

100208192-711

Bogotá, D.C., 27 de agosto de 2024.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptores: Renta exenta.
Plantaciones forestales y nuevos aserríos.
Ganancia ocasional.

Fuentes formales: Artículos 96 de la Ley 2277 de 2022.
Artículos 60,92,93,94,235-2 numeral 5 y 300 del Estatuto Tributario.
Artículo 5 de la Ley 57 de 1887.
Artículo 2.1.22.19 del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo.

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.

¿El numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (derogado por el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022) debe ser considerado una norma especial que prevalece sobre el artículo 300 del mismo Estatuto en relación con el tratamiento tributario de las utilidades provenientes de plantaciones forestales e inversiones en nuevos aserríos?

TESIS JURÍDICA.

Sí. La exención establecida en el numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario es una norma especial que otorga un tratamiento excepcional a los ingresos provenientes de las

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.

plantaciones forestales, y prevalece sobre la regla general dispuesta en el artículo 300 del mismo Estatuto.

FUNDAMENTACIÓN.

Previo a la expedición de la Ley 2277 de 2022, el numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (en adelante, ET) disponía una renta exenta entorno al aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, el caucho y el marañón, inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento de los nuevos cultivos y a los cultivos anteriores a la Ley 1943 del 2018, siempre que existiera la renovación técnica de los mismos. Posteriormente, el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 derogó mencionado numeral, y determinó expresamente en su inciso final que los contribuyentes que hubiesen cumplido con los requisitos exigidos por la normativa anterior podían continuar disfrutando del beneficio fiscal hasta el año 2036, inclusive.³

Así las cosas, los contribuyentes que hubieren accedido a la reseñada renta exenta desde antes de la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022 (a saber, 13 de diciembre de 2022), podrán continuar gozando de la misma (hasta el año gravable 2036 incluido) en tanto hayan consolidado una situación jurídica y siempre y cuando continúen cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder al referido incentivo⁴.

Según se desprende de su contexto teleológico o finalista⁵, la aludida exención se erigió como un incentivo en renta⁶ para promover el desarrollo del sector forestal⁷.

Dado que los beneficios fiscales deben interpretarse de manera restrictiva, esto implica que, como lo ha señalado la doctrina de esta entidad⁸, la renta exenta establecida para el impuesto sobre la renta no pueda trasladarse al impuesto complementario de ganancia ocasional, a pesar de que ambos se consideran parte de un solo sistema impositivo.⁹

Esta cuestión es relevante, ya que las plantaciones forestales (maderables y no maderables) pueden ser catalogadas como activos fijos o movibles, según su clasificación. En efecto, según el artículo 92 del ET., los activos biológicos se dividirán en productores o consumibles. Los primeros, serán tratados como propiedad, planta y equipo susceptibles de depreciación, mientras que los segundos serán tratados como inventarios¹⁰. Es decir, conforme el artículo 60 ET., las plantaciones forestales, en su calidad de activos biológicos¹¹, se pueden registrar como parte del activo fijo o movable del contribuyente, según correspondan a una u otra categoría.

³ Cfr. Concepto General sobre las derogatorias de la Ley 2277 de 2022 No. 003051 de 2023, descriptor 1.

⁴ Cfr. artículo 1.2.1.22.20 del Decreto 1625 de 2016 y Oficio 004669 - int 459 de 2023

⁵ Cfr. Artículo 27 del C.C.

⁶ Cfr. Gaceta del Congreso No. 398 de 2002, literal «C» numeral «1. La Reforma en el impuesto a la Renta», y 1055 de 2019, p. 61.

⁷ Cfr. Gaceta del Congreso No. 1213 de 2019, p. 33.

⁸ Cfr. Concepto DIAN No. 16511 de 2023.

⁹ Cfr. Artículo 5 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Cfr. Artículos 93 y 94 del Estatuto Tributario.

¹¹ Cfr. Concepto No. 2022-0013, radicado 1-2022-001023, del Consejo Técnico de Contaduría Pública.

Por su parte, el artículo 300 ET., señala que se considerará ganancia ocasional para el contribuyente «las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más» (énfasis propio).

Ahora bien, es posible que ciertos bienes catalogados como activos biológicos fijos superen el período de dos años en posesión del contribuyente. En tales casos, la regla del artículo 300 ET., sugeriría que la enajenación de estos activos biológicos tributaría conforme al concepto de ganancia ocasional.

No obstante, esto último genera una antinomia jurídica¹², en la medida que la aplicación del beneficio fiscal forestal a los activos biológicos fijos poseídos por más de dos años admitiría, en principio, dos interpretaciones que irían en contra del efecto útil de la norma¹³:

- (i) Aplicar el incentivo fiscal al componente forestal, independientemente de si se trata de renta o ganancia ocasional, lo que implicaría extender una exención de renta a ganancias ocasionales, vulnerando el principio de que los beneficios fiscales deben interpretarse de manera restrictiva¹⁴; o
- (ii) Excluir del beneficio fiscal los activos fijos clasificados como ganancia ocasional, introduciendo una diferenciación no prevista por el legislador, lo que podría considerarse una extralimitación en las funciones interpretativas.¹⁵

Para resolver esta antinomia, conviene consultar el artículo 5 de la Ley 57 de 1887, que establece: «la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general». Ello porque según Bobbio¹⁶, una norma especial puede serlo en términos de menor extensión material, es decir, es más concreta en contraste con una norma abstracta, o en términos de menor extensión personal, es decir, una norma particular frente a una norma general.

En este contexto, la exención del numeral 5 del artículo 235-2 ET., (derogado) deberá considerarse una norma especial porque regula una situación particular relacionada específicamente con el aprovechamiento de plantaciones forestales e inversiones en aserríos. En contraste, el artículo 300 ET., es una norma general que fija los supuestos bajo los cuales una renta es considerada ganancia ocasional.

¹² Según Alchourron y Bulygan, se presenta una antinomia entre dos normas cuando correlacionan un caso con dos o más soluciones y lo hacen de tal forma que la conjunción de esas soluciones constituye una contradicción deóntica. Cfr. Alchourron, Carlos y Bulygan, Eugenio. Introducción a la Metodología de las ciencias jurídicas y Sociales, Buenos Aires: Astrea, 1998, p. 101.

¹³ En Colombia, más que un criterio de interpretación ha sido entendido como un principio, según el cual «el texto de una norma debe ser interpretado de manera que todo cuanto ella prescribe produzca consecuencias jurídicas». Cfr. C. Const., Sent. C-569, jun. 8/2004. M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

¹⁴ Cfr. C.E., Secc. Cuarta, Sentencias: radicado 19716, agosto 8/19. MP. Stella Jeannette Carvajal; radicado 22380, abril 19/18. MP. Milton Chavez García; radicado 20591, agosto 30/16. MP. Jorge Octavio Ramirez.

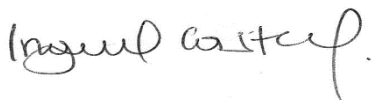
¹⁵ Esto en la medida en que va en contravía del principio general de interpretación jurídica «*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*», según el cual «donde la ley no distingue no le es dado al interprete hacerlo»

¹⁶ Bobbio, Norberto. Teoría General del Derecho, Bogotá: Temis, 1994, pp. 128-131.

Por lo tanto, la exención del numeral 5 del artículo 235-2 ET., prevalece sobre la regla general del artículo 300 ET. Así, sin importar la clasificación del activo biológico, ni el tiempo que este dure en posesión del contribuyente, el ingreso generado por el componente forestal de los modelos señalados en el artículo 1.2.1.22.19 del Decreto 1625 de 2016 constituirá renta exenta, y no ganancia ocasional, para efectos de la aplicación de la aludida exención, siempre que se continúe cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder al referido incentivo.

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:

Andrés Felipe Vega Henao- Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó:

Judy Marisol Cespedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina