

Concepto 288 [003086]
02-03-2026
DIAN

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.
Impuesto sobre las ventas - IVA.

Descriptor: Incentivos tributarios.
Deducciones.
Exclusión de IVA.

Fuentes Formales: [Artículo 255](#) del Estatuto Tributario.
Ley 1715 de 2014.

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. En la solicitud del radicado, el peticionario plantea una serie de interrogantes, los cuales se atenderán cada uno a su turno, agrupados en la manera en que fueron formulados en la petición.

3. Las siguientes preguntas se encuentran relacionadas con la exclusión del impuesto a las ventas - IVA, contemplada en el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, modificado por el artículo 9 de la Ley 2099 de 2021.

3.1. "Durante el trámite de certificación ante la UPME, cuando aún no se cuenta con certificación vigente, ¿cuál es el tratamiento tributario aplicable a la facturación del IVA por los bienes y servicios destinados al proyecto? ¿Existe alguna excepción que permita facturar sin IVA mientras el trámite se encuentra en curso?"

3.1.1. Al respecto, la doctrina de la entidad ha señalado que para la procedencia de la exclusión del IVA a la que se refiere el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, es indispensable contar con la certificación expedida por la Unidad de Planeación Minero-Energética - UPME, como se indicó, entre otros, en el Concepto 017277 int. 2011 del 05 de diciembre de 2025, en el cual se manifestó:

"Para que opere el beneficio otorgado por los artículos 11 y 12 de la Ley 1715 de 2014, el proyecto de generación de energía con FNCE o la acción o medida de GEE debe contar con la certificación de la Unidad de Planeación Minero- Energética (UPME)." (énfasis propio)

3.1.2. Sin perjuicio de lo anterior, el párrafo tercero del artículo 1.3.1.12.24. del Decreto 1625 de 2016 dispone que el inversionista podrá solicitar la devolución del impuesto pagado, cuando la certificación se expida con posterioridad a la importación o la adquisición del bien o servicio objeto de la exclusión del IVA. De esta forma, el Concepto 000673 int. 0063 del 16

de enero de 2026 se refirió a la facturación del IVA cuando aún no se cuenta con la certificación expedida por la UPME, y el procedimiento de devolución del impuesto cuando a ello haya lugar:

“En relación con el beneficio de exclusión del IVA, y teniendo en cuenta que este solo resulta aplicable una vez se obtiene el certificado de la UPME, es posible que, en la práctica, los concesionarios facturen el vehículo incluyendo la totalidad de los impuestos. En estos casos, el IVA pagado puede ser objeto de devolución por concepto de pago de lo no debido.”

De acuerdo con el párrafo 3 del artículo 1.3.1.12.24 del Decreto 1625 de 2016 (Decreto Único Reglamentario en materia tributaria), que reglamenta la exclusión del IVA prevista en el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, el contribuyente podrá solicitar la devolución del impuesto, cumpliendo con los requisitos generales establecidos en los artículos 1.6.1.21.13 y 1.6.1.25.7 del mismo decreto.

La solicitud deberá presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, conforme a lo previsto en el artículo 2536 del Código Civil, es decir, dentro de los cinco (5) años siguientes, contados a partir de la fecha de emisión de la factura de venta, según lo dispuesto en el artículo 1.6.1.21.22 del Decreto 1625 de 2016. La competencia para resolver la solicitud corresponde a la administración tributaria del domicilio del contribuyente.”

3.2.3. Además, se considera oportuno citar el Concepto 002152 int. 143 del 05 de febrero de 2025, que se refirió a la causación y liquidación del IVA en la importación de bienes, cuando la certificación de la UPME se expide con posterioridad a la importación:

“12. Así, se puede concluir lo siguiente:

a. El artículo 1.3.1.12.24. del Decreto 1625 de 2016 establece que se configura pago de lo no debido cuando la certificación de la UPME se expida con posterioridad a la importación de conformidad con lo previsto en el artículo 1.6.1.21.27 *ibidem*, en los casos de que trata el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014.

b. En el marco de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 14 del Decreto 1165 de 2019, si al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación, el importador no cuenta con la certificación de la UPME el impuesto sobre las ventas se causa y debe liquidarse y cancelarse con la declaración de importación.

c. En materia aduanera, el aporte de la certificación de la UPME con posterioridad a la nacionalización de la mercancía no se considera pago en exceso, por cuanto no se presentó un error o inconsistencia, al haber liquidado y pagado los tributos aduaneros que en la fecha de la importación estaban vigentes y, por lo tanto, se causaron.

d. El párrafo del artículo 101 del Decreto ley 920 de 2023 establece la solicitud de liquidación oficial de corrección para disminuir tributos aduaneros, solamente para conceder al importador tratamiento preferencial con posterioridad al levante, según el acuerdo comercial. Lo anterior no quedó previsto para cuando el importador aporta el certificado de la UPME con posterioridad a la importación.

e. Procede la devolución del IVA pagado en la importación de los bienes excluidos en virtud de la Ley 1715 de 2014, y la solicitud de devolución ante la Dirección Seccional de Impuestos

o de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 1.6.1.21.22 del Decreto 1625 de 2016.” (énfasis propio)

3.2. Con certificación UPME vigente, ¿quiénes están habilitados para recibir facturas excluidas de IVA: exclusivamente el titular del proyecto o también el solicitante secundario/contratista? En particular, ¿qué alcance jurídico tiene la mención del solicitante secundario en el certificado UPME?

3.2.1. Al respecto, en el oficio 900224 - int. 044 del 18 de enero de 2022, se indicó que los términos “solicitante principal” y “solicitante secundario” obedecen a definiciones contenidas en el documento “GUÍA PARA EL DILIGENCIAMIENTO DE FORMATOS - Solicitud para optar por los incentivos tributarios que trata la Ley 1715 de 2014 para inversiones en proyectos de Fuentes No Convencionales de Energía FNCE” publicada por la UPME para efectos del “FORMATO ÚNICO DE SOLICITUD PARA INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN PROYECTOS DE FNCE”, por lo cual este despacho no es competente para pronunciarse sobre el alcance jurídico de las mismas.

3.2.2. Sin perjuicio de lo anterior, para efectos de la identificación del beneficiario del tratamiento de la exclusión del IVA, y de la calidad para presentar la solicitud de devolución del impuesto por pago de lo no debido, el oficio señalado se pronunció acerca del alcance de la expresión “inversionista”, como a continuación se indica:

1. “¿A quién o quiénes se refiere la expresión 'inversionista' contenida en el parágrafo 3 del artículo 1.3.1.12.21. del Decreto 1625 de 2016?”

(...)

Ahora bien, ya que en la normativa aplicable (en particular, el artículo 1.2.1.18.70. del Decreto 1625 de 2016) no se encuentra una definición del término “inversionista”, se considera importante plantear los siguientes aspectos, en aras de concretar su alcance:

i) El artículo 12 de la Ley 1715 de 2014 contempla un beneficio tributario en materia del IVA el cual consiste en la exclusión de este impuesto para “los equipos, elementos, maquinaria y servicios nacionales o importados que se destinen a la preinversión e inversión, para la producción y utilización de energía a partir de las fuentes no convencionales, así como para la medición y evaluación de los potenciales recursos, y para adelantar las acciones y medidas de gestión eficiente de la energía, incluyendo los equipos de medición inteligente” (subrayado fuera de texto). También se extiende esta exclusión “a todos los servicios prestados en Colombia o en el exterior que tengan la misma destinación” (subrayado fuera de texto).

ii) Para efectos de dicha exclusión, “la inversión deberá ser evaluada y certificada como proyecto de generación de energía eléctrica a partir de fuentes no convencionales de energía (FNCE) o como acción o medida de gestión eficiente de la energía por la Unidad de Planeación Minero Energética – UPME” (subrayado fuera de texto), tal y como lo indica el inciso final del artículo 12 *ibídem*.

iii) Ante ausencia de definición legal y acorde con el artículo 28 del Código Civil, “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras” (subrayado fuera de texto).

