

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 908374

100208221-1328

Bogotá, D.C. **19/08/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Rentas exentas
Fuentes formales	Artículo 235-2 del Estatuto Tributario Artículos 1.2.1.22.61., 1.2.1.22.63., 1.2.1.22.67. y 1.2.1.22.69. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, las peticionarias formulan las siguientes inquietudes en torno al numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario:

“1. En adición a los montos de inversión y a los compromisos de generación de empleo, ¿existe un **límite en cuanto al monto de los ingresos** que un contribuyente realice en un año para acogerse a este beneficio?”

2. Siempre que cumpla con los requisitos de inversión y generación de empleo ¿puede un contribuyente que desarrolle un proyecto en el campo que **genere más de 290.000 UVT en ingresos durante el año gravable correspondiente** acogerse al beneficio?

3. ¿Puede un contribuyente que se haya acogido al beneficio de renta exenta por inversiones para el desarrollo del campo, mantener el beneficio si en un año posterior a aquel

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*en el que accedió al beneficio **generó ingresos superiores a 290.000 UVT** y mantuvo los requisitos de inversión y generación de empleo?*

*Esta consulta se hace en el entendido en que la Ley 2010 de 2019 modificó el párrafo 1 del artículo 235-2 E.T., en el sentido de aplicar el límite de 80.000 UVT en ingresos brutos anuales **solamente a los proyectos de economía naranja previstos en el numeral 1 del artículo 235-2 E.T.*** (Resaltado fuera del texto original).

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

En Oficio N° 905559 – int. 1223 del 5 de octubre de 2020 se resolvió un problema jurídico similar, así:

*“(…) ‘¿La limitación de ingresos brutos anuales de 80.000 UVT prevista en el Parágrafo 1° del Artículo 235-2 del estatuto tributario, **se mantiene para los contribuyentes del desarrollo del campo colombiano previstos en el numeral 2°?** ¿O con la reforma introducida por la Ley 2010 de 2019, dicha limitación se restringe a las empresas de economía naranja previstas en el numeral 1° *ibidem*?’*

(…)

El párrafo 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, incorporado por la Ley 2010 de 2019, establece:

*‘Parágrafo 1°. La exención consagrada **en el numeral 1 del presente artículo** aplica exclusivamente a los contribuyentes que tengan **ingresos brutos anuales inferiores a ochenta mil (80.000) UVT** y se encuentren inscritos en el Registro Único Tributario como contribuyentes del régimen general del impuesto sobre la renta. (…)*

*En consecuencia, **solamente los contribuyentes que se acojan al incentivo tributario para empresas de economía naranja previsto en el numeral 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, se encuentran obligados a cumplir con las disposiciones de que trata el párrafo 1 del mismo artículo***. (Resaltado fuera del texto original).

Ahora bien, no sobra reiterar que los requisitos para acceder al incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano se encuentran contemplados en el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y desarrollados en los artículos 1.2.1.22.59. al 1.2.1.22.72. del Decreto 1625 de 2016, adicionados por el artículo 1° del Decreto 849 de 2020.

De las citadas disposiciones es menester destacar el literal c) del numeral 2 del mencionado artículo 235-2, el cual contempla para el grupo 4 – y último – de contribuyentes un tope máximo de 290.000 UVT a título de ingresos brutos obtenidos en el respectivo año gravable – provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario – como referente para la determinación de los montos mínimos de inversión y de empleos directos a los que se encuentra obligada la sociedad que desee acceder al tratamiento de renta exenta *sub examine*, así:

(…)

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Grupo	Monto mínimo de inversión en UVT durante los seis (6) primeros años	Ingresos en UVT durante el respectivo año gravable		Mínimo de empleos directos
	Desde	Desde	Hasta	
1	1.500	0	40.000	1 a 10
2	25.000	40.001	80.000	11 a 24
3	50.000	80.001	170.000	25 a 50
4	80.000	170.001	290.000	Más de 51

(...)" (Resaltado fuera del texto original).

Por su parte, el artículo 1.2.1.22.63. *ibídem* igualmente desarrolla el requisito del monto mínimo de empleos directos, indicando:

"ARTÍCULO 1.2.1.22.63. Montos mínimos de empleo. (...)

El total de ingresos brutos fiscales percibidos por el inversionista durante cada año gravable, provenientes de las actividades económicas que clasifican para la procedencia de la renta exenta, definirá el rango de empleos mínimos, conforme con la siguiente tabla:

(...)

Grupo 4		
Ingresos brutos fiscales en UVT durante el respectivo año gravable		Mínimo de empleos directos
Desde	Hasta	
170.001	290.000	Más de 51

(...)" (Resaltado fuera del texto original).

A su vez, el artículo 1.2.1.22.67. *ibídem* contempla en lo atinente a la determinación del monto mínimo de inversión:

"ARTÍCULO 1.2.1.22.67. Determinación del monto mínimo de inversión que se debe acreditar al sexto (6) año. Para determinar el monto mínimo de inversión que se debe acreditar al terminar el sexto (6) año (...) el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios deberá aplicar el siguiente procedimiento:

1. Tomará los ingresos brutos fiscales asociados a las actividades que incrementan la productividad en el sector agropecuario de que trata el artículo 1.2.1.22.61. de este Decreto, calculados en unidades de valor tributario -UVT, para cada uno de los años, esto es, desde el año fiscal uno, correspondiente al periodo de aprobación del proyecto de inversión, hasta el año fiscal cinco (5).

2. Sumará los ingresos brutos fiscales en unidades de valor tributario -UVT de los cinco (5) años y calculará el promedio de los mismos.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

3. **El promedio de ingreso obtenido definirá el rango mínimo de inversión que se debe acreditar al finalizar el sexto (6) año, de conformidad con la tabla establecida en el literal c) del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario:**

Ingresos en UVT durante el respectivo año gravable		Monto mínimo de inversión en UVT durante los seis (6) primeros años
<i>Desde</i>	<i>Hasta</i>	<i>Desde</i>
0	40.000	1.500
40.001	80.000	25.000
80.001	170.000	50.000
170.001	290.000	80.000

(...)" (Resaltado fuera del texto original).

Finalmente, el artículo 1.2.1.22.69. *ibídem* reitera:

“ARTÍCULO 1.2.1.22.69. Imprudencia de la renta exenta. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios deberán **cumplir con los requisitos señalados en el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y en este Decreto durante cada uno de los años gravables desde la aprobación del proyecto de inversión por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.**

El incumplimiento de los requisitos señalados en el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y en este Decreto **conlleva a la imprudencia de la renta exenta a partir del año gravable del respectivo incumplimiento**". (Resaltado fuera del texto original).

Por lo tanto, aunque no se hizo con la misma claridad del párrafo 1° del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, para esta Subdirección el legislador estableció un tope máximo de 290.000 UVT a título de ingresos brutos – provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario – obtenidos durante cada uno de los años gravables en los que se pretenda aplicar el tratamiento de renta exenta contemplado en el numeral 2 de la citada norma; de lo contrario, habría señalado p.ej. un grupo 5 para aquellos contribuyentes que obtuvieran ingresos brutos desde 290.001 UVT en adelante, con sus correspondientes montos mínimos de inversión y de empleos directos.

En este sentido, resulta imperativo destacar el uso empleado en la ley de la preposición “hasta” en lo relativo a los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente para efectos de acceder al tratamiento tributario aquí analizado, lo cual implica *per se* la consagración de un límite máximo.

A la par, interpretar que no existe tal límite para los ingresos brutos obtenidos, conduciría a que un contribuyente con ingresos brutos – promedio u obtenidos – superiores a las 290.000 UVT en un año gravable (provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario), no estaría obligado al cumplimiento de un monto mínimo de inversiones o de empleos directos – como se desprendería de las tablas previstas en el literal c) del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y en los artículos 1.2.1.22.63. y 1.2.1.22.67. del Decreto 1625 de 2016 –, lo cual resultaría abiertamente violatorio del principio de igualdad (teniendo en cuenta los contribuyentes que sí han cumplido con dichos requisitos para acceder al beneficio tributario) y contrario a la forma en la que está estructurado el incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano, en

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

particular los requisitos para acceder al mismo, cuyo incumplimiento en un determinado período fiscal impone la impropiedad a partir del mismo de dicho incentivo.

Por último, nótese que, a diferencia de la reglamentación de la renta exenta del numeral 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, en cuyo caso el parágrafo 1 del artículo 1.2.1.22.49. del Decreto 1625 de 2016 consagró una excepción al límite de las 80.000 UVT – *“Aquellas sociedades cuyo objeto social exclusivo corresponda a actividades enmarcadas dentro de la Clasificación de Actividades Económicas CIIU 5911, deberán acreditar la contratación directa a través de contrato laboral y durante el tiempo que dure la producción, del número de empleados según la tabla de que trata este artículo. Cuando las sociedades superen el valor de ingresos brutos fiscales de ochenta mil (80.000) unidades de valor tributario (UVT), por cada veinte mil (20.000) unidades de valor tributario (UVT) de ingreso bruto fiscal adicional deberán contratar un (1) empleado adicional”* (subrayado fuera del texto original) – en el caso de la reglamentación de la renta exenta prevista en el numeral 2 del artículo 235-2 *ibídem* no ocurrió lo mismo.

Adicional a lo anterior, en Oficio N° 905784 – int. 1259 del 8 de octubre de 2020 se aclaró:

*“Confirmar nuestro entendimiento de que (...) una sociedad puede generar rentas de inversiones que aumenten la productividad del sector agropecuario y, a la misma vez, generar rentas de otras fuentes, caso en el cual **las primeras estarían exentas (asumiendo el cumplimiento de los requisitos de la ley), mientras que las segundas estarían gravadas (asumiendo que sean rentas sin ningún tipo de exención o exclusión).**”*

El literal a) del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario dispone que, para efectos de la aplicación del incentivo tributario objeto de consulta, ‘Las sociedades deben tener por objeto social alguna de las actividades que incrementan la productividad del sector agropecuario’ (resaltado fuera de texto).

Asimismo, de acuerdo con el artículo 1.2.1.22.60 del Decreto 1625 de 2016 y para efectos de lo anterior, son inversionistas las personas jurídicas que, entre otras condiciones, “tengan dentro de su objeto social las actividades descritas en el literal a) del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.2.1.22.61 de este Decreto”.

*Lo anterior es reiterado por el artículo 1.2.1.22.68 *ibídem* al disponer que, para la procedencia de la renta exenta, el objeto social de la sociedad debe comprender “alguna de las actividades económicas definidas en la clasificación industrial internacional uniforme - CIIU, Sección A, división 01, división 02, división 03; Sección C, división 10 Y división 11, adoptada mediante la Resolución 0139 de 2012 por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN o la que la modifique, adicione o sustituya” (resaltado fuera de texto).*

*Así las cosas, y a diferencia de lo que ocurría con el texto de la Ley 1943 de 2018, de la normativa previamente reseñada **no se observa que se exija que las sociedades que exceden al incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano deban tener un objeto social exclusivo. Desde luego, las rentas que se obtengan en el desarrollo de otras actividades estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementario de conformidad con la normativa tributaria vigente.**” (Resaltado fuera del texto original).*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Así las cosas, se concluye:

- i) Lo señalado en el párrafo 1° del artículo 235-2 del Estatuto Tributario únicamente es aplicable en relación con la renta exenta consagrada en el numeral 1 de la misma disposición.
- ii) No obstante, del literal c) del numeral 2 del citado artículo 235-2 y de los artículos 1.2.1.22.63., 1.2.1.22.67. y 1.2.1.22.69. del Decreto 1625 de 2016 se colige que el legislador estableció un límite máximo de 290.000 UVT en lo correspondiente a los ingresos brutos provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario y obtenidos durante cada año gravable en los cuales los contribuyentes pretendan la aplicación del incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano.
- iii) Dicho tope se deberá observar en relación con los ingresos brutos obtenidos en el respectivo año gravable (provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario), para efectos de determinar el monto mínimo de empleos directos exigidos por la ley (cfr. artículo 1.2.1.22.63. *ibídem*). A la par, este mismo tope se deberá observar en relación con el promedio de los ingresos brutos en el respectivo año gravable (provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario), para efectos de determinar el monto mínimo de inversión (cfr. artículo 1.2.1.22.67. *ibídem*).
- iv) Sin perjuicio del referido tope máximo, las sociedades que pretendan acceder al tratamiento de la renta exenta prevista en el numeral 2 del artículo 235-2 *ibídem* podrán obtener rentas provenientes de otras actividades diferentes a las comprendidas en “*la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, división 02, división 03; Sección C, división 10 y división 11, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*”, las cuales estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Para efectos ilustrativos, se expone el siguiente ejemplo: Podría acceder a la renta exenta aquí analizada, siempre y cuando cumpla los demás requisitos exigidos para ello en la ley y en el reglamento, un contribuyente cuyos ingresos brutos totales en el año gravable equivalgan a 500.000 UVT, desagregados así: 290.000 UVT por concepto de alguna de las actividades contempladas en el literal a) del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (y reiteradas en el artículo 1.2.1.22.61. del Decreto 1625 de 2016) y 210.000 UVT por otro concepto diferente.
- v) Emitido el acto de conformidad por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, si el contribuyente en un determinado año gravable obtiene ingresos brutos provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario y superiores a las 290.000 UVT, a partir de dicho año será improcedente la renta exenta contemplada en el numeral 2 del artículo 235-2 *ibídem*.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda