable aludir a necesidades públicas o privadas y subdividir las primeras en esenciales o absolutas y generales o relativas (p. 215).

⁶⁰ La Agencia de Renovación del Territorio publica anualmente el listado de iniciativas y proyectos presentados a través de la MGA Web dispuesto por el Departamento Nacional de Planeación - DNP como parte del mecanismo de pago -Obras por Impuestos. Los proyectos allí registrados quedan en el Banco de Proyectos de inversión en las ZOMAC en la medida en que sean viabilizados por las entidades nacionales competentes y el DNP emita el control posterior en el Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas Públicas -SUIFP. Cabe anotar que, a la fecha del presente estudio, del total de los 765 proyectos, solo 14 se encuentran en estado Registrado-actualizado; 4 en Control Posterior Viabilidad; 256 en Devolver MGA Web; 76 en Cabeza de sector Jefe de planeación; y 418 en ajuste proponente.

Ilustración 4. Iniciativas y proyectos en trámites año 2019



Fuente: Elaborado por autores

La presentación de iniciativas y proyectos a enero de 2019 demuestra que el mayor número de obras que interesan a la comunidad son en materia de infraestructura vial con 293 propuestas, seguida por educación pública con 144 y acueducto y/o alcantarillado con 143; estos bienes son públicos y la inversión en estos redunda en beneficio social.

Son entonces obras destinadas a satisfacer necesidades colectivas que serán consumidos por un grupo social, lo que les da la connotación de bienes públicos. Sobre estos bienes no existe rivalidad en el consumo entre individuos⁶¹, lo cual genera beneficio social a toda la comunidad ubicada en ZOMAC.

⁶¹ Sobre los bienes públicos de acuerdo a Piffano “no existe rivalidad por tanto en el consumo entre individuos, pues cualquier incorporación de un nuevo consumidor o usuario al consumo del bien no afecta el consumo (en cantidad y/o calidad) de dicho bien por los restantes” (p. 33).

Como el beneficio del bien público está focalizado a éstas zonas, entonces nos encontramos frente a lo que la literatura denomina “bienes públicos locales”, ya que satisfacen necesidades de una comunidad ubicada espacial y territorialmente en determinada área.

Según Piffano (2012) estos bienes también pueden ser considerados privados:

Desde el ángulo de la economía general, se trata de bienes privados, pues sus beneficios son apropiados exclusivamente por los individuos pertenecientes al colectivo menor, radicado en el área de influencia del servicio. Claro que para los pertenecientes a ese colectivo menor se está en presencia de un bien público. Los ejemplos típicos son el servicio de alumbrado, barrido y limpieza de calles que proveen los municipios, o los hospitales regionales de diversa complejidad que abastecen las provincias o estados (p. 65).

Las obras realizadas con este mecanismo se entenderán como bienes públicos que pretenden satisfacer necesidades ciudadanas en zonas afectadas por el conflicto armado, que en virtud de un contrato social le corresponde al Estado proveer con ocasión a los fines estatales; pero que gracias a un mecanismo como el de obras por impuestos, pueden ser construidas con recursos Estatales pero con mayor agilidad por el privado, beneficiando recíprocamente a todas las partes intervinientes, esto es población ZOMAC, contribuyentes del impuesto de renta y Estado.

Una inversión directa del privado, de recursos estatales, en bienes públicos locales, puede adicionalmente incidir en la asignación eficiente del impuesto logrando alcanzar mayores resultados a menores costos; puede transformar la información de los individuos haciendo más comprensible el uso de sus impuestos; puede demostrar beneficios sociales en ZOMAC como zonas prioritarias de atención estatal; puede disminuir gastos Estatales al no tener que reforzar el poder coercitivo del estado; y, finalmente generar impactos económicos positivos de desarrollo mediante infraestructura en dichas zonas.

Un mecanismo que sea un incentivo de pago de impuestos puede aportar a invertir la ecuación del costo social del tributo y generar eficiencia tributaria en términos de Kaldor Hicks, ya que se generan ventajas sociales en las comunidades, lo que supera el costo social de tributar; si a través del mecanismo se obtienen resultados más eficientes de inversión social, las externalidades positivas generadas por infraestructura o dotación en servicios básicos de la población ZOMAC implicarían un beneficio a toda la sociedad.

Y como resultado adicional, el sujeto activo del mecanismo también fortalecería su know how dentro de la comunidad, ya que los ciudadanos no solo percibirían eficiencia en la distribución de impuestos, sino que le atribuirán la eficiente administración al privado.

Los sectores que abarca la ejecución del mecanismo, generan externalidades positivas en la sociedad que maximizan el bienestar social. La inversión en servicios públicos implica

mejoras en la calidad de vida de las personas, aumentan su bienestar social y económico, permiten el desarrollo de una vida digna de los ciudadanos, mejoran su percepción sobre la administración gubernamental, entre otros.

Esto nos permite afirmar que el mecanismo también podría solucionar la asignación eficiente del recurso en zonas que lo necesitan con mayor prioridad que otras, ya que los procedimientos y trámites existentes dentro de nuestro ordenamiento jurídico para ejecutar proyectos como los que contempla este mecanismo, pueden ser mucho más dispendiosos, complicados y con asimetrías de información, que aumentan los costos de transacción en la ejecución de estos proyectos.

Por el contrario, al tomar el recurso (el impuesto), colocarlo en una fiducia y ejecutarlo por un privado, puede tener menos costos de transacción que pagar el impuesto, ingresarlo al presupuesto nacional, asignarlo, y luego abrir un proceso de ejecución que implica una serie de trámites dependiendo del tipo de contratación estatal que se utilice.

Lo anterior conlleva a una financiación inmediata de proyectos de inversión social a través del mecanismo OXI, lo que redundará en calidad y transparencia gubernamental.

5.4 IMPLEMENTACIÓN DEL MECANISMO EN EL AÑO 2018 Y CARACTERIZACIÓN DE LAS EMPRESAS PARTICIPANTES

Como resultado de la implementación del mecanismo de obras por impuestos, para el año 2018 vincularon su impuesto de renta y complementario del año gravable 2017 un total de 28 empresas con 23 proyectos por valor total de \$220.616.196.526 distribuidos en 12 departamentos colombianos, entre ellos Antioquia, Caquetá, Arauca, Nariño, Guajira, Cesar, Tolima, Putumayo, Sucre, Cauca, Meta y Huila⁶².

Los sectores de los proyectos aprobados fueron Infraestructura vial con 9 proyectos, educación pública con 7 proyectos, acueducto y/o alcantarillados con 6 proyectos y energía 1 proyecto.

Ilustración 6. Proyectos aprobados por sector año 2018

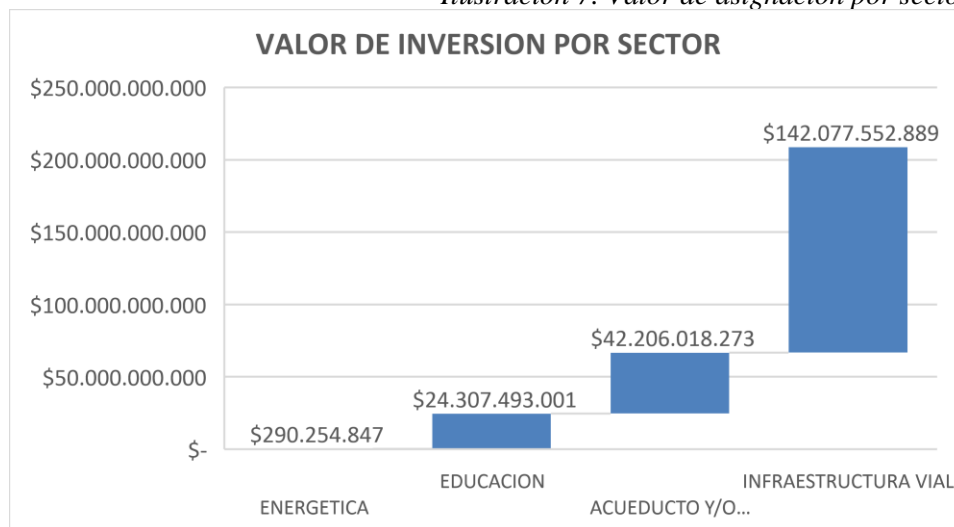


Fuente: Elaborado por los autores

⁶² Ver Anexo A. Contribuyentes con solicitudes de vinculación del impuesto de renta y complementarios 2017 aprobadas. Información suministrada por ART.

De los \$220.616.196.526 asignados en el mecanismo de obras por impuestos, la distribución por sector se presentó de la siguiente manera:

Ilustración 7. Valor de asignación por sector



Fuente: Elaborado por los autores

En el sector infraestructura vial el proyecto de mayor valor está ubicado en el Departamento de Caquetá por valor total de \$ 35.647.265.146 correspondiente al Mejoramiento Vía El Paujil -Cartagena del Chaira (Etapa 2); y el de menor valor corresponde a la Construcción y pavimentación de la calle 17 entre la Vía Nacional y la Villa Olímpica en el municipio de San Martín del departamento del Meta por valor de \$ 2.545.678.635.

Respecto al sector de acueducto y alcantarillado el proyecto de mayor valor corresponde a la Construcción del Tanque de Almacenamiento de piso La Lucila II y Obras accesorias en el sistema de acueducto para los sectores 1 y 2 del municipio de Turbo del Departamento

de Antioquia el cual asciende a la suma de \$12.702.999.918 y el de menor valor es el de Implementación del Modelo de distribución de agua potable para las comunidades indígenas Wayúu de la zona rural dispersa del municipio de Maicao en el departamento de La Guajira por valor de \$4.099.960.934.

En el sector de educación el proyecto de mayor relevancia económica es la Dotación de mobiliario escolar en sedes educativas del municipio de Tumaco departamento de Nariño por valor total de \$ \$7.252.911.347 y el de menor valor corresponde a adquisición de dotación tecnológica en el Municipio de Santa Isabel del departamento del Tolima por valor de \$290.254.847.

Por último, sobre el sector energético solo se registra un proyecto por valor total de \$11.466.415.868 cuyo objeto es la construcción segundo circuito 34,5 kv en el Municipio de Planadas del departamento del Tolima.

5.4.1 Caracterización de empresas participantes⁶³

Las sociedades que participaron en el uso del mecanismo de obras por impuestos para el año 2018 fueron empresas de servicios públicos (con el mayor número de adjudicaciones), empresas de economía mixta y otras privadas. De las 28 empresas, 20 son clasificadas

⁶³ Ver Anexo 9.1 Contribuyentes con solicitudes de vinculación del impuesto de renta y complementarios 2017 aprobadas. Pg. 97.

fiscalmente como grandes contribuyentes⁶⁴; son sociedades con respaldos patrimoniales sólidos conforme a sus estados financieros a 2017; con objetos sociales diversos de suministro de bienes y servicios en sectores de acueducto y/o alcantarillado, aseo, recolección de residuos peligrosos, minería e hidrocarburos, energía, construcción, innovación, actividades de juegos de azar y apuestas, entre otras.

Al analizar los sectores de los proyectos seleccionados por las empresas en asocio con su objeto social, se puede identificar que por regla general las empresas de servicios públicos prestan el servicio público en la zona geográfica de selección del proyecto.

Tal es el caso de la empresa Aguas Regionales EPM E.S.P.⁶⁵ a quien se le adjudican los proyectos de “Construcción Tanque de Almacenamiento de piso La Lucila II y Obras accesorias en el sistema de acueducto para los sectores 1 y 2 del municipio de Turbo”; “Construcción Extensión construcción redes de alcantarillado del Barrio Obrero Municipio Turbo, Antioquia”; y “Optimización del Sistema de Acueducto del municipio de Apartadó” por un valor de \$1.424.410.219, los cuales benefician directamente el desarrollo del objeto social de la empresa contratante ya que ésta tiene operaciones en los municipios de Turbó y Apartadó del departamento de Antioquia.

⁶⁴ Conforme a Resolución 76 de 2016 la cual realizó la calificación de grandes contribuyentes por los años 2017 y 2018 de acuerdo a los requisitos establecidos en las Resoluciones 27, 59 y 254 de 2014.

⁶⁵ La empresa Aguas Regionales EPM, tiene su origen en el año 2016, luego de la fusión entre las filiales Regional de Occidente S.A. E.S.P y Aguas de Urabá S.A. E.S.P para prestar servicios públicos de acueducto y saneamiento básico, en 5 municipios y dos corregimientos en la región de Urabá, y 4 municipios y un corregimiento en la región de Occidente, tales como Santa Fe de Antioquia, Sopetrán, San Jerónimo, Olaya y el corregimiento de Sucre, Apartadó, Turbo, Carepa, Chigorodó, Mutatá y los corregimientos de El Reposo y Bajirá.

También es el caso de Compañía Energética del Tolima Sociedad por Acciones E.S.P la cual de los proyectos seleccionados uno corresponde a “Construcción Segundo Circuito 34,5 Kv” en el municipio de Planadas del departamento del Tolima por valor de \$11.466.415.868, proyecto que se relaciona de manera directa con el objeto social de la empresa ya que ésta tiene operación en dicha zona.

El Ecopetrol seleccionó en total 7 proyectos ubicados en los departamentos de Meta, Nariño, Cesar, Putumayo, Caquetá y Arauca. De los 7 proyectos, 5 corresponden a infraestructural y 2 a educación. Los departamentos mencionados, son zonas del país en la que existe infraestructura petrolera ya sean oleoductos, poliductos, campos, refinerías, estaciones de bombeo o almacenamiento, etc⁶⁶. Por lo que una mejora en vías redundan directamente con el ejercicio de la actividad económica de la entidad; y una mejora en educación puede inferir un beneficio a los hijos de sus trabajadores, lo que redundan en satisfacción de éstos y mayor productividad.

Lo mismo ocurre en el departamento del Huila con el proyecto de Dotación de Establecimientos Educativos Oficiales por parte de la empresa EMGESA S.A. ESP quien tiene hidroeléctricas en Quimbo⁶⁷ y Betania ubicadas en dicho departamento.

⁶⁶ Ecopetrol. Infraestructura petrolera 2017. Recuperado de https://www.ecopetrol.com.co/english/documentos/infraestructura_petrolera_2017.pdf

⁶⁷ Según Lucio Rubio Director General Enel Colombia (2018) “La construcción de El Quimbo es el proyecto más grande abordado en los últimos años por el Grupo Enel en América Latina, con una inversión superior a los \$1.200 millones de dólares, con lo cual nuestra compañía no sólo ratifica la confianza en Colombia, sino

Este es el mayor incentivo del uso del mecanismo, el que el sujeto beneficiario del mecanismo tenga la oportunidad de realizar inversiones directas de impuestos en obras para mejorar condiciones que inciden en el desarrollo de su objeto social en zonas en las que ejecutan actividades propias de las empresas, tales como infraestructura o educación o servicios de acueducto y alcantarillado los cuales finalmente contribuyen a mejorar la calidad de vida de las personas que se relacionan con la empresa, como sus trabajadores, familiares, clientes, contratistas, entre otros.

Por otra parte, el beneficio puede ser aprovechado por grupos empresariales, como es el caso del Grupo Corona en el que empresas como Compañía Colombiana de Cerámica S.A.S., Corlanc S.A.S. y Corona Industrial S.A.S. en conjunto apoyan el proyecto “Construcción Nueva sede para la Institución Educativa Departamental La Danta – Sede Jerusalén del municipio de Sonsón” con una inversión total de \$3.250.000.000 por parte del Grupo. Lo anterior permite el aprovechamiento de sus líneas de negocios y experiencia. El proyecto aprobado para el Grupo Corona es consecuente con su proyecto “Agua para la Educación, Educación para el agua” adelantado en el municipio de Sonsón dentro del marco de Responsabilidad Social Empresarial⁶⁸.

que además pone a disposición un activo que permite entregar más energía al país”. Recuperado de <https://www.enel.com.co/>

⁶⁸ Empresa corona. Sostenibilidad social. Recuperado de <https://empresa.corona.co/>

Lo que nos conduce a identificar que estos grupos empresariales y otras empresas participantes del mecanismo, practican el concepto de Responsabilidad Social Empresarial (RSE)⁶⁹ y pueden integrar el uso del OXI al mismo.

Tal es el caso de éste grupo quien desde el año 2016 bajo el marco de un Plan de Sostenibilidad Social⁷⁰ adelanta un proyecto denominado “Agua para la Educación, Educación para el agua” específicamente en las zonas de Sonsón, La Unión, Girardota (Antioquia) Arcabuco (Boyacá) y Nemocón (Cundinamarca) cuyo objeto es “Contrarrestar los problemas de salubridad persistentes en las zonas rurales, asociadas a la ingesta de agua no potable, especialmente en la población infantil y así mismo mejorar la calidad de vida de los estudiantes del centro educativo rural y la población asentada en los alrededores de la misma”.

Este es un ejemplo de cómo el uso del mecanismo de obras por impuestos puede ser integrado de manera directa con la estrategia de responsabilidad social creada por las empresas que la practican. El efecto de la RSE es positivo al generar lazos de confianza y

⁶⁹ El Centro Colombiano de Responsabilidad Social (CCRE) define la Responsabilidad Social como: “la capacidad de respuesta que tiene una empresa frente a los efectos e implicaciones de sus acciones sobre los diferentes grupos con los que se relaciona (stakeholders o grupos de interés). Las empresas son socialmente responsables cuando las actividades que realiza se orientan a la satisfacción de las necesidades y expectativas de sus miembros, de la sociedad y de quienes se benefician de su actividad comercial, así como también al cuidado y preservación del entorno”.

⁷⁰ El Plan de Sostenibilidad Social de la empresa Corona Industrial SAS está “enfocado en nuestros grupos de interés el cual enmarca nuestros programas y proyectos estratégicos que buscan mejorar la calidad de vida de los colaboradores y sus familiares y crear impactos positivos para la sociedad”. Recuperado de <https://empresa.corona.co/sostenibilidad/eje-social>

credibilidad con los stakeholders⁷¹, fortaleciendo y mejorando la imagen y la reputación del sujeto beneficiario del mecanismo, aumentando la lealtad de los consumidores, incrementando sus ventas y generando beneficios en el entorno en el que desarrollan operaciones.

Para este caso los habitantes del municipio de Sonsón obtienen grandes beneficios del Grupo Corona al obtener calidad en el consumo del agua mediante el proyecto de RSE y una nueva sede educativa para sus infantes a través del mecanismo de obras por impuestos. Mejorar la calidad de vida de los habitantes del municipio a través de esta clase de iniciativas fortalece el apoyo de la comunidad al Grupo empresarial.

Esto puede incidir positivamente en la operación de la empresa Corona⁷² en el municipio Sonsón incrementando y mejorando su productividad, reduciendo costos, ya que sus trabajadores estarán mucho más satisfechos con el bienestar social que les ha brindado la entidad, lo cual redundará en su marca, su imagen y sus ventajas competitivas en el mercado.

⁷¹ “Cuando hablamos de los stakeholders o grupos de interés son, en un sentido amplio, “cualquier individuo, grupo u organización que puede afectar o puede resultar afectado por las actividades de la empresa; en una versión más estricta, los individuos, grupos o entidades identificables y relevantes de los que depende la firma para su supervivencia”. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/comunicacion/tesis250.pdf>

⁷² En el 2017, Corona en alianza con Cementos Molins de España inicia la planta de una planta cementera en el municipio de Sonsón, Antioquia con una capacidad inicial de 1.350.0000 toneladas anuales (<https://www.portafolio.co/negocios/empresas/grupo-corona-nuevo-actor-negocio-cemento-30674>)

5.4.2 Resultados de la primera asignación

A la fecha de elaboración del presente documento, han sido entregada dos obras como medio de pago del mecanismo obras por impuestos.

La primera entrega se realizó en octubre de 2018, realizada por la empresa PAREX VERANO LIMITED SUCURSAL a quien se le había adjudicado el proyecto de Dotación de aulas en las instituciones educativas en el área rural del municipio de Tame del departamento de Arauca por un valor de \$1.021.595.818.

Según informa la ART la empresa de hidrocarburos entregó “la dotación escolar para 10 aulas de preescolar, 10 aulas de primaria, 12 aulas de secundaria, 6 aulas de tecnología, 310 computadores, 48 video beam y 15 kits didácticos para 6 instituciones educativas que benefician a 4.849 niños y jóvenes”.

La segunda entrega la realiza la EMPRESARIOS DE APUESTAS PERMANENTES DEL TOLIMA SOCIEDAD ANONIMA-SEAPTO S.A., correspondiente a 150 computadores para 13 Instituciones educativas del municipio de Santa Isabel, Tolima proyecto por valor de \$290.254.847.

Así las cosas, a la fecha, se han ejecutado y entregado obras en cuantía total de \$1,311,850,665, es decir el 0.59% del total del valor disponible al mecanismo OXI – 2018,

llevando educación y tecnología que benefician a niños y jóvenes de zonas afectadas por el conflicto armado en Colombia.

6 CONCLUSIONES

Entidades como el Banco Interamericano de Desarrollo y otras organizaciones de carácter internacional relacionan el concepto de infraestructura como un aspecto indispensable para el desarrollo de las naciones, el cual fomenta el crecimiento económico y permite la integración regional y global. El BID (2014) afirma:

“La infraestructura es sinónimo de competitividad, desarrollo, impulso económico e integración. A su vez, y en forma creciente, la infraestructura es un sinónimo de calidad de vida, democracia, equidad e inclusión social. Para nuestros ciudadanos, la infraestructura es la expresión concreta de aspiraciones básicas y universales. La gente quiere vivir en lugares donde la electricidad nunca falla, donde se puede beber el agua del grifo, y donde las calles no se inundan; quiere respirar el aire sin temor al efecto que tendrá en los pulmones de un niño; quiere trasladarse al trabajo o a la escuela en tiempos razonables y sin correr peligro; y quiere tener fácil acceso a parques, ríos o bahías libres de contaminación”

La importancia de la inversión en infraestructura lleva a los Estados a implementar políticas públicas que permitan generar nuevas dinámicas económicas haciendo más eficiente el gasto público y cerrando la brecha existente a nivel local y regional.

Perú es uno de los Estados que propende por la inversión en infraestructura, por lo cual en el año 2008 crea un mecanismo que denomina Obras por Impuestos calificándolo como

“una oportunidad para que el sector público y el sector privado trabajen de la mano para reducir la brecha de infraestructura existente en el país” (Ministerio de Economía y Finanzas).

El mecanismo concebido como una forma de aceleración del gasto e inversión pública en infraestructura ha obtenido grandes resultados conforme lo expone al Agencia de Promoción de la Inversión Privada – PROINVERSIÓN, con una inversión de 4.252 millones de soles⁷³ entre el 2009 al 2018. A la fecha la experiencia peruana ha mostrado excelentes resultados y aunque existen aún desafíos por afrontar, los incentivos y las ventajas para hacer uso del mecanismo han aumentado gradualmente a través de su implementación.

En Colombia, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2016) reconoce un crecimiento económico del país en la última década y exalta solidez en el marco fiscal, financiero y monetario. Sin embargo advierte, entre otros, que “existe una gran brecha en infraestructura que se ha constituido en una de las limitaciones para el crecimiento y la productividad del país”⁷⁴.

Durante el gobierno del presidente Juan Manuel Santos (2010-2018) entre diversos sucesos relevantes, el país firma los Acuerdos para la terminación del conflicto y la construcción

⁷³ Aproximadamente 3.989.863 millones de pesos colombianos.

⁷⁴ Colombia ingresó formalmente a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) el 30 de mayo de 2018

de una paz estable y duradera (2016), y emprende un camino a la creación e implementación de políticas públicas que le ayuden restablecer y reconstruir un Estado afectado por un conflicto armado de más de medio siglo de duración.

En ese sentido, el Estado despliega la implementación de políticas públicas de alto impacto y eficiencia, en zonas que clasifica como las más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC); entre ellas, acoge el mecanismo de obras por impuesto.

Obras por Impuestos fue introducido al ordenamiento jurídico colombiano a través de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016, con objetivo principal de ayudar a cerrar la brecha de infraestructura existente en las zonas más afectadas por el conflicto armado -ZOMAC.

No obstante el trasplante jurídico de obras por impuestos colombiano, difiere sustancialmente a la figura peruana dado que en aquel país, más que una forma de pago, opera como un mecanismo de contratación pública, a diferencia de Colombia, donde el mecanismo es exclusivamente una forma de pago parcial de las obligaciones tributarias.

El mecanismo de obras por impuestos como una forma de pago parcial de la obligación de Renta y complementario, permite la inversión directa de un impuesto por un sujeto calificado en un proyecto de infraestructura y/o dotación de bienes públicos locales ubicados ZOMAC.

El mecanismo contempla dos modalidades de pago vinculadas con la declaración del Impuesto sobre la Renta y complementario, las cuales en la práctica son complejas de comprender, pero cuya finalidad no es otra, por lo menos en la modalidad de pago No.1, que diferir en el tiempo (entre tanto se construye la obra) el pago de la obligación tributaria.

Al analizar económicamente el mecanismo, tal como está contemplado actualmente en Colombia, se puede concluir que si el sujeto calificado elige pagar su impuesto de renta y complementario a través de OXI, sus costos de transacción serán mayores, pero los beneficios sociales e individuales resultan más altos que los costos de transacción.

Lo anterior, se evidencia al analizar y caracterizar a los 28 contribuyentes que se arriesgaron a escoger esta forma de pago, a pesar de los riesgos que la misma conlleva.

El contribuyente al optar por este medio de pago, no sólo cumple con sus obligaciones como ciudadano de ayudar a financiar las cargas del Estado, sino que adicionalmente, obtiene beneficios como el mejoramiento de su reputación, las relaciones con la comunidad, eficiencia en la distribución de sus impuestos, incrementos en su productividad, entre otros.

Y su vez la inversión en ZOMAC contribuye a cerrar la brecha de infraestructura existente en el país, ya que se realiza inversión directa en proyectos prioritarios en zonas vulnerables en sectores como educación, salud, infraestructura vial, acueducto y/o alcantarillado, los

cuales promueven la prosperidad, el crecimiento y contribuyen a la calidad de vida, el bienestar social, la salud y la seguridad de los ciudadanos.

Se concluye que el mecanismo de obras por impuestos es una forma de pago parcial del impuesto de renta y complementario eficiente, en términos de Kaldor Hicks, en el sentido de que el beneficio social, generado a través de este medio, compensa los costos de transacción del mismo pues a través de este mecanismo, se realiza una asignación eficiente del recurso, priorizando el mismos a las zonas más afectadas por el conflicto armado, ya que los procedimientos y trámites existentes dentro de nuestro ordenamiento jurídico para ejecutar proyectos como los que contempla este mecanismo, pueden ser más dispendiosos, o estar sujetos a otros retos que afrontar como retos de gobernanza deficiente, corrupción, insostenibilidad, etc⁷⁵.

Por lo anterior, se considera que el mecanismo de obras por impuestos es una herramienta jurídica y económica eficiente con la que cuenta el Estado colombiano para llegar a esas zonas que sufrieron en mayor medida los estragos de la guerra contribuyendo a cerrar la brecha de infraestructura.

A la fecha, ya se han entregado dos obras, una en el municipio de Tame departamento Arauca, consistente en Dotación de aulas en las instituciones educativas en el área rural,

⁷⁵ OCDE (2016). Hacia Infraestructuras Exitosas. Diez retos clave para la gobernanza y opciones de política. Recuperado de <https://www.oecd.org/gov/budgeting/hacia-infraestructuras-exitosas.pdf>

por valor de \$1,021,595,818 y la otra en el municipio de Santa Isabel Tolima consistente en la dotación de 150 computadores, para mejorar la calidad educativa en dicho municipio, por valor de \$290,254,847 150, lo cual demuestra que el mecanismo en esta primera versión ya entregó sus primeros frutos, tan solo un año después de su reglamentación.

Sin embargo, vale la pena enfatizar en que, a pesar de la eficiencia del mecanismo, la única manera en que éste sea aplicado por los contribuyentes es siempre y cuando se mantengan los incentivos particulares a los sujetos calificados, esto es reputación, incremento de capacidad productiva, postulación de sus propias iniciativas, zonas de interés estratégico, entre otros.

También se recomienda promover el uso de la figura a través de capacitaciones a los posibles candidatos del mecanismo; mesas de trabajo con las empresas participantes mediante las cuales se analicen las fortalezas y debilidades del mecanismo, así como los cuellos de botella; articular mediante manuales operativos a los distintos intervinientes a fin de que los diferentes procesos se ejecuten en los tiempos y términos previstos sin generar demoras inútiles en su ejecución ni conceptos contrarios entre las entidades que conllevan a desmotivar al sujeto calificado; realizar capacitaciones técnicas para la formulación de los proyectos a entes particulares y estatales; simplificar al máximo los procesos existentes para que no se generen sobre costos al contribuyente; publicidad sobre las empresas que generan las entregas indicando proyectos, valores, municipios, entre otros.

Habrá que esperar, si los cambios introducidos por la Ley de Financiamiento 1943 de 2018, mejora los indicadores de ejecuci3n de esta forma de pago o si, por el contrario, retrocede en su impulso.

7 BIBLIOGRAFIA

1. Agencia de promoción de la inversión privada en Perú. (2014). Recuperado de <http://www.proinversion.gob.pe/modulos/LAN/landing.aspx?are=0&pfl=1&lan=10&tit=proinversi%C3%B3n-institucional>
2. Agencia de Renovación del Territorio. Obras por Impuestos. (2017). Recuperado de <http://www.renovacionterritorio.gov.co/>
3. Albuja et al. (2016). Obras por Impuestos: factores que promueven la participación de la empresa privada. Recuperado de http://repositorio.esan.edu.pe/bitstream/handle/ESAN/105/Gerencia_para_el_desarrollo_55.pdf?sequence=1
4. Banco Interamericano de Desarrollo (2014). Infraestructura sostenible para la competitividad y el crecimiento inclusivo.
5. Carvalho, C. (2017). Teoría de la decisión Tributaria. Sunat. Perú.
6. Carvalho, C. (2017). Análisis económico del derecho tributario. Argentina.

7. Chang Yong, H. (2015). Obras por Impuestos Poderosa herramienta para la ejecución de infraestructura. Recuperado de https://www.esan.edu.pe/publicaciones/2015/12/03/chang_obras_impuestos.pdf
8. Centro de Ideas, Análisis y Tendencias de LLORENTE & CUENCA. (2015). Ministerios aplicando Obras por Impuestos en Perú: la luz al final del túnel. Recuperado de https://www.desarrollando-ideas.com/wp-content/uploads/sites/5/2015/03/150309_dmasi_informe_obras_impuestos_peru_ESP.pdf
9. Cigüeña, R.N. (2018). Las personas jurídicas son las que soportan la mayor carga de impuestos en el país. La República. Recuperado de: <https://www.larepublica.co/especiales/las-empresas-mas-grandes-de-2017/las-personas-juridicas-son-las-que-soportan-la-mayor-carga-de-impuestos-en-el-pais-2725170>
10. Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. [Ministerio de Hacienda y crédito público]. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016.
11. Decreto Ley 883 de 2017. [Ministerio de Hacienda y crédito público]. Por el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería

ya la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos.
Mayo 26 de 2017.

12. Decreto 1915 de 2017. [Ministerio de Hacienda y crédito público]. Por el cual se adiciona el título 5 de la parte 6 del libro 1 al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. para reglamentar el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016. Noviembre 22 de 2017.
13. Decreto 292 de 2018. [Ministerio de Hacienda y crédito público]. Por el cual se modifica el artículo 2 del Decreto 1915 de 2017 que establece la transitoriedad del banco de proyectos de inversión en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC. Febrero 15 de 2018.
14. Delgado, P. (08/12/2018). ¿Funcionaron las obras por impuestos? El espectador. Recuperado <https://www.elspectador.com/economia/funcionaron-las-obras-por-impuestos-articulo-828066>
15. Llack, J.J. (2001). Un Nuevo Contrato Fiscal Federal: Una reforma para mejorar la competitividad, la correspondencia fiscal, el federalismo y la democracia representativa. Reunión Anual de la Asociación Argentina de Economía Política. IAE, Universidad Austral. Recuperado de

http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/3764/Documento_completo.pdf?sequence=1

16. Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. DO No. 50101.

17. Ley de financiamiento 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Diciembre 28 de 2018. DO No. 50820.

18. Melo, P. (2008). La evasión fiscal, un análisis económico. Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers. University of California. Recuperado de <https://escholarship.org/uc/item/5636v02r>

19. Mendez Vasquez, D. (2016). Naturaleza y régimen jurídico de las obras por impuestos. Recuperado de https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/2476/DER_055.pdf?sequence=1

20. OCDE (2016). Inversión Pública más Eficiente en Colombia: Mejorar la Gobernanza Multinivel Resumen. Recuperado de <https://www.oecd.org/gov/mlg-colombia-summary-es.pdf>
21. OCDE (2016). Hacia Infraestructuras Exitosas. Diez retos clave para la gobernanza y opciones de política. Recuperado de <https://www.oecd.org/gov/budgeting/hacia-infraestructuras-exitosas.pdf>
22. Plazas, J. (1995). Estructura del Estado. Librería ediciones del profesional. Colombia.
23. Pérez, E. (2004). Derecho Constitucional Colombiano. Temis. Colombia.
24. Piffano, L.P.H. Análisis económico del derecho tributario. (2012). Recuperado de <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/27637>
25. Proinversión. Agencia de promoción privada de la inversión – Perú. Recuperado de <https://www.proinversion.gob.pe/modulos/LAN/landing.aspx?are=0&pfl=1&lan=10&tit=institucional-popup>
26. Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todo por un nuevo País”. Departamento Nacional de Planeación. Recuperado de

<https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/PND/PND%202014-2018%20Tomo%201%20internet.pdf>

27. World Economic Forum (2019). Acerca de quienes somos. Recuperado de <https://es.weforum.org/about/world-economic-forum>

28. Vergara, M.P & Vicaría, L. (2009). Ser o aparentar la responsabilidad social empresarial en Colombia: Análisis organizacional basado en los lineamientos de la Responsabilidad Social Empresarial. (Trabajo de grado). Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia

29. Zarama, F; Zarama C (2017). Reforma Tributaria Comentada. Ley 1819 de 2016. Legis. Bogotá D.C.

8 APÉNDICES

8.1 APENDICE A.

Ejemplo de aplicación en la declaración de renta del contribuyente, la Modalidad de Pago 1 con los dos escenarios posibles: declaración de renta con saldo a pagar o con saldo a favor.

En estos escenarios, se observa el efecto que tiene, en la declaración de renta de un contribuyente, la vinculación del impuesto de renta al mecanismo de obras por impuestos. El primer escenario, es el ideal, puesto que el contribuyente que arroja un saldo a pagar, se descuenta de ese saldo, el valor a invertir en el proyecto, cancelándole a la Administración Tributaria sólo el valor restante.

En el presente ejemplo, el contribuyente genera un impuesto a cargo de \$10.000 (1), que después de descontar el valor de la inversión de obras por impuestos (2), el cual corresponde al 50% de su impuesto a cargo, es decir, \$5.000, y descontar las retenciones realizadas (3), le genera aún un saldo a pagar de \$1.000 (5), el cual pagará directamente a la Administración Tributaria a través de un recibo oficial de pago. Mientras que el valor de la inversión en obras por impuestos (2), deberá consignarlo en una fiducia.

En el escenario No.2, estamos ante un contribuyente que al elaborar su declaración de renta que presentará en el año que se va a postular al mecanismo, genera un saldo a favor. En el ejemplo del escenario 2, se observa que el impuesto a cargo (1) es igual al escenario anterior, es decir, son \$10.000. No obstante, este contribuyente tiene un saldo a favor del

año gravable anterior de \$2.000 (3) y unas retenciones (4) por valor de \$7.000, lo que al descontarse el valor de la inversión que realizará en obras por impuestos (2), por valor de \$5.000, le arroja un saldo a favor de \$4.000 (5).

En este caso, el contribuyente si bien se descontó el valor a invertir en obras por impuestos, generándoles un saldo a favor, no deberá hacer ningún pago a la Administración Tributaria, sin embargo, si deberá consignar a la fiducia el valor de la obra a construir. El saldo a favor generado, en parte por las retenciones y por la inversión en obras por impuestos, podrá solicitarlo en devolución, inclusive sin haber iniciado o finalizado la obra.

Tabla 2. Ejemplo Modalidad de pago 1

Conceptos	Modalidad 1: Inversión <= 50% del impuesto a cargo	
	Escenario 1	Escenario 2
	Declaración de Renta con saldo a pagar	Declaración de Renta con saldo a favor
1) Total Impuesto a cargo	10.000	10.000
2) Valor inversión obras por impuestos hasta el 50% del impuesto a cargo	5.000	5.000
3) Saldo a favor del año gravable anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	0	2.000
4) Retenciones	4.000	7.000
5) Saldo a pagar = 1) - 2) -3) -4)	1.000	0
6) Saldo a favor =	0	4.000
7) Saldo a pagar con ROP_490	1.000	0

Fuente: Elaborado por los autores

8.2 APENDICE B

Ejemplo de aplicación en la declaración de renta del contribuyente, de la Modalidad de Pago 2.

En esta modalidad, el contribuyente que se vinculó al mecanismo tiene un impuesto a cargo de \$200 (1), y piensa ejecutar una obra por valor de \$4.000 pesos (7), lo cual supera el 50% del impuesto a cargo liquidado en su declaración de renta del año en que se está postulando.

Para estos eventos, el contribuyente no puede descontar en su declaración de renta, el valor a invertir en obras por impuestos. Sólo lo incluirá en la declaración (7) con el fin de que la Administración conozca que (i) es un contribuyente que se acogió a este mecanismo; (ii) que el contribuyente seleccionó la modalidad de pago No. 2 y (iii) con el fin que pueda controlar el valor que, en las siguientes declaraciones, el contribuyente podrá utilizar como descuento efectivo para pagar su impuesto o para aumentar su saldo a favor, una vez finalice y haga entrega de la obra.

Así las cosas, el contribuyente que optó por la Modalidad de Pago No. 2, en el escenario No. 1, deberá pagar, en un recibo oficial de pago, los \$100 pesos (5) que le generó la declaración de renta y adicionalmente, consignar en la Fiducia los \$4.000 pesos (7), que corresponden al valor del proyecto seleccionado. En el escenario No. 2., el contribuyente le resultó un saldo a favor de \$2.800 pesos (6), por lo que en este evento no deberá pagar nada a la Administración Tributaria, pero de igual manera, si deberá consignar en la fiducia, con sus propios recursos el valor de la obra a construir, es decir, los \$4.000 pesos (7).

Declaración del Impuesto sobre la Renta del Contribuyente año gravable 2017

Tabla 3. Ejemplo Modalidad de pago 2

Conceptos	Modalidad 2: Inversión >= 50% del impuesto a cargo	
	Escenario 1	Escenario 2
	Declaración de Renta con saldo a pagar	Declaración de Renta con saldo a favor
1) Total Impuesto a cargo	200	200
2) Descuento efectivo inversión obras por impuestos (Modalidad de Pago No. 2)	-	-
3) Saldo a favor del año gravable anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	0	2.000
4) Retenciones	100	1.000
5) Saldo a pagar = 1) - 2) -3) -4)	100	0
6) Saldo a favor =	0	2.800
7) Valor total del proyecto obras por impuestos Modalidad de Pago No.2	4.000	4.000
7) Saldo a pagar con ROP_490	100	0

Fuente: Elaborado por los autores

8.3 APENDICE C

Ejemplo de uso del Descuento efectivo en el pago de la Modalidad No. 2.

El presente ejemplo tiene como fin ilustrar a los lectores, la forma en que el contribuyente que se vinculó al mecanismo de obras por impuestos en la Modalidad de Pago No.2, puede hacer uso del descuento efectivo, en las declaraciones de los 10 años gravables siguientes.

Para ello, se ejemplificará dos escenarios diferentes: Un escenario en el que el contribuyente puede hacer uso completo del 10% del descuento efectivo y otro escenario en el que el contribuyente se encuentra limitado en el uso del descuento efectivo del 10% del valor de la obra.

En el primer escenario, suponemos que el contribuyente vinculado a esta Modalidad, en el año gravable siguiente a la aprobación del proyecto, es decir, en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2018, liquida un impuesto a cargo de \$4000 (1) pesos; con el 10% del descuento efectivo que para el ejemplo es de \$400 pesos (pues recordemos que el valor que invirtió en obras por impuestos en su declaración del impuesto sobre la renta de 2017, fue de \$4.000 (2)), puede utilizar como descuento de obras por impuestos todo el valor del mismo, es decir \$400 (2) para pagar el impuesto a cargo de la declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable siguiente, es decir, del año gravable 2018, dado que esta suma no supera el 50% del impuesto a cargo liquidado, así:

Declaración de Renta año gravable 2018
Tabla 4. Ejemplo 1. Descuento efectivo Modalidad de pago 2

Conceptos	Modalidad 2: Inversión >= 50% del impuesto a cargo Escenario 1 – Uso del 100% del descuento efectivo
1) Total Impuesto a cargo	4000
2) Descuento efectivo inversión obras por impuestos (Modalidad de Pago No. 2)	400
3) Saldo a favor del año gravable anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	0
4) Retenciones	200
5) Saldo a pagar = 1) - 2) -3) -4)	3400
6) Saldo a favor =	0
7) Saldo a pagar con ROP_490	3400

Fuente: Elaborado por los autores

En este ejemplo, se puede observar que el contribuyente utilizó la totalidad del 10% del descuento efectivo para pagar parte del impuesto a cargo y aun así, debió pagar el saldo de \$3400 (5). Este ejercicio se deberá hacer anualmente por el término de 10 años, hasta agotar el valor total de la inversión en el mecanismo de obras por impuestos.

Para el Escenario No 2, el contribuyente en su declaración del Impuesto de Renta del año gravable 2018, arrojó un impuesto a cargo de \$400 (1). Cuando va hacer uso del descuento efectivo de pago del mecanismo de obras por impuestos, el cual corresponde al 10% del valor invertido en el mismo, que en el presente caso sería \$400, pues el valor invertido en el año 2017 fue de 4.000, sólo podrá imputar en su declaración de renta la suma de \$200 (2), debido a que el descuento sólo puede utilizarse para pagar hasta el 50% del impuesto

a cargo y como éste fue de \$400, no podrá usar sino hasta \$200. El saldo de ese descuento, podrá usarlo en el siguiente año, ya sin la limitación acá indicada.

Tabla 5. Ejemplo 2. Descuento efectivo Modalidad de pago 2

Conceptos	Modalidad 2: Inversión >= 50% del impuesto a cargo Escenario 2 – Uso limitado del descuento efectivo
1) Total Impuesto a cargo	400
2) Descuento efectivo inversión obras por impuestos (Modalidad de Pago No.2)	200
3) Saldo a favor del año gravable anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	0
4) Retenciones	100
5) Saldo a pagar = 1) - 2) -3) -4)	100
6) Saldo a favor =	0
7) Saldo a pagar con ROP_490	100

Fuente: Elaborado por los autores

*En este ejemplo, si bien el 10 % del valor de la inversión es de \$400, con la limitación que trae el uso del descuento efectivo, sólo puede registrar en su declaración de renta \$200, debido a la limitación en la norma de hacer uso del mismo hasta el 50% del impuesto a cargo determinado, que en el presente caso es de \$400.

No obstante lo anterior, cuando el 50% del impuesto a cargo liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta del contribuyente (\$400), no alcanza para usar el descuento de los \$400 pesos de la cuota anual del 10%, es posible solicitar a la Administración Tributaria, una autorización para cancelar un mayor valor del impuesto, sin superar el 80% del impuesto a cargo liquidado, es decir, en el presente ejemplo, en caso de autorización de la Dirección Seccional, el contribuyente podría utilizar hasta \$320 pesos así:

Tabla 6. Ejemplo 3. Descuento efectivo Modalidad de pago 2

Conceptos	Modalidad 2: Inversión >= 50% del impuesto a cargo Uso del Descuento con autorización del Director Seccional para mayor
1) Total Impuesto a cargo	400
2) Descuento efectivo inversión obras por impuestos (Modalidad de Pago No. 2)	320
3) Saldo a favor del año gravable anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	0
4) Retenciones	100
5) Saldo a pagar = 1) - 2) -3) -4)	0
6) Saldo a favor =	20
7) Saldo a pagar con ROP_490	100

Fuente: Elaborado por los autores

Esta autorización está sometida a la aprobación del Director Seccional del domicilio del contribuyente y siempre y cuando, esa mayor autorización no supere el 10% de la cuota anual del descuento, es decir, no supere los \$400 pesos. En el presente caso no habría ningún inconveniente en otorgar esa autorización. Cosa distinta sería, en el evento en que la cuota anual del 10% correspondan a \$300 pesos, el impuesto liquidado son los mismos \$400 pesos y el contribuyente solicita autorización para pagar un mayor porcentaje del impuesto.

El Director Seccional del domicilio del contribuyente no podría autorizar sino hasta los \$300 pesos que es todo el valor de la cuota anual del 10%, lo cual corresponde al 75% del impuesto a cargo liquidado.

8.4 APENDICE D.

Tabla 7. Matriz de actividades del mecanismo obras por impuestos

ETAPA DE PLANEACION DEL PROCESO				
Nombre de la actividad		Descripción	Registro	Responsable
1	Aprobación Cupo CONFIS	El CONFIS se reúne y aprueba el cupo máximo que se utilizará para ser financiados a través del mecanismo de obras por impuestos	Acta de aprobación	Ministerio de Hacienda y Crédito Público - ART
2	Estructuración de Proyectos	En esta etapa el contribuyente si no está interesado en alguno de los proyectos que ya se encuentran en el Banco de Proyectos, puede proponer y estructurar uno, siempre y cuando correspondan a los proyectos que pueden financiarse por medio de este mecanismo y se realicen en las ZOMAC. Así mismo, las entidades territoriales y nacionales pueden estructurar e incluir el Banco de Proyectos las obras que consideren pertinentes para ser financiadas por este mecanismo	Proyectos Estructurados	Contribuyente - Entidad Nacional Competente
3	Conformación del Banco Único de Proyectos	Con proyectos propuestos por el mismo contribuyente: Diligenciar formulario de registro de iniciativas, la entidad nacional competente emite concepto favorable de oportunidad y conveniencia, posteriormente se hace un control por parte de la ART y un control de viabilidad de la entidad territorial y de DNP.	Proyectos Estructurados	ART- Entidad Nacional Competente
		Proyectos que ya se encuentran estructurados por las entidades nacionales competentes y o entidades territoriales.	Banco de Proyectos	ART - Contribuyente
ETAPA DE DESARROLLO DEL PROCESO				
Nombre de la actividad		Descripción	Registro	Responsable
4	Revisión y selección de Iniciativas del banco de Proyectos	Corresponde a la etapa en que el contribuyente consulta el Banco de proyectos y selecciona uno de los allí registrados. Es importante precisar que en este Banco de Iniciativas se pueden encontrar proyectos completamente estructurados o en fase de factibilidad. Para este último caso, el		Contribuyente

		contribuyente deberá actualizar la información y completar los requisitos para postularse.		
5	Selección del proyecto y solicitud de vinculación al mecanismo de obras por impuestos	En esta etapa el contribuyente selecciona un proyecto de su interés de los que se encuentran en el Banco único de Proyectos y solicita por escrito a la ART la vinculación de su impuesto de renta al mecanismo de obras por impuestos.	Solicitud de vinculación de Obras por impuesto	Contribuyente
6	Aprobación de la solicitud de vinculación de obras por impuestos	La ART, después de revisado el cumplimiento de requisitos del contribuyente solicita a la DIAN verificación de los ingresos brutos del contribuyente, si se solicitan ajustes al proyecto, se debe enviar a la entidad nacional competente para que emita viabilidad y DNP realice control posterior y después emitirá el listado de los proyectos aprobados para ser ejecutados por este mecanismo.	Resolución de Aprobación de la Vinculación	Agencia de Renovación del Territorio
ETAPA DE CONCLUSIÓN O CULMINACIÓN DEL PROCESO				
	Nombre de la actividad	Descripción	Registro	Responsable
7	Suscripción del Contrato de Fiducia	Una vez aprobada la solicitud de vinculación del impuesto a este mecanismo, el contribuyente, dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional, deberá celebrar un contrato de fiducia que administrará los dineros con los cuales se construirá el proyecto.	Contrato de Fiducia	Contribuyente - Fiduciaria
8	Consignación del Valor de la Obra en la Fiducia	Una vez celebrado el contrato de Fiducia, deberá el contribuyente cancelar el valor del impuesto pendiente de pago, consignándolo en la Fiducia constituida.	Consignación del Pago del Impuesto en la Fiducia	Contribuyente
9	Presentación general del cronograma del proyecto	El contribuyente envía a la entidad nacional competente y a la ART el cronograma de ejecución del proyecto.	Cronograma enviado	Contribuyente
10	Contratación del gerente del Proyecto e Interventor	El contribuyente, a través de la fiducia, adelantará todos los procesos de contratación del Gerente del Proyecto y del Interventor y contratos a los terceros.	Contrato del Gerente del Proyecto e Interventor	Contribuyente - Fiduciaria
11	Constitución de Pólizas	El Gerente del Proyecto deberá constituir a favor de la Nación las pólizas de calidad y cumplimiento.	Pólizas Constituidas - Cronograma de ejecución	Contribuyente - Gerente del Proyecto
12	Suscripción del Acta de Inicio de ejecución de la obra	Una vez finalizada la etapa de preparación, el contribuyente, junto con la Fiduciaria, la interventoría y la entidad nacional competente deberá suscribir un acta de inicio de ejecución del proyecto.	Acta de Inicio	ART - Contribuyente- Entidad Nacional Competente- Fiduciaria

13	Ejecución de la obra	El contribuyente ejecutará la obra que seleccionó del Banco Único de Proyectos y a la cual vinculó el pago de su impuesto.	Registro de Avances	Contribuyente
14	Registrar avances del proyecto	En esta etapa, el contribuyente deberá estar registrando en el sistema SPI, "Seguimiento a Proyectos de Inversión", los avances físicos, de gestión y financiero del proyecto.	Registro de Avances	Contribuyente
15	Entrega y recepción de la obra	Una vez finalizada la ejecución de la obra y previa verificación del interventor, el contribuyente procederá a entregar la obra a la entidad nacional competente	Acta de entrega de la obra en uso y funcionamiento	Contribuyente - Entidad Nacional Competente
16	Extinción de la obligación tributaria	Recibida la obra por parte de la entidad nacional competente, ésta remitirá a la DIAN un certificado que contenga la información del valor de la obra y que ésta fue recibida en uso y funcionamiento con el fin que la Administración tributaria proceda a proferir la Resolución de Extinción de la Obligación tributaria	Certificación y Resolución de Extinción de la Obligación Tributaria	Entidad Nacional Competente - DIAN

Fuente: Elaborado por los autores

9 ANEXOS

9.1 CONTRIBUYENTES CON SOLICITUDES DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS 2017 APROBADAS⁷⁶

NO.	NOMBRE CONTRIBUYENTE	NIT	NOMBRE PROYECTO	APORTE DEL CONTRIBUYENTE	MODALIDAD PAGO SOLICITADA	VALOR TOTAL DE LA VINCULACIÓN DEL IMPUESTO	ESTADO SOLICITUD
1	EMPRESA DE ENERGÍA DEL QUINDÍO S.A. E.S.P. EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS	8000526409	Optimización del Sistema de Acueducto del municipio de Apartadó	\$ 1,367,155,090	1	\$ 4,737,233,324	APROBADA
			Mejoramiento de vías terciarias en Cocorná	\$ 3,370,078,234	1		APROBADA
2	INGENIERIA, SUMINISTROS, MONTAJES Y CONSTRUCCIONES S.A. ISM S.A.	800169794	Mejoramiento Y PAVIMENTACIÓN CON TSD DE LA VÍA QUE COMUNICA EL CASCO URBANO CON LA CABECERA DEL CORREGIMIENTO DE LA CEIBA: K0+132-K0+710, K0+760-K1+560, K1+620-K2+050, K2+100-K2+660, K2+710-K2+900 Y K3+100-K3+336 MUNICIPIO DE Chalán	\$ 600,000,000	1	\$ 600,000,000	APROBADA
3	EMPRESA DE ENERGIA DEL PACÍFICO S.A. E.S.P.	8002498601	Rehabilitación VÍA SUÁREZ - MINDALÁ EN EL SECTOR K0+000 AL K1+500, EN EL DEPARTAMENTO DEL CAUCA, MEDIANTE LA CONSTRUCCIÓN DE PAVIMENTO TIPO PLACA HUELLA Suárez	\$ 2,958,239,605	1	\$ 2,958,239,605	APROBADA

⁷⁶ La presente información fue tomada de la respuesta al derecho de petición elevado a la Agencia de Renovación del Territorio, Radicado No. 20196300007622 del 22 de febrero de 2019.

NO.	NOMBRE CONTRIBUYENTE	NIT	NOMBRE PROYECTO	APORTE DEL CONTRIBUYENTE	MODALIDAD PAGO SOLICITADA	VALOR TOTAL DE LA VINCULACIÓN DEL IMPUESTO	ESTADO SOLICITUD
4	HERRAJES ANDINA S.A.S.	802003931	Mejoramiento Y PAVIMENTACIÓN CON TSD DE LA VÍA QUE COMUNICA EL CASCO URBANO CON LA CABECERA DEL CORREGIMIENTO DE LA CEIBA: K0+132-K0+710, K0+760-K1+560,K1+620-K2+050,K2+100-K2+660,K2+710-K2+900 Y K3+100-K3+336 MUNICIPIO DE Chalán	\$ 120,000,000	1	\$ 120,000,000	APROBADA
5	COMPAÑIA ENERGÉTICA DEL TOLIMA SOCIEDAD POR ACCIONES EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS	8090114449	Construcción red matriz de conducción Planta de Tratamiento - Tanque Ciudadela segundo tramo del municipio de Tumaco	\$ 1,328,436,000	1	\$ 12,794,851,868	APROBADA
			Construcción SEGUNDO CIRCUITO 34,5 KV TULUNI - PLANADAS - RIOBLANCO Planadas	\$ 11,466,415,868	1		APROBADA
6	EMPRESA DE ENERGIA DE PEREIRA S.A. E.S.P.	8160020199	Construcción red matriz de conducción Planta de Tratamiento - Tanque Ciudadela segundo tramo del municipio de Tumaco	\$ 3,150,000,000	1	\$ 3,150,000,000	APROBADA
7	CONSORCIO ASEO CAPITAL S.A. EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE CARÁCTER PRIVADO	8300008616	Construcción red matriz de conducción Planta de Tratamiento - Tanque Ciudadela segundo tramo del municipio de Tumaco	\$ 1,536,054,424	1	\$ 1,536,054,424	APROBADA
8	SERVICIOS GENERALES EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE CARÁCTER PRIVADO S.A. E.S.P. SERVICIOS GENERALES S.A. E.S.P.	8300241042	Construcción red matriz de conducción Planta de Tratamiento - Tanque Ciudadela segundo tramo del municipio de Tumaco	\$ 703,285,000	1	\$ 703,285,000	APROBADA
9	SOACHA COUDAD LUZ S.A. E.S.P.	8300530578	Construcción red matriz de conducción Planta de Tratamiento - Tanque Ciudadela segundo tramo del municipio de Tumaco	\$ 1,068,638,000	1	\$ 1,068,638,000	APROBADA

NO.	NOMBRE CONTRIBUYENTE	NIT	NOMBRE PROYECTO	APORTE DEL CONTRIBUYENTE	MODALIDAD PAGO SOLICITADA	VALOR TOTAL DE LA VINCULACIÓN DEL IMPUESTO	ESTADO SOLICITUD
10	COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A.S.	8600025365	Construcción Nueva sede para la Institución Educativa Departamental La Danta – Sede Jerusalén del municipio de Sonsón	\$ 1,900,000,000	1	\$ 1,900,000,000	APROBADA
11	DOW QUIMICA DE COLOMBIA S.A.	8600146594	Construcción Aulas Verdes para la Institución Educativa Rural La Libertad en Puerto Asís, Putumayo Puerto Asís	\$ 1,124,499,054	1	\$ 1,124,499,054	APROBADA
12	EMGESA S.A. ESP	860063875	Dotación de Establecimientos Educativos Oficiales en zonas más afectadas por el conflicto en el departamento del Huila	\$ 612,492,592	1	\$ 612,492,592	APROBADA
13	CARBONES DEL CERREJON LIMITED	8600698042	Ampliación de la Capacidad de Producción de la Planta de Tratamiento de Agua Potable del Sistema de Acueducto del Distrito de Riohacha	\$ 5,679,932,542	1	\$ 5,679,932,542	APROBADA
14	EMPRESARIOS DE APUESTAS PERMANENTES DEL TOLIMA SOCIEDAD ANONIMA-SEAPTO S.A.	8907060222	Adquisición de Dotación Tecnológica para mejorar la calidad educativa en el Municipio de Santa Isabel, Tolima	\$ 290,254,847	1	\$ 290,254,847	APROBADA
15	LOCERÍA COLOMBIANA S.A.S.	8909000857	Construcción Nueva sede para la Institución Educativa Departamental La Danta – Sede Jerusalén del municipio de Sonsón	\$ 600,000,000	1	\$ 600,000,000	APROBADA
16	SUMINISTROS DE COLOMBIA S.A.S. - SUMICOL S.A.S	8909001207	Construcción Nueva sede para la Institución Educativa Departamental La Danta – Sede Jerusalén del municipio de Sonsón	\$ 2,100,000,000	1	\$ 2,100,000,000	APROBADA
17	EMPRESA DE REFRACTARIOS COLOMBIANOS S.A.S.	8909034710	Construcción Nueva sede para la Institución Educativa Departamental La Danta – Sede Jerusalén del municipio de Sonsón	\$ 520,487,809	1	\$ 520,487,809	APROBADA
18	EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.	8909049961	Optimización del Sistema de Acueducto del municipio de Apartadó	\$ 7,291,493,814	1	\$ 56,027,343,199	APROBADA
			Construcción Extensión construcción redes de alcantarillado del Barrio Obrero Municipio Turbo, Antioquia, Occidente Turbo	\$ 6,337,295,344	1		APROBADA

NO.	NOMBRE CONTRIBUYENTE	NIT	NOMBRE PROYECTO	APORTE DEL CONTRIBUYENTE	MODALIDAD PAGO SOLICITADA	VALOR TOTAL DE LA VINCULACIÓN DEL IMPUESTO	ESTADO SOLICITUD
			Mejoramiento de vías terciarias en Cocorná	\$ 30,330,704,119	1		APROBADA
			Construcción Tanque de Almacenamiento de piso La Lucila II y Obras accesorias en el sistema de acueducto para los sectores 1 y 2 del municipio de Turbo	\$ 12,067,849,922	1		APROBADA
	MINEROS S.A.	890914525	Pavimentación de la vía Escarralao - El Jobo - Palizadas - El Bagre, Etapa I en Antioquia	\$ 18,650,178,598	1	\$ 18,650,178,598	APROBADA
20	DISTRIBUCIONES ELECTRICAS DE LA SABANA S.A. - DISELECSA S.A.	892200328	Mejoramiento Y PAVIMENTACIÓN CON TSD DE LA VÍA QUE COMUNICA EL CASCO URBANO CON LA CABECERA DEL CORREGIMIENTO DE LA CEIBA: K0+132-K0+710, K0+760-K1+560,K1+620-K2+050,K2+100-K2+660,K2+710-K2+900 Y K3+100-K3+336 MUNICIPIO DE Chalán	\$ 1,088,131,480	2	\$ 1,088,131,480	APROBADA
			Rehabilitación de la Vía Tame - Corocoro (6605), Corocoro - Arauca (6606). Departamento de Arauca	\$ 27,657,052,869	1		APROBADA
			Mejoramiento Vía El Paujil -Cartagena del Chaira; Etapa 2 Departamento del Caquetá	\$ 35,647,265,146	1		APROBADA
21	ECOPETROL S.A.	8999990681	Mejoramiento mediante construcción de placa huella de vías terciarias del municipio de La Gloria Cesar	\$ 4,741,747,462	1	\$ 94,184,879,213	APROBADA
			Construcción Y PAVIMENTACIÓN DE LA CALLE 17 ENTRE LA VÍA NACIONAL Y LA VILLA OLÍMPICA DEL MUNICIPIO DE San Martín, Meta	\$ 2,545,678,635	1		APROBADA
			Dotación de mobiliario escolar en sedes educativas del municipio de Tumaco, a través del mecanismo obras por impuestos - departamento de Nariño	\$ 7,252,911,347	1		APROBADA

NO.	NOMBRE CONTRIBUYENTE	NIT	NOMBRE PROYECTO	APORTE DEL CONTRIBUYENTE	MODALIDAD PAGO SOLICITADA	VALOR TOTAL DE LA VINCULACIÓN DEL IMPUESTO	ESTADO SOLICITUD
			Dotación de mobiliario para las Instituciones Educativas y Centros asociados del municipio de Barbacoas	\$ 3,321,747,013	1		APROBADA
			Mejoramiento De Vía Mediante Pavimento Asfaltico En Frio De La Vía San Pedro-Arizona, Segunda Etapa Absc K3+743 A K6+543 Y De K25+427 Hasta K27+927, Municipio De Puerto Caicedo, Departamento De Putumayo	\$ 13,018,476,741	1		APROBADA
22	AGUAS REGIONALES EPM S.A. E.S.P.	9000723031	Optimización del Sistema de Acueducto del municipio de Apartadó	\$ 455,718,363	1	\$ 1,424,410,219	APROBADA
			Construcción Extensión construcción redes de alcantarillado del Barrio Obrero Municipio Turbo, Antioquia, Occidente Turbo	\$ 333,541,860	1		APROBADA
			Construcción Tanque de Almacenamiento de piso La Lucila II y Obras accesorias en el sistema de acueducto para los sectores 1 y 2 del municipio de Turbo	\$ 635,149,996	1		APROBADA
23	C.I. METALES LA UNION S.A.S.	900103833	Mejoramiento Y PAVIMENTACIÓN CON TSD DE LA VÍA QUE COMUNICA EL CASCO URBANO CON LA CABECERA DEL CORREGIMIENTO DE LA CEIBA: K0+132-K0+710, K0+760-K1+560,K1+620-K2+050,K2+100-K2+660,K2+710-K2+900 Y K3+100-K3+336 MUNICIPIO DE Chalán	\$ 1,350,000,000	1	\$ 1,350,000,000	APROBADA
24	ASEO INTERNACIONAL S.A. E.S.P.	9002756430	Construcción red matriz de conducción Planta de Tratamiento - Tanque Ciudadela segundo tramo del municipio de Tumaco	\$ 923,728,000	1	\$ 923,728,000	APROBADA
25	PAREX VERANO LIMITED SUCURSAL	9003313221	Dotación de aulas en las instituciones educativas en el área rural del municipio de Tame	\$ 1,021,595,818	1	\$ 1,021,595,818	APROBADA

NO.	NOMBRE CONTRIBUYENTE	NIT	NOMBRE PROYECTO	APORTE DEL CONTRIBUYENTE	MODALIDAD PAGO SOLICITADA	VALOR TOTAL DE LA VINCULACIÓN DEL IMPUESTO	ESTADO SOLICITUD
26	CORLANC S.A.S.	9004815861	Construcción Nueva sede para la Institución Educativa Departamental La Danta – Sede Jerusalén del municipio de Sonsón	\$ 350,000,000	1	\$ 350,000,000	APROBADA
27	INTERCOLOMBIA S.A. ESP	9006675901	Implementación Modelo de distribución de agua potable para las comunidades indígenas Wayúu de la zona rural dispersa del municipio de Maicao - La Guajira Maicao	\$ 4,099,960,934	1	\$ 4,099,960,934	APROBADA
28	CORONA INDUSTRIAL S.A.S.	9006962964	Construcción Nueva sede para la Institución Educativa Departamental La Danta – Sede Jerusalén del municipio de Sonsón	\$ 1,000,000,000	1	\$ 1,000,000,000	APROBADA
			TOTAL SOLICITUDES APROBADAS	\$ 220,616,196,526		\$ 220,616,196,526	

9.2 CARACTERIZACION DE CONTRIBUYENTES CON SOLICITUDES DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS 2017 APROBADAS

Nombre Contribuyente	GC	OTRA	ESP	UBICACIÓN GEOGRAFICA EMPRESA	SECTOR OBJETO SOCIAL	OBJETO SOCIAL	RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL	PAG WEB
AGUAS REGIONALES EPM S.A. E.S.P.			X	ANTIOQUIA - APARTADO	ACUEDUCTO Y/O ALCANTARILLADO	La empresa Aguas Regionales EPM, tiene su origen en el año 2016, luego de la fusión entre las filiales Regional de Occidente S.A. E.S.P y Aguas de Urabá S.A. E.S.P para prestar servicios públicos de acueducto y saneamiento básico, en 5 municipios y dos corregimientos en la región de Urabá, y 4 municipios y un corregimiento en la región de Occidente. En cuanto a la presencia de Aguas Regionales EPM en el departamento de Antioquia con la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado, está presente en dos regiones con sus marcas Aguas de Occidente y Aguas de Urabá; Con la marca Aguas de	Política de Responsabilidad Social Empresarial La Responsabilidad Social Empresarial debe ser el marco de actuación dentro del cual se desarrollan los objetivos estratégicos de Aguas Regionales para contribuir al desarrollo humano sostenible a través de la generación de valor social, económico y ambiental, acogiendo temáticas sobre sostenibilidad contempladas en iniciativas locales, nacionales y mundiales.	http://www.grupo-epm.com/site/aguasdeuraba/quienes-somos/mision

Nombre Contribuyente	GC	OTRA	ESP	UBICACIÓN GEOGRÁFICA EMPRESA	SECTOR OBJETO SOCIAL	OBJETO SOCIAL	RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL	PAG WEB
						Occidente, en la región del Occidente, hace presencia en los municipios de Santa Fe de Antioquia, Sopetrán, San Jerónimo, Olaya y el corregimiento de Sucre, y con la marca Aguas de Urabá, en la región de Urabá, hacemos presencia en los municipios de Apartadó, Turbo, Carepa, Chigorodó, Mutatá y los corregimientos de El Reposo y Bajirá. A su vez Aguas Regionales EPM, opera en la región de Oriente prestando sus servicios.	La actuación empresarial socialmente responsable tiene un fundamento ético, a partir del reconocimiento de los impactos que sus decisiones tienen sobre los grupos de interés; está articulada con el Gobierno Corporativo y se gestionará desde el quehacer diario de la empresa y de las personas que la conforman.	
ASEO INTERNACIONAL S.A. E.S.P. (empresa de soacha)			X	CUNDINAMARCA -SOACHA	ASEO	Empresa que brinda soluciones integrales en la prestación de servicios de aseo y complementarios, con altos estándares de calidad y eficiencia, logrando la satisfacción de los usuarios y las demás partes interesadas. Altos estándares de calidad. Soluciones eficientes e innovadoras. Ventajas sustanciales enfocadas al ambiente. Inclusión social.	Tiene programas de RSE tales como tapaton; reciclación; día del árbol	http://www.aseointernacional.com.co/index.html#blog
C.I. METALES LA UNION S.A.S.	X	X		RISARALDA	ASEO (RECOLECCION RESIDUOS PELIGROSOS)	Empresa de compra y venta de todo tipo de materiales ferrosos y no ferrosos garantizando la mejor calidad de manejo ambiental de sus residuos, ofrece los procesos de embalaje, recolección, transporte, disposición final de sus residuos peligrosos, con el adecuado manejo ambiental responsable. Ofrece el servicio de pesaje en báscula electrónica, garantice que el peso de su mercancía sea el correcto. Capacidad de la báscula de 80 toneladas.	Ofrece jornadas de recolección con la empresa de aseo	http://www.metaleslaunion.com/
CARBONES DEL CERREJON LIMITED	X	X		GUAJIRA	MINERIA E HIDROCARBUROS	Cerrejón es una de las operaciones mineras de exportación de carbón a cielo abierto más grandes del mundo, un importante actor de la economía en Colombia y motor de La Guajira, región en la que concentra su actividad productiva. Integra la exploración, extracción, transporte, embarque y exportación de carbón de diversas calidades.	Responsabilidad Social y Ambiental: promover activa y efectivamente el desarrollo sostenible de La Guajira, y conducir todas nuestras actividades bajo los más estrictos preceptos en materia de ética, respeto por nuestra gente, las comunidades, su cultura y por el medio ambiente.	https://www.cerrejon.com/index.php/nuestra-operacion/nuestra-empresa/
COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A.S. (CORONA)	X	X		COLOMBIA	CONSTRUCCION	Corona es una multinacional colombiana con más de 135 años de historia empresarial dedicada a la manufactura y comercialización de productos para el hogar, la construcción, la industria, la agricultura y el sector de energía. Está compuesta por cuatro Divisiones de Negocios – Baños y Cocinas; Superficies, Materiales y Pinturas; Insumos Industriales y Manejo de Energía; y Mesa Servida – y dos Unidades Comerciales que son Almacenes Corona y Comercial Corona Colombia. Corona cuenta con 20 plantas de manufactura en Colombia, 3 en Estados Unidos, 3 en Centroamérica y 3 en México, así como con una oficina de suministros globales en China. En alianza con Cementos Molins de España, se encuentra desarrollando a través de Ecocementos el negocio para la producción y venta de cemento en Colombia. Genera más de 9.000 empleos y exporta sus productos a diversos mercados alrededor del mundo, incluyendo Estados Unidos, Canadá, México, Brasil, Chile, Venezuela, Centro América, el Caribe, Italia, España y el Reino Unido.	Con comunidades mejorando calidad de vida e implementando programas que contribuyan al desarrollo local. Tienen programas en sonsón Agua para la Educación, Educación para el agua Aliados: Fundación Corona, Fundación EPM Fecha: 2016 - 2018 Descripción: Contrarrestar los problemas de salubridad persistentes en las zonas rurales, asociadas a la ingesta de agua no potable, especialmente en la población infantil y así mismo mejorar la calidad de vida a los estudiantes del centro educativo rural y la población asentada en los alrededores de la misma. Lugar de acción: Sonsón, La Unión, Girardota (Antioquia) Arcabuco (Boyacá) y Nemocón (Cundinamarca) Beneficiarios: •Instituciones Educativas: 12 •Niños: 1.314	https://empresa.corona.co/nuestra-compania/donde-estamos

Nombre Contribuyente	GC	OTRA	ESP	UBICACIÓN GEOGRÁFICA EMPRESA	SECTOR OBJETO SOCIAL	OBJETO SOCIAL	RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL	PAG WEB
COMPAÑIA ENERGÉTICA DEL TOLIMA SOCIEDAD POR ACCIONES EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS	X		X	TOLIMA	ENERGIA	Entregar soluciones de energía eléctrica y servicios conexos y complementarios, eficientes y confiables	Si tienen clubes para niños, brigadas energéticas y proyectos sostenibles	http://www.enertolima.com/
CONSORCIO ASEO CAPITAL S.A. EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE CARÁCTER PRIVADO	X		X	BOGOTA	ASEO	La empresa Consorcio Aseo Capital S a Empresa de Servicios Públicos de Carácter Privado se dedica a recolección de desechos no peligrosos.		
CORLANC S.A.S. (CORONA)	X	X		COLOMBIA	CONSTRUCCION	Corona es una multinacional colombiana con más de 135 años de historia empresarial dedicada a la manufactura y comercialización de productos para el hogar, la construcción, la industria, la agricultura y el sector de energía. Está compuesta por cuatro Divisiones de Negocios – Baños y Cocinas; Superficies, Materiales y Pinturas; Insumos Industriales y Manejo de Energía; y Mesa Servida – y dos Unidades Comerciales que son Almacenes Corona y Comercial Corona Colombia. Corona cuenta con 20 plantas de manufactura en Colombia, 3 en Estados Unidos, 3 en Centroamérica y 3 en México, así como con una oficina de suministros globales en China. En alianza con Cementos Molins de España, se encuentra desarrollando a través de Ecocementos el negocio para la producción y venta de cemento en Colombia. Genera más de 9.000 empleos y exporta sus productos a diversos mercados alrededor del mundo, incluyendo Estados Unidos, Canadá, México, Brasil, Chile, Venezuela, Centro América, el Caribe, Italia, España y el Reino Unido.	Con comunidades mejorando calidad de vida e implementando programas que contribuyan al desarrollo local. Tienen programas en sonsón Agua para la Educación, Educación para el agua Aliados: Fundación Corona, Fundación EPM Fecha: 2016 - 2018 Descripción: Contrarrestar los problemas de salubridad persistentes en las zonas rurales, asociadas a la ingesta de agua no potable, especialmente en la población infantil y así mismo mejorar la calidad de vida a los estudiantes del centro educativo rural y la población asentada en los alrededores de la misma. Lugar de acción: Sonsón, La Unión, Girardota (Antioquia) Arcabuco (Boyacá) y Nemocón (Cundinamarca) Beneficiarios: •Instituciones Educativas: 12 •Niños: 1.314	https://empresa.corona.co/nuestra-compania/donde-estamos
CORONA INDUSTRIAL S.A.S. (CORONA)	X	X		COLOMBIA	CONSTRUCCION	Corona es una multinacional colombiana con más de 135 años de historia empresarial dedicada a la manufactura y comercialización de productos para el hogar, la construcción, la industria, la agricultura y el sector de energía. Está compuesta por cuatro Divisiones de Negocios – Baños y Cocinas; Superficies, Materiales y Pinturas; Insumos Industriales y Manejo de Energía; y Mesa Servida – y dos Unidades Comerciales que son Almacenes Corona y Comercial Corona Colombia. Corona cuenta con 20 plantas de manufactura en Colombia, 3 en Estados Unidos, 3 en Centroamérica y 3 en México, así como con una oficina de suministros globales en China. En alianza con Cementos Molins de España, se encuentra desarrollando a través de Ecocementos el negocio para la producción y venta de cemento en Colombia. Genera más de 9.000 empleos y exporta sus productos a diversos mercados alrededor del mundo, incluyendo Estados Unidos, Canadá, México, Brasil, Chile, Venezuela, Centro América, el Caribe, Italia, España y el Reino Unido.	Con comunidades mejorando calidad de vida e implementando programas que contribuyan al desarrollo local. Tienen programas en sonsón Agua para la Educación, Educación para el agua Aliados: Fundación Corona, Fundación EPM Fecha: 2016 - 2018 Descripción: Contrarrestar los problemas de salubridad persistentes en las zonas rurales, asociadas a la ingesta de agua no potable, especialmente en la población infantil y así mismo mejorar la calidad de vida a los estudiantes del centro educativo rural y la población asentada en los alrededores de la misma. Lugar de acción: Sonsón, La Unión, Girardota (Antioquia) Arcabuco (Boyacá) y Nemocón (Cundinamarca) Beneficiarios: •Instituciones Educativas: 12 •Niños: 1.314	https://empresa.corona.co/nuestra-compania/donde-estamos

Nombre Contribuyente	GC	OTRA	ESP	UBICACIÓN GEOGRAFICA EMPRESA	SECTOR OBJETO SOCIAL	OBJETO SOCIAL	RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL	PAG WEB
DISTRIBUCIONES ELECTRICAS DE LA SABANA S.A. - DISELECSA S.A.		X		BARRANQUILLA	ENERGIA	Ofrece: Diseños, Consultoría, Montajes, Suministros y Mantenimiento de los Sistemas que conforman una Red de Distribución Eléctrica, a niveles de 240/120V, 13.8KV, 34.5KV. Redes Aéreas o Subterráneas que incluyen Obras Civiles requeridas para la Construcción de la Red.	NO SE EVIDENCIA EN PAG	https://diselecsa.com/?page_id=8
DOW QUIMICA DE COLOMBIA S.A.	X	X		COLOMBIA		Dow desarrolla soluciones para la ciencia a partir de materiales de punta, que son esenciales para el progreso humano. Desarrollamos una amplia variedad de productos basados en tecnología y soluciones para nuestros clientes de las industrias de empaques, infraestructura y cuidados del consumidor.	Dow promueve comunidades más prósperas y sostenibles en todos los lugares donde opera. Para ello, se apoya en sus colaboradores, ONG's, comunidad, autoridades locales y aliados del sector privado, con el fin de realizar acciones basadas en tres pilares: Educación, Emprendimiento y Medio Ambiente. La compañía creó Paneles Comunitarios de forma que las diferentes iniciativas propuestas respondan a las necesidades puntuales de las localidades. Adicionalmente, estas agrupaciones permiten la creación de equipos de voluntarios y fomentan valores que aseguran comunidades más seguras. 'Fundación Mamonal' y 'Actuar por el Atlántico', son los principales aliados a través de los cuales se llevan a cabo diferentes iniciativas.	https://co.dow.com/es-co/nuestras-industrias
ECOPETROL S.A.	X	X		En Meta tiene oleoducto, estación de bombeo, almacenamiento, pozo, etc. En Tumaco tiene estación de Bombeo y almacenamiento En Nariño tiene estación de bombeo, almacenamiento, pozo, etc. Tiene oleoducto en Putumayo Tiene poliducto en Cesar	MINERIA E HIDROCARBUROS	El objeto social de Ecopetrol S.A."es el desarrollo, en Colombia o en el exterior, de actividades comerciales o industriales correspondientes o relacionadas con la exploración, explotación, refinación, transporte, almacenamiento, distribución y comercialización de hidrocarburos, sus derivados y productos.	Tiene un modelo de RSE dirigido a accionistas, inversionistas, empleados, pensionados, familiares, contratistas y empleados, socios, clientes, Estado, sociedad y comunidad	https://www.ecopetrol.com.co/wps/portal/es https://www.ecopetrol.com.co/english/documentos/infraestructura_petrolera_2017.pdf

Nombre Contribuyente	GC	OTRA	ESP	UBICACIÓN GEOGRÁFICA EMPRESA	SECTOR OBJETO SOCIAL	OBJETO SOCIAL	RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL	PAG WEB
				En Arauca tiene oleoducto, estación de bombeo, almacenamiento, pozo, etc.				
EMGESA S.A. ESP	X		X	COLOMBIA - EN HUILA TIENE CENTRAL HIDROELÉCTRICA EL QUIMBO Y BETANIA	ENERGETICO	Ofrece soluciones energéticas integrales, dinamizando el mercado y ampliando las posibilidades para los usuarios finales,	Apoya iniciativas que generan aportes significativos al desarrollo social y económico de las comunidades, lo cual es una parte fundamental de nuestra estrategia de negocio, y está alineado a su compromiso con aportar al Objetivo de Desarrollo Sostenible número 8, que promueve el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos.	https://www.enel.com.co/
EMPRESA DE ENERGIA DE PEREIRA S.A. E.S.P.	X		X	COLOMBIA	ENERGETICO	Energía de Pereira es una empresa de energía, no solo por estar dedicada a generar, distribuir y comercializar energía, sino también por ser una organización dinámica, progresista, direccionada al mejoramiento continuo de sus actividades.	Fortalece el compromiso con los grupos de interés, haciendo énfasis en la dimensión social, ambiental y económica, liderando proyectos que aportan al desarrollo sostenible y mejoramiento de la calidad de vida de colaboradores, líderes, madres cabeza de hogar, niños y comunidad en general.	http://www.eep.com.co/
EMPRESA DE ENERGIA DEL PACÍFICO S.A. E.S.P.	X		X	COLOMBIA - TIENE HIDROELECTRICA EN CAUCA	ENERGETICO	Celsia es la empresa de energía del Grupo Argos con un innovador portafolio enfocado en la eficiencia energética que busca aportar sostenibilidad a las ciudades, productividad a las empresas y mejor calidad de vida a los hogares. Tiene presencia en Colombia, Panamá y Costa Rica y una capacidad de generación de 2.399 MW desde 28 centrales hidroeléctricas, térmicas, fotovoltaicas y eólicas que generaron en 2017, 6.317 GWh anuales.	NO SE EVIDENCIA EN PAG	https://www.celsia.com/es/nuestra-empresa/sobre-nosotros
EMPRESA DE ENERGÍA DEL QUINDÍO S.A. E.S.P. EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS	X		X	QUINDIO	ENERGETICO	La prestación del servicio de energía	Tiene programa de RSE dirigido a electrificación rural, potabilización, bibliotecas, becas, red de liderazgo, fundaciones.	https://www.edeq.com.co/
EMPRESA DE REFRACTARIOS COLOMBIANOS S.A.S.		X		ANTIOQUIA	CONSTRUCCION	Fabricación y venta de ladrillos refractarios fabricación y venta de especialidades refractarias		NO TIENE PAG WEB
EMPRESARIOS DE APUESTAS PERMANENTES DEL TOLIMA SOCIEDAD ANONIMA-SEAPTO S.A.	X	X		TOLIMA	ACTIVIDADES DE JUEGOS Y AZAR	Actividades de juegos de azar y apuestas.		NO TIENE PAG WEB
EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.	X		X	ANTIOQUIA	ENERGETICO	Organizada bajo la figura de “empresa industrial y comercial del Estado”, de propiedad del Municipio de		https://www.epm.com.co/site/

Nombre Contribuyente	GC	OTRA	ESP	UBICACIÓN GEOGRAFICA EMPRESA	SECTOR OBJETO SOCIAL	OBJETO SOCIAL	RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL	PAG WEB
						Medellín, EPM imprime los más altos estándares internacionales de calidad a los servicios que presta: energía eléctrica, gas por red, agua y saneamiento.	Tiene programa de RSE dirigido biodiversidad, estrategia climática, derechos humanos, cuidado del agua, etc.	
HERRAJES ANDINA S.A.S.		X		ATLANTICO	CONSTRUCCION	Empresa exportadora y líder metalmecánica especializada en la fabricación de herrajes eléctricos homologados con normas técnicas Colombianas y RETIE, estructuras industriales – torres eléctricas – rejillas para pisos – y Herrajes Telefónicos – elementos de fijación como espárragos, tornillerías.	NO SE EVIDENCIA EN PAG	http://www.herrajesandina.com/
INGENIERIA, SUMINISTROS, MONTAJES Y CONSTRUCCIONES S.A. ISM S.A.		X		BARRANQUILLA	ENERGETICO	Actúa en calidad de representante de tres proyectos, llevando la Administración y Contabilidad de las Uniones Temporales de las tres (3) Concesiones de Alumbrado Público de los Municipios de Soledad, Cúcuta y Neiva.	NO SE EVIDENCIA EN PAG	http://www.ismsaconcesionap.com
INTERCOLOMBIA S.A. ESP			X	ANTIOQUIA	ENERGETICO	Empresa de servicios públicos mixta, constituida como sociedad anónima, encargada de administrar, operar y mantener los activos eléctricos propiedad de ISA en Colombia, transportador de energía en el país con cubrimiento nacional.	Compromiso con pacto Global: La iniciativa de responsabilidad social y de ciudadanía corporativa más grande del mundo, que guía a las organizaciones en la implementación y aseguramiento de diez principios agrupados en cuatro grandes temas: derechos humanos, estándares laborales, medio ambiente y anticorrupción.	http://www.isaintercolombia.com
LOCERÍA COLOMBIANA S.A.S.	X	X		CALDAS-ANTIOQUIA	CONSTRUCCION	Fabricación de otros productos de cerámica y porcelana	NO SE EVIDENCIA EN PAG	NO TIENE PAG WEB
MINEROS S.A.	X	X		MEDELLIN	MINERO	Dedicado a la exploración y explotación de metales preciosos, especialmente oro.	Desarrollo y mejoramiento de las zonas aledañas a las operaciones, mediante el diálogo y el establecimiento de acuerdos que generan relaciones de confianza con las comunidades e instituciones, promoviendo la participación conjunta en la toma de decisiones, y en la búsqueda de soluciones eficaces y eficientes que respondan a las problemáticas originadas por la pobreza, la falta de equidad, empleo, gobernabilidad y sustentabilidad, estableciendo así vínculos que permitan constituir organizaciones sociales fuertes. Contribuir al progreso de las regiones a través de la implementación de nuevos modelos de sostenibilidad que generen mayores oportunidades económicas, sociales y ambientales en el tiempo.	http://www.mineros.com.co

Nombre Contribuyente	GC	OTRA	ESP	UBICACIÓN GEOGRAFICA EMPRESA	SECTOR OBJETO SOCIAL	OBJETO SOCIAL	RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL	PAG WEB
PAREX VERANO LIMITED SUCURSAL	X	X		BOGOTA	HIDROCARBUROS	Exploración, desarrollo y producción de petróleo crudo	Empleo local, Educación y capacitación E Involucrar a las comunidades	https://parexresources.com
SERVICIOS GENERALES EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE CARÁCTER PRIVADO S.A. E.S.P. SERVICIOS GENERALES S.A. E.S.P.	X		X	BOGOTA	SERVICIOS PUBLICOS	Soluciones integrales en la prestación de servicios públicos y complementarios.	NO SE EVIDENCIA EN PAG	http://www.gruposervigenerales.com
SOACHA COUDAD LUZ S.A. E.S.P.			X	CUNDINAMARCA -SOACHA	ENERGETICO	Transmisión de energía eléctrica	NO SE EVIDENCIA EN PAG	http://www.sociluz.com.co
SUMINISTROS DE COLOMBIA S.A.S. - SUMICOL S.A.S	X	X		SABANETA-ANTIOQUIA	MINERO	Suministro de servicios técnicos relacionados con, investigación, montaje y planeación o de desarrollos industriales; exploración y explotación, compra y venta de toda clase de sustancias minerales, metálicas y no metálicas y los productos derivados de ellas, purificación, refinación, trituración, transformación, molienda y secado de las mismas	Programas de mejoramiento en temas de educación, vivienda y fortalecimiento comunitario	http://www.sumicol.com.co