

100208221 - 576

RAD: 901635

Bogotá, D.C. 16/05/2020

Fuentes formales Artículos 107 y 235-2 del Estatuto Tributario  
Artículos 1.2.1.22.19 y 1.2.1.22.20 del Decreto 1625 de  
2016.

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, el peticionario indica que un contribuyente tiene como única actividad la silvicultura, (Actividad 0210) con establecimiento de cultivo de eucalipto y pino, registrado ante la autoridad competente y certificado como proveedor de bonos de carbono. Posteriormente, cita el numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, modificado por las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, con el fin de establecer si de acuerdo con dicha disposición normativa, los ingresos por la venta de bonos de carbono pueden considerarse como exentos.

En caso de considerarse gravados con el impuesto sobre la renta, el peticionario pregunta si se pueden asociar costos y gastos administrativos (salarios) y operativos (insumos y salarios) necesarios para hacer crecer dichos arboles y así haber sido certificados para la venta de bonos de carbono?

Sobre el particular, este Despacho considera lo siguiente:

#### **I. Numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario**

En primer lugar, es pertinente mencionar que el artículo 79 de la Ley 1943 de 2018 modificó el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, incluyendo aquellas disposiciones en relación con la renta exenta por aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales.

Sin embargo, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de la Ley 1943 de 2018 mediante la Sentencia C-481 de 2019, en donde se dispuso que dicho fallo tenía un efecto diferido y no afectaba las situaciones jurídicas consolidadas.

Posteriormente, el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019 modificó de la siguiente forma el numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario:

*"Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales de los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:*

(...)

*5. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, el caucho y el marañón según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.*

*En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que **a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018** realicen inversiones en nuevos aserríos y plantas de procesamiento vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.*

*También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que, **a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018**, posean plantaciones de árboles maderables y árboles en producción de frutos, debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.*

*La exención de que trata el presente numeral estará vigente hasta el año gravable 2036, incluido."*

Al respecto, debe resaltarse que el Gobierno nacional reglamentará la renta exenta por aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales de que trata el artículo 91 de la ley 2010 de 2019, por lo que se deberá atender a las disposiciones consagradas en dicho reglamento.

De igual manera, nótese que la anterior exención es aplicable a aquellos contribuyentes que, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, posean plantaciones de árboles maderables y árboles en producción de frutos, debidamente registrados ante la autoridad competente. Por lo tanto, la reglamentación que expida el Gobierno nacional será aplicable a aquellos contribuyentes que planean acceder a dicha renta exenta a partir de la vigencia de la Ley 1943 de 2018.

Sin embargo, es pertinente resaltar que, en virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos, las exenciones y/o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la Ley. En consecuencia, no es factible, en aras de una interpretación analógica o extensiva de las normas, derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ella.

Sin perjuicio de las disposiciones que establezca el reglamento, este Despacho se ha pronunciado sobre la enajenación de los bonos de carbono mediante Oficio 013505 de

mayo de 2017, el cual anexamos para su conocimiento y en donde se concluyó que la enajenación de los mismos se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta.

## II. Presupuestos para la procedencia de costos y gastos

Respecto a la depuración de la renta líquida, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece que se tiene en consideración los costos y gastos en que se incurren. Ahora bien, corresponde en cada caso determinar cuáles son (i) los costos realizados imputables a los ingresos y (ii) las expensas deducibles, que son aquellas que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionales de acuerdo con cada actividad.

Es pertinente resaltar que el artículo 176 del Estatuto Tributario dispone que:

*“Artículo 176. Los gastos que no sean susceptibles de tratarse como deducción, no podrán ser tratados como costos ni capitalizados. Los costos cuya aceptación esté restringida no podrán ser tratados como deducción. Los gastos no aceptados fiscalmente no podrán ser tratados como costo, ni ser capitalizados.”*

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](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,



**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-DIAN  
Car. 8 N 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Bogotá D.C.

Anexo: Oficio 013505 de mayo de 2017.  
Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora.