

100208192 – 2011

Bogotá D.C., 5 de diciembre de 2025

Señor:

CARLOS GUERRA RANGEL

Carlos.guerra@impuestosconbotas.com

Turbaco (Bolívar)

Ref.: Radicado No. 000883 - 2025DP000192410-1 del 30/07/2025

Tema: Impuesto de Renta

Descriptores: Deducción especial de renta en inversiones en proyectos de generación de energía con fuentes no convencionales (FNCE) y gestión eficiente de la energía (GEE)

Fuentes formales: Artículos 1, 2 y 11 de la Ley 1715 de 2014
Artículo 107, 335, 336 del Estatuto Tributario
Artículo 1.2.1.18.74. del Decreto 1625 de 2016
Resolución CREG 174 de 2021

Cordial saludo Sr. Salazar.

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.

PROBLEMA JURÍDICO No. 1:

2. ¿La deducción establecida en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 —equivalente al 50% del valor de la inversión en proyectos de generación de energía con fuentes no convencionales (FNCE) y gestión eficiente de la energía (GEE)— está sujeta al límite general de deducciones previsto en el numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA No. 1:

3. Sí, dado que para determinar la renta líquida de las personas naturales cuyos ingresos se clasifican en la cédula general, las deducciones especiales y las exenciones no pueden superar el 40% del ingreso neto del contribuyente, con un límite absoluto de 1.340 UVT anuales, salvo que exista una disposición normativa que expresamente las excluya de dicho límite. En el caso de la deducción por inversión en proyectos de generación de energía con fuentes no convencionales (FNCE) y gestión eficiente de la energía (GEE), contemplada en el artículo 11

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.

de la Ley 1715 de 2014, no se establece una excepción expresa, por lo que dicha deducción está sujeta al límite general previsto en el numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario.

FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA:

4. El artículo 336 del Estatuto Tributario³ establece las reglas para determinar la renta líquida de los ingresos incluidos en la cédula general de las personas naturales. Por su parte, el artículo 335 ibidem⁴ dispone que hacen parte de la cédula general las rentas de trabajo, las rentas de capital y las rentas no laborales.

5. Dentro de las reglas para determinar la renta líquida en la cédula general, el Estatuto Tributario establece un límite según el cual las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a dicha cédula pueden ser restadas, siempre que no excedan el cuarenta por ciento (40%) del ingreso neto del contribuyente, que en todo caso no puede exceder de mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales.

6. En este sentido, al momento de detraer las deducciones especiales y rentas exentas se debe respetar el límite establecido, salvo que la norma que otorga el beneficio disponga expresamente su exclusión.

7. El artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 otorga un beneficio a los contribuyentes obligados a declarar renta, consistente en la posibilidad de deducir de su renta el 50% del valor total de las inversiones realizadas directamente en proyectos de generación de energía con fuentes no convencionales (FNCE) y en gestión eficiente de la energía (GEE). Esta deducción puede aplicarse durante un periodo máximo de quince (15) años, contados a partir del año gravable siguiente a aquel en que la inversión haya entrado en operación. Para acceder al beneficio, el proyecto debe contar con la certificación expedida por la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME).

8. De acuerdo con lo expuesto, y dado que no existe una disposición normativa que excluya expresamente este beneficio del límite general, se concluye que, aunque el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 permite deducir hasta el 50% del valor de la inversión realizada en proyectos de FNCE y GEE, dicha deducción está sujeta al límite previsto en el numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario.

³ ARTÍCULO 336 Estatuto Tributario. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE DE LA CÉDULA GENERAL. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes dividendos y ganancias ocasionales.
2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.
3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales.

Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo 387 del Estatuto Tributario, el trabajador podrá deducir, en adición al límite establecido en el inciso anterior, setenta y dos (72) UVT por dependiente hasta un máximo de cuatro (4) dependientes. (...)

⁴ ARTÍCULO 335. INGRESOS DE LA CÉDULA GENERAL. Para los efectos de este título, son ingresos de la cédula general los siguientes:

1. Rentas de trabajo: las señaladas en el artículo 103 de este Estatuto.
2. Rentas de capital: las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.
3. Rentas no laborales: se consideran ingresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna otra cédula, con excepción de los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen según sus reglas especiales.

PROBLEMA JURÍDICO No. 2

9. ¿El cálculo del límite del 50% de la deducción por período gravable, previsto en el numeral 2 del artículo 1.2.1.18.74 del Decreto 1625 de 2016, debe realizarse sobre la renta líquida de las personas naturales antes o después de aplicar el límite del artículo 336 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA No. 2:

10. Para el cálculo del valor máximo a deducir por período gravable, correspondiente al 50% de la renta líquida del contribuyente, debe tomarse como referencia la renta líquida determinada antes de aplicar la deducción especial y antes de aplicar el límite previsto en el artículo 336 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de que dicha deducción esté sujeta a dicho límite en el caso de personas naturales pertenecientes a la cédula general.

FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA

11. El numeral 2 del artículo 1.2.1.18.74 del Decreto 1625 de 2016 establece que, para efectos de la procedencia y aplicación de la deducción prevista en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, el valor máximo a deducir por período gravable no podrá exceder el cincuenta por ciento (50%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la deducción.

12. Mediante Oficio 915278 - int 394 de 15 de diciembre de 2021, esta Subdirección se pronunció en este mismo sentido, estableciendo que el límite anual para deducir dependerá de la renta líquida del contribuyente, antes de restar el valor de la inversión, pues el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, establece que la deducción especial no podrá superar el 50% de dicha renta líquida, calculada antes de restar el valor de la inversión. Por lo tanto, el contribuyente deberá calcular su renta líquida gravable, de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, antes de restar el valor de la inversión, para evaluar el límite aplicable a la deducción de la inversión del artículo 11 de la Ley 1715 de 2014.

13. Este límite anual tiene como finalidad evitar que la deducción especial exceda la capacidad contributiva del contribuyente en cada año gravable, y se calcula sobre la renta líquida previa a la aplicación de cualquier deducción especial o renta exenta, incluyendo las contempladas en el artículo 336 del Estatuto Tributario.

14. No obstante, tratándose de personas naturales cuyos ingresos se clasifican en la cédula general, el artículo 336 del Estatuto Tributario impone un límite adicional, según el cual las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a dicha cédula no pueden exceder el 40% del ingreso neto, con un tope absoluto de 1.340 UVT anuales. Este límite debe observarse de manera conjunta con el cálculo del beneficio especial, en tanto no exista disposición normativa que excluya expresamente la deducción del artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 de dicho límite.

15. En consecuencia, aunque el cálculo del 50% se realiza sobre la renta líquida antes de aplicar la deducción, la deducción efectiva que puede tomar el contribuyente estará sujeta también al límite del artículo 336 del Estatuto Tributario, en los casos en que este resulte aplicable.

PROBLEMA JURÍDICO No. 3:

16. ¿Los quince (15) años del beneficio tributario establecido en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 comienzan a contarse desde la fecha de adquisición del bien o desde la expedición de la certificación por parte de la autoridad competente (UPME)?

TESIS JURÍDICA No. 3:

17. Los quince (15) años durante los cuales puede aplicarse la deducción especial prevista en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 comienzan a contarse a partir del año gravable siguiente a aquel en que la inversión haya entrado en operación, conforme lo establece expresamente la norma. Por tanto, no se cuenta desde la fecha de adquisición del bien ni desde la expedición de la certificación por parte de la UPME, aunque esta última es un requisito indispensable para acceder al beneficio tributario.

FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA:

18. El artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, establece un incentivo tributario consistente en la deducción del cincuenta por ciento (50%) del valor total de las inversiones realizadas directamente en proyectos de generación de energía con fuentes no convencionales (FNCE) y en gestión eficiente de la energía (GEE). Esta deducción puede aplicarse durante un periodo máximo de quince (15) años.

19. Este mismo artículo señala que dicho periodo se cuenta a partir del año gravable siguiente a aquel en que la inversión haya entrado en operación, lo cual implica que el evento determinante para iniciar el cómputo del beneficio no es la adquisición del bien ni la certificación de la UPME, sino la puesta en operación efectiva del proyecto.

20. En este mismo sentido, se pronunció esta Subdirección a través del Oficio 915278 - int 394 de 15 de diciembre de 2021, en el cual estableció que esta deducción procederá en el año gravable siguiente en el que haya entrado en operación la inversión, previa evaluación y certificación por parte de la UPME, de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014.

21. Así las cosas, se concluye que la certificación expedida por la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME) es un requisito para acceder al beneficio, pero no incide en el inicio del cómputo del periodo de deducción, el cual está claramente definido por la ley.

PROBLEMA JURÍDICO No. 4.

22. ¿La entrega de excedentes de energía eléctrica por parte de un autogenerador a las redes de una empresa prestadora del servicio de energía eléctrica constituye una operación de venta? Y, de ser así, ¿debería facturarse electrónicamente conforme a la normativa vigente?

TESIS JURÍDICA No. 4:

23. Sí. La entrega de excedentes de energía eléctrica por parte de un autogenerador a la red del Sistema Interconectado Nacional (SIN) puede constituir una operación de venta, dependiendo la alternativa de compensación acordado con el comercializador. En consecuencia, si el autogenerador está obligado a facturar, deberá expedir factura electrónica de venta conforme a la normativa vigente.

FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA:

24. La Ley 1715 de 2014, tiene como objeto promover el desarrollo y la utilización de fuentes no convencionales de energía (FNCE), así como el uso eficiente de la energía, mediante su integración al sistema energético nacional. Dentro de sus finalidades se encuentra el fomento de la inversión y participación de los usuarios en la generación distribuida y autogeneración, incluyendo la entrega de excedentes de energía a la red eléctrica.

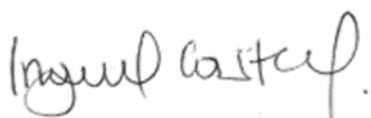
25. En este contexto, la Resolución CREG 174 de 2021 regula las actividades de autogeneración a pequeña escala (AGPE) y establece que los excedentes de energía entregados por el usuario pueden ser objeto de venta o crédito de energía⁵

26. La DIAN, mediante el Oficio 903230 de 2022, ha precisado que en la medida en que exista una operación de comercialización o venta de excedentes de energía, y el autogenerador sea un sujeto obligado a facturar, deberá expedir factura electrónica de venta conforme a los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, el Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN 000042 de 2020.

27. Por su parte si se trata de una operación de créditos de energía, el Concepto Unificado No. 0106 (911428) de 19 de agosto de 2022 precisó que dicha transacción se trata de un préstamo intercambio de bienes fungibles (energía eléctrica), en consecuencia, de un contrato de mutuo. Por consiguiente, se rige por las normas de este tipo de contrato y en este caso no genera la obligación de facturar electrónicamente.

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

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

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

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

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Doris Alicia Sierra Pérez – Subdirección de Normativa y Doctrina.

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirección de Normativa y Doctrina.

Con copia al peticionario del siguiente Radicado No. 0001065 - 2025DP000185816 de 26/07/2025

⁵ Artículo 23 Resolución CREG 174 de 2021