

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*RAD: 905784*

100208221-1259

Bogotá, D.C. *08/10/2020*

Tema	Impuesto sobre la renta
Descriptor	Rentas exentas
Fuentes formales	Artículos 177-1 y 235-2 del Estatuto Tributario Artículos 1.2.1.22.59, 1.2.1.22.60, 1.2.1.22.61, 1.2.1.22.63, 1.2.1.22.67 y 1.2.1.22.68 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 Concepto DIAN N° 100-202208-0423 del 26 de mayo de 2020

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, la peticionaria formula varias inquietudes sobre la procedencia del incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano, de que trata el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, las cuales se resolverán cada una a su turno:

1. ***“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”*** (resaltado fuera de texto).

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

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.

2. **“En caso de que la sociedad incurra en costos y gastos que sean destinados indistintamente al desarrollo de las actividades exentas y gravadas con renta, sírvase confirmar si: (i) resulta correcto aplicar una regla de tres con base en los ingresos gravados de la sociedad para determinar qué porcentaje de los costos y gastos puedan registrarse como deducibles fiscalmente; o (ii) estos gastos simplemente no se podrían registrar como deducibles; o (iii) estos gastos sí podrían registrarse como deducibles.”**

En primer lugar, el artículo 177-1 del Estatuto Tributario dispone que **“Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas”** (resaltado fuera de texto).

Con este contexto, y tratándose de costos y gastos comunes la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad, mediante Concepto N° 100-202208-0423 del 26 de mayo de 2020, reiteró que **“cuando existan costos y gastos que no sean posible imputarse de manera directa a cada una de las rentas mixtas y se requiera aplicar una metodología para su asignación, la proporcionalidad será de aplicación preferente por parte del contribuyente, sin perjuicio que se pueda utilizar otra metodología que técnicamente y debidamente demostrable pueda establecer la correcta imputación de los costos y gastos comunes a dichas rentas mixtas, es decir esa metodología no puede realizar asignaciones aleatorias cuando la erogación es común al desarrollo de toda la actividad económica del contribuyente y por supuesto, que dichos costo y gastos cumplan todas las disposiciones legales”** (resaltado fuera de texto).

De igual manera, se debe resaltar que el artículo 1.2.1.22.68 del Decreto 1625 del 2016 establece:

*“Artículo 1.2.1.22.68. Condiciones para la procedencia de la renta exenta. Para la procedencia de la renta exenta de que trata el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario asociada a las actividades que incrementen la productividad en el sector agropecuario de que trata el artículo 1.2.1.22.61. de este decreto, los contribuyentes personas jurídicas del Impuesto sobre la Renta y complementarios deberán tener a disposición de la Unidad administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), cuando lo requiera, lo siguiente:*

(...)

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

4.2. Que la información contable y financiera del contribuyente permite identificar separadamente los ingresos, costos y gastos asociados a la actividad que da lugar a la renta exenta de que trata el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (...)

Lo anterior sin perjuicio de las disposiciones consagradas en los artículos 1.2.1.22.59 y 1.2.1.22.63, los cuales exigen que las inversiones y montos de empleo estén asociados únicamente a la actividad que da lugar a la renta exenta de que trata el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

**3. “¿A qué se refiere el literal f) del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario? Según este literal ¿este beneficio aplicaría a los contratos de colaboración empresarial que se firmen, por ejemplo, con campesinos colombianos o empresas que se dediquen al cultivo de productos?”**

Sin dejar de lado que sólo podrán optar por el beneficio tributario de que trata el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario las personas jurídicas que cumplan con los requisitos contemplados en la normativa tributaria, el literal f) *ibídem* permite que dichas personas jurídicas vinculen, a través de esquemas empresariales, de inversión o de negocios – como sería el caso de un contrato de colaboración empresarial – “a entidades de economía solidaria cuyas actividades u objetivos tengan relación con el sector agropecuario, a las asociaciones de campesinos, o grupos individuales de estos”.

Sim embargo, se reitera que el beneficio tributario de que trata el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario solamente aplica a las personas jurídicas que cumplan con los requisitos ahí previstos y en el reglamento.

**4. “Si con base en el artículo 1.2.1.22.67 del DUR el monto mínimo de inversión se calculará al finalizar el sexto (6°) año de inversión con base en el promedio de ingresos brutos fiscales de los últimos cinco (5) años asociados a las actividades que incrementan la productividad en el sector agropecuario ¿cómo hace la sociedad beneficiaria para conocer cuánto habría tenido que invertir durante los primeros cinco (5) años?”**

Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 1.2.1.22.67 *ibídem*, al terminar el sexto año no se debe calcular el monto mínimo de inversión; por el contrario, es en ese momento en el que se debe acreditar su cumplimiento so pena de la improcedencia de la renta exenta objeto de análisis.

Así las cosas, para efectos de su cálculo se debe considerar el promedio de los ingresos brutos fiscales en UVT – asociados a las actividades que incrementan la productividad en el sector agropecuario – de los cinco primeros años, el cual definirá el rango mínimo de inversión de acuerdo con lo señalado en la tabla del literal c) del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.1.22.67 del Decreto 1625 de 2016, y que deberá acreditarse al finalizar el sexto año.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en cuanto al monto que debería invertirse en los mencionados primeros cinco años, corresponde al contribuyente determinarlo de acuerdo con las estimaciones del negocio, las cuales deberán ser coherentes con el proyecto de inversión presentado al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

**5. “Una Sociedad A se dedica a la venta de un producto derivado del café. Su modelo de negocio consiste en adquirir los granos de café de caficultores locales y, posteriormente, la Sociedad A procesa los granos de café desarrollando su actividad**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

***económica bajo el Código CIU 1063 “Otros derivados del café” y, finalmente, vende el producto.***

***Ahora, la Sociedad A ha decidido asociarse con una Sociedad B y, entre las dos, constituyen una Sociedad C. La Sociedad C pretende acceder al beneficio de renta exenta del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, por lo cual presenta su proyecto de inversión ante el Ministerio de Agricultura, contrata el número de empleados requeridos por ley y realiza la inversión requerida. Por su parte, la Sociedad A le aporta a la Sociedad C su know-how y experiencia, así como algunos de sus empleados y propiedad, planta y equipo para que esta pueda desarrollar la actividad de procesamiento de café.***

(...)

***Siempre y cuando cumpla con todas las condiciones establecidas por la ley, ¿la Sociedad C puede acceder al beneficio tributario establecido en el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario?***

***Sírvase confirmar si el hecho de haber recibido aportes de activos y empleados por parte de la Sociedad A (aporte en industria) no impide que la Sociedad C acceda al beneficio de la renta exenta, siempre y cuando adquiera o efectúe inversiones nuevas y adicionales, y contrate personal adicional a los recibidos por parte de la Sociedad A, con el fin de cumplir los montos mínimos de inversión y empleos señalados en el Decreto 849 de 2020.”***

Es importante recordar que no corresponde a esta Subdirección resolver consultas de carácter particular como tampoco prestar asesoría tributaria específica a los petitionarios.

En consecuencia, no es posible atender lo consultado en los términos propuestos; sin embargo, este Despacho considera pertinente aclarar que:

- Sobre el primer interrogante, es el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural el llamado a calificar la procedencia del proyecto para efectos de la renta exenta establecida en el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

En efecto, el literal d) de la referida disposición señala que las sociedades deben presentar su proyecto de inversión ante el citado Ministerio, justificando su viabilidad financiera y conveniencia económica, con lo cual éste emitirá un acto de conformidad y confirmará que las inversiones incrementan la productividad del sector agropecuario.

- Sobre el segundo interrogante, sugerimos la lectura del numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su reglamentación, en particular:

El artículo 1.2.1.22.59 del Decreto 1625 de 2016, de acuerdo con el cual *“No se consideran inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario, aquellas que fueren el resultado de procesos de fusión, absorción, escisión o cualquier tipo de reorganización empresarial o de inversiones”.*

El artículo 1.2.1.22.63 *ibídem*, de acuerdo con el cual *“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que apliquen la renta exenta (...) deberán acreditar que los*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*empleados directos, contratados con vínculo laboral, no ostentan, de acuerdo con la normatividad vigente, la calidad de administradores de la respectiva sociedad, como representante legal o gerente, representante legal suplente o subgerente, entre otros; ni pertenezcan a la junta directiva en calidad de titulares o suplentes; ni sean miembros, socios, accionistas, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros o consorciados de la misma” y cuyo parágrafo 2° indica que “La renta exenta (...) no procederá cuando los trabajadores que se incorporen a los nuevos empleos directos generados hayan laborado durante el año de su contratación y/o el año inmediatamente anterior a éste, en empresas con las cuales el contribuyente tenga vinculación económica, salvo que los cargos que ocupaban dichos trabajadores hayan sido ocupados por nuevos empleados en el respectivo año”.*

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” –“Doctrina”–, 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.

Proyectó: Brandon S. Espinel Laverde  
Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda