



Vigilada Mineducación

ANÁLISIS JURÍDICO DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS.

**Una mirada al marco jurídico de las Obras por Impuestos como alternativa para la
disminución de desigualdad socioeconómica en Colombia.**

Valentina Hincapié Velásquez

Monografía

Asesor:

Alejandro Gómez Velásquez

UNIVERSIDAD EAFIT

Escuela de Derecho

Derecho

Tabla de contenido:

i.	RESUMEN.....	5
ii.	PALABRAS CLAVE	5
iii.	ABSTRACT.....	5
iv.	KEYWORDS.....	6
I.	INTRODUCCIÓN.....	7
I.	CAPÍTULO 1: ANTECEDENTES MATERIALES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS.....	9
I.1.	Introducción.....	9
I.2.	Surgimiento y desarrollo del modelo Obras por impuestos en otros Perú.....	10
I.3.	La territorialidad del conflicto:.....	13
II.	CAPÍTULO 2: MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO.....	19
II.2.	Antecedentes normativos.....	21
II.2.1.	Acuerdo de Paz.....	21
II.2.2.	Constitución política de 1991.....	23
II.2.3.	Proyecto de ley 1819 del 2016.....	25
II.2.4.	Proyecto de Ley de Financiamiento. (Ley 2010 del 2019).....	28
II.3.	Evolución normativa:.....	30
II.4.	Opción fiducia – Ley 1819 del 2016.....	34
II.4.1.	Procedimiento para la Opción fiducia:.....	44

II.5. Opción convenio – Ley 2010 del 2019.....	61
II.5.1. Procedimiento para la opción convenio	69
III. CAPÍTULO 3: BALANCE DEL MECANISMO A PARTIR DE SU CONSAGRACIÓN NORMATIVA.	78
III.1. Introducción.....	78
III.2. Autoridades y entidades involucradas en el mecanismo.	78
III.2.1. Agencia de Renovación del Territorio.	78
III.2.2. Departamento Nacional de Planeación.....	80
III.2.3. Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales.....	80
III.2.4. El Consejo Superior de Política Fiscal	81
III.2.5. Ministerios y entidades nacionales competentes.....	82
III.3. Balance normativo del mecanismo.....	84
IV. CAPÍTULO 4: CONCLUSIONES.....	87
V. ANEXO.....	89

Tabla de ilustraciones:

Ilustración 1: Línea de tiempo de la normativa de Obras por Impuestos.....	30
Ilustración 2: Mapa de ubicación de departamentos dentro de los que se encuentra alguna ZOMAC de acuerdo con la cantidad de municipios que tengan esta caracterización.	40
Ilustración 3: Etapas de la opción fiducia.	44
Ilustración 4: Línea de tiempo opción fiducia.....	44
Ilustración 5: Formulación de la iniciativa.	45
Ilustración 6: Estructuración, evaluación y Registro en el Banco de Proyectos.....	47
Ilustración 7: Selección de proyectos y aprobación de vinculación.	49
Ilustración 8: Cupo CONFIS desde el año 2018.....	51

Ilustración 9: Preparación para la ejecución del proyecto y constitución de la fiducia.	53
Ilustración 10: Procedimiento para la contratación de terceros en la opción fiducia.....	56
Ilustración 11: Ejecución y entrega de la obra.	59
Ilustración 12: Etapas de la opción convenio.....	70
Ilustración 13: Línea de tiempo opción convenio.	70
Ilustración 14: Etapa de manifestación de voluntad para vinculación a la opción convenio.	72
Ilustración 15: Etapa de ejecución de proyecto para la opción convenio.	74

i. RESUMEN

Con la firma del Acuerdo de Paz, tanto el Estado como la sociedad colombiana adquieren la obligación de construir un futuro tras más de 60 años de conflicto armado y de atender las necesidades de aquellos que han sufrido los estragos de la guerra. Esta necesidad de actuar de manera ágil para la consecución de la paz territorial a la que se refiere el Acuerdo de Paz ha generado la implementación de medidas como las ‘Obras por Impuestos’, la cual plantea el desarrollo y la inversión en proyectos de alto impacto en zonas afectadas por el conflicto, como una forma de extinguir la obligación del pago del impuesto a la renta para algunos contribuyentes. Motivo por el cual, este proyecto busca analizar los antecedentes y el marco jurídico en torno a las ‘Obras por impuestos’ como alternativa para disminuir la brecha social y la desigualdad y además exponer algunas de las ventajas que ha ofrecido este mecanismo tras su implementación y los retos a los que la misma se enfrenta.

ii. PALABRAS CLAVE

Obras por Impuestos – ZOMAC- Conflicto Armado – Acuerdo de Paz – Impuesto a la Renta. – Paz Territorial. – Reforma Rural Integral.

iii. ABSTRACT

With the signing of the Peace Agreement, both the State and colombian society acquire the obligation to build a future after more than 60 years of armed conflict and to attend to the needs of those who have suffered the ravages of war. This need to act swiftly to achieve the territorial peace referred to in the Peace Agreement has led to the implementation of measures such as 'Works for Taxes', which increases development and investment in high-impact projects in conflict-affected areas as a way for the taxpayers to pay its income tax obligations. Therefore, this project seeks to analyze the background and the legal framework around

'Works for Taxes' as an alternative to reduce the social gap and inequality in the country in order to recognize its advantages and the challenges it faces.

iv. KEYWORDS.

Works for Taxes – Peace agreement – Most affected areas from the armed conflict – Income Tax – Territorial Peace – Integral Rural Reform.

I. INTRODUCCIÓN.

La reparación a quienes padecieron el conflicto es uno de los retos más grandes a los que se enfrenta Colombia tras más de medio siglo de violencia que ha dejado un saldo de más de 8 millones víctimas, entre secuestros, asesinatos, desapariciones y desplazamientos¹. Las dimensiones y cifras del conflicto dan cuenta de cómo las dinámicas de la guerra se han desarrollado de manera predominante en la ruralidad del país, donde además se encuentran los más altos índices de pobreza multidimensional²; situación que se agrava con la evidente destrucción del tejido social y la desconfiguración territorial a la que fue sometida una gran porción de la población colombiana que previamente se encontraba ya en una situación de suma vulnerabilidad debido a la preexistencia de una institucionalidad débil y al poco acceso a las necesidades básicas.

Uno de los puntos más importantes a tratar en el Acuerdo de Paz fue, precisamente, como priorizar aquellos territorios en los que el conflicto se ha desarrollado asiduamente con el fin de garantizar, no solo el desarrollo de estas regiones que históricamente han estado al margen del avance, sino también, la creación de políticas sociales como garantía de no repetición. En consecuencia, el punto 1 del Acuerdo de Paz contempló la necesidad de implementar una Reforma Rural Integral que priorizara estas regiones con el fin de crear estrategias de desarrollo y la posterior consecución de una paz territorial tan anhelada tras tantos años conflicto armado.

Bajo la premisa, entonces, de que se deben implementar medidas de carácter urgente que procuren la reparación de las víctimas, evitando la reproducción de ciclos de violencia generalizados, el Gobierno Nacional tras la firma del Acuerdo de Paz se comprometió a garantizar una reparación integral, adecuada, diferenciada y efectiva por medio de la implementación de medidas que propendan a la priorización de las víctimas y los territorios que padecieron el conflicto de manera directa. Así las cosas, se vuelve menester que la implementación de medidas reparativas involucre, no solo al Gobierno Nacional como

¹Comisión de la Verdad. *Cifras de la Comisión de la Verdad presentadas junto con el Informe Final*. 11 de julio de 2022.

² Índice de Pobreza Multidimensional (IPM): Es un indicador que refleja el grado de privación de las personas en un conjunto de dimensiones. La propuesta metodológica del IPM desarrollada por el Departamento Nacional de Planeación en adelante DNP, y transferida al Departamento Administrativo Nacional de Estadística en adelante DANE en 2012, está conformada por 5 dimensiones y 15 variables: i) condiciones educativas del hogar; ii) condiciones de la niñez y la juventud; iii) salud; iv) trabajo; y v) acceso a los servicios públicos domiciliarios y las condiciones de la vivienda. Según este indicador, una persona es pobre por pobreza multidimensional si cuenta con privaciones en al menos 5 de las variables.

garante del cumplimiento de lo estipulado en el Acuerdo de Paz, sino a todos los actores de la sociedad.

Es por eso que con la Ley 1819 del 2016, el Gobierno Nacional encontró una alternativa para comenzar a trabajar de manera activa en aquellas regiones que la misma Ley en su artículo 236 denominó ZOMAC (Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado) por medio de la inversión directa de las personas responsables del impuesto a la renta y complementarios, en proyectos que tengan algún tipo de trascendencia social en las regiones seleccionadas. Así mismo, este modelo ha sido objeto de consagración normativa en diversas leyes y decretos que se incorporan al ordenamiento jurídico, regulando sus condiciones, funcionamiento y ámbito de aplicación. Por lo tanto, es necesario comprender esta figura de manera articulada y armoniosa, no solo en contraste con los antecedentes fácticos e históricos que justifican su existencia, sino también con la normatividad que ha sido expedida con el fin de adaptar cada vez más el mecanismo.

Así las cosas, el presente proyecto busca en su capítulo inicial hacer un análisis del origen del mecanismo, para lo cual será necesario remitirse al caso peruano, el cual, si bien posee amplias diferencias con el modelo implementado para Obras por Impuestos en Colombia, encuentra uno de sus fundamentos principales en el desarrollo del país, que a fin de cuentas, es una herramienta fundamental para superar los índices de desigualdad y pobreza. Por otro lado, en cuanto al origen del mecanismo, en el segundo capítulo se estudiará como el Acuerdo de Paz y la Reforma Rural Integral son la primera manifestación de la necesidad de contar con una herramienta que priorizara los territorios más afectados por el conflicto armado y procurara su desarrollo como estrategia para la reparación y la no repetición.

En el tercer capítulo pasará a examinarse la evolución normativa de Obras por Impuestos, comenzando con la presentación de los proyectos de ley de las dos normas hito que han regulado el mecanismo, la Ley 1819 del 2016 correspondiente a la reforma tributaria de ese año y la Ley de Financiamiento 2010 del 2019. Además, se analizarán las demás leyes y decretos que han modificado sus condiciones y procedimiento con el fin de ofrecer una contextualización general de cómo opera esta alternativa en el contexto colombiano.

Finalmente, a partir del análisis del marco normativo de Obras por Impuestos, se extraerán algunos de los resultados que arroja el mecanismo y su consagración normativa tras 4 años de vigencia y las estrategias que podrían implementarse en virtud de promover cada vez más su uso en el fin de lograr un mayor beneficio para los contribuyentes, el Estado y por supuesto, las víctimas.

I. CAPÍTULO 1: ANTECEDENTES MATERIALES DEL MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS.

I.1. Introducción.

En el presente capítulo se abordarán los orígenes materiales del mecanismo Obras por Impuestos desde su creación e implementación en Perú, como una estrategia para reducir el atraso económico e infraestructural que impide a los ciudadanos el disfrute de los servicios básicos y a una calidad de vida digna. Además, se enunciará como, a pesar de que los orígenes en Perú difieren en algunos aspectos relevantes respecto del caso colombiano, el fin del modelo es indudablemente contribuir al desarrollo y disminuir brechas de desigualdad social y económica, por medio de la participación de todos los actores de la sociedad.

Paralelamente, respecto del caso colombiano, se abordarán las situaciones y condiciones fácticas que dan origen a la necesidad de implementar políticas públicas de carácter focalizado y diferenciado en las regiones en donde, no solo es evidente el atraso económico y social producto de los altos índices de desigualdad, sino también de aquellas donde el conflicto armado se ha desarrollado de manera predominante

Lo anterior guarda una estrecha relación con como algunas regiones donde existe baja presencia del Estado, escaso acceso a la satisfacción de necesidades básicas y un inminente atraso económico en contraposición al centro del país, han sido el escenario ideal para el desencadenamiento de la violencia presente en el marco del conflicto armado. Se busca entonces estudiar como las preexistentes situaciones de pobreza y rezago en algunos territorios del país y la dinámica de conflicto que se ha dado en estos, hace necesaria la creación de políticas públicas encaminadas, no solo a la reparación de las víctimas, sino al suministro de los medios para superar estas situaciones, procurando además por la no repetición de los ciclos de violencia en el país.

Lo enunciado anteriormente resulta crucial para el periodo del post-acuerdo en el cual se deben buscar los mecanismos para implementar materialmente lo pactado en el Acuerdo. En ese sentido y de forma posterior en el presente capítulo se introducirá como el Acuerdo de Paz, buscando erradicar las causas estructurales que dieron origen al conflicto, fórmula en el punto 1 la Reforma Rural Integral, la cual a grandes rasgos busca la integración del campo colombiano, como paso fundamental a seguir en este importante periodo de transición, resaltando además la necesidad de creación de planes y medidas que propendan por la

disminución de las brechas socioeconómicas y la participación de todos los actores de la sociedad.

I.2. Surgimiento y desarrollo del modelo Obras por impuestos en otros Perú.

El mecanismo Obras por Impuestos fue implementado de manera inicial por el Estado peruano a partir de la expedición de la Ley 29230 del 20 de mayo de 2008³, con la idea de incentivar la inversión pública mediante la participación de los particulares y la empresa privada en la ejecución de proyectos y obras públicas con el objetivo de disminuir la amplia brecha de infraestructura por la que atravesaba el país. En palabras de Sergio Fernando Salinas⁴, esta alternativa surge como respuesta a la debilidad del Estado peruano de garantizar la calidad de la inversión pública ejecutada y por las dificultades de carácter presupuestal para administrar e invertir el recaudo en infraestructura. Es por eso que bajo el entendido de que la infraestructura es un elemento clave para potenciar el desarrollo, obtener los recursos para trabajar en iniciativas sociales y para asegurar la provisión de servicios públicos, el gobierno peruano buscó reducir las cifras de desigualdad, al tiempo en el que se aumentaba la competitividad y productividad frente a otros países.

En consecuencia, Salinas⁵ describe que la Ley 29230 del 2008 prevé la posibilidad de que las empresas privadas puedan financiar y ejecutar iniciativas de carácter público denominadas 'Proyectos de Inversión Pública' (PIP) y así recuperar el monto invertido una vez finalizada y entregada la obra; momento en el cual, el Tesoro Público emitirá Certificados de Inversión Pública Regional y Local (CIPRL) los cuales podrán ser utilizados para el pago hasta del 50% del impuesto de renta calculado. A grandes rasgos, el procedimiento peruano de Obras por Impuestos se encuentra dividido en 4 etapas:

1. Priorización y promoción del proyecto.
2. Selección de la Empresa.
3. Ejecución de la obra.

³ Presidencia de la República de Perú. Ley 29230 del 2008, *Impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado* (19, mayo, 2008).

⁴ SALINAS RIVAS, Sergio Fernando. XXI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. En: *Obras por impuestos en Perú: una alternativa por explotar* (8-11, noviembre, 2016: Santiago, Chile). p. 1.

⁵ *Ibid.* p., 3.

4. Obtención del CIPRL.

Se puntualiza que la priorización de los proyectos no corresponde a una sola entidad, sino que serán el Concejo Municipal, el Consejo Regional o el Consejo Universitario quienes por medio de acuerdo expreso, aprueben las respectivas listas de procesos priorizados, los cuales además deberán contar con declaración de viabilidad del Sistema Nacional de Inversión Pública – SNIP el cual fue creado para optimizar el uso de los recursos públicos desinados a la inversión. De acuerdo con Salinas⁶, el mecanismo en Perú ha ofrecido grandes ventajas dentro de las que se destaca:

1. Aceleración de la inversión pública.
2. Ahorro en el costo y el tiempo que implica la ejecución de un proyecto.
3. Impacto en la calidad de las obras públicas.

Si bien la implementación del modelo en Perú, tal como se ha enunciado, encuentra su origen en la necesidad de incentivar la inversión pública, involucrando a los particulares en la ejecución de obras de infraestructura, en Colombia, tal como pasará a explicarse más adelante, este mecanismo se adopta particularmente para darle cumplimiento a las obligaciones pactadas por el Gobierno Nacional en el marco del Acuerdo de Paz con las FARC-EP, por medio del cual se pretenden atacar las causas estructurales que dieron origen al conflicto armado. No obstante, entre el modelo peruano y el colombiano es posible encontrar un punto en común bastante relevante para este estudio, pues ambos mecanismos parten de la idea de que la inversión y el desarrollo en la infraestructura es un pilar fundamental para superar los altos índices de pobreza y desigualdad existentes no solo en estos países, sino en Latinoamérica y el Caribe como región.

En ese sentido, existe un consenso general en la estrecha relación que tiene el desarrollo en infraestructura con el suministro de recursos para los sectores más vulnerables de un país. En términos del Banco Mundial:

La infraestructura es un elemento clave en la mitigación de la pobreza. En ocasiones actúa como catalizador de desarrollo y mejora el impacto de las intervenciones para impulsar el acceso de los pobres a otros activos, por ejemplo, humanos, sociales, financieros y naturales. Su impacto tiene efectos además en varios sectores. Sin

⁶ Ibid., p. 8.

carreteras, los pobres no pueden vender su producción en el mercado (...) sin electricidad, el proceso de industrialización que resulta una fuente importante de empleo es poco probable (...) sin agua potable y saneamiento, la salud está en peligro⁷

Así mismo, la Agenda 2030 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas, el cual tiene como primer objetivo la erradicación de la pobreza, advierte que “la industrialización inclusiva y sostenible, junto con la innovación y la infraestructura, pueden dar rienda suelta a las fuerzas económicas dinámicas y competitivas que generan el empleo y los ingresos. Estas desempeñan un papel clave a la hora de introducir y promover nuevas tecnologías, facilitar el comercio internacional y permitir el uso eficiente de los recursos”. Por consiguiente, un adecuado uso de los recursos por parte de las autoridades gubernamentales, encaminado al desarrollo de la infraestructura del país tiene efectos directos en las condiciones de todos sus ciudadanos, especialmente aquellos que viven en situaciones de vulnerabilidad y desigualdad.

Haciendo un análisis general del impacto socioeconómico que tiene la infraestructura en algunos sectores, el Banco Mundial⁸ ha encontrado que la inversión, por ejemplo, en agua y saneamiento, puede reducir considerablemente el riesgo de enfermedades producto de la ingesta de agua no potable, mientras que la infraestructura vial y de Transporte, tiene efectos directos con las posibilidades de trabajo que tienen las personas ubicadas en regiones desconectadas, por lo que la inversión en este sector podría contribuir a la integración regional y al aumento de la productividad de estas personas. En consecuencia, muchos son los efectos positivos que tiene la inversión en infraestructura especialmente en los sectores esenciales para el suministro de servicios básicos; no obstante, queda claro que para este fin es necesario contar con recursos suficientes, para lo cual, un mecanismo como el planteado en Obras por Impuestos, puede ser una herramienta bastante efectiva, no solo para obtener e invertir de manera eficiente los recursos en obras de verdadera trascendencia, sino también para lograr una integración de todos los actores de una sociedad, condición necesaria en países tan altamente desiguales.

⁷ World Bank. *Infrastructure and Poverty*. Washington DC. (12 de diciembre del 2000). P. 2. Disponible en: <http://documents.worldbank.org/curated/en/358331468780319045/Infrastructure-and-poverty>

⁸ Ibid.

I.3. La territorialidad del conflicto:

Colombia se ha caracterizado, entre otras cosas, por ser un país altamente desigual, ubicándolo en puesto No. 1 de América Latina según el coeficiente GINI⁹ y el séptimo de todo el mundo, superado únicamente por países como Sudáfrica, Surinam y Namibia. Es así como, “los ingresos del 10 % de la población más rica de los colombianos es once veces mayor que la del 10 % más pobre y el ingreso del 20% de los hogares más ricos es 25 veces mayor al ingreso del quintil más pobre”¹⁰.

Esta situación ha sido el resultado de un sinfín de dinámicas económicas y sociales en donde la tendencia ha sido a la regionalización y centralización de las políticas públicas de desarrollo que deja como consecuencia regiones altamente desarrolladas con una gran infraestructura y, en contraposición, territorios en donde ni siquiera se asegura el acceso a las necesidades básicas.

De esta condición se desprende que al interior del país exista una gran diversidad en cuanto a las cifras que miden el desarrollo y la prosperidad dependiendo siempre del departamento que se analice. En esta línea, el índice de pobreza monetaria utilizado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE), busca estudiar la magnitud de las cifras de personas cuyos ingresos no permitan cubrir requerimientos básicos de alimentación, servicios, vivienda y educación¹¹, el cual ha permitido concluir que, en departamentos como Antioquia, para el año 2021, existía una incidencia de pobreza monetaria del 29,5% y para Cundinamarca el porcentaje descendía hasta 22,8%, en contraste con los datos de los departamentos de Chocó, Cauca o Nariño, con porcentajes de 65%, 58,3% y 47,6%¹² respectivamente, los cuales prácticamente doblan las cifras de las dos principales regiones del país. Se debe advertir, además, que estos departamentos concuerdan con áreas geográficas en las que la presencia del Estado ha sido reducida o prácticamente nula, en donde, además, se han asentado todo tipo de actores armados, y donde existe una inminente acumulación de tierras en manos de la población más rica del país.

⁹ IndexMundi. *Ranking de países por Índice de Gini.* (<https://www.indexmundi.com/es/datos/indicadores/SI.POV.GINI/rankings>)

¹⁰ ACOSTA MEDINA, Amylkar D. Colombia: Escenario de las desigualdades. En: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. 2013. Vol. XIV., No. 1, p. 12.

¹¹ Grupo Interagencial sobre Flujos Migratorios Mixtos en Colombia. *¿Qué es la pobreza monetaria y cómo se calcula?* (7 de diciembre de 2022)

¹² Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas. *En 2021, en el total nacional la pobreza monetaria fue 39,3% y la pobreza monetaria extrema fue 12,2%.* En: Comunicado de prensa. 26, abril, 2022. p. 5.

La importancia de considerar las cifras de desigualdad que arrojan los diferentes departamentos del país, radica en que, tal como lo han enunciado autores como Anthony Barnes Atkinson, “Elevados niveles de desigualdad espacial son indeseables por los efectos que tienen en la sociedad: restricciones al desarrollo y crecimiento económico, problemas de criminalidad y violencia, mayor polarización y menor cohesión social, dificultades en el sistema de salud, fragilidades institucionales y cuestionamientos al orden social”¹³.

En concordancia con este planteamiento, autores como Karen Ballentine y Heiko Nitzschke¹⁴, han considerado que cualquier conflicto violento, especialmente el colombiano, puede encontrar sus orígenes y prolongarse como consecuencia de la desigualdad; mala distribución de la riqueza, y la incapacidad del gobierno central de implementar políticas públicas para equilibrar y administrar los recursos, lo que impide la participación de todos los sectores de la sociedad. Es de esta forma como las consecuencias de la desigualdad en el país se han manifestado como el escenario ideal para el surgimiento de ciclos de violencia por parte de los diferentes grupos armados. Consecuencialmente, una de las grandes conclusiones que ha dejado la literatura del conflicto armado es que este se ha desarrollado de manera predominante en las regiones rurales de Colombia, en donde precisamente condiciones como la ausencia de Estado y la dificultad de acceso a las necesidades básicas, dificultan la defensa contra la insurgencia y perpetúan las condiciones de vulnerabilidad de estas poblaciones.

Esta condición de heterogeneidad del conflicto ha sido estudiada por autores como Jerónimo Ríos Sierra¹⁵, quien concluye que la guerra en el país corresponde a un fenómeno de periferalización; entendida, no solo como una diferenciación geográfica o fronteriza, sino social y económica; motivo por el cual, estos territorios donde existe poca presencia del Estado y un nivel de desarrollo inferior, distanciados del centro del país, se corresponden con los mayores niveles de agudización del conflicto. Así mismo, lo han expresado autores como Fernán E. González en su obra “Hacia la reconstrucción del país: Desarrollo, política y territorio en regiones afectadas por el conflicto armado” que ha sido citada en el Informe Nacional de Desarrollo Humano para Colombia (2003) y donde se advierte que:

La violencia no cubre de manera homogénea ni con igual intensidad el territorio de Colombia. La confrontación armada es altamente diferenciada siguiendo la dinámica

¹³ SÁNCHEZ-TORRES, Roberto Mauricio. *Desigualdad del ingreso en Colombia: un estudio por departamentos*. En: Cuadernos de Economía. 4, octubre, 2017. vol. 36, no. 72. p. 139-178.

¹⁴ BALLENTINE, Karen y NITZSCHKE. *Beyond Greed and Grievance: Policy Lessons from Studies in the Political Economy of Armed Conflict*. (2003). P.6.

¹⁵ RÍOS SIERRA, Jerónimo. *La periferalización del conflicto armado colombiano, 2002-2014*. En: Geopolítica(s). Revista de estudios sobre espacio y poder. vol. 7, no. 2, 15. Noviembre, 2016. P. 253

interna de las regiones, tanto en su poblamiento y formas de cohesión social como en su organización económica, su vinculación a la economía nacional y global, su relación con el Estado y el régimen político y, por consiguiente, con la presencia diferenciada y desigual de las instituciones y aparatos del Estado¹⁶

Considerar entonces esta estrecha relación que existe entre la pobreza y la desigualdad con las dinámicas del conflicto armado es uno de los puntos fundamentales que fueron abordados en el marco del proceso de paz con las FARC-EP bajo el entendido de que, para la construcción de una paz estable y duradera, se deben revertir los efectos del conflicto y cambiar las condiciones que han facilitado la persistencia de la violencia en el territorio. Al interior de la mesa de discusiones del proceso de paz, tanto el Gobierno Nacional como los voceros de las FARC-EP coincidieron en que uno de los aspectos más importantes que contendría cualquier tipo de acuerdo bilateral debía considerar la extrema desigualdad que existe en la ruralidad y las correspondientes propuestas para su desarrollo e integración. En consecuencia, dentro de las propuestas presentadas por la Delegación de Paz de las FARC-EP para una política de desarrollo rural y agrario con enfoque territorial se encuentra:

La construcción de una nueva ruralidad basada en la democratización de las relaciones urbano-rurales, y en el principio de la justicia territorial, que supere visiones extractivistas y utilitaristas del mundo rural y reconozca en él sus potencialidades políticas y culturales para el desarrollo del país y el buen vivir de su población. Ello implica la puesta en marcha de medidas excepcionales para cubrir la deuda histórica política, económica, social y cultural del Estado con el campo y sus pobladores, deuda que ha producido violencia, exclusión, desigualdad, pobreza, discriminación y segregación territorial¹⁷.

Tras la firma del Acuerdo de Paz, este compromiso quedó pactado a través del punto 1, por medio del cual se contempla una Reforma Rural Integral-RRI, la cual parte de la premisa de que el desarrollo en las regiones rurales del país es fundamental para lograr la integración urbano-rural y un desarrollo socioeconómico realmente equitativo en el país. Especialmente se plantea: “Lograr la gran transformación de la realidad rural colombiana, que integre las regiones, erradique la pobreza, promueva la igualdad, asegure el pleno disfrute de los

¹⁶ Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. *El conflicto, callejón con salida: Informe nacional de desarrollo humano para Colombia*, 2003. Bogotá, Colombia, 2003. P. 64.

¹⁷ Oficina del Alto Comisionado para la Paz. *Tomo II: Instalación de la mesa de conversaciones, inicio de los ciclos de conversaciones y la discusión del punto 1: hacia un nuevo campo colombiano: reforma rural integral*. 18 de octubre 2012 al 31 mayo 2013. P. 195

derechos de la ciudadanía y como consecuencia garantice la no repetición del conflicto y la erradicación de la violencia”¹⁸. Para este fin, la RRI¹⁹ se fundamenta en 3 pilares:

- (i) El acceso a la tierra
- (ii) Los planes nacionales enfocados en las zonas rurales.
- (iii) Programas Especiales de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET).

Dentro de los tres pilares enunciados se destaca la importancia de los planes nacionales enfocados a las zonas rurales, los cuales se plantean, a grandes rasgos, la necesidad de formular estrategias de política pública que tengan como objetivo la integración de las regiones colombianas, la inclusión social de quienes han vivido al margen de la participación y el fortalecimiento margen de la participación y el fortalecimiento de la democracia en todo el territorio nacional como herramienta institucional para dirimir los conflictos sociales. Como consecuencia, se ha entendido que la superación de los altos índices de pobreza en el cambio depende “de la acción conjunta de los planes nacionales para la Reforma Rural Integral, que en una fase de transición de 15 años, logre la erradicación de la pobreza extrema y la reducción en todas sus dimensiones de la pobreza rural en un 50%, así como la disminución de la desigualdad y la creación de una tendencia hacia la convergencia en mejores niveles de vida en la ciudad y en el campo”²⁰.

Por consiguiente, la Reforma Rural Integral²¹ hace especial énfasis en la necesidad de contar con la colaboración especial del Gobierno Nacional para la creación e implementación de medidas focalizadas y priorizadas en aquellas regiones más afectadas por el conflicto, para lo cual será fundamental considerar el cuarto tercer por medio del cual se plantean los Programas Especiales de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET).

El objetivo de estos programas especiales en los términos del Acuerdo de Paz²² es precisamente lograr la transformación estructural del campo y un relacionamiento equitativo entre el campo y la ciudad, en donde fundamentalmente se asegure el bienestar y la

¹⁸ Gobierno Nacional y FARC-EP. *Acuerdo final Gobierno de Colombia- FARC-EP para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera*. 12 de noviembre de 2016. P. 10.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid. P. 23

²¹ Ibid.

²² Ibid. P. 21.

efectividad de los derechos sociales, económicos, políticos y culturales de los habitantes de las zonas rurales.

Con el ideal de revertir los efectos de la miseria y el conflicto en estas regiones, la Reforma Rural Integral plantea la necesidad de promover la inversión pública progresiva y especialmente concentrada en las comunidades, lo que implica una adecuada priorización de aquellos territorios que urgentemente necesitan la atención del Estado, en donde además existen altos índices de pobreza y necesidades insatisfechas, graves afectaciones derivadas del conflicto, una institucionalidad débil y la presencia de cultivos y economías ilícitas²³. Consecuentemente, el Decreto- Ley 893 de 2017, en cumplimiento de lo estipulado en el Acuerdo de Paz, crea oficialmente los Programas Especiales de Desarrollo con Enfoque Territorial, con el fin de “cumplir el mandato constitucional previsto en el artículo 22 de la Constitución Política, el cual señala que la paz es un derecho y un deber de obligatorio cumplimiento”²⁴.

Para este fin, los PDET son un instrumento para planificar y gestionar de manera prioritaria las medidas y políticas necesarias para la implementación del Acuerdo de Paz en el marco de la Reforma Rural Integral, para lo cual se seleccionaron 170 municipios ubicados en 16 subregiones, que representan el 36% del territorio nacional en donde se encuentra el 24% de la población rural y habitan un total de 6.6 millones de colombianos aproximadamente²⁵. En ese sentido, el Decreto- Ley 893 del 2017²⁶ puntualiza en que solo a través del profundo cambio de las condiciones sociales, económicas, políticas y culturales en estas regiones, será posible construir de una paz estable y duradera, que sobre todo busque la superación de las condiciones que prolongaron el conflicto, y garantice su no repetición²⁷. La importancia de los PDET en conjunto con los planes nacionales enfocados en las zonas rurales radica en que son la aplicación material y tangible de los fines del Acuerdo de Paz, para lo cual queda clara la importancia de la colaboración de todas las autoridades y entidades del Estado. No obstante, una de las claves del éxito de los acuerdos es precisamente la participación de toda la sociedad en las etapas de cada una de las iniciativas. De acuerdo con lo anterior, el Acuerdo de Paz dispone que:

²³ Ibid. P. 22.

²⁴ Decreto-Ley 893 de 2017. Artículo 1. *Por el cual se crean los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial -PDET*. 28 de mayo de 2017.

²⁵ Agencia de Renovación del Territorio. Todo sobre los PDET - Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial. Disponible en internet: https://www.renovacionterritorio.gov.co/especiales/especial_pdet/#myPage

²⁶ Decreto 893 de 2017, (Con fuerza de Ley). *Por el cual se crean los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial -PDET*. 28 de mayo de 2017

²⁷ Ibid.

El enfoque territorial del Acuerdo supone reconocer y tener en cuenta las necesidades, características y particularidades económicas, culturales y sociales de los territorios y las comunidades, garantizando la sostenibilidad socio-ambiental; y procurar implementar las diferentes medidas de manera integral y coordinada, con la participación activa de la ciudadanía. La implementación se hará desde las regiones y territorios y con la participación de las autoridades territoriales y los diferentes sectores de la sociedad. La participación ciudadana es el fundamento de todos los acuerdos que constituyen el Acuerdo Final. Participación en general de la sociedad en la construcción de la paz y participación en particular en la planeación, la ejecución y el seguimiento a los planes y programas en los territorios, que es además una garantía de transparencia²⁸.

Para esto resulta fundamental comprender que los altos niveles de desigualdad no solo afectan a quienes padecen la pobreza de manera directa, sino a la sociedad como un todo perteneciente a una comunidad. De lo anterior se desprende que las políticas públicas que busquen fomentar el desarrollo no pueden darse únicamente a nivel central y mucho menos estar a cargo exclusivamente del Estado como agente político. Así, la disminución de las brechas económicas y sociales debe darse desde la colaboración de todos los actores sociales, promoviendo la participación y, por supuesto, la solidaridad como condición para la consecución de la tan anhelada paz territorial. El autor y ex negociador de paz Sergio Jaramillo, en relación con esa necesidad de colaboración armónica en virtud de la paz, advierte que:

Es bien sabido que es imposible garantizar derechos de manera sostenida si no existen unas instituciones fuertes. “Instituciones” no solo en el sentido de entidades, sino también del conjunto de prácticas y normas que regulan la vida pública y que son indispensables para la creación de condiciones de cooperación y convivencia. Lo principal es lo que pasa después. Lo principal es entender la paz como una oportunidad, como una gran palanca de cambio para hacer lo que no hemos logrado hacer en cincuenta años de guerra. Se requiere la energía de la paz para poner en marcha la transformación de las condiciones que han mantenido vivo el conflicto.²⁹

La construcción de paz entendida entonces como las medidas destinadas a individualizar y fortalecer estructuras que tiendan a reforzar y consolidar la paz a fin de evitar una reanudación del conflicto,³⁰ indudablemente involucra a todos los actores de la sociedad, especialmente la empresa privada, la cual, por medio de la creación de empleo y oportunidades, y sobre todo, el aporte fiscal generador de recursos, contribuye en gran

²⁸ Gobierno Nacional y FARC-EP. *Acuerdo final Gobierno de Colombia- FARC-EP para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera*. 12 de noviembre de 2016. P. 6.

²⁹ JARAMILLO, Sergio. *La Paz Territorial*. Conferencia Universidad de Harvard, 13 de marzo de 2014, Cambridge, Massachusetts.

³⁰ United Nations, Peace Building Support Office. *UN Peacebuilding: An Orientation*, 2016. P. 5.

medida a reducir los efectos del conflicto y por supuesto, crear un ambiente adecuado para la reconciliación.

En la misma línea, la Fundación Ideas para la Paz ha expresado que “[s]ería muy difícil lograr las transformaciones que requiere el país sin empresas que actúen de forma corresponsable con los territorios. Se trata de cambios palpables, medibles y reales, que aporten a modificar las condiciones de quienes viven en las zonas más golpeadas por la violencia, en medio de los grandes retos que implica la implementación de lo estipulado en el Acuerdo de Paz”³¹.

En conclusión, queda claro que la efectividad y transparente desarrollo del Acuerdo de Paz depende de varios asuntos, dentro de los cuales se destaca el compromiso del Gobierno Nacional, la correcta priorización de los territorios en donde se requiere una urgente intervención y por supuesto, la colaboración de todos los actores de la sociedad en las distintas etapas del post-acuerdo, especialmente de la empresa privada como generadora de recursos y oportunidades. Por lo tanto, es menester la implementación de medidas que combatan los orígenes y causas estructurales del conflicto, como lo son precisamente la débil institucionalidad, la falta de oportunidades y por supuesto las frágiles estructuras que dificultan el disfrute efectivo de los derechos. Para este fin, el mecanismo Obras por Impuestos originado en Perú e implementado en Colombia puede ser una estrategia bastante eficiente a la hora de armonizar los fines del Acuerdo de Paz y la Reforma Rural Integral en lo relativo, no solo a fortalecer la infraestructura que ha perpetuado el atraso y dificultado el acceso a oportunidades de la población rural, sino también a asegurar ese pacto de cooperación al que insta el Acuerdo de Paz, entre el Estado y los particulares, tal como pasara a desarrollarse en el capítulo siguiente.

II. CAPÍTULO 2: MECANISMO OBRAS POR IMPUESTOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO.

³¹ Fundación Ideas para la Paz. *Obras por Impuestos, ¿estratégico para la paz? Evolución y futuro del mecanismo*. Julio de 2022. P. 5.

II.1. Introducción.

En el presente capítulo se busca abordar, como desde el contexto colombiano surge el mecanismo Obras por Impuestos como una estrategia para incentivar la inversión en obras de trascendencia social en aquellos territorios más afectados por el conflicto armado, con el fin de disminuir los índices de pobreza y las brechas de desigualdad que, como ya se ha advertido, perpetúan el conflicto. Para este fin, será necesario estudiar su inserción al ordenamiento jurídico mediante la Ley 1819 del 2016 – Reforma Tributaria, como una forma de extinción de la obligación tributaria del impuesto a la renta y complementarios, en la cual, el contribuyente podrá desarrollar proyectos e iniciativas que aportarán al desarrollo de las regiones que la misma norma denominó Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC).

Así mismo, resulta de especial relevancia analizar como la implementación de medidas como la que aquí se estudian, encuentra sus orígenes en el compromiso del Estado de idear políticas que materialmente desarrollaran lo estipulado en el Acuerdo de Paz, por lo que en este capítulo se examina como desde el punto de vista normativo, el Acuerdo de Paz y la Reforma Rural Integral son la base para la consagración del mecanismo Obras por Impuestos.

En concordancia con lo anterior, este mecanismo posee una estrecha relación con la realización de los fines del Estado, en especial a la guarda de los derechos fundamentales a la Paz y la igualdad, los cuales adquieren especial relevancia en el marco del post-acuerdo de cara a las víctimas, por lo que en el presente capítulo se pretende analizar ese vínculo existente entre el mecanismo Obras por Impuestos y los mandatos constitucionales que justifican su existencia.

Por otro lado, se debe resaltar que este mecanismo ha sido objeto de diversas modificaciones en el ordenamiento jurídico colombiano desde su consagración en la ley 1819 del 2016, por lo que se abordará, en primer lugar, el proceso legislativo que dio origen a esta alternativa, los elementos fundamentales que regulan su funcionamiento y por supuesto, los principales cambios y adiciones que ha tenido la norma, para lo cual será fundamental analizar, entre otras, el decreto único reglamentario en Materia Tributaria del 2016 y la Ley de Financiamiento del 2019. Es por esto que, el presente capítulo ofrece una contextualización normativa general del mecanismo desde su origen hasta el presente, el cual cumple la función de recopilar los elementos fundamentales de las Obras por Impuestos, con el fin de facilitar su entendimiento y poder así instar cada vez a más particulares a sumarse a esta iniciativa.

II.2. Antecedentes normativos.

II.2.1. Acuerdo de Paz.

Tras las consideraciones del Acuerdo de Paz enunciadas en el capítulo precedente, es fundamental vincular los conceptos ahí abordados con la realidad material del mecanismo Obras por Impuestos, para lo cual se advierte que este mecanismo surge como una manifestación del pilar No. 2 de la Reforma Rural Integral. En ese sentido, la normatividad del Acuerdo de Paz ha sido fundamental para sentar las bases de este mecanismo a través de varias disposiciones, dentro de las cuales se destaca el Acto Legislativo 01 del 2016.

Por medio de este Acto Legislativo se adiciona un artículo transitorio a la Constitución Política en el cual se radican una serie de facultades extraordinarias en cabeza del presidente para el desarrollo del Acuerdo de Paz, a saber, “Dentro de los 180 días siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, facúltase al presidente de la República para expedir los decretos con fuerza de ley cuyo contenido tendrá por objeto facilitar y asegurar la implementación y desarrollo normativo del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera (...)”³². En el marco de esta facultad otorgada al presidente, se emite el Decreto- Ley 829 del 2017³³ por medio del cual se crean los Planes Especiales de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), los cuales resultan fundamentales para la priorización de los territorios y proyectos en las diferentes etapas de las Obras por Impuestos.

En ese sentido, el artículo 1 del Decreto- Ley enunciado establece que se crearán los PDET “como un instrumento de planificación y gestión para implementar de manera prioritaria los planes sectoriales y programas en el marco de la Reforma Rural Integral (RRI) y las medidas pertinentes que establece el Acuerdo Final, en articulación con los planes territoriales, en los municipios priorizados en el presente Decreto de conformidad con los criterios establecidos en el Acuerdo Final”³⁴. Los PDET tendrán una vigencia de 10 años y la misma norma estipula que serán coordinados por la Agencia para la Renovación Territorial, la cual, como se desarrollará más adelante, es una entidad fundamental y central dentro del mecanismo Obras

³² Acto Legislativo 01 de 2016. *Por medio del cual se establecen instrumentos jurídicos para facilitar y asegurar la implementación y el desarrollo normativo del acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera.* Julio 7 de 2016.

³³ Decreto 893 de 2017, (Con fuerza de Ley). *Por el cual se crean los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial -PDET.* 28 de mayo de 2017

³⁴ Acto Legislativo 01 de 2017. *Por medio del cual se crea un título de disposiciones transitorias de la constitución para la terminación del conflicto armado y la construcción de una paz estable y duradera y se dictan otras disposiciones.* Abril 4 de 2017.

por Impuestos. La priorización de los territorios que plantea el Acuerdo de Paz y se complementa con la regulación de los PDET tiene un sentido estratégico en la normativa que se analizará del mecanismo, el cual fue analizado por la Fundación Ideas para la Paz, pues esta priorización incentiva la participación del sector empresarial en las zonas más afectadas del conflicto armado y promueve el desarrollo económico y social con el objetivo de mejorar la provisión de bienes y servicios públicos.

Posteriormente, el Acto Legislativo 02 del 2017 en el cual se adicionan algunos artículos transitorios a la Constitución Política para facilitar la implementación y desarrollo normativo del Acuerdo, establece en su artículo 1° los parámetros para la construcción del sistema de Reparación Integral de verdad, Justicia y Reparación en donde se determina que el Estado deberá garantizar de manera adecuada, diferenciada, integral y efectiva, la reparación, ‘teniendo en cuenta el universo de víctimas del conflicto armado y buscando la igualdad en el acceso y la equidad en la distribución de los recursos disponibles (...)’³⁵ A lo largo del texto del Acto Legislativo se hace especial énfasis en que el sistema integral que parte del reconocimiento especial que se hace a las víctimas como sujetos de derechos, a quienes además se les deberá garantizar, a través de distintos mecanismos y medidas, una reparación con enfoque territorial y diferencial, que corresponde a las características particulares en las que el conflicto se desarrolló en cada territorio y población.

Reconocer la importancia del artículo transitorio 1° de la norma citada, de cara al mecanismo Obras por Impuestos, radica en que su consagración normativa en la Ley 1819 del 2016 y posterior desarrollo, parte de la base de la necesidad y la urgencia de intervenir en estos territorios afectados, y de la responsabilidad del Estado de crear e implementar medidas para este fin, lo que resulta ser una manifestación del mandato introducido por el Acto Legislativo frente al Sistema de Reparación Integral de verdad, justicia y reparación.

En ese sentido, se puede concluir que una de las primeras y más importantes manifestaciones, tanto materiales, como normativas del mecanismo Obras por Impuestos es precisamente el Acuerdo de Paz y las disposiciones que de él se desprenden, por lo que cualquier análisis que se haga de esta alternativa, difícilmente podrá ser desligado de los presupuestos para el posconflicto.

³⁵ Acto Legislativo 01 de 2017. Ibid.

II.2.2. Constitución política de 1991.

Tal como se ha venido desarrollando, el mecanismo Obras por Impuestos surge como una estrategia en el post-acuerdo para la disminución efectiva de la pobreza y las brechas de desigualdad en relación con el compromiso del Estado de crear medidas que verdaderamente consideraran y priorizaran los territorios más afectados por el conflicto en el marco de la Reforma Rural Integral. En razón de lo anterior, es posible afirmar que el mecanismo Obras por Impuestos como en compromiso tras el Acuerdo de Paz con quienes históricamente han padecido el conflicto, encuentra el fundamento para su implementación en diversas disposiciones de la Constitución Política relacionadas con la protección de los derechos fundamentales.

Adicionalmente se debe considerar que, al ser una medida relacionada con la tributación, también debe ser analizada desde los mandatos constitucionales que se corresponden con la necesidad de cooperación y financiación del Estado por parte de los ciudadanos, en virtud de contar con los recursos suficientes para la inversión y financiamiento de políticas públicas para la disminución de los índices de pobreza y desigualdad. Más específicamente se debe considerar que la implementación de un mecanismo como Obras por Impuestos con sus características e implicaciones, se encuentra estrechamente ligado al cumplimiento de los fines del Estado consagrados en el artículo 2º de la Constitución Política:

Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares³⁶.

En el mismo sentido, el artículo 13 de la Constitución Política establece que:

Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición

³⁶ Constitución Política de Colombia. Artículo 2. 1991.

económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan³⁷.

La igualdad a la que se refiere la Constitución ha sido entendida por la Corte Constitucional desde dos dimensiones, la primera, denominada formal, que se refiere a la igualdad ante la ley y correspondiente prohibición de discriminación por razones de sexo, ideología, color de piel, lengua y otros similares y la igualdad material, de acuerdo con la cual, es obligación del estado, promover la igualdad real y efectiva.

La Corte Constitucional entiende, entonces, que la igualdad material se construye mediante el reconocimiento de la diversidad, y la superación de las barreras que le impiden a los diferentes grupos poblacionales participar de la comunidad política, partiendo de que Colombia es un país altamente desigual situándolo en el primer puesto de toda Latinoamérica y en el puesto no. 7 en todo el mundo teniendo como referencia el índice Gini. Lo anterior, cobra especial relevancia en un escenario en donde, como ya se explicó en capítulos anteriores, la desigualdad no solo ha sido el escenario perfecto para la proliferación de la violencia por los grupos armados, sino también uno de los retos de la garantía de reparación y no repetición.

Por otro lado, la paz se entiende entonces desde distintos pilares que pueden extraerse de la Constitución Política y, sobre todo, de la jurisprudencia de las altas cortes. Por ejemplo, la Corte Constitucional ha entendido la paz desde 4 dimensiones diferentes; como fin fundamental del Estado, como derecho colectivo, como derecho fundamental, y finalmente, como deber jurídico a cargo del Estado y los ciudadanos. Esta última función es la que especialmente fundamenta la implementación de alternativas como las Obras por Impuestos, toda vez que la paz, (especialmente la paz territorial como fin fundamental de este mecanismo) implica el ejercicio del deber del Estado de crear y propiciar espacios de participación y legislar de acuerdo con las necesidades de sus ciudadanos en virtud de la paz, lo que implica la colaboración de los ciudadanos para la obtención de ese fin³⁸.

Finalmente, es posible concluir que la expedición de la Ley 1819 del 2016, y todas las demás que la regulen y/o modifiquen, son la manifestación de esos deberes constitucionales de procurar la igualdad material y además desarrollar la paz desde las 4 dimensiones ya enunciadas, especialmente, el deber que tiene el Estado y la sociedad, de propender por la obtención de la paz; manifestación que cobra relevancia en el escenario del post-acuerdo

³⁷ Constitución Política de Colombia. Artículo 13. 1991.

³⁸ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-030 del 2017. (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; 24 de enero de 2017).

donde estos mandatos constitucionales son fundamentales para garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el Acuerdo de Paz.

Por otro lado, solo en la medida en que el Estado cuente con los recursos suficientes para su funcionamiento, será posible hablar de inversión y desarrollo, por tanto, el mecanismo Obras por Impuestos también se encuentra estrechamente ligado al cumplimiento de los deberes de la persona y el ciudadano consagrados en el artículo 95 de la Carta Política, el cual establece que es una obligación de los colombianos “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado”³⁹

Más especialmente, en relación con la obligación tributaria, el artículo 363 de la Constitución Política también determina que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”⁴⁰. De esta forma se procura que todos los pertenecientes a la sociedad, quienes están obligados a procurar el bien común, den cumplimiento a sus obligaciones tributarias que además encuentran fundamento en la realización del bienestar general de la sociedad⁴¹. En conclusión, queda claro que todas las dimensiones bajo las cuales se puede analizar el mecanismo Obras por Impuestos están estrechamente ligadas a la realización de los fines del Estado, dentro de los cuales se encuentra la protección de los derechos fundamentales a la paz y la igualdad, tan importantes en el marco del post-acuerdo y además, la obligación de todos los colombianos a contribuir al financiamiento del Estado en virtud de procurar el mayor bienestar de todos.

II.2.3. Proyecto de ley 1819 del 2016

El 19 de octubre del 2016, el ministro de Hacienda y Crédito público, Mauricio Cárdenas, radicó ante la secretaria general de la Cámara de Representantes, el proyecto de ley por medio del 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”, el cual fue publicado en la Gaceta del Congreso No. 894 del 2016. En cuanto al diagnóstico que se hizo para la radicación del proyecto de ley, se contó con una Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, quienes manifestaron en su informe final que:

³⁹ Constitución Política de Colombia. Artículo 95. 1991.

⁴⁰ Ibid. Artículo 363.

⁴¹ BRAVO, ARTEAGA, Juan Rafael. *La Constitución Política de 1991 y la tributación*. 18 de agosto de 2021.

Colombia ha presentado tradicionalmente elevados índices de pobreza y uno de los mayores niveles de desigualdad en la distribución del ingreso del mundo, lo que exige esfuerzos de parte de la política fiscal para producir mejoras en las condiciones de vida de los más desfavorecidos. De esta manera, con miras a garantizar la financiación de los programas sociales de lucha contra la pobreza y la provisión de bienes públicos, el Gobierno necesita recursos que en el mediano plazo no vendrán como en el pasado de la actividad minero-petrolera. Será solo mediante una actividad empresarial vigorosa que genere de manera dinámica empleos de alta calidad que se podrá lograr una sociedad más próspera y producir los recursos necesarios para que el Gobierno, a través de una eficiente asignación y ejecución del gasto público, contribuya de manera eficaz a la lucha contra la desigualdad y la pobreza, generando mejores condiciones para la paz duradera en nuestro país⁴².

En ese mismo sentido, la Comisión advirtió que el éxito de un régimen tributario dependía de la capacidad del gobierno para generar los recursos necesarios para la financiación de los programas y políticas públicas que además propendieran por una equitativa redistribución de los recursos, puntualizando en que “no es posible sostener un nivel apropiado de crecimiento mientras persista un agudo nivel de inequidad, ni tampoco es sostenible reducir la desigualdad si no se generan políticas estructurales que aseguren altos niveles de ingresos”⁴³. La consideración anterior resulta en la inclusión de una parte en la Reforma Tributaria destinada a establecer los incentivos tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado en donde se establecía en el artículo 220 que la finalidad y temporalidad de la parte XI de la reforma era “[f]omentar temporalmente el desarrollo económico-social, el empleo y las formas organizadas de los campesinos y productores rurales en las Zonas más Afectadas por el conflicto armado (Zomac) buscando cerrar la brecha económica y social existente entre ellas y el resto del país”⁴⁴ y en la que se incluía además la definición de Zomac como el “conjunto de municipios que sean considerados como más afectados por el conflicto, definidos para el efecto por el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio -ART”⁴⁵

Sin embargo, el proyecto de ley no contemplaba en su articulado inicial el mecanismo Obras por Impuestos. Fue en la ponencia para el primer debate presentada el 5 de diciembre de 2016⁴⁶, donde el Alto Consejero para el Posconflicto, Rafael Pardo, advirtió sobre la

⁴² Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, *Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá, diciembre de 2015. P. 7.

⁴³ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Exposición de motivos al proyecto de ley ‘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’*. Octubre de 2016. P. 5.

⁴⁴ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta No. 1090. Bogotá. 5 de diciembre de 2016. P. 110

⁴⁵ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta No. 894. Bogotá. 16 de octubre de 2016. P. 65.

⁴⁶ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta No. 1088. Bogotá. 5 de diciembre de 2016. P.5

importancia en el escenario del posconflicto de evaluar propuestas en relación con las Zonas más Afectadas por el conflicto Armado. Al respecto, señaló que casi todos los departamentos del país han sido afectados por el conflicto y, por tanto, la reforma era fundamental en varios sentidos, entre los cuales, se destacaba permitir la inversión pública sostenida en zonas en donde no ha habido una inversión igual que en el resto del país.

Por lo anterior, la representante a la Cámara Olga Lucia Velásquez propone en relación con las ZOMAC: “Adicionar un nuevo artículo para crear un mecanismo de pago del impuesto sobre la renta mediante el cual los contribuyentes puedan realizar parte del pago de la obligación tributaria por medio de la realización de un aporte para el desarrollo de proyectos prioritarios de trascendencia social aprobados por el DNP”⁴⁷. Y, en consecuencia, en la ponencia para el primer debate en Cámara de Representantes, se propone incluir un artículo sobre Obras por Impuestos en el siguiente sentido:

Como un mecanismo para financiar proyectos de desarrollo en las zonas y municipios más afectados por el conflicto armado, se propone la creación de un mecanismo de pago del impuesto sobre la renta de carácter voluntario, mediante la cual los contribuyentes con ingresos superiores a casi mil millones de pesos anuales podrán pagar hasta el 50% del impuesto liquidado en el periodo mediante un aporte para el desarrollo de proyectos de infraestructura, servicios públicos, salud y educación. Estos proyectos deberán ser aprobados por la Agencia de Renovación del Territorio, previo visto bueno del DNP, y cupo anual aprobado por el CONFIS. Se establecen del mismo modo los lineamientos principales para el desarrollo y ejecución de los proyectos, y los mecanismos para aprovechar los beneficios tributarios. En el caso del pago del impuesto mediante el aporte al fondo, las obligaciones tributarias se extinguirán en el momento de la entrega de la obra al respectivo ente territorial. Por otro lado, se permite que este mecanismo sea usado por personas con multas y sanciones a favor de entidades públicas del orden nacional para el efecto de la cancelación de dichas obligaciones. También se establece la posibilidad de financiación directa de los proyectos mediante aportes a fiducias especiales para cada proyecto, sin que su pago corresponda al del impuesto del periodo. En este caso se crea un descuento sobre el impuesto de renta calculado por el valor de la obra o proyecto y que podrá ser usado en partes iguales durante los 10 años siguientes. Por último, se permite la financiación de proyectos por pluralidad de contribuyentes, respetando cada uno las condiciones tributarias respectivas.⁴⁸

Posteriormente, en la sesión extraordinaria del Senado del 21 de diciembre del 2016, se propuso considerar la propuesta de redacción del artículo relativo a Obras por Impuestos puesta por la congresista Olga Lucia Velásquez en la cual se proponía:

⁴⁷ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta No. 1156. Bogotá. 19 de diciembre de 2016. P.5.

⁴⁸ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta No. 1088. Bogotá. 5 de diciembre de 2016. P.44

Modificar el artículo nuevo de obras por impuestos incluido en el proyecto publicado para primera ponencia con el fin que: i) sea el reglamento, y no la DIAN y el DNP, quienes decidan sobre la prórroga para la entrega final de las obras (num. 6); ii) la interventoría de la ejecución de la obra no esté en cabeza de la máxima entidad del sector sino de las entidades nacionales o territoriales beneficiarias del proyecto, sujeto a una reglamentación y eliminando la referencia a la celebración de un contrato; iii) establecer como incentivo la renta exenta del 50% de las utilidades por la realización del proyecto o, el 3% del valor de la obra, sin que supere el 50% de la renta líquida calculada por la obra; iv) facultar al Gobierno a reglamentar la materia (H.R. Olga Lucía Velásquez)⁴⁹.

El proyecto de ley, incluida la redacción propuesta por Olga Lucia Velásquez, fue aprobado en los demás debates en el Congreso y sancionado como Ley el 29 de diciembre del 2016, dando como resultado, la Parte XI⁵⁰ de la ley 1819 del 2016, que dispone los incentivos tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC) cuyo contenido pasará a explicarse más adelante.

II.2.4. Proyecto de Ley de Financiamiento. (Ley 2010 del 2019)

El segundo momento importante en relación con el mecanismo Obras por Impuestos, ha sido la expedición de la Ley de Financiamiento del 2019⁵¹ mediante la cual se adiciona el artículo 800-1 al Estatuto Tributario en el que se inserta al ordenamiento jurídico colombiano una modalidad diferente a la que había adoptado la Ley 1819 del 2016 denominada “opción convenio”. En concordancia con lo anterior, el proyecto de Ley de Financiamiento radicado ante la Cámara de Representantes en 2018 por el exministro de Hacienda y Crédito Público, Alberto Carrasquilla Barrera, se presentó con la idea de proteger la población más vulnerable, reducir el déficit fiscal que atravesaba el país, y además, “incrementar el crecimiento económico y la progresividad que contribuirán positivamente a la recaudación, ejecución y distribución eficiente y eficaz de los recursos”⁵²; esto, por medio de la creación de medidas que buscaran la reducción de la evasión fiscal y, por supuesto, una mejor administración de

⁴⁹ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Gaceta No. 1156 de 2016. 19 de diciembre de 2016. P. 16.

⁵⁰ 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.* 29 de diciembre de 2016.

⁵¹ Ley 2010 de 2019. *Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.* 27 de diciembre de 2019.

⁵² Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Exposición de motivos al proyecto de ley ‘por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto nacional y se dictan otras disposiciones’*

los recursos que recauda el Estado para la implementación de políticas sociales que no deterioraran las finanzas públicas.

En ese orden de ideas, se consideró en su exposición de motivos que el mecanismo Obras por Impuestos que ya había sido implementado con la Ley 1819 del 2016, era una alternativa para reactivar económicamente las ZOMAC y generar incentivos para la inversión directa en proyectos de trascendencia social. Más específicamente el exministro consideró que:

Como medida para la reactivación económica de los municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado – ZOMAC, el gobierno busca generar nuevos incentivos para llevar la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social que se relacionen con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes 85 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 e infraestructura cultural, entre otros.

De esta manera, las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta. Los compromisos de inversión adquiridos en estos convenios no podrán superar el treinta por ciento (30%) del patrimonio contable del contribuyente.

Esta iniciativa va en línea con lo estipulado en el decreto 1650 de 2017, que busca hacer un esfuerzo por otorgar beneficios en la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementario, para las nuevas sociedades que se hayan constituido a partir del 29 de diciembre de 2016⁵³.

No obstante, la Ley de Financiamiento 1943 del 2018 fue declarada inexecutable por la sentencia C-481 de 2019⁵⁴ por vicios de procedimiento en su expedición, pues durante el trámite legislativo, la Cámara de Representantes debatió el texto aprobado por el Senado sin que este estuviera siquiera publicado por los mecanismos dispuestos para ese fin, por lo que la Corte Constitucional determinó que la norma poseía vicios insubsanables en su estructuración por configurarse una elusión al debate. Considerando entonces que la inexecutable de la norma generaría un vacío normativo considerable, se expidió la Ley 2010 del 2019 como nueva Ley de Financiamiento, la cual adicionaba en los mismos

⁵³ Ibid. P. 85

⁵⁴ Corte Constitucional, Expediente D13207. Sentencia C-481/19 (M.P. Alejandro Linares Cantillo: 16 octubre 2019).

términos de la ley anterior, el artículo 800-1 al Estatuto Tributario en relación con Obras por Impuestos, por lo que puede concluirse que esta disposición normativa no sufrió ningún tipo de cambios incluso después de la declaración de inexequibilidad de la norma previa.

II.3. Evolución normativa:

Tras la expedición de la Ley 1819 del 2016 y la Ley de financiamiento del 2019 las cuales resultan ser las dos principales normas de rango legal que regulan el mecanismo Obras por Impuestos, varias disposiciones normativas han modificado o regulado su ámbito de aplicación y funcionamiento, por lo que resulta fundamental hacer de manera preliminar, un recorrido por las diferentes leyes y decretos que durante las 4 vigencias del mecanismo, han insertado cambios relevantes, para posteriormente pasar a estudiar la normativa a profundidad.



Ilustración 1: Línea de tiempo de la normativa de Obras por Impuestos

Fuente: Elaboración propia.

Como se ha dicho previamente, el mecanismo Obras por Impuestos surge a partir de la necesidad del gobierno nacional de implementar medidas tendientes a combatir las causas estructurales del conflicto armado a partir de la priorización de regiones que se propone con Reforma Rural Integral del Acuerdo de Paz, en los términos que ya fueron analizados previamente. En ese sentido, la reforma tributaria del 2016 resulta clave para la inclusión de un mecanismo que lograra converger esa obligación del Estado de reparar a las víctimas del conflicto y al mismo tiempo, el compromiso de los particulares como actores fundamentales en el marco del post-acuerdo. A partir de la expedición de la reforma tributaria – Ley 1819 del 2016, se consideran los Incentivos Tributarios para cerrar las brechas de desigualdad

socioeconómica en las ZOMAC, las cuales fueron definidas por el artículo 236⁵⁵ como el conjunto de municipios considerados como más afectados por el conflicto armado.

Así mismo, el artículo 238⁵⁶ trata de fondo el mecanismo Obras por Impuestos, en el cual se considera la posibilidad de que los contribuyentes responsables del impuesto a la renta y complementarios, pudieran extinguir su obligación por medio de la inversión en proyectos que tuvieran trascendencia social en las ZOMAC, mediante una modalidad que después fue denominada Opción Fiducia, dada la necesidad de contar con un vehículo fiduciario para el desarrollo del proyecto.

Posteriormente, la Ley 1819 del 2016 es reglamentada por el Decreto 1625⁵⁷ del mismo año, el cual define elementos esenciales para la operatividad del mecanismo, consagrando entonces su ámbito de aplicación, los proyectos en los que se podría invertir, las autoridades encargadas de acuerdo a cada tipo de proyecto y otros elementos procedimentales, así como la necesidad de contar con un Manual Operativo el cual estará a cargo de la Agencia de Renovación del Territorio y el Departamento de Planeación Nacional. Allí se enuncian algunos aspectos procedimentales y técnicos para la conformación del Banco de Proyectos, y en relación con los criterios de priorización aplicable, entre otros asuntos importantes.

Por otro lado, el Decreto 1915 del 2017⁵⁸ adiciona algunos artículos al Decreto 1625 del 2016 relacionados con el procedimiento del mecanismo, realiza apuntes sobre la priorización geográfica de los territorios ZOMAC y finalmente precisa los criterios de selección para asignar el cupo CONFIS.

En el 2017, el Decreto 883⁵⁹ introdujo el primer cambio en cuanto al ámbito de aplicación del mecanismo, admitiendo la posibilidad de que las empresas dedicadas a la minería y explotación de hidrocarburos y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada pudieran acogerse al mecanismo, toda vez que con la normativa previa se encontraban excluidas. Por otro lado, en el 2018, el

⁵⁵ Ley 1819 del 2016. Artículo 236. *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.* 29 de diciembre de 2016.

⁵⁶ Ibid. Artículo 238.

⁵⁷ Decreto 1625 del 2016. *Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria.* 11 de octubre de 2016.

⁵⁸ Decreto 1915 del 2017. *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.* 22 de noviembre de 2017.

⁵⁹ Decreto 893 del 2017. *Por el cual se crean los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial -PDET.* 28 de mayo de 2017.

Decreto 2469⁶⁰ modificó y adicionó algunos artículos al Decreto 1625 del 2016 dentro de los cuales se destaca prohibición de que las empresas que fueron admitidas previamente por el Decreto 883, realizaran proyectos relacionados con su actividad generadora de renta, y de vincularse al mecanismo por medio de proyectos a los que por orden de autoridad competente ya se encontraran obligadas a ejecutar, además. El mismo Decreto amplía los criterios de selección del cupo CONFIS a las obras que se desarrollan en los municipios previamente definidos como PDET que coincidieran con las ZOMAC o que se desarrollaran en las ZOMAC con mayores índices de pobreza multidimensional, debilidad institucional, grado de afectación por el conflicto armado y/o presencia de cultivos ilícitos

El segundo gran momento para el mecanismo Obras por Impuestos es la expedición de la Ley de Financiamiento, Ley 2010 del 2019⁶¹, por medio de la cual se introduce una nueva modalidad del mecanismo denominada Opción Convenio, la cual quedó incluida en el artículo 800-1 del estatuto tributario. Bajo esta modalidad se admite la posibilidad de “firmar un acuerdo con las entidades públicas a nivel nacional para ejecutar las respectivas obras y así obtener a cambio Títulos de Renovación del Territorio (TRN) que pueden ser utilizados para saldar sus obligaciones tributarias futuras o se tranzados en el mercado de valores”⁶².

Con la entrada en vigencia de la Ley 2010 del 2019⁶³, se amplían los sectores en los cuales se podrá invertir mediante este mecanismo, admitiendo entonces, además de los que ya se encontraban aprobadas por la Ley 1819, iniciativas relacionadas con bienes públicos rurales e infraestructura productiva, adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, y pago por servicios ambientales, tecnologías de la información y las comunicaciones e infraestructura de transporte.

El artículo 800-1, adicionado por el artículo 79 de la Ley 2010 del 2019 al Estatuto Tributario, fue reglamentado posteriormente por el Decreto 1147 del 2020⁶⁴ por medio del cual se

⁶⁰ Decreto 2469 del 2018. *Por el cual se modifican y adicionan algunos artículos del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.* 28 de diciembre de 2018.

⁶¹ Ley 2010 del 2019. Artículo 79. *Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.* 29 de diciembre de 2019.

⁶² Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) Artículo 800-1. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.* 30 de marzo de 1989.

⁶³ Op. Cit. Ley 2010 del 2019.

⁶⁴ Decreto 1147 del 2020. *Por el cual se reglamentan los artículos 800-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 79 de la Ley 2010 de 2019 y 285 de la Ley 1955 de 2019, y se adiciona el Título 6 a la Parte 6 del Libro 1, los Capítulos 1 a 5 al Título 6 de la Parte 6 del Libro 1, el artículo 1.6.5.3.2.5. a la Sección 2 del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1, el párrafo 2 al artículo 1.6.5.3.3.3. de la Sección 3 del*

implementaron una serie de cambios entre los cuales se destaca la ampliación del ámbito de aplicación en lo relativo a los proyectos financiados por el mecanismo y la posibilidad de invertir en jurisdicciones que sean estratégicas para la reactivación económica y social, teniendo en cuenta la emergencia sanitaria causada por el COVID-19.

La Ley 2155 del 2021⁶⁵ correspondiente a la Reforma Tributaria (Ley de Inversión Social) introduce un cambio importante nuevamente en relación con el ámbito de aplicación del mecanismo, pues admite la posibilidad de que el contribuyente invierta en proyectos que, si bien no están ubicados en ZOMAC, hayan sido declarados de importancia nacional y sean estratégicos para la reactivación económica y/o social de la nación. Así, la reforma tributaria del 2021⁶⁶ admite además que los proyectos sean adelantados en territorios que tengan altos índices de pobreza, que carezcan total o parcialmente de infraestructura para la provisión de servicios públicos domiciliarios, aquellos localizados en zonas no interconectadas y se admite además la inversión en Áreas de Desarrollo Naranja (ADN) que fueron definidas por la Ley 1955 del 2019⁶⁷.

El 18 de julio del 2022, mediante el Decreto 1208 se reglamenta el parágrafo 4 del artículo 238 de la Ley 1819 del 2016 y el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, entre otros cambios relevantes, dentro de los cuales se encuentran algunos aspectos procedimentales de la elaboración del Manual Operativo de Obras por Impuestos, y la autorización para realizar proyectos en cualquier territorio si es declarado estratégico para la reactivación económica y social de la Nación, siempre y cuando los proyectos (que en todo caso deberán estar dentro de las líneas de inversión aceptadas por la ley), aumenten de productividad y competitividad de la economía nacional o regional, generen impacto positivo en la creación de empleo, generen retorno positivo de la inversión, y que el alcance del proyecto contribuya al cumplimiento de las metas previstas en el plan de desarrollo vigente.

Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 y el artículo 1.6.5.3.5.6. a la Sección 5 del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, único Reglamentario en Materia Tributaria. 18 de agosto de 2020.

⁶⁵ Ley 2155 del 2021. *Por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones.* 4 de septiembre de 2021.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Ley 1955 del 2019. *Por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 pacto por Colombia, pacto por la equidad.* 25 de mayo de 2019.

Adicionalmente, el Decreto 1208 del 2022⁶⁸ establece una nueva condición del mecanismo, en relación con el cupo CONFIS, pues determina que se deberá contar con un porcentaje equivalente al 29% para las iniciativas presentadas exclusivamente para la opción convenio.

Por otro lado, en relación con algunos de los plazos previstos para el procedimiento de Obras por Impuestos, el Decreto 2487 del 2022 reglamenta el párrafo 7 del artículo 238 de la Ley 1819 del 2016 y sustituye algunos artículos del decreto 1625 del 2016 relativos al término que tienen los contribuyentes para optar por esta forma de pago y para depositar el monto total del valor de los impuestos a pagar en una fiducia con destino exclusivo a la ejecución de la obra objeto del proyecto para el caso de la Opción Fiducia.

Finalmente, la Ley 2277 del 2022⁶⁹ es la última disposición normativa que inserta cambios sustanciales al mecanismo en lo relativo a la opción convenio pues modifica el inciso segundo y tercero del artículo 800-1 del Estatuto Tributario para definir que ahora no estarían incluidas las ADN dentro de los territorios sobre los cuales se puede invertir. En su lugar, accederán a dichos beneficios los departamentos que conforman la Amazonia colombiana, que cuenten con una población inferior a ochenta y cinco mil (85.000) habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a treinta y uno (31) de diciembre de 2022.

II.4. Opción fiducia – Ley 1819 del 2016.

Como se ha venido advirtiendo en el desarrollo normativo de las Obras por Impuestos, la primera norma que considera esta alternativa es la Ley 1819 del 2016, correspondiente a la reforma tributaria de ese año, la cual en su artículo 238 prevé una modalidad que posteriormente fue denominada opción fiducia, cuya redacción vigente establece lo siguiente:

ARTÍCULO 238. Obras por impuestos. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT, 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

⁶⁸ Decreto 2487 del 2022. *Por el cual se reglamentan los artículos 260-5, 260-9, 356-3, 364-5, 378, 381, 512-1, 512-6, 555-2, 579, 579-2, 580, 588, 591, 592, 595, 596, 599, 600, 602, 603, 605, 606, 607, 800, 803, 811, 876, 877, 910 y 915 del Estatuto Tributario, artículo 170 de la Ley 1607 de 2012, artículos 221, 222 y párrafo 7 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, se modifica el epígrafe y se sustituyen unos artículos de la Sección 2 del Capítulo 13 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.* 16 de diciembre de 2016.

⁶⁹ Ley 2277 del 2022. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.* 13 de diciembre de 2022.

ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de 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.

Para este fin, la Agencia para la Renovación del Territorio (ART) deberá llevar actualizado el Banco de Proyectos a realizar en los diferentes municipios pertenecientes a las Zomac, que cuenten con viabilidad técnica y presupuestal, priorizados según el mayor impacto que puedan tener en la disminución de la brecha de inequidad y la renovación territorial de estas zonas, que permitan su reactivación económica, social y su fortalecimiento institucional, y que pueden ser ejecutados con los recursos tributarios provenientes de la forma de pago que se establece en el presente artículo. El contribuyente podrá proponer proyectos distintos a los consignados en el Banco de Proyectos, los cuales deberán someterse a la aprobación de la Agencia.

El contribuyente que opte por la forma de pago aquí prevista, deberá seleccionar el proyecto o proyectos a los cuales decide vincular sus impuestos, dentro de los tres primeros meses del año siguiente al respectivo período gravable, para lo cual deberá contar con la aprobación de su junta directiva y manifestarlo mediante escrito dirigido al Director General de la DIAN, al Director del Departamento Nacional de Planeación, y al Director de la Agencia para la Renovación del Territorio (ART) junto con la propuesta de actualización y posible ajuste del proyecto. La Agencia para la Renovación del Territorio (ART), previo visto bueno del Departamento Nacional de Planeación, deberá aprobar el proyecto seleccionado por el contribuyente teniendo en cuenta la priorización que le corresponda.

Una vez aprobada la vinculación del pago al proyecto o proyectos seleccionados, el contribuyente asumirá la realización de la obra en forma directa:

1. Depositar el monto total del valor de los impuestos a pagar mediante esta forma, en una fiducia con destino exclusivo a la ejecución de la obra objeto del proyecto. En el decreto anual de plazos, se indicará el plazo máximo para cumplir en forma oportuna con esta obligación, so pena del pago mediante los procedimientos normales, de los respectivos intereses de mora tributarios.
2. Presentar el cronograma que involucre la preparación del proyecto, la contratación de terceros y la ejecución de la obra, hasta su entrega final en uso y/o operación.
3. Celebrar con terceros los contratos necesarios para la preparación, planeación y ejecución del proyecto y la construcción de la obra, de acuerdo con la legislación privada. Dentro de dichos contratos deberá ser incluida la contratación de una “gerencia de proyecto” con el personal profesional debidamente calificado, quien será responsable de soportar los actos previos que demanda la preparación y contratación de los demás

terceros, así como la administración de la ejecución y construcción de la obra. Toda la contratación deberá efectuarse mediante licitación privada abierta.

Los contratistas solo estarán vinculados con el contribuyente en los términos legales del respectivo contrato, por consiguiente, 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.

4. Exigir a los contratistas la constitución a favor de la Nación, de 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.

5. Dar inicio a las actividades de ejecución y construcción, en los términos que para el efecto señale la reglamentación.

6. Entregar la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del Interventor, dentro del término previsto en el cronograma. Lo anterior, salvo que se presenten circunstancias de fuerza mayor debidamente probadas que afecten el cumplimiento de lo programado, en cuyo caso, se requerirá que la autoridad competente en la materia y el Departamento Nacional de Planeación o sus delegados según lo establezca el reglamento, acepten la prórroga que resulte necesaria para la entrega final de la obra, previa certificación del interventor.

El incumplimiento de los términos inicialmente previstos y/o de los correspondientes a las ampliaciones, generarán a cargo del contribuyente intereses de mora tributarios liquidados sobre la parte proporcional al monto del impuesto pendiente de ejecución y al tiempo de demora en la entrega final de la obra.

7. Autorizar a la Fiducia al momento de su constitución, para que una vez se produzca la entrega final de la obra, se proceda a reembolsar a la Nación los rendimientos financieros que se hubieren originado durante la permanencia de los recursos en el patrimonio autónomo, así como cualquier saldo que llegare a quedar del monto inicialmente aportado. Este reembolso deberá efectuarse una vez se produzca la entrega final de la obra en operación.

La interventoría de la ejecución de la obra estará en cabeza de las entidades nacionales competentes con la obra a desarrollar, las cuales se deberán sujetar a la respectiva reglamentación, la cual, en todo caso, debe contemplar que el valor de la interventoría debe estar incluido dentro del presupuesto general de proyecto que contenga la obra a ejecutar.

La obligación tributaria se extinguirá en la fecha en que se produzca la entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento junto con la

conformidad de la debida satisfacción por parte del Interventor. Lo anterior sin perjuicio de los intereses de mora previstos en el presente artículo.

Si llegare a presentarse alguna circunstancia que implique el incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra, el contribuyente deberá cancelar el monto del impuesto pendiente de ejecutar mediante las modalidades ordinarias de pago previstas en el Estatuto Tributario, junto con los intereses de mora tributarios causados desde el momento en que se produzca tal hecho y sin perjuicio de la facultad de cobro coactivo que la ley le asigna a la DIAN. En este evento, igualmente procederá a entregar en forma inmediata al Estado la obra realizada hasta dicho momento sin tener derecho a reembolso alguno. Todo lo anterior, sin perjuicio de la sanción por incumplimiento de la forma de pago, equivalente al 100% del valor ejecutado.

Para efectos de las funciones procedimientos contenidos en este artículo que deba desarrollar la ART en coordinación con DNP y otras entidades que por su experticia en el tema deban vincularse, el Gobierno deberá expedir la reglamentación que sea del caso en un término no superior a 3 meses una vez entrada en vigencia de la presente ley.

PARÁGRAFO 1. Al mecanismo de pago previsto en el presente artículo podrán acogerse las personas jurídicas que sean deudores de multas, sanciones y otras obligaciones de tipo sancionatorio a favor de entidades públicas del orden nacional.

PARÁGRAFO 2. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que decidan financiar directamente proyectos de inversión en infraestructura en las Zomac que superen el 50% del impuesto a cargo a que hace referencia el inciso primero, podrán acogerse al procedimiento establecido en el presente artículo para el desarrollo de proyectos aprobados por la Agencia para la Renovación del Territorio, previo visto bueno del DNP. En este caso, el monto total de los aportes efectivos e irrevocables de los recursos a la Fiducia de destino exclusivo podrá ser usado como descuento efectivo en el pago de hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios liquidado en el año gravable. Este descuento deberá efectuarse en cuotas iguales durante un periodo de diez años contados a partir del inicio de la ejecución del proyecto. Cuando el porcentaje de pago de impuesto sea insuficiente para descontar la cuota del respectivo año, la DIAN podrá autorizar el descuento de un porcentaje superior. En el caso de presentar pérdidas fiscales en un determinado periodo, el término para efectuar la totalidad del descuento por el valor total del proyecto podrá extenderse por un máximo de 5 años adicionales, sin perjuicio del término de compensación de pérdidas.

PARÁGRAFO 3. La financiación de los proyectos podrá efectuarse de manera conjunta por varios contribuyentes, los cuales podrán seleccionar el mecanismo de pago de impuesto de renta o descuento del mismo respecto de los montos aportados de conformidad con lo aquí dispuesto.

PARÁGRAFO 4. 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 DNP⁷⁰.

Con posterioridad a la expedición de la ley 1819, diversas disposiciones normativas han complementado su contenido, adicionando 4 párrafos a la redacción original.

En primer lugar, el Decreto- Ley 883 de 2017⁷¹ en su artículo 2 adiciona el párrafo 5 y 6 los cuales establecen que:

PARÁGRAFO 5. Las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales y de hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, podrán acogerse al mecanismo de pago previsto en este artículo, para lo cual deberán cumplir con todos los requisitos legales y reglamentarios establecidos.

Para tal efecto, se dará prioridad a los proyectos que hayan de ejecutarse en los municipios ubicados en la ZOMAC que coincidan con aquellos en donde se desarrollen planes de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET).

PARAGRAFO 6: El término de prescripción de la acción de cobro a que se refiere el artículo 817 del Estatuto Tributario, para las obligaciones tributarias de los contribuyentes que opten por la forma de pago de “Obras por impuestos” establecida en el presente artículo, se interrumpirá a partir de la comunicación de aprobación de la postulación que envía la Agencia de Renovación del Territorio (ART) al contribuyente y a la DIAN.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la fecha en que el interventor certifique a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales del domicilio principal del contribuyente el incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra.

Una vez comience a correr nuevamente el término de prescripción de la acción de cobro, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales competente deberá iniciar el proceso administrativo de cobro coactivo en relación con las obligaciones pendientes de pago, aplicando la normatividad del Estatuto Tributario⁷².

⁷⁰ Ley 1819 del 2016, Artículo 238. *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.* 29 de diciembre de 2016.

⁷¹ Decreto-Ley 883. *Por el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos.* 26 de mayo de 2017.

⁷² Ley 1819 del 2016, artículo 238. Op. Cit.

Posteriormente, la Ley de Financiamiento 2010 del 2019, modifica el párrafo 7 de la norma, por lo cual la redacción vigente define que: “Los contribuyentes podrán optar por el mecanismo de obras por impuestos previsto en el presente artículo, o por el establecido en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario”⁷³.

Finalmente, el artículo 86 de la Ley 2277 del 2022, adiciona el octavo y último párrafo en el cual se estipula que:

PARÁGRAFO 8: El mecanismo de pago de obras por impuestos de que trata el presente Artículo será aplicable en los territorios PDET y ZOMAC del Distrito Especial Industrial Portuario, Biodiverso y Ecoturístico de Buenaventura, siempre y cuando se cumplan las previsiones de que trata el Capítulo II del Decreto Ley 893 de 2017. De cumplirse lo establecido en el presente párrafo, no se requerirá la autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público ni se tendrá en cuenta el monto total de los recursos correspondientes al impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas domiciliadas en el Distrito Especial Industrial, Portuario, Biodiverso y Ecoturístico de Buenaventura. En cualquier caso, deberán cumplirse los requisitos establecidos por el Artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 o el Artículo 800-1 del Estatuto Tributario, según corresponda⁷⁴.

Una vez identificado el texto de la norma, se extrae que este mecanismo permite que las personas jurídicas que en el año o periodo gravable obtuvieran ingresos brutos o iguales a 33.610 UVT⁷⁵, podrían optar por extinguir la obligación de pago hasta del 50% de este impuesto, mediante la destinación de los recursos a la inversión de proyectos de trascendencia social en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC previa aprobación de del Departamento nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del territorio.

Por otro lado, la caracterización de las ZOMAC es fundamental para extraer el alcance del mecanismo, para lo cual el numeral 6 del artículo 235 de la Ley 1819 del 2016 establece que son “El conjunto de municipios que sean considerados como más afectados por el conflicto, definidos para el efecto por el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio (ART)”⁷⁶. Sin embargo, es el Decreto 1625 del mismo año el que determina cuáles serán los municipios que tendrán esta

⁷³Ibid, artículo 238.

⁷⁴Ibid, artículo 238.

⁷⁵ La Unidad de Valor Tributario es la medida equivalente a pesos utilizada para determinar diferentes obligaciones tributarias, como lo son las cuantías mínimas de retención en la fuente o sanciones.

⁷⁶ Ley 1819 del 2016, artículo 235. Op. Cit.

caracterización en su Anexo No. 2, dando como resultado, un total de 344 municipios priorizados.

Así las cosas, los 344 municipios ZOMAC se encuentran distribuidos de la siguiente forma:

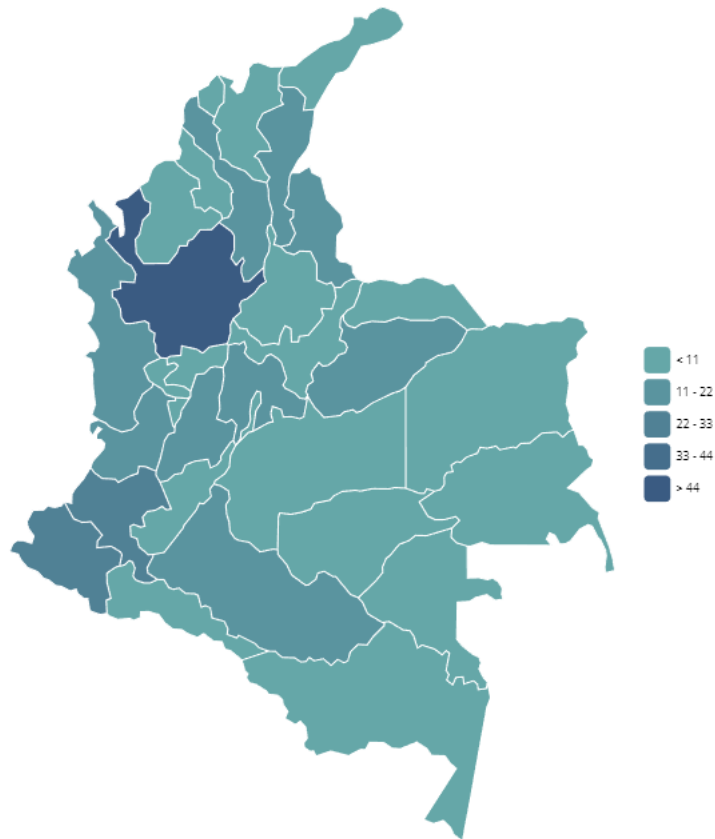


Ilustración 2: Mapa de ubicación de departamentos dentro de los que se encuentra alguna ZOMAC de acuerdo con la cantidad de municipios que tengan esta caracterización.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Decreto 1625 del 2016.

Es importante puntualizar en relación con los territorios en los que se puede invertir que el artículo 1.6.5.2.2. del Decreto 1625 del 2016 establece que “Los proyectos de inversión que estén localizados en un municipio definido como Zona Más Afectada por el Conflicto Armado -ZOMAC y en otro u otros que no lo sean, podrán ser financiados a través de este mecanismo, siempre que el paso por el o los municipios no ZOMAC sea indispensable para lograr el beneficio de la población del municipio ZOMAC, aspecto que hará parte de la

evaluación de viabilidad del proyecto”.⁷⁷ Esto implica que algunos proyectos podrán desarrollarse en territorios no ZOMAC, siempre y cuando los beneficios de la realización del mismo se manifiesten dentro de algún territorio que si tenga esta caracterización.

Finalmente, en cuanto al alcance territorial del mecanismo aquí descrito, es importante puntualizar que el artículo 86 de la ley 2277 del 2022⁷⁸ realizó una modificación en ese sentido, permitiendo que a los territorios PDET y ZOMAC del Distrito Especial Industrial Portuario, Biodiverso y Ecoturístico de Buenaventura les fuera aplicable la alternativa de Obras por Impuestos, siempre y cuando se cumplan las previsiones del Decreto 893 del 2017 sobre los PDET en territorios y comunidades étnicas.

En cuanto al ámbito de aplicación de esta modalidad, como ya se ha advertido previamente, podrán vincularse los contribuyentes que en el año o periodo gravable obtuvieran ingresos brutos o iguales a 33.610 UVT. Incluso en los términos del párrafo primero del artículo 238⁷⁹, podrán acogerse al mecanismo las personas jurídicas que sean deudoras de multas, sanciones y otras obligaciones de tipo sancionatorio a favor de entidades públicas del orden nacional.

No obstante, el Decreto 883 del 2017⁸⁰ realiza un primer cambio en relación con ámbito de aplicación del mecanismo, pues admite la posibilidad de que las empresas dedicadas a la explotación de minerales y de hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria podrían ahora vincularse a Obras por Impuestos.

En relación con lo anterior, el Decreto 1625 del 2016 en su artículo 1.6.5.1.2.⁸¹, puntualiza que las inversiones de infraestructura a las que se postulan estas entidades, no podrán estar relacionadas con su actividad generadora de renta y tampoco podrán corresponder a proyectos y obras que, en virtud de mandatos legales, actos administrativos, o decisiones judiciales, ya estén obligadas a ejecutar, toda vez que el contribuyente obtendría de manera injustificada un beneficio que no se encuentra enmarcado dentro de la ley 1819 del 2016.

En ese orden de ideas, en relación con los proyectos financiables a través de esta modalidad, el decreto 1625 del 2016⁸², determinó que la Agencia de Renovación del Territorio será la

⁷⁷ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.2.2. Op. Cit.

⁷⁸ Ley 2277 del 2022. Artículo 86. Op Cit.

⁷⁹ Ley 1819 del 2016. Artículo 238, Op. Cit.

⁸⁰ Decreto 883 del 2017. Op. Cit.

⁸¹ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.1.2. Op. Cit.

⁸² Ibid.

entidad encargada de llevar actualizado un Banco de Proyectos que deberá estar además soportado por el Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas públicas⁸³ (SUIFP), en donde se contemplarán los procesos de viabilización, registro y seguimiento de la ejecución de las iniciativas que podrán financiarse bajo este mecanismo.

En ese sentido, tanto la Ley 1819 del 2016⁸⁴, como el Decreto 1625⁸⁵ del mismo año, establecieron que los proyectos podrán estar relacionados con (i) Agua potable o alcantarillado, (ii) Infraestructura Vial, (iii) Educación Pública, (iv) Salud pública o (v) energía. No obstante, se admite la posibilidad de que los contribuyentes propongan proyectos que no se encuentran consignados en el Banco de Proyectos, los cuales se someterán a consideración de la Agencia de Renovación del Territorio en la etapa de 1 y 2 del procedimiento que pasará a explicarse más adelante.

Adicionalmente, cada proyecto contará con la interventoría de una autoridad competente para la ejecución de la obra. La determinación de cada autoridad, en consideración al proyecto en el que se desee invertir, fue definido posteriormente por el artículo 1.6.5.2. de la Ley 1915 del 2017⁸⁶ y complementado por el Manual Operativo de las Obras por impuestos⁸⁷, en los siguientes términos:

1. Ministerio de Transporte: Será la entidad encargada de los proyectos de infraestructura vial.
2. Ministerio de Educación Nacional: estará a cargo de los proyectos relacionados con educación pública los cuales podrán consistir en infraestructura escolar (obra nueva), ampliación, reforzamiento estructural, implementación de normas de sismo resistencia, mejoramiento, remodelación u obras menores de la infraestructura o en dotación a instituciones educativas de elementos mobiliarios, conectividad, equipos de cómputo y elementos de las tecnologías de la información y comunicaciones, materiales y menaje pedagógico, material bibliográfico, instrumentos musicales y bilingüismo.

⁸³ El SUIFP Es un sistema de información que integra los procesos asociados a cada una de las fases del ciclo de la inversión pública, acompañando los proyectos de inversión desde su formulación hasta la entrega de los productos, articulándolos con los programas de gobierno y las políticas públicas (DNP)

⁸⁴ Ley 1819 del 2016, Artículo 238. Op. Cit.

⁸⁵ Decreto 1625 del 2016, Artículo 1.6.5.2.2. Op. Cit.

⁸⁶ Ibid. Artículo 1.6.5.2.3.

⁸⁷ AGENCIA DE RENOVACIÓN DEL TERRITORIO, DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Manual Operativo de Obras por Impuestos*. 2020.

3. Ministerio de Trabajo: Estará a cargo de las obras de educación pública que guarden relación con la construcción, mejora, reforzamiento y dotaciones para el SENA.
4. Departamento Administrativo para la Prosperidad Social y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar: estarán a cargo de las obras relacionadas con educación pública que consistan en el diseño, estudios, obra nueva u obras menores, adecuación, ampliación, mejoramiento, reforzamiento estructural e implementación de normas de sismo resistencia o remodelación de Centros de Desarrollo Infantil (CDI)
5. Ministerio de Salud y Protección Social: Será la autoridad competente para los proyectos relacionados con Salud pública.
6. Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio: Autoridad a cargo de las obras relacionadas con agua potable o alcantarillado.
7. Ministerio de Minas y Energía: Será la autoridad encargada de los proyectos relacionados con energía

Ahora bien, una vez identificado el ámbito de aplicación del mecanismo, los proyectos financiables y las entidades nacionales competentes para cada iniciativa será necesario abordar la aplicación del mecanismo materialmente, para lo cual la Ley 1819 del 2019 ofrece una breve determinación de los aspectos procedimentales que después el Decreto 1625⁸⁸ del mismo año pasó a reglamentar, enunciando cada uno de los elementos que deberán tenerse en cuenta para las etapas del proceso.

Se advierte además que, todos estos aspectos procedimentales y técnicos pueden ser permanentemente consultados en el Manual Operativo del mecanismo de Obras por Impuestos, cuya elaboración y adopción según el artículo 1.6.6.1.3. del Decreto 1625 del 2016⁸⁹, se encuentra en cabeza de la Agencia de Renovación del Territorio y el Departamento Nacional de Planeación. Este manual contemplará el procedimiento a seguir para el mecanismo, la conformación del Banco de Proyectos y en general, aspectos relevantes para la implementación y operación de Obras por Impuestos.

⁸⁸ Decreto 1625 del 2016. Op. Cit.

⁸⁹ Ibid. Artículo 1.6.6.1.3.

II.4.1. Procedimiento para la Opción fiducia:

En concordancia con lo anterior, el procedimiento establecido por la norma para la modalidad fiducia, está compuesto por 5 etapas generales, divididas de la siguiente forma:



Ilustración 3: Etapas de la opción fiducia.

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley 1819 del 2016 y el Decreto 1625 del 2016.

Adicionalmente, cada etapa debe adelantarse dentro de los plazos que exige la norma para el mecanismo, por lo que en concordancia con lo estipulado en el Decreto 1625 del 2016, la implementación de la opción fiducia se hará en los siguientes términos:

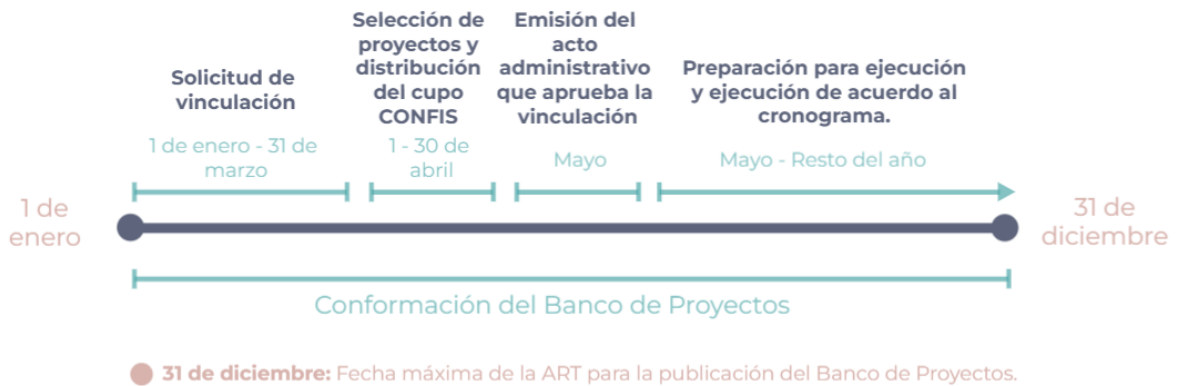


Ilustración 4: Línea de tiempo opción fiducia.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Decreto 1625 del 2016.

i. Presentación y revisión de iniciativas.

La primera etapa del mecanismo en su modalidad fiducia es precisamente la presentación y revisión de iniciativas que no se encuentran viabilizadas previamente en el Banco de Proyectos para lo cual se deberá llevar a cabo un proceso de prefactibilidad de las propuestas presentadas, el cual consiste en el análisis inicial de la iniciativa, en donde se examina la visión general de sus condiciones, el presupuesto, los riesgos y sobre todo, el cumplimiento de los requisitos generales del mecanismo.

La siguiente gráfica muestra las fases de esta etapa:

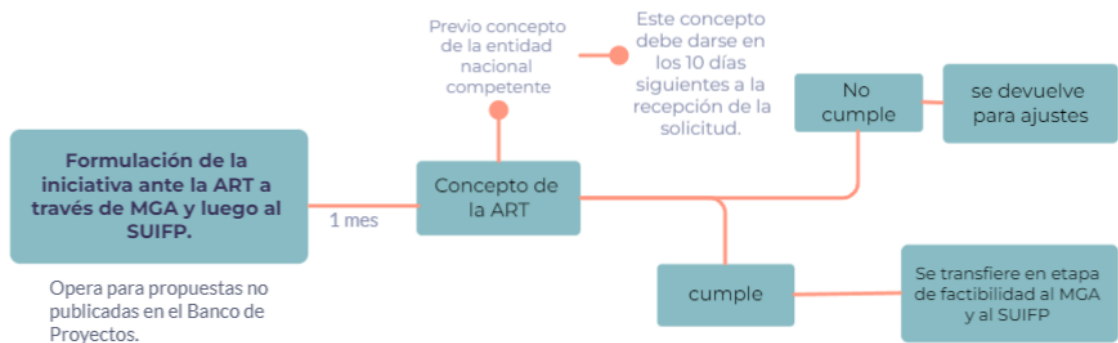


Ilustración 5: Formulación de la iniciativa.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Manual Operativo y el Decreto 1625 del 2016

En esta etapa, según el artículo 1.6.5.3.1.1 del Decreto 1625 del 2016⁹⁰, los contribuyentes podrán proponer iniciativas o proyectos que no se encuentren previamente registrados en el Banco de Proyectos, ante la Agencia de Renovación del Territorio, la cual será la entidad encargada de evaluar y aprobar las propuestas con base siempre “en criterios de coherencia con las políticas y planes de desarrollo nacionales y territoriales, disminución de la brecha de inequidad, la reactivación económica y social, el fortalecimiento institucional de los municipios definidos como Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC”⁹¹.

Esta solicitud deberá estar acompañada de la documentación que soporte el cumplimiento de los requisitos generales y sectoriales para cada tipo de proyecto y, además, deberá estar siempre enmarcado dentro de los proyectos financiables ya enunciados (Agua potable y alcantarillado, energía, educación pública, salud pública o infraestructura vial) Para este fin,

⁹⁰ Ibid. Artículo 1.6.5.3.1.1.

⁹¹ Ibid. Artículo 1.6.5.3.1.2.

la Agencia de Renovación se deberá solicitar el concepto de la entidad nacional competente y de acuerdo con este resultado, pasar a aprobar el proyecto para la estructuración, evaluación y registro del proyecto en el Banco de Proyectos.⁹²

Una vez agotado este procedimiento de prefactibilidad, si la entidad nacional competente determina que se requieren diseños y/o estudios previos para proceder con la etapa de factibilidad y posterior registro en el Banco de Proyectos, el contribuyente deberá manifestarle a la Agencia de Renovación del Territorio si asumirá estos gastos en la etapa de estructuración del proyecto, para lo cual adjuntará el presupuesto que se someterá a la aprobación de la entidad nacional competente.

Es muy importante resaltar que los costos y gastos en los que incurran los contribuyentes en esta etapa no son susceptibles de ser deducibles del impuesto a la renta y, por tanto, en caso de que el proyecto no sea seleccionado para vincularse al mecanismo Obras por Impuestos, es el contribuyente quien asume los gastos y no hay lugar a reconocimiento alguno por parte del Estado en los términos del artículo 1.6.5.3.1.3. del Decreto 1625 del 2016⁹³.

ii. Etapa de estructuración, evaluación y registro en el Banco de Proyectos.

En esta etapa del proyecto se analizan los aspectos técnicos de la solución planeada en la iniciativa tras agotar la fase anterior. Para este punto los proyectos presentados ya cumplen con la totalidad de los requisitos exigidos por las autoridades competentes para ser registrados en el Banco de Proyectos y pueden ser estudiados en fase de factibilidad.

Los elementos de esta etapa se distribuyen de la siguiente manera:

⁹² Ibid. Artículo 1.6.5.3.1.2.

⁹³ Ibid. Artículo 1.6.5.3.1.3.

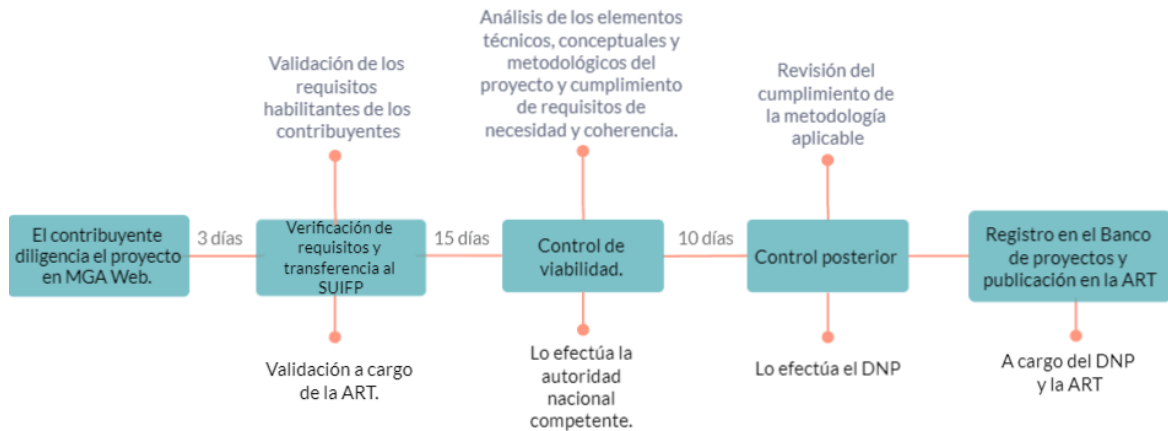


Ilustración 6: Estructuración, evaluación y Registro en el Banco de Proyectos.

Fuente: Elaboración propia con los datos del Manual Operativo y el Decreto 1625 del 2016.

Para este fin, el artículo 1.6.5.3.2.1. del Decreto 1625 del 2016⁹⁴ establece que el valor total de la iniciativa deberá incluir, entre otros aspectos, la gerencia del proyecto, los gastos de administración de la fiducia a constituir e imprevistos que puedan presentarse en el desarrollo del mismo, así como los gastos de estudios y diseños de la estructuración de la iniciativa y el valor de las pólizas que se deban constituir, “cuya única cobertura sean los riesgos asociados con eventos de fuerza mayor o caso fortuito”⁹⁵. Así mismo, en cuanto al costo del proyecto, se debe puntualizar que el contribuyente “podrá determinar si es necesario incluir el costo y tiempo de mantenimiento de la obra, según el tipo de proyecto, por un máximo de 5 años, conforme con lo que determine la autoridad competente”⁹⁶

Por otro lado, el mismo artículo⁹⁷ dispone que será indispensable además contar con un certificado de sostenibilidad del proyecto suscrito por el representante legal de la sociedad a cargo de la obra, en el cual se comprometan a asumir los gastos de operación y funcionamiento con ingresos de naturaleza permanente. Esto con el fin de asegurar la viabilidad y registro del proyecto.

⁹⁴ Ibid. Artículo 1.6.5.3.2.1

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Ibid.

Es importante puntualizar que según el artículo 1.6.5.3.1.3. del Decreto 1625 del 2016⁹⁸, cuando el contribuyente que propone el proyecto haya incurrido en gastos de elaboración de los estudios y el diseño necesarios para la estructuración integral de la iniciativa en la etapa anterior, que hayan sido incluidos en el valor total del proyecto, se deberá adjuntar la documentación que justifique la realización de los diseños y/o estudios previos, así como las facturas de los mismos⁹⁹.

Una vez se hayan efectuado las validaciones correspondientes por parte de la Agencia de Renovación del Territorio, de la entidad nacional competente y del Departamento Nacional de Planeación, podrá procederse con la etapa de selección de proyectos y vinculación de los contribuyentes como se pasará a analizarse.

iii. Selección de proyectos, solicitud y aprobación de vinculación al pago de impuestos.

En esta etapa, el contribuyente manifiesta su voluntad de vincularse a alguna de las iniciativas publicadas en el Banco de Proyectos, sean estas las que se encontraban ya previamente publicadas o aquellas que agotaron la fase de prefactibilidad y factibilidad presentadas por los contribuyentes y demás entidades.

El siguiente gráfico muestra cada fase de la etapa de selección, solicitud y aprobación de vinculación:

⁹⁸ Ibid. Artículo 1.6.5.3.1.3.

⁹⁹ En el caso en que varios contribuyentes en la etapa de selección de los proyectos manifiesten su interés en la misma iniciativa, el párrafo 3 del artículo 1.6.5.3.3.1 dispone que tendrá prelación aquel contribuyente que haya asumido el costo de estructuración del proyecto en esta etapa.

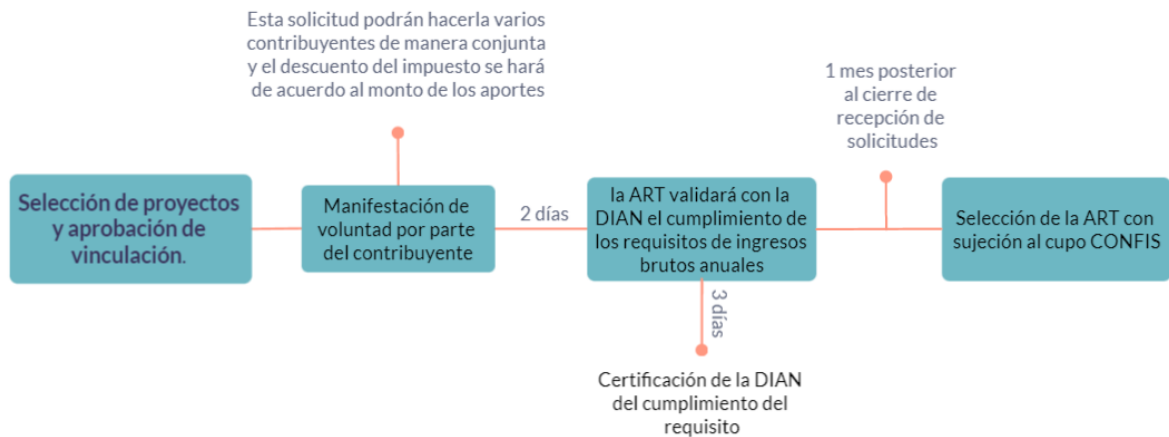


Ilustración 7: Selección de proyectos y aprobación de vinculación.

Fuente: Elaboración propia con datos del Decreto 1625 del 2016.

Se advierte que esta solicitud podrá ser presentada por un contribuyente de manera individual o por varios contribuyentes de manera conjunta, según lo dispuesto por el parágrafo 3 del artículo 238 de la Ley 1819 del 2016¹⁰⁰. En ese caso, el descuento del impuesto a la renta se hará de acuerdo con los montos aportados para la realización del proyecto.

Para esta fase, el contribuyente dentro de los primeros 3 meses del año siguiente al año gravable, a través de la plataforma de la Agencia de Renovación del Territorio, deberá presentar la solicitud de vinculación, teniendo en consideración que solo serán elegibles los proyectos que se encuentren viabilizados y registrados en el SUIFP a corte de 15 de febrero de cada año, presentando los siguientes documentos:

1. Carta dirigida a los directores de la Agencia de Renovación del Territorio, del Departamento Nacional de Planeación y a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, suscrita por el representante legal de la sociedad en la cual deberá manifestar:
 - i. Interés de acceder al mecanismo.

¹⁰⁰ Ley 1819 del 2016. Artículo 238. Op. Cit.

- ii. Nombre del proyecto, código del Banco de Proyectos de Inversión Nacional.
 - iii. Valor total de la iniciativa.
 - iv. Manifiestar bajo gravedad de juramento que el proyecto que se desea financiar no es de aquellos que por mandato legal, acto administrativo o decisión judicial, ya se encontrara previamente obligado a ejecutar.
 - v. Obligación que pretende pagar la cual deberá corresponder al impuesto a la renta del año gravable anterior al de la solicitud de vinculación, y la modalidad de pago bajo la cual desea vincularse.¹⁰¹
2. En caso de requerirse, se deberá presentar también la propuesta de actualización y ajuste del proyecto.

Resulta fundamental señalar que la Agencia de Renovación del Territorio, una vez verifique el cumplimiento de los requisitos para los contribuyentes, dentro del mes siguiente al cierre de la recepción de solicitudes, deberá realizar la selección de los proyectos con sujeción al cupo definido por el Consejo Superior de Política Económica y Fiscal - CONFIS.

Este elemento que es abordado en el párrafo 4 del artículo 238¹⁰², define que el CONFIS será la autoridad competente para definir anualmente el cupo máximo de aprobación de proyectos a financiar a través del mecanismo Obras por impuestos, el cual se distribuye teniendo en cuenta dos escenarios:

- a. Si el costo total de todos los proyectos presentados que cumplen con los requisitos no supera el cupo CONFIS, se aprueban todas las solicitudes.
- b. Si el costo total de todos los proyectos presentados que cumplen con los requisitos supera el cupo CONFIS, se deben aplicar los criterios de priorización definidos en el artículo 1.6.6.3.2. del Decreto 1147 del 2020¹⁰³ el cual los criterios previstos por el

¹⁰¹ en el caso en que la solicitud la realicen varios contribuyentes de manera conjunta, además de los requisitos anteriormente enunciados, la comunicación deberá contener el nombre de las sociedades, su correspondiente NIT, el valor del aporte de cada una, el cual deberá sumar el valor total del proyecto y el porcentaje del impuesto a su cargo.

¹⁰² Ley 1819 del 2020, Artículo 238. Op. Cit.

¹⁰³ Decreto 1147 del 2020. Artículo 1.6.6.3.2. Op. Cit.

Decreto 1625 del 2016 e incluye en esta priorización a los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial en la priorización. Así las cosas, los criterios son:

- (i) Proyectos concordantes con los Planes de Acción para la Transformación Regional – PATR de los PDET, en los cuales los contribuyentes hayan asumido los costos de estructuración.
- (ii) Proyectos concordantes con los Planes de Acción para la Transformación Regional de los PDET.
- (iii) Proyectos localizados en municipios ZOMAC con mayores niveles de pobreza multidimensional, debilidad institucional, grado de afectación por el conflicto armado y presencia de cultivos ilícitos.
- (iv) Proyectos desarrollados en municipios que sin ser ZOMAC, resulten estratégicos para la reactivación económica y social de las ZOMAC.

Vale la pena resaltar que el cupo CONFIS para el año 2023 supera en un 60% el del 2022 y triplica el del 2018, siendo este de \$800 mil millones de pesos. La siguiente gráfica muestra la evolución del cupo desde el año 2018 hasta el 2023.



Ilustración 8: Cupo CONFIS desde el año 2018.

Fuente: elaboración propia con los datos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Finalmente, la Agencia de Renovación del Territorio, una vez realizado todo este análisis previo, deberá emitir acto administrativo en donde:

- a. Apruebe la solicitud, caso en el cual el contribuyente deberá desplegar las acciones propias de la etapa siguiente que pasaran a explicarse.
- b. Niegue la solicitud, caso en el cual, el contribuyente deberá realizar el pago de la obligación insoluta a la DIAN en el plazo que establezca el gobierno nacional para la presentación de las declaraciones tributarias y pago de impuestos, anticipos y retenciones de fuente, teniendo en consideración que, de no hacerlo, incurrirá en intereses de mora, según lo dispuesto por el artículo 1.6.5.3.3.2. del Decreto 1625 del 2016¹⁰⁴.

iv. Etapas de preparación para la ejecución del proyecto y constitución de la fiducia.

Esta etapa se surtirá una vez se apruebe la vinculación del impuesto dispuesta en el numeral anterior cuyo procedimiento y fases se encuentran consagradas desde el artículo 1.6.5.3.4.1 del Decreto 1625 del 2016¹⁰⁵.

Esta etapa se divide en las siguientes fases:

¹⁰⁴ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.3.3.2. Op. Cit.

¹⁰⁵ Ibid. Artículo 1.6.5.3.4.1.

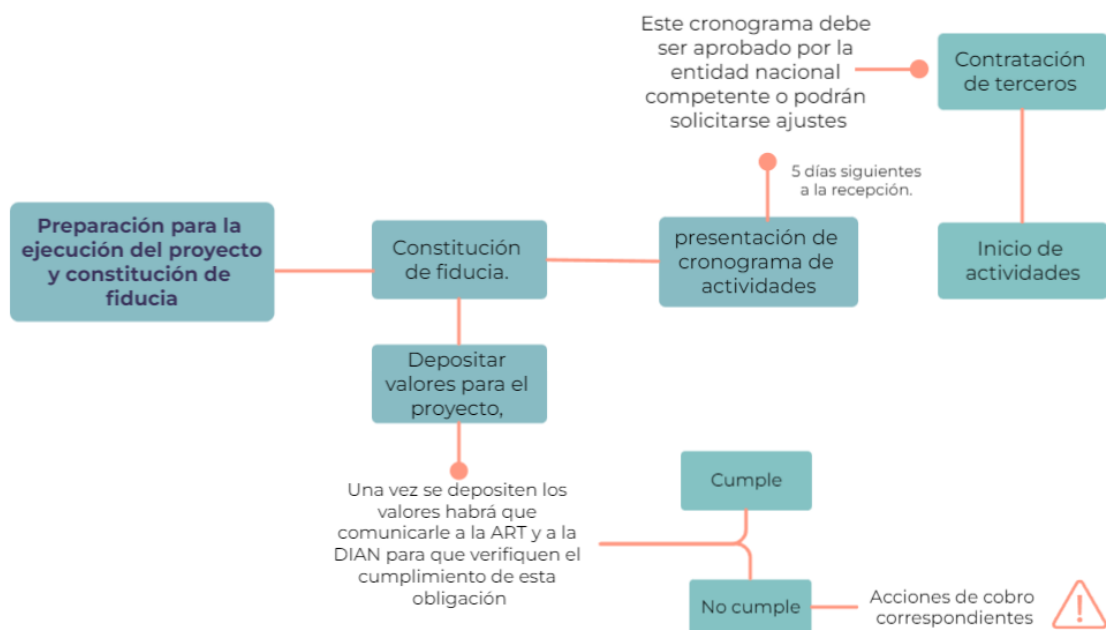


Ilustración 9: Preparación para la ejecución del proyecto y constitución de la fiducia.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Manual Operativo y el Decreto 1625 del 2016.

De manera preliminar, la norma citada¹⁰⁶ establece que el contribuyente deberá comenzar con la ejecución directa de la obra o servicio aprobada para lo cual deberá constituir la fiducia mercantil irrevocable que administrará la totalidad de los impuestos con destino exclusivo a la ejecución de la iniciativa dentro de los términos que disponga el Decreto Anual de Plazos de la DIAN, el cual establece que "los contribuyentes a los que se les apruebe la vinculación del impuesto a obras por impuestos deberán consignar en la Fiducia los recursos destinados a la obra o proyecto, a más tardar el 31 de mayo de 2023"¹⁰⁷.

Para efectos de lo anterior, el artículo 1.6.5.3.4.2. del decreto 1625 del 2016¹⁰⁸ define los elementos de la fiducia a constituir de la siguiente manera:

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Comunicado de prensa No. 002 del 2023*. Bogotá 11/01/2023 Disponible en: de: <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Comunicado-de-Prensa-002-2023.aspx#:~:text=Los%20plazos%20para%20la%20presentaci%C3%B3n,dos%20%C3%BAltimos%20d%C3%ADgitos%20del%20NIT.>

¹⁰⁸ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.3.4.2. Op. Cit.

- c. **Fideicomitente:** Contribuyente que se vincula al Mecanismo Obras por Impuestos.
- d. **Beneficiario de la fiducia:** Entidad pública destinataria de la obra.
- e. **Destinatario de pago de la fiducia:** Personas naturales o jurídicas destinatarias de los pagos por el cumplimiento de las obligaciones pactadas en los contratos derivados de la ejecución del proyecto
- f. **Rendimientos financieros:** Valor que pueda generarse por la inversión de los recursos en la fiducia. Estos se deberán manejar en cuentas separadas, y son de propiedad de la Nación por lo que deberán ser consignados en la cuenta que disponga el Ministerio de Hacienda y Crédito Público,
- g. **Saldos no ejecutados:** Corresponde al saldo restante del valor inicialmente aportado por el contribuyente para el desarrollo de la iniciativa que no fue utilizado para la obra. La sociedad fiduciaria deberá consignar los saldos no ejecutados a la DIAN.

Una vez agotada la fase de constitución de la fiducia mercantil, el contribuyente deberá presentar un cronograma general del proyecto que según el artículo 1.6.5.3.4.5. del Decreto 1625 del 2016¹⁰⁹ deberá ser presentado ante la entidad nacional competente dentro de los 5 días hábiles siguientes al depósito del valor del proyecto en la fiducia, el cual deberá contener las fechas de (i) el inicio de la obra, (ii) el periodo para la contratación con terceros, (iii) el término de ejecución de la obra y (iv) el plazo para la respectiva entrega de la misma y deberá guardar concordancia con la información del proyecto registrada y aprobada en el SUIFP en cumplimiento de los objetivos del proyecto.

La importancia de la presentación del cronograma radica en que el incumplimiento de los términos allí previstos o de las ampliaciones que la entidad nacional competente autorice, “generarán a cargo del contribuyente intereses de mora tributarios liquidados sobre la parte proporcional pendiente de ejecución y al tiempo de demora final de la obra”¹¹⁰

¹⁰⁹ Ibid. Artículo 1.6.5.3.4.5.

¹¹⁰ Ibid. Artículo 1.6.5.4.5.

La entidad nacional competente deberá aprobar el cronograma o solicitar los correspondientes ajustes¹¹¹ y modificaciones dentro de los 3 días siguientes a su recepción. En el caso en que sea necesario realizar ajustes, el contribuyente deberá remitir el cronograma ajustado para el visto bueno de la entidad nacional competente en un plazo de 3 días posteriores a la recepción del concepto inicial.

Por otro lado, una vez el cronograma sea aprobado por la entidad correspondiente, la fase siguiente es la contratación con terceros para la preparación, planeación y ejecución del proyecto en caso de ser requeridos. Este proceso deberá realizarse a través de una licitación privada abierta sometida al derecho privado, lo cual implica que la contratación a cargo del contribuyente y/o la fiduciaria deberá ser abierta al público, en donde todos los interesados, podrán presentar la correspondiente propuesta de acuerdo con los lineamientos establecidos en el contrato de fiducia mercantil¹¹². No obstante, se advierte que la norma obliga al contribuyente a contratar con terceros como mínimo, la gerencia y la interventoría del proyecto.

A grandes rasgos, el proceso de contratación de terceros en relación con la gerencia y la interventoría consiste en:

¹¹¹ Ajustes: en la etapa de preparación y ejecución pueden presentarse situaciones que requieran ajustes al proyecto que no implican la modificación del alcance del proyecto. Se debe resaltar que cualquier modificación que implique costos adicionales no considerados en la etapa previa a la solicitud de vinculación, deberá ser asumido por el contribuyente.

¹¹² Consultoría Obras por Impuestos. **Licitación Privada Abierta en las Obras por Impuestos**. Disponible en: <https://www.obrasximpuestos.com/licitacion-privada-abierta/>

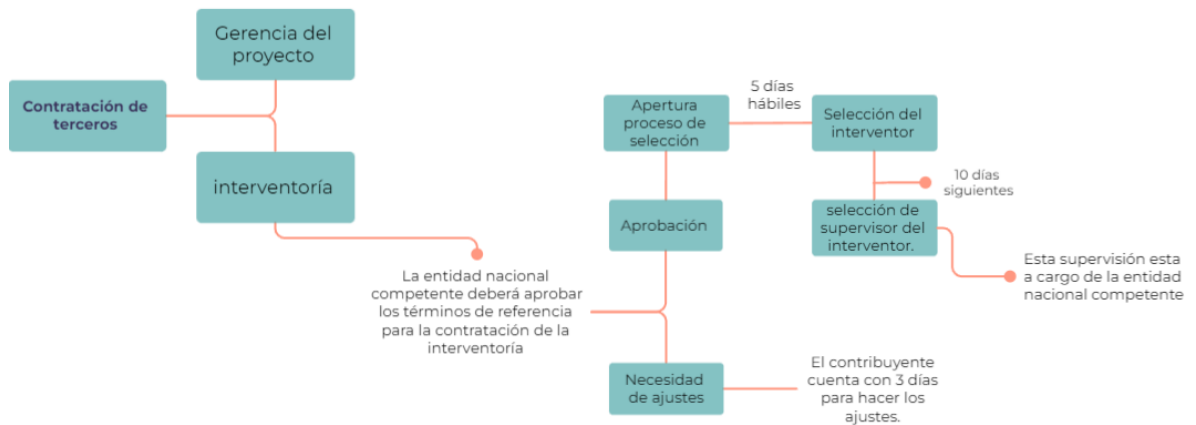


Ilustración 10: Procedimiento para la contratación de terceros en la opción fiduciaria.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Manual Operativo y el Decreto 1625 del 2016.

La gerencia del proyecto¹¹³ será la responsable de "soportar los actos previos que demanda la preparación y contratación de los demás terceros, así como la administración de la ejecución y construcción de la obra, garantizando su desarrollo conforme con lo registrado en el Banco de Proyectos"¹¹⁴ en el SUIFP y en el cronograma aprobado por la entidad competente.

Más específicamente, el Manual Operativo de Obras por Impuestos¹¹⁵ enuncia las funciones de la gerencia del proyecto dentro de las cuales se destaca, coordinar, garantizar, apoyar y administrar cada una de las actividades precontractuales y contractuales de la iniciativa, adoptar las medidas financieras operacionales y administrativas que garanticen su ejecución y todas las demás actividades tendientes a la entrega, cierre y liquidación de la obra.

Adicionalmente, el artículo 1.6.5.3.4.9 del Decreto 1625 del 2016¹¹⁶ establece que una vez se celebre el contrato de gerencia del proyecto, se deberán constituir a favor de la entidad

¹¹³ El artículo 1.6.5.3.4.7. establece que dentro de los 10 días siguientes a la aprobación del cronograma, se deberá dar apertura al proceso de selección de la gerencia del proyecto a través de la fiducia mercantil constituida. Así mismo, la gerencia del proyecto podrá ser realizada directamente por la sociedad contribuyente siempre y cuando el objeto social se lo permita.

¹¹⁴ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.3.4.7. Op. Cit.

¹¹⁵ AGENCIA DE RENOVACIÓN DEL TERRITORIO, DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Manual Operativo de Obras por Impuestos*. Op. Cit. P. 51.

¹¹⁶ Decreto 1625 del 2016. Artículo. 1.6.5.3.4.9. Op. Cit.

nacional competente las pólizas necesarias para garantizar la realización técnica del proyecto con posterioridad a la entrega final con una vigencia no inferior a 4 años contados desde esta entrega. Los amparos de estas pólizas deberán ser como mínimo, de estabilidad y calidad de la obra.

Por otro lado, en relación con la contratación de la interventoría de la obra, se advierte que su supervisión estará a cargo de la entidad nacional competente. En ese sentido, dentro del plazo establecido para la presentación del cronograma, “la fiduciaria deberá presentar a consideración de la entidad correspondiente la propuesta de condiciones generales del proceso de selección del contrato de interventoría con los requisitos mínimos exigidos por la entidad nacional competente para el efecto”¹¹⁷ los cuales serán indicados por la misma, dentro de los primeros 3 meses de cada año.

Así mismo, el Manual Operativo de Obras por Impuestos¹¹⁸ advierte cuáles serán las responsabilidades de la interventoría, dentro de las cuales se destacan:

- Suscripción del acta de inicio.
- Asegurar el cumplimiento de las obligaciones contractuales que se desprendan de la obra.
- Seguimiento técnico, financiero, jurídico, contable, entre otros, del proyecto, para lo cual deberá citar las reuniones que sean del caso.
- Enlace entre la entidad nacional competente y el contribuyente.
- Presentar informes mensuales a la entidad nacional competente.
- Vigilar el cumplimiento de los plazos pactados en el cronograma.
- Verificar la veracidad de todos los documentos e información registrados en las plataformas donde se registra el proceso de la obra.

¹¹⁷ Ibid. Artículo 1.6.5.3.4.8.

¹¹⁸ AGENCIA DE RENOVACIÓN DEL TERRITORIO, DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Manual Operativo de Obras por Impuestos*. Op. Cit. P. 52.

Finalmente, para dar inicio a la ejecución del proyecto, el artículo 1.6.5.3.4.10. del Decreto 1625 del 2016¹¹⁹ establece que la fiduciaria deberá convocar al contribuyente, al gerente del proyecto y al interventor a una sesión inicial, la cual deberá llevarse a cabo dentro de los 5 días siguientes a la fecha establecida en el cronograma para la culminación de la etapa de preparación, en la que se verificará el cumplimiento de los requisitos de esta fase.

Se advierte además que en esta reunión a la que deberán asistir como invitados, un representante de la Agencia de Renovación del Territorio y un supervisor designado por la entidad nacional competente, se deberán verificar las fechas relacionadas con la etapa de ejecución¹²⁰ y una vez se dé cumplimiento a la totalidad de los requisitos aquí descritos en la etapa de preparación, la gerencia y la interventoría del proyecto procederán a suscribir el acta de inicio del proyecto.

v. Etapa de ejecución y entrega del proyecto.

La ejecución y entrega del proyecto es la última etapa del procedimiento para Obras por Impuestos en la Opción Fiducia y se compone de las siguientes fases:

¹¹⁹ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.3.4.10. Op. Cit.

¹²⁰ En caso de requerirse un mayor plazo para la ejecución, este deberá ser otorgado por la entidad nacional competente por lo cual se dejará constancia en el acta de inicio del proyecto. Adicionalmente la modificación debe ser ajustada en el SUIFP.

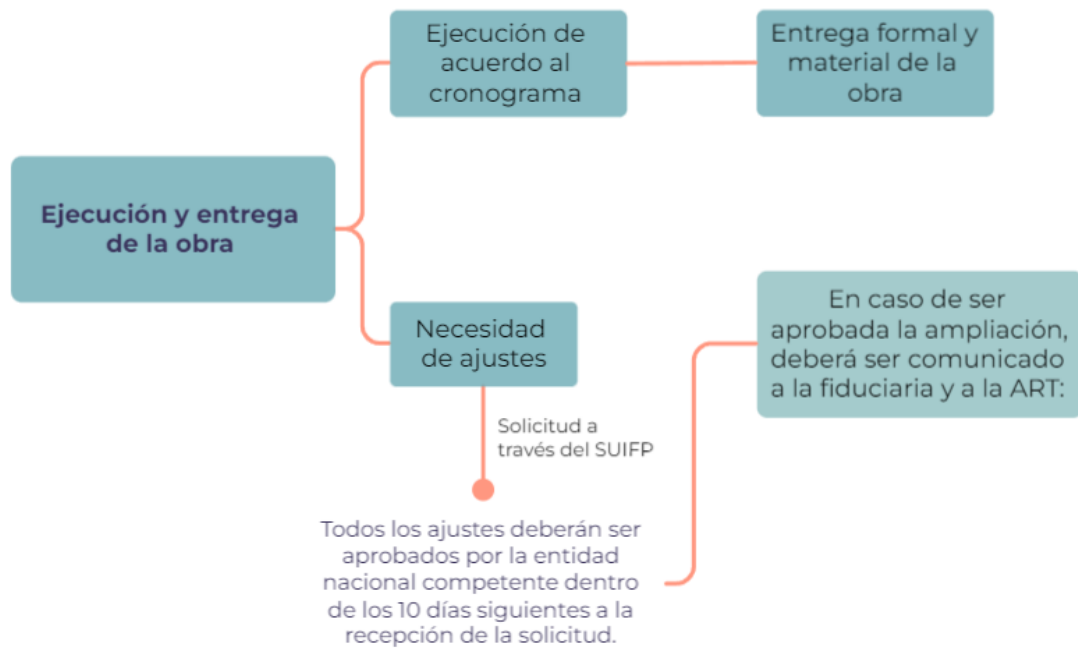


Ilustración 11: Ejecución y entrega de la obra.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Manual Operativo y el Decreto 1625 del 2016.

Esta etapa de ejecución que consagra la norma a partir del artículo 1.6.5.3.5.1. del Decreto 1625 del 2016¹²¹ inicia con la suscripción del acta de inicio por parte de la gerencia y la interventoría del proyecto y termina el día en que se realice la entrega formal y material de la obra a la entidad nacional correspondiente para lo cual se deberá adjuntar el recibo a satisfacción por parte de la interventoría. No obstante, esta etapa también podrá finalizar con la declaración de incumplimiento definitivo de los términos iniciales o sus ampliaciones por parte de la entidad nacional competente.

Durante la ejecución de la obra, pueden ocurrir eventos que afecten el cronograma previsto para la misma. Esta situación fue prevista por el artículo 238 de la Ley 1819 del 2016¹²² e implica que circunstancias de fuerza mayor debidamente probadas por la gerencia del proyecto y avaladas por la interventoría afecten el cumplimiento del cronograma. En tal caso, el contribuyente deberá remitir a través del SUIFP la solicitud de ajuste del cronograma y ampliación del plazo de entrega final para que la autoridad competente revise la

¹²¹ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.3.5.1. Op. Cit.

¹²² Ley 1819 del 2016. Artículo 238. Op. Cit.

procedibilidad de la extensión del plazo. Esta solicitud deberá contener según el artículo 1.6.5.3.5.2. del Decreto 1625 del 2016¹²³:

- Carta suscrita por el representante legal de, manifestando la situación de fuerza mayor que impide el cumplimiento del cronograma.
- Certificado del interventor en el cual se indiquen las razones técnicas, financieras y jurídicas que dan fundamentan la situación.
- Cronograma ajustado.

En contraposición, si se cumplen los términos inicialmente previstos en el cronograma y/o sus ampliaciones, el artículo 1.6.5.3.5.3. del Decreto 1625 del 2016¹²⁴ define que la gerencia del proyecto y el contribuyente realizaran la entrega formal y material de la obra construida para uso y funcionamiento a la entidad nacional competente, además se deberá adjuntar el informe final de la interventoría para que se certifique el recibo a satisfacción.

En todo caso, la obra podrá entregarse una vez esté disponible para su uso y funcionamiento, para lo cual el contribuyente deberá realizar mantenimiento a la misma, si es del caso y además la interventoría deberá expedir el certificado de recibo a satisfacción y realizar la entrega formal a la entidad nacional.

La entidad nacional competente será además la responsable de entregar la obra al municipio, departamento o entidad a quien corresponda y de informar a la DIAN la entrega realizada, adjuntando un certificado que deberá contener:

- La identificación y nombre del contribuyente vinculado al mecanismo.
- La fecha en que el contribuyente entrego la obra totalmente construida y en funcionamiento.
- Valor de la obra.

¹²³ Decreto 1625 del 2016. Artículo 1.6.5.3.5.2 Op. Cit.

¹²⁴ Ibid. Artículo 1.6.5.3.5.3.

- Saldos no ejecutados y rendimientos financieros conforme a la certificación de la fiduciaria.

Por otro lado, puede suceder que se presente el incumplimiento en el término pactado para la entrega final de la obra según el cronograma presentado y sus respectivas ampliaciones. En este caso, se generarán intereses de mora sobre la parte pendiente de ejecución y al tiempo de demora final de la obra, según lo dispuesto por el artículo 1.6.5.4.5. del Decreto 1625 del 2016¹²⁵.

No obstante, el contribuyente que incumpla el término previsto de entrega puede solicitarle a la entidad nacional competente, por una única vez, una solicitud de entrega extemporánea de la obra. “Para ello, deberá adjuntar el informe del interventor con su concepto técnico. La entidad nacional competente, por su parte, dará respuesta a la solicitud dentro de los diez (10) días siguientes a la recepción de la misma. De no aprobarse la entrega extemporánea o incumplirse la misma, se configurará una de las causales para la declaratoria del incumplimiento definitivo”¹²⁶.

El incumplimiento aquí descrito podrá tener la calidad de definitivo o parcial, por lo que vale la pena resaltar que, aunque se declare el incumplimiento definitivo, puede haber una extinción parcial de la obligación de acuerdo con la porción de la obra entregada, en cuyo caso habrá que verificar la modalidad de pago con la que se vinculó el contribuyente según lo estipulado por el artículo 1.6.5.4.12 y siguientes del Decreto 1625 del 2016¹²⁷.

II.5. Opción convenio – Ley 2010 del 2019.

El segundo momento más importante en el desarrollo normativo del mecanismo Obras por Impuestos es la expedición de la Ley 2010 del 2019¹²⁸ denominada Ley de Financiamiento, en la cual, se inserta al ordenamiento jurídico la opción convenio, adicionando el artículo 800-1 al Estatuto tributario en los siguientes términos:

¹²⁵ Ibid. Artículo 1.6.5.4.5.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ Ibid. Artículo 1.6.5.4.12. y siguientes.

¹²⁸ Ley 2010 del 2019. Artículo 79. Op. Cit.

ARTÍCULO 79. Adiciónese el artículo 800-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 800-1. Obras por impuestos. Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, en los términos previstos en la presente disposición. Los compromisos de inversión adquiridos en estos convenios no podrán superar el treinta por ciento (30%) del patrimonio contable del contribuyente, para lo cual se tendrá en cuenta el patrimonio del año inmediatamente anterior a la suscripción de los mismos. En caso de que los aspirantes no hayan tenido ingresos en el año inmediatamente anterior por encontrarse en período improductivo, la Agencia de Renovación del Territorio (ART) podrá autorizar la realización de los proyectos a los que se refiere la presente disposición, 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.

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac), 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 y las demás que defina el manual operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. Los proyectos a financiar podrán comprender las obras, servicios y erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preoperación, ejecución, operación, mantenimiento e interventoría, en los términos establecidos por el manual operativo de Obras por Impuestos, según el caso. También podrán ser considerados proyectos en jurisdicciones que sin estar localizadas en las Zomac, de acuerdo con el concepto de la Agencia de Renovación del Territorio, resulten estratégicos para la reactivación económica y/o social de las Zomac o algunas de ellas.

Para este fin, la Agencia de Renovación del Territorio (ART) deberá llevar actualizada una lista de iniciativas susceptibles de contar con viabilidad técnica y presupuestal para conformar el banco de proyectos a realizar en los diferentes municipios definidos como Zomac, que contribuyan a la disminución de las brechas de inequidad y la renovación territorial de estas zonas, su reactivación económica, social y su fortalecimiento institucional, y que puedan ser ejecutados con los recursos provenientes de la forma de pago que se establece en el presente artículo. El contribuyente podrá proponer iniciativas distintas a las publicadas por la Agencia de Renovación del Territorio (ART), las cuales deberán ser presentadas a esta Agencia y cumplir los requisitos necesarios para la viabilidad sectorial y aprobación del Departamento Nacional de Planeación (DNP).

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

1. Manifestación de interés por parte del contribuyente. En cualquier momento, el contribuyente que pretenda optar por el mecanismo previsto en la presente disposición, podrá seleccionar de la lista de iniciativas o del banco de proyectos publicado por la ART, una o más iniciativas o proyectos, para lo cual deberá contar con la aprobación de su junta directiva o del órgano que haga sus veces y manifestarlo mediante escrito dirigido a la ART y a la Entidad Nacional Competente del sector del proyecto a desarrollar. En la misma manifestación deberá informar desde qué etapa de estructuración va a desarrollar el proyecto y los gastos de pre-inversión y mantenimiento, en el caso de requerirse, adjuntando una propuesta de costos de estas etapas, así como la actualización y posibles ajustes al proyecto. En los casos en que el contribuyente haya propuesto un proyecto, este tendrá prioridad para la ejecución del mismo siempre que cumpla con todos los requisitos previstos en la presente disposición, a menos que un tercero ofrezca mejores condiciones para su realización, en cuyo caso, la ART y la Entidad Nacional Competente realizarán la valoración de las propuestas e informarán los resultados a los contribuyentes.

2. Estructuración de iniciativas por parte del Contribuyente. En los casos en que el contribuyente haya manifestado el interés de estructurar una iniciativa, 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.

3. Viabilización de iniciativas. Posterior a la manifestación del interés por parte del contribuyente sobre una o más iniciativas, la Entidad Nacional Competente y el Departamento Nacional de Planeación (DNP) realizarán los trámites necesarios para emitir los conceptos de viabilidad del o los proyectos conforme con la normatividad vigente.

4. Aprobación para la suscripción del convenio. Emitidos los conceptos de viabilidad del proyecto, la ART aprobará mediante acto administrativo la suscripción del convenio para la ejecución del proyecto, contra el cual no procederá recurso alguno.

5. Suscripción del convenio. Posterior a la aprobación por parte de la ART, la Entidad Nacional competente procederá a la suscripción del convenio con el contribuyente, para la ejecución del proyecto. Por medio de dicho convenio, el contribuyente se comprometerá a desarrollar el proyecto 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. En los casos en que la ejecución del proyecto sea superior a un (1) año, el convenio podrá prever el pago contra la entrega de los hitos que se establezcan en el mismo. El convenio estará regido por el régimen aquí previsto y en su defecto por las normas de derecho privado.

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

a) Interventoría. La Entidad Nacional Competente determinará los casos en los que se requiera la contratación de una interventoría sobre el bien o servicio, cuyo valor deberá estar incluido dentro del costo del proyecto, caso en el cual deberá ser seleccionada y contratada por la Entidad Nacional Competente. Los pagos de la interventoría los realizará el contratista conforme con lo pactado en el convenio de obras por impuestos.

b) Supervisión. La Entidad Nacional Competente realizará la supervisión del convenio de obras por impuestos y del contrato de interventoría.

c) Garantías. La Entidad Nacional Competente deberá establecer la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, la estabilidad de la obra o calidad y correcto funcionamiento de los bienes según corresponda.

El contratista deberá constituir las garantías exigidas para la ejecución del proyecto, en caso de realizarlo directamente, o deberá exigirles a los terceros dichas garantías en los términos definidos en el convenio. En todo caso, las garantías constituidas deben ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente. Tratándose de pólizas, las mismas no expirarán por falta de pago o por revocatoria unilateral y deberán ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente al proyecto de inversión.

d) Naturaleza de los recursos para la ejecución del proyecto. Los contribuyentes realizarán los proyectos con recursos propios, cuyo tratamiento corresponderá a la naturaleza jurídica del contribuyente.

e) Subcontratos. En caso que el contribuyente deba subcontratar con terceros para la realización del proyecto, a dichos contratos les será aplicable el régimen de contratación correspondiente a la naturaleza jurídica del contribuyente y no vincularán a las entidades públicas que suscriban el convenio principal.

f) Condiciones del convenio y de los subcontratos. El convenio y los subcontratos que deba suscribir el contribuyente para la ejecución del mismo deberán ser realizados a precios de mercado. El reglamento establecerá las condiciones bajo las cuales se dará cumplimiento a la presente disposición, así como los casos que exijan la contratación de una gerencia de proyecto.

En caso de que los subcontratos sean celebrados con vinculados económicos del suscriptor, el respectivo convenio señalará las condiciones bajo las cuales se garantizará la transparencia en la ejecución y la definición de los costos del proyecto.

g) Ejecución directa por parte del contribuyente. En caso de que el mismo contribuyente desarrolle el proyecto, los bienes y servicios que incorpore serán valorados a precios de mercado, de acuerdo con lo previsto en el literal anterior.

h) Tratamiento tributario y contable de los convenios celebrados. Los convenios celebrados de acuerdo con lo previsto en la presente disposición, tendrán el tratamiento tributario y contable que les corresponda según su naturaleza y las normas que resulten aplicables. En tal medida, 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. Sin perjuicio de lo anterior, los convenios no estarán sometidos a retención y/o autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

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

i. Modificaciones y adiciones. 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). El convenio preverá, además, los efectos de los eventos eximentes de responsabilidad, así como la matriz de riesgos del convenio.

El convenio desarrollará los efectos de los eximentes de responsabilidad de fuerza mayor y caso fortuito. El Gobierno nacional establecerá el procedimiento para su declaratoria.

j) Cesiones. Los convenios de obras por impuestos podrán ser cedidos previa la aprobación de la Entidad Nacional Competente.

k) Incumplimiento. 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.

l) Régimen jurídico aplicable y solución de controversias contractuales. Los convenios celebrados de conformidad con la presente disposición se registrarán por las normas de derecho privado. En los convenios podrán incluirse cláusulas compromisorias que se registrarán por lo establecido en la Ley 1563 de 2012 o la que la modifique o sustituya.

m) Publicidad. En un sitio notoriamente visible para el público ubicado en las inmediaciones del proyecto respectivo, el contribuyente deberá colocar una valla publicitaria en la cual 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. La valla deberá mantenerse aún en caso de incumplimiento, durante el tiempo de ejecución del proyecto según el caso y el tiempo adicional que se indique en el convenio.

n) Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). Autorícese al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la emisión de los TRT, los cuales serán usados como contraprestación de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos.

Dichos títulos tendrán la calidad de negociables. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones de los TRT y los requisitos para su emisión.

Los TRT una vez utilizados, computarán dentro de las metas de recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Estos títulos, podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO 1. Las personas jurídicas que tengan deudas por concepto del impuesto sobre la renta, podrán asumir el pago de las mismas a través de los TRT.

PARÁGRAFO 2. El mecanismo previsto en el presente artículo podrá ser usado de manera conjunta por varios contribuyentes para la realización de un mismo proyecto.

PARÁGRAFO 3. El Consejo Superior de Política Económica y Fiscal (CONFIS) aprobará el cupo máximo de aprobación de proyectos, a cargo de los cuales se podrán celebrar los convenios establecidos en la presente regulación.

PARÁGRAFO 4. Los contribuyentes no podrán realizar proyectos a los que se refiere la presente disposición, que correspondan a los que deban ejecutar en virtud de mandato legal, acto administrativo o decisión judicial. Adicional a lo anterior, las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales e hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria, no podrán desarrollar proyectos de infraestructura física que tengan relación de causalidad con su actividad generadora de renta.

PARÁGRAFO 5. La presente disposición será reglamentada, en su integridad, en un término de 6 meses contados a partir de la vigencia de la presente ley.

PARÁGRAFO 6. La referencia al mecanismo de obras por impuestos realizada por el artículo 285 de la Ley 1955 de 2019 entiéndase hecha a este artículo¹²⁹.

De acuerdo con lo anterior, esta opción permite que las personas tanto naturales como jurídicas contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios que hayan tenido ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT, celebren convenios con entidades públicas del nivel nacional para el pago del impuesto a la renta, los cuales no podrán superar el 30% del patrimonio contable del contribuyente¹³⁰.

¹²⁹ Ley 2010 del 2019. Artículo 79. Op. Cit.

¹³⁰ La Agencia de Renovación del Territorio podrá autorizar que personas que no cumplan con estas condiciones igual accedan al mecanismo si se constata la posibilidad de otorgar las garantías suficientes para la ejecución del proyecto.

Inicialmente, la norma establecía que los proyectos de trascendencia económica podrían desarrollarse en las ZOMAC que ya previamente habían sido definidas por la Ley 1819 del 2016 y por el Decreto 1625 del 2016, o en jurisdicciones que, sin ser ZOMAC, resultaran estratégicos para la reactivación económica de las ZOMAC según el criterio de la Agencia de Renovación del Territorio. No obstante, esta priorización geográfica del mecanismo en esta modalidad ha sufrido cambios importantes durante sus 4 vigencias. Posteriormente, el artículo 34 de la Ley de Inversión Social 2155 del 2021, en relación con los territorios en los que se podría invertir, modifica el inciso 2 y 3 del artículo 800-1 del Estatuto tributario y define que:

Accederán a dichos beneficios los territorios que tengan altos índices de pobreza de acuerdo con los parámetros definidos por el Gobierno nacional, los que carezcan, total o parcialmente, de una infraestructura para la provisión de servicios públicos domiciliarios (servicios de energía, acueducto, alcantarillado, gas, entre otros), aquellos que estén localizados en las zonas no interconectadas y las Áreas de Desarrollo Naranja (ADN) definidas en el artículo 179 de la Ley 1955 de 2019.¹³¹

Así mismo, adiciona el parágrafo 7 al artículo 800-1 del Estatuto Tributario y define que el mecanismo también será aplicable a:

Proyectos declarados de importancia nacional que resulten estratégicos para la reactivación económica y/o social de la Nación, así no se encuentren en las jurisdicciones señaladas en el inciso segundo de este artículo, por lo que no requerirán autorización de la ART. Lo anterior solo procederá respecto de aquellos proyectos que cuenten con la aprobación previa del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para lo cual se tendrá en cuenta la certificación del cupo máximo aprobado por el CONFIS (...).¹³²

Finalmente, la reforma tributaria, Ley 2277 del 2022¹³³, modifica mediante su artículo 26 nuevamente el inciso 2 y 3 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario, eliminando los territorios con altos índices de pobreza, los que carezcan de infraestructura para la provisión de servicios públicos, las zonas no interconectadas y las Áreas de desarrollo Naranja ADN y establece que “accederán a dichos beneficios los departamentos que conforman la Amazonia colombiana, que cuenten con una población inferior a ochenta y cinco mil (85.000) habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a treinta y uno (31) de diciembre de 2022”¹³⁴.

¹³¹ Ley 2155 del 2021. Artículo 34. Op. Cit.

¹³² Ley 2155 del 2021. Artículo 34. Op. Cit.

¹³³ Ley 2277 del 2022. Artículo 26. Op. Cit.

¹³⁴ Ibid.

Vale la pena resaltar que el proyecto de decreto publicado el 8 de marzo de 2023 por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para reglamentar aspectos del mecanismo Obras por Impuestos, se plantea modificar los criterios de priorización para la asignación del cupo CONFIS y, además, en relación con los proyectos financiables, propone derogar el parágrafo 7 del artículo 800-1 en lo relativo a los proyectos de importancia nacional, por lo que este podría ser el más reciente cambio en materia.

En consideración, entonces, a los territorios en los que se podrá invertir de acuerdo con todas las actualizaciones normativas es necesario resaltar que la Agencia de Renovación del Territorio seguirá siendo la entidad encargada de llevar actualizado el listado de iniciativas susceptibles de ser financiadas bajo este mecanismo, los cuales estarán relacionados con: (i) agua potable y saneamiento básico, (ii) energía, (iii) salud pública, (iv) educación pública, (v) bienes públicos rurales, (vi) adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, (vii) pagos por servicios ambientales, (viii) tecnologías de la información y las telecomunicaciones, (ix) infraestructura de transporte, (x) infraestructura productiva, (xi) infraestructura cultural o (xii) infraestructura deportiva.

Así mismo, el Manual Operativo de Obras por Impuestos¹³⁵, complementado por el Artículo 800-1 del Estatuto Tributario¹³⁶ y el Decreto 1147 del 2020¹³⁷ definió las entidades competentes para cada tipo de proyecto, para lo cual aplicaran las mismas entidades de la opción fiducia para los proyectos relacionados con saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública e infraestructura de transporte y se adiciona:

- Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y el ministerio de Vivienda para los proyectos relacionados con bienes públicos rurales e infraestructura productiva.
- Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y el Ministerio de Ambiente y Desarrollo sostenible para proyectos relacionados con Adaptación al Cambio Climático, gestión del riesgo y pagos por servicios ambientales.
- Ministerio de Cultura para iniciativas de infraestructura cultural.

¹³⁵ AGENCIA DE RENOVACIÓN DEL TERRITORIO, DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Manual Operativo de Obras por Impuestos*. Op. Cit.

¹³⁶ Decreto 624 de 1989. Artículo 800-1. Op. Cit.

¹³⁷ Decreto 1147 del 2020. Op. Cit.

- Ministerio de Transporte para infraestructura deportiva
- Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para proyectos relacionados con tecnologías de la información y comunicaciones.

Se advierte además que todos estos proyectos deberán ser desarrollados con recursos propios de los contribuyentes y podrán comprender las obras propiamente, servicios, erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preparación, ejecución, mantenimiento e interventoría.

A diferencia de la opción fiducia, la opción convenio implica la suscripción de convenios con entidades públicas para la realización de los proyectos a cambio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), los cuales son negociables y podrán ser utilizados para realizar el pago hasta del 50% del impuesto a la renta o el 100% de las deudas por concepto del mismo impuesto.

No obstante, al igual que en la opción fiducia, el párrafo 4 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario¹³⁸ determinó que los contribuyentes no podrían invertir en proyectos que, en virtud de mandato legal, ya estuvieran obligados a ejecutar. Además “las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales e hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria, no podrán desarrollar proyectos de infraestructura física que tengan relación de causalidad con su actividad generadora de renta”¹³⁹.

II.5.1. Procedimiento para la opción convenio

La implementación y procedimiento de la opción convenio consiste en 3 etapas que se encuentran enunciadas en el Manual Operativo, la Ley 2010 del 2019 y el Decreto 1147 del 2020 que la reglamenta el artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, se identifican las siguientes tres etapas:

¹³⁸ Decreto 624 del 1989. Artículo 800-1. Op. Cit.

¹³⁹ Ibid.



Ilustración 12: Etapas de la opción convenio

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Decreto 1147 del 2020.

En atención a las etapas enunciadas, el contribuyente deberá tener en cuenta los siguientes términos para esta opción, considerando además que la opción convenio tiene dos cortes diferentes en el año:



Ilustración 13: Línea de tiempo opción convenio.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Decreto 1147 del 2020.

i. Conformación de listado de iniciativas y Banco de Proyectos.

Esta etapa está a su vez conformada por dos fases para la presentación, evaluación y posterior registro de las iniciativas en el Banco de Proyectos.

a. Presentación y revisión de iniciativas de inversión en prefactibilidad.

Tal como se ha advertido previamente, los contribuyentes podrán presentar proyectos para que estos sean incluidos en el Banco de Proyectos de la Agencia de Renovación del Territorio mediante la metodología MGA del Departamento Nacional de Planeación soportado por el SUIFP, para lo cual se deberá agotar el procedimiento de prefactibilidad de la iniciativa enunciado ya previamente para la opción fiducia. (Ver ilustración 4: Estructuración, evaluación y registro en el Banco de Proyectos)

b. Estructuración, viabilidad, control posterior y registro de proyectos en factibilidad en el banco de proyectos.

Tal como sucede para la opción fiducia, en esta etapa los proyectos presentados cumplen con la normatividad aplicable y ya han sido previamente evaluados en etapa de prefactibilidad.

En consecuencia, en esta etapa prevista por el artículo 1.6.6.2.3. del Decreto 1147 del 2020, se hace la verificación de los requisitos habilitantes del contribuyente por parte de la Agencia del Territorio, para que posteriormente el proyecto sea analizado en fase de viabilidad por parte de la entidad nacional competente y finalizar con el control posterior por parte del Departamento Nacional de Planeación. (Ver ilustración 4: Estructuración, evaluación y registro en el Banco de Proyectos)

ii. Manifestación de interés para la selección de proyectos, distribución del cupo CONFIS, aprobación y suscripción de convenios.

Esta fase del mecanismo se compone por las siguientes etapas:

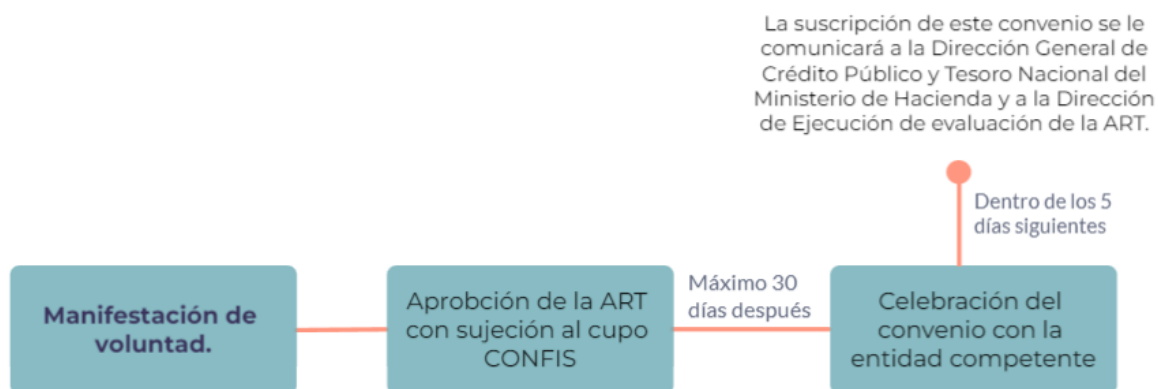


Ilustración 14: Etapa de manifestación de voluntad para vinculación a la opción convenio.

Fuente: Elaboración propia con base en datos del Decreto 1147 del 2020.

La segunda etapa del procedimiento para la opción convenio consiste en la manifestación de los contribuyentes para vincularse a uno o más proyectos en el mecanismo Obras por Impuestos.

El artículo 1.6.6.3.1. del Decreto 1147 del 2020¹⁴⁰ establece que esta solicitud de vinculación deberá hacerse a través de la plataforma dispuesta por la Agencia de Renovación del Territorio para este fin y acompañarse de los siguientes documentos:

1. Certificación de la junta directiva o el órgano que haga sus veces en el que conste la aprobación que tiene el contribuyente para estructurar la iniciativa e incurrir en los gastos correspondientes. En el caso de las personas naturales, deberá acompañarse de una fotocopia de la cédula de ciudadanía y del Registro Único Tributario y en el caso de que la propuesta sea presentada por entidades públicas, se deberá aportar solicitud suscrita por el representante legal, jefe de planeación o quien haga veces.
2. Propuesta de actualización y ajuste al proyecto en caso de ser precedente.

¹⁴⁰ Decreto 1147 de 2020. Artículo 1.6.6.3.1. Op. Cit.

3. Fotocopia de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo anterior al de la presentación de la solicitud.
4. Para el caso de personas jurídicas, se deberá adjuntar certificación del contador público o revisor fiscal en donde se certifique que la vinculación no supera el 30% del patrimonio contable

Para la opción convenio, los proyectos también podrán ser adelantados por varios contribuyentes, caso en el cual deberán cumplir con los requisitos anteriores y además enunciar el porcentaje del aporte al proyecto y de participación para el reconocimiento del título para la Renovación del Territorio.

Sin embargo, para el caso de la opción convenio se admite la posibilidad de que un tercero que no haya participado en la estructuración del proyecto mejore la oferta presentada inicialmente como mínimo en un 20%, caso en el cual, el estructurador del proyecto tendrá derecho a que se le reconozcan los gastos en los que incurrió, según lo dispuesto por el párrafo 3 del artículo 1.6.6.3.1. del Decreto 1147 del 2020¹⁴¹.

Una vez se haya adelantado todo el proceso de prefactibilidad y factibilidad, y el contribuyente cumpla con la totalidad de los requisitos metodológicos y procedimentales, la Agencia de Renovación del Territorio, con sujeción al cupo CONFIS, según el artículo 1.6.6.3.3. del Decreto 1147 del 2020¹⁴², aprobará o denegará la suscripción del convenio del contribuyente mediante acto administrativo que no admite recurso alguno.

Si la suscripción resulta ser aprobada, la fase siguiente es la suscripción del convenio, la cual está contemplada dentro del artículo 1.6.6.3.4. del Decreto 1147 del 2020, el cual establece que “El convenio deberá ser suscrito entre la entidad nacional competente y el contribuyente dentro de los treinta (30) días siguientes a la notificación del acto administrativo de aprobación de la suscripción del convenio al contribuyente. Cuando la entidad nacional competente lo estime procedente, este plazo se podrá prorrogar sin que exceda la mitad del inicialmente previsto”¹⁴³.

Así mismo, la entidad nacional competente, en caso de ser necesario, aprobará los ajustes que deban hacerse al proyecto y además será la encargada definir cuáles son las cláusulas

¹⁴¹ Ibid. Artículo 1.6.6.3.3.

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid. Artículo 1.6.6.3.4.

que se incluirán en la minuta del convenio que, en todo caso, deberá contener aquellas necesarias para la ejecución del contrato, según lo definido por el artículo 1.6.6.3.5. Decreto 1147 del 2020¹⁴⁴.

iii. Ejecución de los proyectos de inversión.

La siguiente gráfica demuestra las etapas que se deben surtir en esta fase del mecanismo:

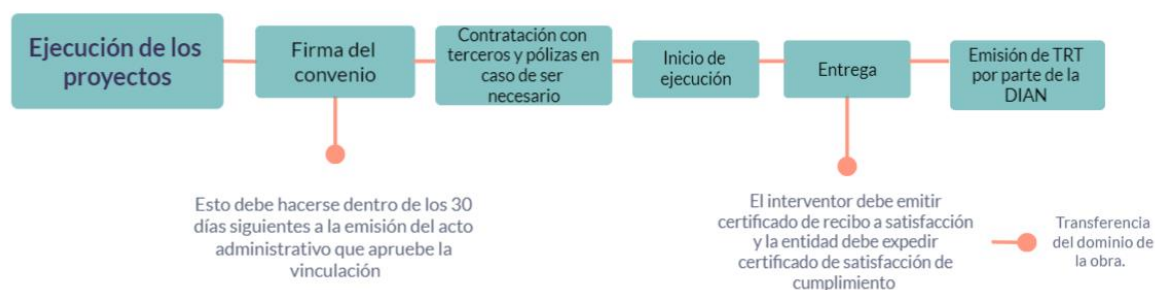


Ilustración 15: Etapa de ejecución de proyecto para la opción convenio.

Fuente: Elaboración propia con base en los datos del Decreto 1147 del 2020.

Esta etapa comienza con la firma del correspondiente convenio y marca el inicio de la ejecución del proyecto a desarrollar, para lo cual es fundamental considerar que será el contribuyente quien asume bajo su cuenta y riesgo cualquier valor, incluido o no en el total que se desprenda del proyecto.

Para el caso de la opción convenio, la necesidad de suscripción del contrato de gerencia será decisión de la entidad nacional competente¹⁴⁵, quien además será la encargada de revisar la documentación remitida que dé cuenta de la experiencia e idoneidad de quien realizará la gerencia. En todo caso, los costos en los que se incurra para contar con la gerencia del

¹⁴⁴ Ibid. Artículo 1.6.6.3.5.

¹⁴⁵ En caso de que no se cuente con gerencia del proyecto, corresponderá al supervisor del convenio verificar el cumplimiento de la ejecución del proyecto según lo dispuesto por el Parágrafo 3 del artículo 1.6.6.3.5. del Decreto 1147 del 2020.

proyecto, “[s]erán incluidos dentro del costo total del proyecto aprobado por la entidad nacional competente”¹⁴⁶

El Manual Operativo¹⁴⁷ describe cuáles serán las funciones de la gerencia, a saber:

- i. Garantizar el cumplimiento del proyecto mediante la gestión y coordinación de sus intervinientes y etapas.
- ii. Administrar los bienes del proyecto en todas las etapas del mismo.
- iii. Tomar las decisiones financieras y administrativas para ejecutar el cronograma registrado en el banco de proyectos.
- iv. Reportar los avances de la obra en el SPI.
- v. Todos los actos tendientes al cierre y liquidación del proyecto.

En relación con la interventoría del proyecto, será también la entidad nacional quien determinará la necesidad de contratar la interventoría para el proyecto y la encargada de seleccionar quien desempeñará esta función; caso en el cual, con la suscripción del convenio, el contribuyente se deberá comprometer a constituir un patrimonio autónomo¹⁴⁸ “cuyo único objeto será la administración de los recursos requeridos para asumir los costos de la interventoría y efectuar los respectivos pagos, en el cual se designe como beneficiaria del respectivo fideicomiso a la entidad nacional competente y se le otorguen facultades para ordenar los pagos a que haya lugar”¹⁴⁹.

El Manual Operativo de Obras por Impuestos¹⁵⁰ definió cuáles serán las funciones que corresponden a la interventoría, dentro de las cuales vale la pena destacar:

¹⁴⁶ Ibid. Artículo 1.6.6.4.1.

¹⁴⁷ AGENCIA DE RENOVACIÓN DEL TERRITORIO, DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Manual Operativo de Obras por Impuestos*. Op. Cit. P. 88.

¹⁴⁸ El valor de la constitución de este patrimonio autónomo, también se incluirá dentro del costo total del proyecto.

¹⁴⁹ Decreto 1147 de 20202. Artículo 1.6.6.4.3. Op. Cit.

¹⁵⁰ AGENCIA DE RENOVACIÓN DEL TERRITORIO, DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Manual Operativo de Obras por Impuestos*. Op. Cit. P. 90.

- La suscripción del acta de inicio.
- Seguimiento técnico, financiero, jurídico y contable para asegurar el cumplimiento de las obligaciones adquiridas con el convenio.
- Presentar informes mensuales a la entidad nacional competente.
- Procurar el enlace y la comunicación entre el contribuyente y la entidad nacional competente.
- Vigilar el cumplimiento de los plazos estipulados en el convenio.

Por otro lado, se deberán contratar las pólizas que garanticen, como mínimo, el cumplimiento del proyecto y la estabilidad y calidad de la obra con posterioridad a la entrega material, para lo cual la entidad competente establecerá el valor asegurado. Se advierte además que el valor de la prima de seguro hará parte de los costos del proyecto.

Una vez finalice la obra, el interventor deberá expedir un certificado de recibo a satisfacción, con lo que se podrá continuar con el cierre del convenio. En este punto, la entidad nacional competente deberá emitir un certificado de satisfacción del cumplimiento de la ejecución del proyecto y se dispondrá a la transferencia del dominio de la obra a la entidad territorial o pública que se beneficie del proyecto.

Así mismo, la entrega a satisfacción de la obra se le deberá comunicar a la DIAN mediante comunicación en la que se informe la identificación del contribuyente, el nombre del proyecto, su valor inicial y final, la fecha de entrega, la certificación de recibo a satisfacción, la fotocopia del documento de aprobación del cupo CONFIS y de la resolución que aprobó la suscripción del convenio, según lo definido por el artículo 1.6.6.4.9. del Decreto 1147 del 2020¹⁵¹.

En contraprestación a la entrega de la obra, el contribuyente solicitará a la DIAN la expedición de los Títulos de Renovación del Territorio – TRT, quien emitirá entonces el acto administrativo en donde se le reconozcan al contribuyente los TRT que correspondan, los cuales podrán ser utilizados para el pago hasta del 50% del impuesto de renta a cargo¹⁵². Se

¹⁵¹ Decreto 1147 de 2020. Artículo 1.6.6.4.9. Op. Cit.

¹⁵² El porcentaje restante deberá ser cancelado por el contribuyente en la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

debe advertir además que según el artículo 1.6.6.5.4. del Decreto 1147 del 2020¹⁵³, los TRT son títulos negociables que tienen una vigencia de 1 año desde su anotación en el Depósito Central de Valores, que adicionalmente pueden circular de manera desmaterializada y, por supuesto, ser utilizados para el pago hasta del 50% del impuesto a la renta y complementarios por su tenedor.

A modo de comentario final respecto del procedimiento de la opción convenio, es necesario puntualizar que el valor anual de los TRT será determinado a partir de la información de los proyectos de inversión que ingresen al mecanismo Obras por Impuestos, reportados por la Agencia de Renovación del Territorio y el Departamento Nacional de Planeación al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

¹⁵³ Decreto 1157 de 2020. Artículo 1.6.6.5.4. Op. Cit.

III. CAPÍTULO 3: BALANCE DEL MECANISMO A PARTIR DE SU CONSAGRACIÓN NORMATIVA.

III.1. Introducción.

Una vez se ha analizado el mecanismo de Obras por Impuestos en cuanto a su regulación, características y procedimiento, será necesario puntualizar algunos elementos relevantes que se desprenden de la manera en cómo ha funcionado el mecanismo durante sus 4 vigencias a partir de su consagración normativa con el artículo 238 de la Ley 1819 del 2016. Es por eso que en el presente capítulo se realizará, en primer lugar, un análisis de las autoridades y entidades involucradas en el mecanismo con el fin de ofrecer una contextualización sobre algunos de los actores por parte del Estado que intervienen en Obras por Impuestos para posteriormente hacer un análisis de las oportunidades de mejora que se encuentran. Por otro lado, es importante hacer un acercamiento a algunos de los retos normativos a los que se enfrenta el mecanismo una vez se han analizado la gran mayoría de disposiciones que lo regulan. Esto con la finalidad de proponer una serie de estrategias que podrán implementarse en virtud de mejorar el mecanismo y adecuarlo cada vez más como una verdadera estrategia para la consecución de la paz, la disminución de la pobreza y la desigualdad.

III.2. Autoridades y entidades involucradas en el mecanismo.

III.2.1. Agencia de Renovación del Territorio.

La Agencia de Renovación del Territorio es una agencia estatal de naturaleza especial, del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del orden Nacional, la cual posee personería jurídica, patrimonio propio y autoridad administrativa, técnica y financiera adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, la cual se estableció mediante el Decreto 2366 del 2015.

El artículo 3 del decreto citado establece que:

La Agencia para la Renovación del Territorio tiene por objeto coordinar la intervención de las entidades nacionales y territoriales en las zonas rurales afectadas por el conflicto

priorizadas por el Gobierno nacional, a través de la ejecución de planes y proyectos para la renovación territorial de estas zonas, que permitan su reactivación económica, social y su fortalecimiento institucional, para que se integren de manera sostenible al desarrollo del país¹⁵⁴.

De cara al mecanismo Obras por Impuestos, la Agencia de Renovación del Territorio cumple en términos generales la función principal de mantener el Banco de Proyectos actualizado y de distribuir el cupo CONFIS (previo visto bueno del Departamento nacional de Planeación) entre otras funciones que se evidencian en cada etapa del mecanismo.

De manera puntual, las funciones de la Agencia de Renovación del Territorio de cara al procedimiento del mecanismo pueden resumirse en:

- Mantener actualizado y publicado el Banco de Proyectos para ambas opciones de inversión.
- Efectuar la revisión de iniciativas presentadas por los contribuyentes o por las demás entidades para la etapa de prefactibilidad y factibilidad.
- Mantener actualizado el Manual Operativo de Obras por Impuestos en conjunto con el Departamento Nacional de Planeación.
- Recibir y revisar las solicitudes de vinculación de los contribuyentes para lo cual deberá contar con un sistema en línea.
- Será la encargada de verificar que los contribuyentes cumplan con las condiciones y requisitos habilitantes para vincularse al mecanismo.
- Seleccionar los proyectos para vincularse al mecanismo por medio del acto administrativo correspondiente, siempre con sujeción al cupo CONFIS.
- Asignar los usuarios del contribuyente en el SUIFP.

¹⁵⁴ Decreto 2366 de 2015. *Por el cual se crea la Agencia de Renovación del Territorio, ART, se determina su objeto y estructura.* 7 de diciembre de 2015.

III.2.2. Departamento Nacional de Planeación.

Por otro lado, se hace alusión en reiteradas ocasiones al Departamento Nacional de Planeación el cual es un Departamento Administrativo perteneciente a la Rama Ejecutiva que depende directamente de la Presidencia de la República, encargada de “la implantación de una visión estratégica del país en los campos social, económico y ambiental, a través del diseño, la orientación y evaluación de las políticas públicas colombianas, el manejo y asignación de la inversión pública y la concreción de las mismas en planes, programas y proyectos del Gobierno”¹⁵⁵ .

Adicionalmente, es la autoridad nacional a cargo de la planeación y responsable de la articulación y administración de los sistemas de información unificada sobre la inversión pública; elementos que resultan claves para la implementación de la alternativa Obras por Impuestos de acuerdo las funciones que se le asignan en cada etapa del procedimiento. De cara al procedimiento para el mecanismo Obras por Impuestos, el Departamento Nacional de Planeación se encarga de:

- Mantener actualizadas las metodologías para el registro y seguimiento de los proyectos formulados y estructurados.
- Realizar el control posterior de los proyectos en etapa de factibilidad, una vez se cuenta con el visto bueno de la Agencia de Renovación del Territorio y de la entidad nacional competente.
- Mantener actualizado en cooperación con la Agencia de Renovación del Territorio el Manual Operativo de Obras por Impuestos.

III.2.3. Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales.

¹⁵⁵ DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. *Acerca de la entidad*. Disponible en: <https://www.dnp.gov.co/DNP/Paginas/acerca-de-la-entidad.aspx>

La DIAN es una unidad administrativa especial de orden nacional adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹⁵⁶, la cual tiene como función principal

Coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias, los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad¹⁵⁷.

En relación con el mecanismo Obras por Impuestos, la DIAN cumple la función de certificar, previa solicitud de los demás actores, que los contribuyentes cumplan con las exigencias y condiciones fiscales del mecanismo. Por otro lado, también es la encargada de recibir por parte de la entidad nacional competente, la certificación de la entrega de la obra para la cancelación del impuesto a la renta y complementarios en el caso de la opción fiducia y de expedir los Títulos para la renovación del Territorio para la opción convenio.

III.2.4.El Consejo Superior de Política Fiscal

Este es un cuerpo colegiado adscrito al Ministerio de Hacienda y crédito público, presidido por el Director del Departamento Administrativo de Planeación Nacional, el Consejero Económico de la Presidencia de la República, Viceministros de Hacienda, directores de la Dirección General de Tesoro Nacional y Crédito público y de Impuestos y Aduanas que se encarga de dirigir la Política fiscal y coordinar el sistema presupuestal.

En relación con el mecanismo Obras por Impuestos, se debe puntualizar que “en virtud de lo dispuesto por el parágrafo 4 del artículo 238 de la Ley 1819 de 20161, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público somete a consideración del Consejo Superior de Política Económica y Fiscal – CONFIS, la solicitud de aprobación de un cupo máximo de aprobación

¹⁵⁶ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *La entidad*. Disponible en: <https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Paginas/Presentacion.aspx>

¹⁵⁷ Ibid.

de proyectos para ser financiados por el mecanismo de Obras por Impuestos”¹⁵⁸ por lo que el Consejo Superior de Política Fiscal será el responsable de determinar anualmente, el monto máximo que podrá destinarse a realización de proyectos mediante Obras por Impuestos.

III.2.5. Ministerios y entidades nacionales competentes.

Inicialmente debe destacarse la función que desempeña el Ministerio de Hacienda y Crédito Público siendo la entidad encargada de coordinar la política macroeconómica del país; ejecutar y formular la política fiscal, gestionar los recursos públicos desde la perspectiva presupuestal y financiera, “con el fin de propiciar las condiciones para el crecimiento económico sostenible, y la estabilidad y solidez de la economía y del sistema financiero; en pro del fortalecimiento de las instituciones, el apoyo a la descentralización y el bienestar social de los ciudadanos”¹⁵⁹.

Adicionalmente, de cara al mecanismo Obras por Impuestos, se debe puntualizar la labor que cumplen cada uno de los demás ministerios y entidades competentes para el desarrollo y ejecución de las iniciativas, es decir, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, los ministerios de Minas y Energía, Salud y Protección Social, Educación Nacional, Vivienda, Ciudad y Desarrollo, Cultura, Deporte, Tecnología de la Información y las comunicaciones, Transporte, Agricultura y Desarrollo Rural y el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Dentro de las funciones específicas de las entidades nacionales competentes se debe destacar:

- Previa solicitud de la Agencia de Renovación del Territorio, manifestarse sobre la pertinencia de los proyectos presentados en la etapa de prefactibilidad y definir la necesidad de contar con estudios o diseños adicionales.

¹⁵⁸ MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. *Solicitud de aprobación del cupo máximo de aprobación de proyectos para ser financiados por el mecanismo de obras por impuestos en el año 2020*, Disponible en: https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-161656%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased#:~:text=Se%20trata%20de%20una%20herramienta,l a%20participaci%C3%B3n%20del%20sector%20privado.

¹⁵⁹ MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO. *Misión y visión*. Disponible en: https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/portal/AcercaDelMinisterio/pages_misinyvisin

- Avalar el presupuesto presentado por el contribuyente en la etapa de prefactibilidad de los proyectos respecto de los costos de los estudios y diseños realizados.
- En la etapa de estructuración, evaluación y registro en el Banco de Proyectos, son las entidades encargadas de analizar la viabilidad sectorial de los proyectos.
- Las entidades nacionales competentes serán las encargadas además de aprobar el cronograma presentado por el contribuyente para el caso de la Opción Fiducia o los ajustes que deban hacerse a los proyectos en cualquiera de las dos modalidades del mecanismo.
- Aprobar los términos de referencia para la contratación de la interventoría del proyecto en el caso de la opción fiducia y la supervisión de la misma.
- Para el caso de la opción fiducia, deberá recibir materialmente la obra por parte del contribuyente e informar a la DIAN sobre esta entrega. Adicionalmente, es la entidad la que se encargará de entregar la obra terminada al departamento, municipio o región correspondiente.
- En el caso de la opción convenio, el contribuyente celebrará el convenio para el proyecto directamente con la entidad nacional competente, quien definirá las cláusulas que se deberán incluir en el mismo, con la finalidad de asegurar la ejecución de la obra. En este caso, la entidad podrá determinar la necesidad de contar con una gerencia de proyecto y determinará la idoneidad y experiencia de quienes se postulan para este rol.
- Determinará la necesidad de contar con una interventoría del proyecto en el caso de la opción convenio y será quien seleccione y suscriba el acuerdo con la misma.
- Autorizar la cesión del convenio para la opción convenio.
- Emitir el certificado de entrega a satisfacción de la obra para la opción convenio y entregar la obra a la entidad, departamento, municipio o región que corresponda.

Una vez se han analizado las funciones puntuales de las entidades nacionales competentes, es posible concluir que estas desempeñan un papel fundamental en la etapa del desarrollo de las obras vinculadas a Obras por Impuestos, por lo que su rol debe propender cada vez en

mayor medida a la adecuación de las iniciativas a las necesidades reales de cada uno de los municipios y regiones en los que el mecanismo invierte.

Lo anterior significa que cada entidad nacional competente, como actor focalizado para los proyectos vinculados a Obras por Impuestos deberá procurar que las iniciativas a desarrollar se encuentren debidamente planificadas y estructuradas en relación con los territorios en donde se despliegan y que, de manera puntual, estas cumplan con los fines para los cuales fueron ideadas.

III.3. Balance normativo del mecanismo.

Una de las mayores dificultades a las que se enfrenta el mecanismo en la actualidad es precisamente la dificultad que representa para los contribuyentes el cabal entendimiento de la institución producto de la gran cantidad de leyes y decretos que se han expedido en materia. Desde el año 2017, 4 Leyes han modificado o adicionado elementos al mecanismo y se han expedido alrededor de 6 Decretos en los cuales se reglamentan aspectos esenciales y procedimentales para vincularse a Obras por Impuestos. Esto implica que el contribuyente debe hacer un estudio detallado de todo este desarrollo normativo, siendo lo suficiente minucioso para identificar las condiciones que aplican para la opción a la que desea vincularse y las consecuencias que se derivan de cada una.

Esta condición podría dificultarse si se considera que una misma situación puede encontrarse en varias disposiciones normativas distintas, sin existir un solo texto unificado en donde el contribuyente pueda, de manera permanente, consultar la normativa vigente y el procedimiento aplicable a la opción a la que desea vincularse, pues aunque el Manual Operativo debería cumplir esta función, se ha advertido que la rapidez con la que se expiden modificaciones imposibilita su actualización permanente.

En consecuencia, los contribuyentes se enfrentan al reto de identificar cual de todas las disposiciones normativas se encuentran vigentes y aplicarán para el caso en concreto. Así por ejemplo, el inciso 2 y 3 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario respecto de los territorios en donde podrá invertirse ha sido modificado en 2 ocasiones por la Ley 2155 del 2021 y la 2277 del 2022, de lo que se deriva que un mismo asunto ha experimentado modificaciones en dos disposiciones distintas en un lapso aproximado de 1 año.

De lo anterior se concluye entonces que las condiciones de aplicabilidad del mecanismo Obras por Impuestos son un elemento que podría estar sometido a algunos cambios, en virtud de mejorar constantemente su capacidad para adecuarse a las necesidades de los involucrados y lograr así el mayor beneficio para todos. No obstante, tal como se ha advertido, la gran mayoría de elementos esenciales para su aplicación se encuentran contenidos en Decretos, lo que dificulta que las modificaciones se hagan sobre elementos realmente trascendentales.

Para un mejor entendimiento de esta situación se debe tener en cuenta la relación que existe entre los Decretos y la Leyes. En ese sentido, Manuel Quinche establece que la distinción normativa entre la ley y sus reglamentos es el claro reflejo del principio de división de poderes: “[e]l órgano legislativo (el Congreso de la República) es el creador de la ley, de la norma legal, sede de la deliberación y el debate, mientras que el órgano ejecutivo (Presidente de la República) es el titular de la función administrativa, de simple desarrollo y aplicación de la ley, pero no de creación legal”¹⁶⁰. Es decir que, en virtud del principio democrático, los decretos se deben someter al tenor de la ley.

En consecuencia, modificar el marco legal de Obras por Impuestos principalmente mediante decretos, como ha venido sucediendo desde el 2016, además de ser profundamente desfavorable para los contribuyentes que desean vincularse, dificulta que el mecanismo y su procedimiento pueda ser verdaderamente adecuado a la realidad. Adicionalmente, la situación anterior se agrava cuando se considera que la totalidad de la normativa de orden legal que ha regulado el mecanismo se enmarca en reformas tributarias o leyes para incentivar el crecimiento económico, y que no existe una ley que aborde el mecanismo exclusivamente.

En consideración a lo anterior y una vez se han analizado algunas de las dificultades normativas del mecanismo, se propone la creación de una ley exclusiva para Obras por Impuestos que unifique la totalidad de las disposiciones legales relacionadas con esta alternativa, lo cual cumple con varios objetivos:

- Poseer una fuente de consulta para todos los involucrados que incluya la determinación de las dos opciones que actualmente existen para Obras por Impuestos. Esto le permitiría a los involucrados realizar un análisis completo de los elementos esenciales del mecanismo y poder así seleccionar la alternativa que más se adecue a sus necesidades y condiciones.

¹⁶⁰ QUINCHE, RAMIREZ, M. F. (2010). *Derecho constitucional colombiano de la Carta de 1991 y sus reformas*. (7ª ed.). Editorial Temis. P. 508.

- Contar con una ley que contenga el mecanismo, expandiría el rango dentro del cual esta alternativa y sus condiciones puedan ser modificadas. Adicionalmente, en consideración al principio democrático, permitiría que las modificaciones que se realizan la norma, realmente se adecuen a las necesidades de los involucrados y no exclusivamente a la voluntad del presidente de la República.

- Representaría mayor facilidad para la Agencia de Renovación del Territorio y el Departamento Nacional de Planeación de cumplir con su obligación de mantener el Manual Operativo de Obras por Impuestos actualizado.

En conclusión, la extensa cantidad de normas que han regulado Obras por Impuestos desde su consagración en el 2016 ha dificultado la aplicación del mecanismo de cara a los contribuyentes, no solo por la cantidad de fuentes que deben consultarse con el fin de comprender la alternativa, sino por la dificultad que representa estar en constante actualización de los términos del mecanismo y de las condiciones aplicables para cada una de las opciones. Es por eso que, en virtud de protección del principio democrático y de la idónea adaptación de la norma a la realidad de su aplicación, sería ideal contar con una ley que unifique todo el desarrollo que se ha dado hasta el momento del mecanismo de Obras por Impuestos.

IV. CAPÍTULO 4: CONCLUSIONES.

De acuerdo con todo el desarrollo anterior, Colombia se ha destacado a lo largo de la historia por ser un país de grandes problemáticas sociales, altos índices de desigualdad, pobreza y vulnerabilidad a la que se encuentran sometidos algunos de sus ciudadanos, quienes además se encuentran ubicados en los territorios más alejados del centro del país. Estas regiones concuerdan además con aquellas donde la defensa contra la insurgencia se ha dificultado como consecuencia de la poca o nula presencia del Estado, dando como resultado, regiones profundamente olvidadas y, sobre todo, enormemente afectadas por las nefastas consecuencias del conflicto armado.

Es por eso que las mesas de negociación para la paz y el posterior Acuerdo Final al que se llegó con las FARC-EP, se estimó que la consecución de la paz en Colombia ineludiblemente debía considerar la ruralidad colombiana como un espacio históricamente olvidado y a sus ciudadanos como personas a quienes constantemente se les había condenado al olvido y a la miseria. Se consideró entonces que la paz no podía concebirse sin priorizar a estos territorios como una estrategia para combatir las causas estructurales que habían originado e incluso impulsado en varias ocasiones el conflicto armado en el país, por lo que en el punto 1 del Acuerdo, se plantea una Reforma Rural Integral mediante la cual se establecieran algunos de los instrumentos jurídicos para intervenir urgentemente en estas regiones. En ese sentido, se crean los planes nacionales enfocados en zonas rurales y los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial los cuales pretenden la formulación de estrategias para erradicar en la mayor medida posible la pobreza del país y mejorar la calidad de vida de la población rural.

Bajo esa lógica, se implementa el mecanismo Obras por Impuestos que ya había sido previamente utilizado por Perú para el mejoramiento de la infraestructura del país, por medio del cual los contribuyentes podrían destinar hasta el 50% del impuesto a la renta en el desarrollo de proyectos que tengan trascendencia social. De lo anterior se deriva que la Ley 1819 del 2016 en su artículo 238 consagrara inicialmente el mecanismo bajo una modalidad que después fue bautizada ‘opción fiducia’ dada la necesidad de contar con un vehículo fiduciario para la ejecución de las obras, cuya reglamentación puede ser consultada en el Decreto 1625 del 2016.

Posteriormente, la Ley de financiamiento 2010 del 2019, reglamentado por el Decreto 1147 del 2020, establece la posibilidad de vincularse a una segunda modalidad de Obras por Impuestos denominada ‘opción convenio’ en la cual los contribuyentes podrían celebrar un convenio directamente con las entidades correspondientes para el desarrollo del mecanismo a cambio de la adquisición de Títulos para la Renovación del Territorio que podrán usarse

para el pago del impuesto a la renta y complementarios. Sin embargo, las condiciones de Obras por Impuestos han sido modificadas en múltiples ocasiones por medio algunas leyes y decretos que han regulado especialmente los criterios de priorización para la asignación del cupo CONFIS y la determinación de los territorios en los cuales se podría invertir en un corto lapso de 5 años de vigencia del mecanismo

Esta situación de cambio constante de la norma podría generar una condición de confusión general de los actores que intervienen en el mecanismo, por lo que en el presente proyecto se propone la necesidad de contar con una sola ley que regule todos los aspectos de las Obras por Impuestos, o a lo sumo, reducir en la mayor medida posible, la multiplicidad de disposiciones normativas que lo regulan con el fin de facilitar su entendimiento e incentivar cada vez más su uso. Lo anterior, podría asegurar que este mecanismo de Obras por Impuestos logre su cometido de disminuir las brechas de desigualdad y la extrema condición de pobreza de algunas regiones, posicionándolo así, como una verdadera estrategia para la cooperación de todos los actores de la sociedad en virtud del desarrollo conjunto del país y sobre todo para la tan anhelada paz en Colombia por medio de la erradicación de las condiciones que han permitido el conflicto armado.

V. ANEXO.

Obras por Impuestos en Colombia

Una alternativa para la disminución de las brechas de desigualdad en el país.

¿Qué es?

Es un mecanismo introducido por el artículo 238 de la Ley 1819 del 2016, por medio del cual, los contribuyentes que en el año o periodo gravable obtengan ingresos brutos o iguales a 33.610 UVT, pueden extinguir hasta el 50% de su obligación de pago del impuesto a la renta y complementarios, mediante el desarrollo de iniciativas que tengan mediante la destinación de los recursos a la inversión de proyectos de trascendencia social en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC.

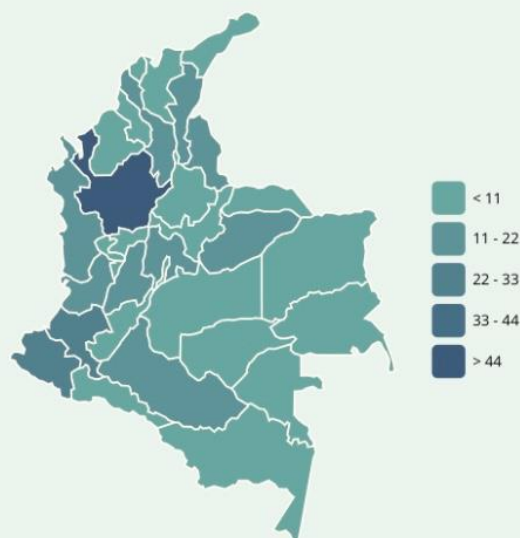
¿Qué son las ZOMAC?

En los términos del artículo 235 de la Ley 1819 del 2016, son el conjunto de municipios considerados como más afectados por el conflicto armado.

Actualmente, existen 344 municipios ZOMAC distribuidos de la siguiente forma:

¿Donde se encuentra regulado?

Desde el 2016, han sido varias las disposiciones que han regulado el asunto. La siguiente línea de tiempo muestra cuáles han sido las disposiciones que han modificado el mecanismo.



Modalidades del mecanismo

Opción fiducia

Regulada por el artículo 238 de la Ley 1819 del 2016 y reglamentada por el Decreto 1625 del 2016.

A esta modalidad se le denominó 'opción fiducia' por la necesidad de contar con un vehículo fiduciario para el desarrollo de los proyectos a financiar.

El procedimiento para optar por esta opción se divide en 5 etapas:

- 1 Presentación y revisión de medidas.
- 2 Estructuración, evaluación y registro en el Banco de Proyectos.
- 3 Selección y solicitud de aprobación de vinculación al mecanismo.
- 4 Ejecución y entrega del proyecto.
- 5 Preparación para ejecución y constitución de fiducia.

Proyectos financiables mediante la opción fiducia.



Opción convenio

Regulada por el artículo 800-del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 2010 del 2019 y reglamentado por la el Decreto 1147 del 2020.

En esta modalidad, el contribuyente celebra el convenio directamente con la entidad nacional competente y una vez finalizado el proyecto, recibe a cambio Títulos para la Renovación del Territorio, que pueden ser utilizados para el pago del impuesto a la renta y complementarios.

El procedimiento para optar por esta opción se divide en 3 etapas:

- 1 Conformación de banco de proyectos.
- 2 Manifestación de interés y aprobación de la suscripción del convenio.
- 3 Ejecución del proyecto y entrega de TRT.

Proyectos financiables mediante la opción convenio.



La selección de los proyectos a desarrollar se hace con sujeción al cupo CONFIS, el cual para el año 2023 es de \$800.000 millones de pesos

Autoridades involucradas en el mecanismo.



Departamento Nacional de Planeación

Es la autoridad encargada de mantener actualizadas las metodologías para el registro y seguimiento de los proyectos formulados y estructurados. Adicionalmente, realiza el control posterior de los proyectos presentados en etapa de factibilidad y mantiene actualizado el Manual Operativo de Obras por Impuestos.



Agencia de Renovación del Territorio.

Interviene en la mayoría de las etapas del mecanismo. Es la entidad encargada de seleccionar los proyectos que se desarrollarán mediante Obras por Impuestos, verificar el cumplimiento de los requisitos habilitantes de los contribuyentes y mantener actualizado el banco de proyectos y el Manual Operativo de Obras por Impuestos, entre otras.



Consejo Superior de Política Fiscal.

Será el responsable de determinar anualmente el monto máximo que podrá destinarse a la realización de proyectos mediante Obras por Impuestos.



Entidades nacionales competentes.

Son cada uno de los ministerios y demás entidades encargadas de la supervisión de los proyectos a desarrollar mediante Obras por Impuestos.



Dentro de estas entidades debe destacarse el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, El Departamento Administrativo para la Prosperidad Nacional y los los ministerios de Minas y Energía, Salud y Protección Social, Educación Nacional, Vivienda, Ciudad y Desarrollo, Cultura, Deporte, TICs, Transporte, Agricultura y Desarrollo Rural y el ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