Por ende, acudiendo a lo previsto en el diccionario de la lengua española, es de colegir que el término "inversionista" al que se hace alusión en el párrafo 3 del artículo 1.3.1.12.21. del Decreto 1625 de 2016 corresponde a aquella persona natural o jurídica que efectúa una preinversión o inversión en los términos consagrados en el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014. 2. *"¿Puede un contratista o subcontratista del dueño de un proyecto de generación de energía a partir de fuentes no convencionales de energía (que sería el solicitante primario en los formatos UPME), solicitar la devolución del IVA que haya pagado sobre un bien o servicio listado dentro de aquellos a los que aplica el beneficio, si posteriormente se expide el certificado UPME a su nombre, en su condición de solicitante secundario, y se incluye dicho bien o servicio?"*

Si la respuesta a la inquietud anterior es negativa, agradeceríamos confirmar, ¿Cuál es el alcance del beneficio de la exclusión de IVA establecida en el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014 frente a contratistas y subcontratistas del dueño del proyecto?"

Acorde con el documento "GUÍA PARA EL DILIGENCIAMIENTO DE FORMATOS - Solicitud para optar por los incentivos tributarios que trata la Ley 1715 de 2014 para inversiones en proyectos de Fuentes No Convencionales de Energía FNCE" publicada por la Unidad de Planeación Minero Energética - UPME para efectos del "FORMATO ÚNICO DE SOLICITUD PARA INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN PROYECTOS DE FNCE", el solicitante principal es definido como *"la persona natural o jurídica propietaria de los activos del proyecto de uso de FNCE"*.

A su vez, se indica que el solicitante secundario puede corresponder a cualquiera de las siguientes:

- *"El banco o entidad bancada con la cual el solicitante principal haya suscrito un contrato de leasing financiero con opción irrevocable de compra. En este caso, en la solicitud se debe anexar el contrato del leasing financiero"*.
- *"El instalador o aquella persona con quien contractualmente se desarrollen o se vayan a desarrollar las actividades de montaje o puesta en operación del proyecto de generación"*.
- *"El importador o aquella persona que comercialice los equipos o maquinaria que sea parte del proyecto"*.

Sin embargo, nótese que el párrafo 3 del artículo 1.3.1.12.21. del Decreto 1625 de 2016 hace alusión al término "inversionista", sin entrar en mayores detalles y sin hacer alusión a las categorías de "solicitante principal" y "solicitante secundario" (las cuales son relevantes para el "FORMATO ÚNICO DE SOLICITUD PARA INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN PROYECTOS DE FNCE"), motivo por el cual se deberá tener en cuenta el alcance realizado en el punto anterior sobre dicho término ("inversionista") para efectos de la devolución del IVA cuando la respectiva certificación es expedida por la UPME con posterioridad a la importación o adquisición de los bienes y/o servicios objeto de exclusión del IVA.

Lo anterior, considerando sobre todo que no compete a este Despacho pronunciarse sobre documentos como la guía en comento, la cual representa un instructivo para el

diligenciamiento de los formatos que deben radicarse ante la UPME para solicitar los incentivos tributarios en materia de fuentes no convencionales de energía.”

3.3. Cuando la certificación UPME se emite con posterioridad a la compra o importación, ¿procede la devolución del IVA pagado al titular del proyecto? En caso afirmativo, ¿cuál es el procedimiento y los requisitos formales que la DIAN exige?

3.3.1. Para dar respuesta, es oportuno citar el concepto 001597 - int. 148 del 04 de marzo de 2024, el cual abordó el lineamiento aplicable a las solicitudes de devolución del impuesto cuando la UPME expide la certificación con posterioridad a la adquisición de los bienes objeto de exclusión de IVA, así:

“Para efectos de la aplicación del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014 y del parágrafo 3 del artículo 1.3.1.12.21. del Decreto 1625 de 2016, cuando la Unidad de Planeación Minero Energética -UPME expida la certificación con posterioridad a la adquisición de los bienes o servicios objeto de la exclusión, existe un lineamiento aplicable. Este es el número 100153161 - 00225 del 25 de enero de 2024 proferido por la Subdirección de Devoluciones de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, en el que indicó sobre este tipo de solicitudes de devolución lo siguiente:

« (...)

4. Parámetros de la solicitud de devolución por pago de lo no debido

4.1. Teniendo en cuenta los procedimientos internos de la entidad y concretamente los relacionados con el Subproceso de devoluciones, es importante que las seccionales, registren la solicitud por concepto de pago de lo no debido del IVA de los bienes y servicios adquiridos en los términos del artículo 12 de la Ley 1715 del 2014, en la opción de “otros impuestos” en el CIN-20.

4.2. De igual manera, la solicitud de devolución debe cumplir los requisitos generales señalados en el artículo 1.6.1.21.13 y artículo 1.6.1.25.7 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en materia tributaria y deberá presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, término que empezará a contar, a partir de la emisión de la factura de venta. No obstante, lo anterior, en las verificaciones a realizar se tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

4.2.1. Las personas naturales y jurídicas titulares de las inversiones deberán radicar la solicitud de devolución y/o compensación ante la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes, Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago.

4.2.2. Referente al término para presentar la solicitud de devolución por pago de lo no debido corresponde hacer mención del artículo 1.6.1.21.27. del Decreto 1625 del 2016, el cual establece el término para solicitar y efectuar la devolución por pagos de lo no debido, el cual remite al artículo 1.6.1.21.22 del mismo decreto, que fija como plazo el correspondiente a los cinco (5) años previsto en el artículo 2536 del Código Civil.

4.2.3. Certificado expedido por la Unidad de Planeación Minero-Energética - UPME que permite acceder a los incentivos tributarios de la Ley 1715 de 2014. Para tal efecto, la inversión deberá ser evaluada y certificada como: • Proyectos de generación de energía eléctrica a partir de fuentes no convencionales de energía -FNCE. • Acciones o medidas de gestión eficiente de la energía - GEE. • Proyectos de hidrógeno verde o azul. Se recomienda verificar que las facturas de venta allegadas que soportan la compra de los bienes y servicios para el desarrollo de proyectos de generación FNCE y gestión eficiente de la energía coincida con la certificación UPME, y que la compra se encuentre dentro de las fechas de ejecución del proyecto.

4.2.4. Las facturas electrónicas con validación previa, factura de venta o documento equivalente son los documentos soporte del pago de lo no debido, las cuales reflejan el IVA pagado.

4.2.5. Las facturas electrónicas, factura de venta o documento equivalente que, de conformidad con el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, sirvan de soporte a los registros contables, deben satisfacer los requisitos señalados en los artículos 617, 618 y 616-1 del Estatuto Tributario, y discriminar en todos los casos el IVA correspondiente a la transacción.

4.2.6. Relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, de las facturas de electrónica con validación previa o factura de venta o documento equivalente de compra de los elementos, equipos maquinaria y/o servicios relacionados en el Certificado de la UPME, indicando su número, el nombre y apellidos o razón social, y Número de Identificación Tributaria (NIT) del proveedor, valor de los bienes adquiridos, valor del impuesto sobre las ventas - IVA cancelado, el cual debe estar discriminado en ellas y la descripción de estos.

4.2.7. Certificación ex pedida por el re presentante legal y el contador público o revisor fiscal, según el caso, en la cual conste que no se ha efectuado devolución y/o compensación por la compra de los elementos, equipos maquinaria y/o servicios relacionados en el Certificado de la UPME.

4.2.8. Certificación del revisor fiscal o contador público, según el caso, donde conste que el valor del impuesto sobre las ventas - IVA solicitado en devolución y/o compensación no ha sido llevado como un mayor valor del costo ni deducción en la determinación del impuesto sobre la renta ni como impuesto descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas y que se cumplen todos los requisitos para la procedencia de la solicitud.

4.2.9. Cuando el solicitante sea persona natural, se debe verificar en la página de la Registraduría Nacional del Estado Civil, el estado de la cédula de ciudadanía de la persona natural que suscribe el formato 010 "Solicitud de Devolución y/o Compensación". En caso de que el estado de vigencia de la cédula sea "Cancelada por muerte", se debe inadmitir la solicitud.

La consulta se realiza en el portal de la Registraduría Nacional del Estado Civil www.registraduria.gov.co / cédulas / certificado de vigencia / expedición certificada.

También se puede acceder directamente en el siguiente enlace: <https://wsp.registraduria.gov.co/certificado/mensaje.aspx>

4.2.10. Cada Dirección Seccional y de la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes llevara un registro en un archivo en Excel de las solicitudes de devolución por pago de lo no debido. La Subdirección de Devoluciones dispondrá el formato correspondiente junto con este lineamiento. Al final de mes se enviará el informe al correo hagudeloo@dian.gov.co, una vez consolidado se dispondrá en una carpeta en Share Point para consulta de todos.» (énfasis propio)

Nótese que, de la lectura del lineamiento interno, tanto el certificado de la Unidad de Planeación Minero Energético - UPME como las respectivas facturas electrónicas, facturas de venta o documentos equivalentes⁴, son necesarios para que las solicitudes de devolución por pago de lo no debido en aplicación del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, prosperen. Es así como, para diligenciar la información que se solicita en los formatos correspondientes como por ejemplo el formato 010, del lineamiento referenciado se puede concluir que las facturas serán los documentos soporte en aras de surtir satisfactoriamente el diligenciamiento de estos con el objeto de acceder a la devolución⁵.

De otro lado, es preciso señalar que por cada factura se deberá solicitar la devolución en el respectivo año gravable en que se efectuó la respectiva compra de los bienes, los cuales deben hacer parte del listado expedido por la UPME como aptos para obtener los beneficios tributarios como lo indica el parágrafo del artículo 43 de la Ley 2099 de 2021. Esto es, que cada uno de los bienes adquiridos con intención del desarrollo del proyecto deben estar identificados en el Certificado UPME, que según el artículo 117 de la resolución 319 de 2022 tiene una vigencia de dos años.”

3.4. En los casos en que se haya aplicado la exclusión del IVA sin contar con certificación UPME vigente y esta resulte improcedente en revisión, ¿cuál es el procedimiento que la DIAN recomienda para la corrección y regularización tributaria, incluyendo la aplicación de intereses, sanciones y efectos sobre la factura emitida sin IVA?

3.4.1. Por favor remitirse a la respuesta dada en el párrafo número 3.1.1. en donde se señaló que, para que opere el beneficio de exclusión del IVA del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, el proyecto de generación de energía con FNCE o la acción o medida de GEE debe contar con la certificación de la UPME. Por ende, no es procedente aplicar la exclusión del IVA sin contar con la certificación señalada, sin perjuicio de que, cuando la UPME expida la certificación con posterioridad a la adquisición o importación del bien objeto de la exclusión, tenga lugar el tratamiento descrito en los párrafos precedentes.

3.5. En contratos de obra o de EPC (AIU, llaves en mano, montaje), ¿en qué condiciones puede un contratista facturar sin IVA los bienes y servicios amparados por certificación UPME, y cómo debe discriminarse la parte excluida frente a otros componentes gravados?

3.5.1. La doctrina de la entidad se ha referido a la emisión de facturas cuando se presentan contratos que integran la prestación de distintos bienes y servicios, respecto de los cuales el

tratamiento tributario sea distinto, por ejemplo, cuando comprendan bienes y/o servicios gravados a la tarifa general, gravados a tarifas especiales, excluidos o exentos. Así, en el oficio 903994 - int 994 del 14 de agosto de 2020 se realizaron las siguientes precisiones:

“1. Teniendo en consideración la multiplicidad de objetos que agrupan los contratos EPC ¿cuál debe ser el tratamiento tributario que en materia de IVA debe tener cada uno de ellos?

El [artículo 420](#) del Estatuto Tributario establece los hechos generadores del impuesto sobre las ventas y, en sus literales (a) y (c), prevé que dicho impuesto se aplicará sobre las ventas de bienes corporales muebles y sobre la prestación de servicios, salvo las excepciones consagradas expresamente en la ley.

En el caso de contratos que integran la prestación de distintos bienes y/o servicios, se debe establecer en cada uno el correspondiente tratamiento tributario, esto es, si se trata de bienes y/o servicios gravados a la tarifa general, gravados a tarifas especiales, excluidos o exentos, así como la aplicación de la regla general o reglas especiales de determinación de la base gravable. Esta precisión resulta fundamental para efectos de la presente consulta, cuyo análisis corresponderá realizar al responsable del impuesto sobre las ventas.

En ese sentido, los responsables del impuesto deben cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente les han sido atribuidas, entre ellas, facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas.

Respecto a la emisión de la factura, en el caso de la prestación de distintos servicios y/o bienes, los mismos deben ser discriminados en la factura de venta atendiendo a la descripción específica y códigos inequívocos que permitan su identificación. Lo anterior de acuerdo con lo dispuesto en el literal f) del [artículo 617](#) del Estatuto Tributario, el *numeral 8 del artículo 11³ y el *numeral 6 del artículo 12 de la Resolución 000042 de 2020⁴.

Esto implica que cada servicio y/o bien prestado sea facturado liquidando la tarifa de impuesto sobre las ventas correspondiente en cada caso.”

3.6. Para titulares personas naturales (p. ej., residenciales), ¿aplica la exclusión del IVA con certificación UPME vigente? En caso afirmativo, ¿existen requisitos o limitaciones particulares frente a personas jurídicas?

3.6.1. Acerca de la procedencia de la exclusión del IVA contemplada en el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, cuando los beneficiarios son personas naturales, el concepto 000146 int. 0012 del 02 de enero de 2026 retomó lo expuesto en el Concepto 013853 int. 1715 de 2025, señalando que:

“7. En atención a que el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, no establece restricción alguna frente a los beneficiarios de la exclusión del IVA, por inversión en proyectos de generación de energía con fuentes no convencionales (FNCE) y gestión eficiente de la energía (GEE), corresponde entender dicha norma, en el sentido expuesto el Concepto 013853 (int 1715) de

2025, en el cual se indicó que las personas naturales que adquieran vehículos híbridos (PHEV (plug-in hybrid electric vehicle) y HEV (hybrid electric vehicle)) y los eléctricos para su uso personal, podrán acceder a los beneficios de la exclusión de IVA establecidos de la Ley 1715 de 2014, *al considerarse una medida de gestión eficiente de la energía (GEE), siempre y cuando se cuente con la respectiva certificación de la UPME.*

8. Por otra parte, frente para otras inversiones para proyectos de generación con FNCE o medidas GEE, nos remitidos a lo manifestado en el Concepto antes citado, en el cual se afirmó que:

El artículo 43 de la Ley 2099 de 2021 determinó que la entidad competente para evaluar y certificar las inversiones en generación y utilización de energía eléctrica con FNCE, en gestión eficiente de la energía, para efectos de la obtención de beneficios tributarios es la UPME. Adicionalmente en el parágrafo del mismo artículo indica que le corresponde a la UPME expedir la lista de bienes y servicios para las inversiones en FNCE y GEE."

3.7. En los casos en que la autoridad aduanera o la DIAN haya permitido importaciones sin IVA efectuadas por terceros vinculados a un proyecto certificado, ¿cuál sería el tratamiento en una eventual fiscalización posterior, especialmente en lo relativo a reliquidación de tributos, firmeza de las declaraciones y sanciones aplicables?

3.7.1. Sobre el particular se precisa que el análisis y estudio de los casos individuales corresponde a la esfera de los funcionarios competentes y las decisiones particulares son de la órbita de su responsabilidad. Sin perjuicio de lo anterior, se trae a colación el oficio 901209 - int. 210 del 17 de febrero de 2022, en el entendido de que, solamente serán objeto del beneficio de la exclusión del IVA, por el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, los bienes y servicios objeto de la certificación expedida por la UPME, en la medida que se cumplan los demás condiciones legales y reglamentarias para ello:

"Aunado a lo anterior, es conveniente reiterar lo expuesto en el Oficio 903009 - 535 de 2021, el cual señaló: "(...) al estar el alcance de la exclusión supeditado a la certificación emitida por la UPME, serán únicamente los bienes y servicios objeto de dicha certificación aquellos que obtengan el tratamiento de exclusión del impuesto sobre las ventas dispuesto en el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, siempre que se cumplan los demás requisitos previstos en la ley y el reglamento"."

3.7.2. Además, se trae a colación el inciso tercero del artículo 1.2.1.18.72 del Decreto 1625 de 2016, según el cual, frente al incumplimiento de los requisitos para la procedencia de las deducciones, la DIAN «(...) podrá hacer uso de las amplias facultades de fiscalización de que trata el [artículo 684](#) del Estatuto y demás disposiciones vigentes».

4. Las siguientes preguntas se encuentran relacionadas con el descuento del 25% en el impuesto sobre la renta por inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, de que trata el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario.

4.1. ¿Las inversiones en sistemas solares pueden acogerse al [artículo 255 E.T.](#) (inversiones en control/conservación/mejoramiento del medio ambiente)? En tal caso, ¿el certificado UPME puede servir como soporte técnico para acreditar la naturaleza ambiental de la inversión?

4.1.1. Mediante el Oficio 901696 - int. 270 del 07 de marzo de 2022, este despacho señaló que para la procedencia del beneficio contemplado en el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario, la UPME no es la entidad encargada de certificar las inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente, de forma que el contribuyente deberá acudir a las autoridades designadas en el artículo 1.2.1.18.55. del Decreto 1625 de 2016⁵ para el efecto:

“Así las cosas, no encuentra este Despacho que la UPME, en el marco de su competencia legal, deba emitir certificación alguna para efectos del beneficio contemplado en el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario, como -por el contrario- sí lo debe realizar en lo atinente a las inversiones en generación y utilización de energía eléctrica con FNCE, en gestión eficiente de la energía, en movilidad eléctrica y en el uso de energéticos de cero y bajas emisiones en el sector transporte, según lo ordena el artículo 43 de la Ley 2099 de 2021.

En este sentido, los contribuyentes interesados en acceder al descuento tributario de que trata el artículo 255 *ibídem* deberán acudir a las autoridades designadas en el artículo 1.2.1.18.55. del Decreto 1625 de 2016 con el objetivo de obtener la correspondiente certificación sobre las inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente, exigida para los efectos.”

4.1.2. En relación con las inversiones susceptibles del descuento contemplado en el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la reglamentación desarrollada, en especial, en los artículos 1.2.1.18.51 al 1.2.1.18.56 del Decreto 1625 de 2016. En particular, los artículos 1.2.1.18.53. y 1.2.1.18.54. disponen, respectivamente, cuáles son los rubros a los que deben corresponder las inversiones que otorgan derecho al descuento, así como las inversiones que no dan lugar al beneficio:

“Artículo 1.2.1.18.53. Inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente. <Artículo modificado por el artículo 1 del Decreto 2205 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> Las inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente que dan derecho al descuento del impuesto sobre la renta, deberán corresponder a los siguientes rubros:

a) Construcción de obras biomecánicas o mecánicas principales y accesorias para sistemas de control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente.

b) Adquisición de maquinaria, equipos e infraestructura requeridos directa y exclusivamente para la operación o ejecución de sistemas de control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente.

c) Bienes, equipos o maquinaria para el monitoreo y/o procesamiento de información sobre el estado de la calidad, cantidad o del comportamiento de los recursos naturales renovables, variables o parámetros ambientales.

d) Bienes, equipos o maquinaria para el monitoreo y procesamiento de información sobre el estado de calidad o comportamiento de los vertimientos, residuos y/o emisiones.

e) Adquisición de predios necesarios para la ejecución única y exclusiva de actividades de preservación y restauración de recursos naturales renovables del medio ambiente, de acuerdo con lo previsto en los planes y políticas ambientales nacionales contenidos en el Plan Nacional de Desarrollo y/o formulados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o de planes regionales ambientales definidos por las Autoridades Ambientales respectivas, así como los destinados a la constitución de Reservas Naturales de la Sociedad Civil.

f) Adquisición de predios destinados a la recuperación y conservación de fuentes de abastecimiento de agua por parte de las Empresas de Servicios Públicos en cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 11.5 e inciso 3o del artículo 25 de la Ley 142 de 1994.

g) Adquisición de predios por parte de los distritos de riego en cumplimiento del párrafo del artículo 111 de la Ley 99 de 1993, modificado por el artículo 210 de la Ley 1450 de 2011.

h) Inversiones en el marco de proyectos encaminados al control del medio ambiente o la conservación y mejoramiento del medio ambiente.

i) Inversiones en el marco de los convenios de producción y consumo sostenible suscritos con las autoridades ambientales, siempre y cuando se enmarquen dentro de los parámetros de los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.

j) Inversiones en proyectos dentro del marco del Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS), así como en proyectos que garanticen la reducción, la separación y aprovechamiento de residuos sólidos, siempre y cuando cumplan los parámetros previstos en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.

k) Inversiones en proyectos dentro del marco de planes de saneamiento y manejo de vertimientos, los cuales garanticen la disminución del número de vertimientos puntuales hasta conducirlos al sitio de tratamiento y disposición final -colectores e interceptores, y la disminución de la carga contaminante- sistemas de remoción.

Parágrafo. Cuando la inversión se realice a través de leasing financiero y el locatario no ejerce la opción de compra, deberá reconocer el valor del descuento como un mayor impuesto a pagar en el periodo en el cual no ejerció la opción de compra.

Artículo 1.2.1.18.54. Inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente que no otorgan derecho al descuento. <Artículo modificado por el artículo 1 del Decreto 2205 de 2017. El nuevo texto es el siguiente: > En desarrollo de lo dispuesto en el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario, no serán objeto del descuento del impuesto sobre la renta las siguientes inversiones:

- a) Las efectuadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad que requiera de licencia ambiental.
- b) Las que no sean constitutivas o no formen parte integral de inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.
- c) Gasodomésticos y electrodomésticos en general.
- d) Bienes, equipos o maquinaria que correspondan a acciones propias o de mantenimiento industrial del proceso productivo.
- e) Bienes, equipos o maquinaria destinados a proyectos, programas o actividades de reducción en el consumo de energía y/o eficiencia energética, a menos que estos últimos correspondan al logro de metas ambientales concertadas con el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, para el desarrollo de estrategias, planes y programas nacionales de ahorro y eficiencia energética establecidas por el Ministerio de Minas y Energía.
- f) Bienes, equipos o maquinaria destinados a programas o planes de reconversión industrial, a menos que correspondan a actividades de control del medio ambiente, de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.
- g) Bienes, equipos o maquinaria destinados a proyectos o actividades de reducción en el consumo de agua, a menos que dichos proyectos sean el resultado de la implementación de los programas para el uso eficiente y ahorro del agua de que trata la Ley 373 de 1997.
- h) La adquisición de predios, diferente a la contemplada dentro de los literales e), f) y g) del artículo 1.2.1.18.53 del presente decreto.
- i) Realización de estudios de preinversión, tales como consultorías o proyectos de investigación.
- j) Contratación de mano de obra." (énfasis propio)

4.2. *¿Es viable optar por el [art. 255](#) E.T. en lugar de los beneficios de la Ley 1715/Ley 2099, evitando acumulación sobre la misma inversión? En caso afirmativo, ¿qué soportes sugiere la DIAN para documentar la opción adoptada?*

4.2.1. Dado que las condiciones y requisitos establecidos para obtener el descuento de que trata el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario son diferentes a las señaladas para acceder a los incentivos tributarios de la Ley 1715 de 2014, el contribuyente debe analizar en cada caso particular la viabilidad de optar por cada uno de ellos. Al respecto, en el Concepto 013273 int. 1551 del 01 de octubre de 2025, este despacho se refirió a la distinción entre el descuento de que trata el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario, y los incentivos tributarios contemplados en la Ley 1715 de 2014, como se expone:

"2. El consultante pregunta sobre la aplicación del descuento tributario de que trata el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario y el incentivo tributario establecido en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 modificado por el artículo 8 de la Ley 2099 de 2021, en relación con los beneficiarios y el porcentaje de aprovechamiento en el impuesto sobre la renta en virtud de dichas figuras.

Al respecto se considera:

3. Inicialmente debe distinguirse que el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario regula lo concerniente al descuento tributario del impuesto sobre la renta al que pueden acceder las personas jurídicas por inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente y que el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 modificado por el artículo 8 de la Ley 2099 de 2021 contempla el incentivo a que tienen derecho los contribuyentes obligados a declarar renta por inversión en la producción de energía con fuentes no convencionales de energía (en adelante FNCE) y de la gestión eficiente de la energía (en adelante GEE), incluyendo la medición inteligente.

4. Frente a estos beneficios tributarios, el Oficio 21849 de 2019, indicó:

El beneficio en las inversiones en fuentes de energía no convencionales consiste en tener derecho a deducir de su renta, en un periodo no mayor de 15 años, contados a partir del año gravable siguiente en el que haya entrado en operación la inversión, el 50% del total de la inversión realizada. Con el límite que el valor a deducir en ningún caso podrá ser superior al 50% de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la inversión. Los beneficiarios son tanto las personas naturales como jurídicas que realicen la inversión.

Mientras que el descuento del impuesto sobre la Renta a cargo, por inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente es del 25% de las inversiones que haya realizado en el respectivo año gravable, y los beneficiarios son solo las personas jurídicas. (Énfasis fuera del texto original)

5. Sobre la depreciación acelerada como incentivo tributario creado por la Ley 1715 de 2014 tiene aplicación únicamente en el marco de los proyectos de generación de energía a partir de FNCE o de acciones o medidas de GEE. Sobre este incentivo la doctrina oficial de la entidad, sostuvo:

*Finalmente, la depreciación acelerada, contemplada en el artículo 14 *ibidem*, es aplicable "a las maquinarias, equipos y obras civiles necesarias para la preinversión, inversión y operación de los proyectos de generación con fuentes no convencionales de energía (FNCE), así como para la medición y evaluación de los potenciales recursos y para acciones o medidas de gestión eficiente de la energía, incluyendo los equipos de medición inteligente".*

6. Frente al tratamiento de IVA en el marco de los proyectos de generación de energía a partir de FNCE o de acciones o medidas de GEE la doctrina de este Despacho ha dicho:

7. Por otro lado, el artículo 12 de la 1715 de 2014 establece que la adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de proyectos de generación con fuentes no convencionales de energía FNCE y gestión eficiente de energía, se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas siempre que se

cumplan con los presupuestos allí señalados y los del artículo 1.3.1.12.24 del Decreto 1625 de 2016[5].

8. Así las cosas, la exclusión del impuesto sobre las ventas consagrada en el [artículo 424](#) del Estatuto Tributario es diferente a la señalada en la ley en mención, y le corresponde al contribuyente determinar si la operación se trata de una venta de energía, o si se trata de adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de proyectos de generación con fuentes no convencionales de energía (FNCE) y gestión eficiente de energía (GEE) con el fin de establecer el tratamiento en IVA que resulta aplicable.

(...)

8. Así las cosas, si bien las normas mencionadas aluden a beneficios aplicables al Impuesto sobre la renta, estos se diferencian en los siguientes aspectos:

i) La naturaleza. Incide de manera directa en el momento en el cual el contribuyente debe hacer uso de este. En efecto, el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario contempla un descuento tributario que se resta del impuesto a cargo, a diferencia de la deducción contemplada en el artículo Ley 1715 de 2014 que se resta de la renta líquida gravable⁶.

ii) Los beneficiarios. En el primero de los casos, solo aplica para las personas jurídicas, y tratándose de la deducción aplica tanto para contribuyentes del Impuesto sobre la renta personas naturales o jurídicas.

iii. El límite aplicable al momento de hacer uso del beneficio. Tratándose del descuento no puede ser mayor al 25% de las inversiones realizadas y en el caso de la deducción esta no puede superar el 50% de la renta líquida."

4.3. Sobre el [art. 255](#) E.T., ¿confirma la DIAN el límite del 25 % del impuesto de renta del año gravable y la posibilidad de arrastrar saldos no aplicados hasta por cuatro (4) años?

4.3.1. El literal c) del artículo 1.2.1.18.52. del Decreto 1625 de 2016⁶ establece que el año en que se efectúa la inversión debe coincidir con el año en que se solicita el descuento del [artículo 255](#) del Estatuto tributario.

4.3.2. Por su parte, el [artículo 258](#) del Estatuto Tributario establece que «(e)l exceso originado en el descuento de que trata el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) períodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente». Siendo así, esta disposición debe entenderse en el sentido indicado en el Concepto 013753 int. 1245 del 27 de diciembre de 2024, que al respecto señaló:

"(...) 9. Por último, es importante precisar que el término que estipula el numeral 1 del [artículo 258](#) del Estatuto Tributario, se refiere a la oportunidad para solicitar el exceso originado en el descuento por aplicar dado que este no puede ser mayor al 25% del impuesto de renta a cargo, y en este sentido, no aplica para la solicitud del descuento que, de acuerdo con lo que establece el inciso 1 del [artículo 255](#) ibidem y el artículo 1.2.1.18.52 del Decreto 1625 de 2016, se debe solicitar en el año gravable que se realice la inversión."

4.4. ¿El [art. 255 E.T.](#) es aplicable a personas naturales que invierten en sistemas solares, o su alcance es exclusivo para personas jurídicas?

4.4.1. En relación con las inversiones susceptibles del descuento contemplado en el [artículo 255](#) del Estatuto Tributario, por favor remitirse a lo señalado en el párrafo 4.1.2. De otra parte, el artículo 1.2.1.18.52. expresamente dispone como requisito para la procedencia del descuento de que trata el [artículo 255](#) señalado, que la inversión se realice por una persona jurídica, así:

“Artículo 1.2.1.18.52. Requisitos para la procedencia del descuento por inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente. Para la procedencia del descuento del impuesto sobre la renta por inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos y tenerlos a disposición de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN):

i. Que quien realice la inversión sea persona jurídica. (...)”

5. Las siguientes preguntas se encuentran relacionadas con los beneficiarios de los incentivos tributarios contemplados en la Ley 1715 de 2014.

5.1. *¿Pueden coexistir o transferirse beneficios tributarios entre actores del mismo proyecto (titular, contratista/instalador, arrendador/entidad financiadora)? En caso negativo, ¿qué figura contractual/tributaria recomienda la DIAN para evitar dobles beneficios o inaplicaciones?*

5.1.1. Este despacho se pronunció mediante el oficio 905049 - int. 849 del 28 de junio de 2022, acerca de la aplicación de la deducción en el impuesto sobre la renta del artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, cuando en un mismo proyecto o inversión coinciden múltiples inversores, concluyendo que los inversionistas podrán aplicar la deducción de manera proporcional al total de la inversión realizada directamente por cada uno de ellos, cuando cumplan la totalidad de los requisitos legal y reglamentariamente exigibles y obtengan la certificación expedida por la UPME, como se expone:

“Sobre esta deducción, este Despacho por medio del Oficio No. 900732 de 2022 señaló:

“(...) los sujetos beneficiarios de la deducción especial por la inversión en la producción de energía con fuentes no convencionales de energía -FNCE-, son las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, para lo cual:

1.- *Deben realizar directamente la inversión.*

2.- *El valor a deducir de la renta, en un período no mayor de 15 años, contados a partir del año gravable siguiente en el que haya entrado en operación la inversión, es el 50% del total de la Inversión realizada, el cual en ningún caso podrá ser superior al 50% de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la inversión.*

3.- *La inversión deberá ser evaluada y certificada como proyecto de generación de energía a partir de fuentes no convencionales de energía -FNCE- por la Unidad de Planeación Minero Energética -UPME". (Subrayado fuera de texto)*

Así las cosas, se encuentra que los inversionistas que realicen conjunta y directamente inversiones en proyectos de generación de energía eléctrica a partir de fuentes no convencionales de energía -FNCE o en acciones o medidas de gestión eficiente de la energía -GEE, incluyendo la medición inteligente, que sean contribuyentes y declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán aplicar el beneficio tributario consagrado en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, cuando cumplan todos los requisitos legalmente exigibles y obtengan la certificación correspondiente de la Unidad de Planeación Minero Energética -UPME, de conformidad con el procedimiento establecido para ello.

Lo anterior teniendo en cuenta que, ni la Ley ni el Reglamento disponen que la inversión en comento deba realizarse por parte de un único inversionista, como tampoco señala que el beneficio tributario deba ser otorgado a un solo inversionista y, por lo mismo, no podría restringirse vía interpretación la aplicación de la presente deducción al supuesto consultado.

Por lo que, los inversionistas -contribuyentes y declarantes del impuesto sobre la renta- podrán solicitar su aplicación de manera proporcional al total de la inversión realizada directamente por cada uno de ellos al proyecto de generación de energía eléctrica a partir de fuentes no convencionales de energía -FNCE."

5.2. En contratos de leasing financiero, donde la propiedad del activo recae en la entidad de leasing y el uso o goce corresponde al cliente, ¿quién es el sujeto habilitado para aplicar los beneficios tributarios (exclusión de IVA u otros)? ¿Qué soportes o acreditaciones exige la DIAN en cada caso?

5.2.1. Acerca de la deducción especial en el impuesto sobre la renta prevista en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, cuando la inversión se efectúa mediante leasing financiero, el artículo 1.2.1.18.72. dispone que, en este escenario, el beneficio procederá en la medida en que se trate de leasing financiero con opción irrevocable de compra y el locatario ejerza la compra al final del mismo, de lo cual se extrae que es el locatario el beneficiario de la deducción especial, siempre y cuando se cumplan las condiciones señaladas. Además, en caso de que el locatario no ejerza la opción de compra deberá declarar como renta líquida por recuperación de deducciones los valores llevados como deducción:

"Artículo 1.2.1.18.72. Inversiones realizadas a través de leasing financiero. La deducción prevista en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, modificado por el artículo 8o de la Ley 2099 de 2021, procederá, igualmente, cuando las inversiones en proyectos de generación de energía eléctrica con fuentes no convencionales de energía (FNCE) o de acciones o medidas de gestión eficiente de la energía (GEE), incluyendo la medición inteligente, o en inversiones destinadas a la producción, almacenamiento, acondicionamiento, distribución, reelectrificación, investigación y uso final en proyectos de Hidrógeno Verde o Azul, se efectúen por medio de contratos de leasing financiero con opción irrevocable de compra, en cuyo caso procederá la deducción a partir del año siguiente en el que se suscriba el contrato, siempre y cuando el locatario ejerza la opción de compra al final del mismo. Cuando el locatario no ejerza la opción de compra, los valores llevados como deducción deberán ser declarados como renta líquida por recuperación de deducciones en los términos del [artículo 195](#) del Estatuto Tributario, en el año gravable en que se decida no ejercerla.

El valor base de la deducción es el determinado de conformidad con lo previsto en el [artículo 127-1](#) del Estatuto Tributario.

Parágrafo 1o. El tratamiento previsto en este artículo no será aplicable cuando las inversiones se efectúen a través de contratos de retroarriendo o lease back, o cualquier otra modalidad que no implique la transferencia de la propiedad de los activos a su finalización.

Parágrafo 2o. Tampoco procederá esta deducción respecto de aquellos activos que una vez enajenados sean readquiridos por el mismo contribuyente.

Parágrafo 3o. Corresponde al contribuyente conservar las pruebas que acrediten que el leasing financiero fue adquirido exclusivamente para el desarrollo de los proyectos de que trata este artículo y que se ejerció la opción de compra al final del contrato, de conformidad con lo establecido en el [artículo 632](#) del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 46 de la Ley 962 de 2005.”

5.2.2. Por otra parte, en el Concepto 004531 - int. 1134 del 02 de agosto de 2023⁷ se concluyó que es posible aplicar la exclusión de IVA del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, cuando se adquieran o importen elementos maquinaria y equipo a través de leasing financiero, siempre y cuando se satisfagan los requisitos legal y reglamentariamente previstos para ello, como se ilustra:

“Sin embargo, es importante anotar que de la Ley y su reglamentación, antes transcritas, no se desprende una prohibición sobre la aplicación de la exclusión en el impuesto sobre las ventas - IVA cuando se adquiera o importe un elemento, maquinaria o equipo a través de leasing financiero. Así las cosas, la sola ausencia de referencia explícita en este sentido no puede llevar necesariamente a concluir que la exclusión *sub examine* no es aplicable cuando la adquisición o importación se hace a través de leasing financiero.

Al respecto, la aplicación o no de la exclusión del impuesto sobre las ventas - IVA de que trata el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, se debe desprender de la satisfacción de los requisitos que para el efecto contempla la Ley y su reglamentación, los cuales se resumen a continuación:

i. Que el equipo, elemento o maquinaria sea destinado a las siguientes actividades: (i) preinversión e inversión para la producción y utilización de energía a partir de las fuentes no convencionales; (ii) la medición y evaluación de los potenciales recursos; (iii) adelantar las acciones y medidas de gestión eficiente de la energía, incluyendo los equipos de medición inteligente, que se encuentren en el Programa de Uso Racional y Eficiente de Energía y Fuentes No Convencionales - PROURE (cfr. inciso 1 del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014).

ii. Que el equipo, elemento o maquinaria se encuentre dentro del listado de bienes expedido por la Unidad de Planeación Minero Energética - UPME, como apto para obtener los beneficios tributarios (cfr. parágrafo del artículo 43 de la Ley 2099 de 2021 y parágrafo 1 del artículo 1.3.1.12.24. del Decreto 1625 de 2016).

iii. Que la inversión en el equipo, elemento o maquinaria sea evaluada y certificada por la Unidad de Planeación Minero Energética - UPME, expidiendo la respectiva certificación para que el contribuyente pueda soportar la importación o adquisición excluida del impuesto sobre las ventas - IVA (c.fr. inciso 3 del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, artículo 43 de la Ley 2099 de 2021 y parágrafos 2 y 4 del artículo 1.3.1.12.24. del Decreto 1625 de 2016).

Como se observa, los anteriores requisitos se pueden satisfacer aun cuando los elementos, maquinaria y equipo hayan sido adquiridos o importados a través de la modalidad de leasing financiero. Sobre todo, si se tiene en cuenta que -a diferencia de lo que ocurre con el impuesto sobre la renta- el impuesto sobre las ventas - IVA es un impuesto indirecto, objetivo y que la exclusión objeto de análisis se encuentra en función del bien y de una respectiva finalidad y no del adquirente o de la forma de adquirirlo.

En virtud de lo expuesto, se reconsidera el punto #3 del Oficio 906434 - interno 1031 de agosto 22 de 2022, y se concluye que es posible aplicar el artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, modificado por el artículo 9 de la Ley 2099 de 2021, cuando se adquieran o importen elementos maquinaria y equipo a través de leasing financiero siempre que se acredite:

- i. Que el destino del elemento, equipo o maquinaria, se ajusta a lo previsto en la Ley 1715 de 2014 y sus modificaciones;
- ii. Que el elemento, equipo o maquinaria se encuentra en el listado expedido por la Unidad de Planeación Minero Energética en línea con lo previsto en la Ley 2099 de 2021 y sus reglamentos; y
- iii. Que el contribuyente cuenta con la certificación de la Unidad de Planeación Minero Energética - UPME correspondiente."

5.3. En proyectos ejecutados por consorcios/uniones temporales, cuando el certificado UPME se expide a nombre de una(s) de las partes, ¿cómo determina la DIAN la titularidad del beneficio y la habilitación para facturar sin IVA/devolver IVA?

5.3.1. El párrafo tercero del artículo 1.3.1.12.24. del Decreto 1625 de 2016 establece que es el inversionista quien podrá realizar la solicitud de devolución del impuesto pagado, cuando la certificación UPME se expida con posterioridad a la adquisición o importación del bien objeto de exclusión del IVA. En este sentido, por favor remitirse al párrafo 3.2.2. en relación con el alcance del término "inversionista".

5.3.2. De otra parte, respecto de la aplicación de la deducción en el impuesto sobre la renta contemplada en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, cuando el proyecto o inversión objeto del beneficio se efectúa por un consorcio, este despacho, a través del Oficio 001439 del 21 de enero de 2019, concluyó que los consorciados pueden aplicar los beneficios de forma proporcional a su participación en el consorcio si dentro de la ejecución del objeto se cumple con los requisitos para su aplicación, así:

“A su primera pregunta: “En caso de que un Consorcio sea quien realice las inversiones en proyectos de fuentes no convencionales de energías renovables ¿es posible que los diferentes Consorciados den aplicación a los beneficios señalados en la mencionada Ley de acuerdo a su porcentaje de participación en el Consorcio?”

En efecto, es posible que los consorciados responsables del impuesto sobre la renta y complementarios apliquen los beneficios tributarios consagrados en la Ley 1715 de 2014, cuando cumplan todos los requisitos legalmente exigibles y, obtengan la certificación de la *Autoridad de Licencias Ambientales (ANLA)⁸ o quien haga sus veces, de conformidad con el procedimiento establecido para ello.

Lo citado debido a que de acuerdo con el [artículo 18](#) del Estatuto Tributario (ET) y la definición dada por el artículo 7 de la Ley 80 de 1993, los Consorcios no ostentan la calidad de personas jurídicas, sino que corresponden a la unión de dos o más personas quienes en conjunto presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. Correspondiendo a ellos en la legislación tributaria la figura de los contratos de colaboración empresarial.

De manera que, de conformidad con el [artículo 18](#) del ET., y sin perjuicio de las diferencias particulares de cada uno de los contratos de colaboración empresarial, se resalta que para efectos del impuesto sobre la renta se otorga el mismo tratamiento tributario a todos ellos, donde se incluyen los consorcios, uniones temporales, *joint ventures* y cuentas en participación.

Por lo que, al ser estas figuras jurídicas entendidas como contratos, su celebración no impide que sus partes obtengan los beneficios tributarios consagrados por la Ley 1715 de 2014, puesto que, si dentro de la ejecución del objeto del Consorcio se cumple con los requisitos para la aplicación de los beneficios, los consorciados -responsables del impuesto sobre la renta- podrán solicitar su aplicación de manera proporcional a la participación dentro del Consorcio.

Pues en últimas, son los consorciados quienes efectúan la inversión o adquieren los bienes o servicios y si estas operaciones se hacen cumpliendo a cabalidad los requisitos para aplicar los beneficios otorgados por la Ley 1715 de 2014, no hay razón para negar su aplicación.”

6. Las siguientes preguntas se encuentran relacionadas con las facultades de control y los procedimientos operativos relacionados con la procedencia de los incentivos tributarios de la Ley 1715 de 2014.

6.1. ¿Cuál es el procedimiento de trazabilidad y requisitos de facturación que recomienda la DIAN para bienes/servicios excluidos del IVA en proyectos FNCER (referencia a certificación UPME, ítems aprobados, soportes)?

6.1.1. Por favor remitirse a lo señalado en el párrafo 3.5.1. en lo relativo a la facturación y liquidación del IVA en la prestación de bienes y servicios excluidos del impuesto por aplicación del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014.

6.1.2. *Aunado a lo anterior, el Concepto 001597 int. 148 del 04 de marzo de 2024 se refirió a las facturas como documento soporte para acceder a la devolución del impuesto con ocasión de los bienes excluidos de IVA cuando la certificación UPME se expida con posterioridad a la adquisición o importación del bien objeto del beneficio:*

“Nótese que, de la lectura del lineamiento interno, tanto el certificado de la Unidad de Planeación Minero Energético - UPME como las respectivas facturas electrónicas, facturas de venta o documentos equivalentes, son necesarios para que las solicitudes de devolución por pago de lo no debido en aplicación del artículo 12 de la Ley 1715 de 2014, prosperen. Es así como, para diligenciar la información que se solicita en los formatos correspondientes como por ejemplo el formato 010, del lineamiento referenciado se puede concluir que las facturas serán los documentos soporte en aras de surtir satisfactoriamente el diligenciamiento de estos con el objeto de acceder a la devolución.

De otro lado, es preciso señalar que por cada factura se deberá solicitar la devolución en el respectivo año gravable en que se efectuó la respectiva compra de los bienes, los cuales deben hacer parte del listado expedido por la UPME como aptos para obtener los beneficios tributarios como lo indica el parágrafo del artículo 43\$ de la Ley 2099 de 2021. Esto es, que cada uno de los bienes adquiridos con intención del desarrollo del proyecto deben estar identificados en el Certificado UPME, que según el artículo 117 de la resolución 319 de 2022 tiene una vigencia de dos años.”

6.2. *¿Cuáles son las sanciones tributarias y demás efectos legales (correcciones, intereses, improcedencia del beneficio, sanción por inexactitud) que la DIAN aplica cuando un contribuyente utiliza beneficios FNCER sin cumplir los requisitos legales?*

6.2.1. Sobre este punto, se reitera que el análisis y estudio de los casos individuales corresponde a la esfera de los funcionarios competentes y las decisiones particulares son de la órbita de su responsabilidad, dado que no es posible englobar en una sola respuesta todas las hipótesis referentes al ejercicio de las facultades de investigación, fiscalización y liquidación que surjan como consecuencia de la aplicación -sin el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos- de los beneficios contemplados en la Ley 1715 de 2014.

6.2.2. No obstante lo anterior, cabe señalar que los artículos 1.2.1.18.76. y 1.2.1.18.77.⁹ del Decreto 1625 de 2016 contemplan expresamente la obligación a cargo del contribuyente de restituir las sumas resultantes de la aplicación de los beneficios de la deducción especial y la depreciación acelerada de los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014, cuando los activos integrantes del proyecto objeto del beneficio se hubieren enajenado antes de los plazos allí previstos, o, cuando tratándose de los contratos de leasing a que se refiere el artículo 1.2.1.18.72., el locatario no hubiere ejercido la opción de compra, casos en los cuales el contribuyente deberá declarar la recuperación de deducciones correspondiente.

6.3. *¿Qué criterios de fiscalización aplica la DIAN para verificar procedencia y vigencia de certificados UPME (contraste con facturación, importaciones, listados aprobados, tiempos de firmeza)?*

6.3.1. Por favor remitirse a la respuesta dada en el párrafo número 6.2.1. Sin perjuicio de lo anterior, el [artículo 684](#) del Estatuto Tributario se refiere a las facultades de fiscalización e investigación de la DIAN para el cumplimiento de las normas sustanciales, así:

["Artículo 684](#). Facultades de Fiscalización e Investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.
- g. <Literal adicionado por el artículo 130 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de las facultades de supervisión de las entidades de vigilancia y control de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad; para fines fiscales, la DIAN cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos.

Parágrafo. <Parágrafo adicionado por el artículo 275 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> En desarrollo de las facultades de fiscalización, la Administración Tributaria podrá solicitar la transmisión electrónica de la contabilidad, de los estados financieros y demás documentos e informes, de conformidad con las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad de la información que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los datos electrónicos suministrados constituirán prueba en desarrollo de las acciones de investigación, determinación y discusión en los procesos de investigación y control de las obligaciones sustanciales y formales."

7. Las siguientes preguntas se relacionan con disposiciones varias respecto de los incentivos tributarios de la Ley 1715 de 2014.

7.1. *En los formularios 110/210, ¿en qué casilla y con qué soporte debe reportarse el beneficio derivado de la Ley 1715/Ley 2099 (no existiendo campo específico)?*

7.1.1. Al respecto, es oportuno citar el Concepto 000673 int. 0063 del 16 de enero de 2026 en donde se dio respuesta a este interrogante, en los siguientes términos:

"Por su parte, la Coordinación de Aplicativos de Impuestos, dio respuesta a la pregunta: *¿En qué cédula y en qué renglón de la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios (Formulario 210) debería relacionarse la deducción del 50% de la inversión?* en los siguientes términos:

La deducción correspondiente al cincuenta por ciento (50%) del valor de la inversión, asociada a la adquisición de vehículos eléctricos o híbridos, cuando sea procedente conforme a la normativa vigente, podrá imputarse en la Cédula General del Formulario 210. Para su registro, deberá diligenciarse dentro de la cédula, en el apartado de Rentas, en la casilla destinada a "Otras deducciones imputables", atendiendo las limitantes aplicables conforme al artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 y al numeral 3 del [artículo 336](#) del Estatuto Tributario."

7.2. *¿Cuál es el procedimiento actualizado para acceder a Obras por Impuestos cuando el proyecto incluye componentes de energía renovable?*

7.2.1. El mecanismo de obras por impuestos es un modo de extinguir las obligaciones tributarias en el impuesto sobre la renta y complementarios¹⁰, el cual comprende dos modalidades u opciones, a saber: i) la opción convenio, que se encuentra establecida en el [artículo 800-1](#) del Estatuto Tributario; y ii) la opción fiducia, que se encuentra contemplada en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, y regulada en el Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, normas que deberán ser consultadas para determinar el procedimiento aplicable según el tipo de proyecto a ejecutar.

7.3. *Respecto de tecnologías complementarias: (i) ¿qué beneficios aplican hoy para vehículos eléctricos/híbridos y baterías de almacenamiento vinculadas a proyectos de energía? y (ii) ¿existen beneficios complementarios (p. ej., depreciación acelerada, exclusión de aranceles) aplicables a tecnologías solares y/o de almacenamiento?*

7.3.1. En relación con la aplicación de los beneficios contemplados en los artículos 11 y 12 de la Ley 1715 de 2014 por la adquisición de vehículos eléctricos e híbridos, la entidad se pronunció mediante el Concepto 013853 int. 1715 del 05 de septiembre de 2025, en los siguientes términos:

"6. Asimismo, para que opere el beneficio otorgado por los artículos 11 y 12 de la Ley 1715 de 2014, el proyecto de generación de energía con FNCE o la acción o medida de GEE debe contar con la certificación de la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME).

(...)

9. Al respecto, el Plan de Acción Indicativo PROURE 2022-2030 de la UPME, como parte de las medidas o acciones de gestión eficiente de energía susceptibles de acceder a los incentivos tributarios de la Ley 1715 de 2014, detalla en el sector transversal la adquisición de vehículos nuevos eléctricos (incluye vehículos livianos, taxis, buses y camiones) para cualquier sector productivo.

10. Por su parte, el anexo 2 de la Resolución 135 de 2025 de la UPME, lista los bienes y servicios de GEE transversales, incluyendo dentro de la categoría de los vehículos nuevos eléctricos, los híbridos: automóviles, camperos, motos, y camionetas de tecnología PHEV (plug-in hybrid electric vehicle) y HEV (hybrid electric vehicle).

11. De acuerdo con las definiciones anteriores, se concluye que la adquisición de un vehículo eléctrico o un vehículo híbrido con las características descritas en el anexo 2 de la Resolución 135 de 2025 de la UPME, para uso personal se considera una medida de gestión eficiente de energía, dado que el activo adquirido se encuentra dentro de los bienes GEE definidos en la lista que publica la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME)."

7.3.3. De otra parte, el artículo 14 de la Ley 1715 de 2014¹¹, reglamentado, entre otros, por el artículo 1.2.1.18.75. del Decreto 1625 de 2016¹², dispone que las actividades de generación a partir de fuentes no convencionales de energía (FNCE), o en acciones o medidas de gestión eficiente de la energía (GEE), están sujetas a la depreciación acelerada, al igual que los proyectos de Hidrogeno Verde y Azul¹³, en relación con los activos previstos en dichas normas, para lo cual, la tasa anual de depreciación sera no mayor de treinta y tres punto treinta y tres por ciento (33.33%) como tasa global anual, excepto en los casos en que la ley autorice porcentajes globales mayores.

7.3.4. Por su parte, el artículo 3° de la Resolución UPME 000135 de 2025, dispone que las inversiones susceptibles de los beneficios tributarios por proyectos FNCE y GEE, corresponden a la lista de bienes y servicios que se encuentran señalados en los Anexos de dicha resolución:

"Artículo 3: Inversiones Susceptibles de los Incentivos Tributarios. La lista de bienes y servicios susceptibles de los incentivos tributarios se establece en el Anexo No. 1 "Lista de bienes y servicios FNCE"; el Anexo No. 2 "Lista de bienes y servicios GEE"; y en el Anexo No. 3 "Lista de bienes y servicios Hidrógeno", que hacen parte integral de la presente resolución." (énfasis propio)

7.3.5. En consecuencia, el contribuyente deberá verificar en cada caso particular si los bienes y servicios correspondientes a las inversiones enunciadas, se encuentran establecidos en la lista dispuesta por la UPME para la procedencia del beneficio de depreciación acelerada.

8. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Notas al pie

1. ↑ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
2. ↑ De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
3. ↑ Al respecto, tener en cuenta el numeral 8 del artículo 1.5.1.2.2.1. de la Resolución 227 del 23 de septiembre de 2025 "Por la cual se expide la resolución Única en Materia Tributaria, Aduanera y Cambiaria en lo de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN."
4. ↑ Al respecto, tener en cuenta el numeral 6° del artículo 1.5.1.2.2.2. de la Resolución 227 del 23 de septiembre de 2025.
5. ↑ Artículo 1.2.1.18.55. Certificados de inversión para el control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente. <Artículo modificado por el artículo 1 del Decreto 2205 de 2017. El nuevo texto es el siguiente: > Las autoridades ambientales que certificarán las inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente previstas en el artículo 255 del Estatuto Tributario, de acuerdo con los criterios y requisitos previstos en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto, son las siguientes:
6. ↑ "Artículo 1.2.1.18.52. Requisitos para la procedencia del descuento por inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente. <Artículo modificado por el artículo 1 del Decreto 2205 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> Para la procedencia del descuento del impuesto sobre la renta por inversiones en control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos y tenerlos a disposición de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN):
7. ↑ Mediante el cual se reconsidera el punto #3 del Oficio 906434 - interno 1031 de agosto 22 de 2022.
8. ↑ De conformidad con el artículo 43 de la Ley 2099 de 2021, la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME) es "(...) la entidad competente para evaluar y certificar las inversiones en generación y utilización de energía eléctrica con FNCE, en gestión eficiente de la energía, en movilidad eléctrica y en el uso de energéticos de cero y bajas emisiones en el sector transporte, para efectos de la obtención de los beneficios tributarios y arancelarios".
9. ↑ Artículo 1.2.1.18.76. Enajenación de los activos integrantes de proyectos para el desarrollo de fuentes no convencionales de energía (FNCE), gestión eficiente de la energía (GEE), o proyectos de hidrógeno verde o azul. <Artículo sustituido por el artículo 1 del Decreto 895 de 2022. El nuevo texto es el siguiente: > Si los activos correspondientes a inversiones en proyectos de generación de energía a partir de fuentes no convencionales de energía (FNCE), o de acciones o medidas de gestión eficiente de la energía (GEE), incluyendo medición inteligente o proyectos de Hidrógeno de Verde y Azul son enajenados antes de que finalice su periodo de depreciación o amortización, los beneficiarios de la deducción en renta y de la depreciación acelerada de activos de que tratan los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014, modificados por los artículos 8o y 11 de la Ley 2099 de 2021, respectivamente, deberán restituir las sumas resultantes de su aplicación, incorporándolas como renta líquida por recuperación de deducciones en los términos de los artículos 195 y 196 del Estatuto Tributario, en el año gravable en que se perfeccione la enajenación.
10. ↑ Cfr. Artículo 1.6.5.1.1. del DUR 1625 de 2016.
11. ↑ Modificado por el artículo 11 de la Ley 2099 de 2021.
12. ↑ Artículo sustituido por el artículo 1 del Decreto 895 de 2022.
13. ↑ De acuerdo con el parágrafo 2o del artículo 21 de la Ley 2099 de 2021.

