



100208192-323

Bogotá, D.C., 13 de marzo de 2023.

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Concepto General sobre las derogatorias de la Ley 2277 de 2022

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Rentas exentas
Fuentes formales: Artículo 96 de la Ley 2277 de 2022
Artículo 235-2 del Estatuto Tributario
Sentencias C-809/07, C-083/18 y C-235/19 de la Corte Constitucional.

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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 presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a las derogatorias de la Ley 2277 de 2022, de que trata su artículo 96, el cual reza:

«ARTÍCULO 96. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga el artículo 36-3, los artículos 57, 57-1, el artículo 126, el parágrafo transitorio del artículo 143-1, el artículo 158-1, los numerales 3, 4 y 5 del artículo 207-2, los numerales 1, 2, literales c) y d) del numeral 4, 5 y 6 del artículo 235-2, el artículo 235-3, el artículo 235-4, el artículo 257-2, el artículo 306-1, el artículo 616-5, el parágrafo 7 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario, el artículo 4o de la Ley 345 de 1996, el artículo 5o de la Ley 487 de 1998, el artículo 97 de la Ley 633 de 2000, el artículo 365 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 15 del Decreto Legislativo 772 de 2020, el artículo 30 de la Ley 2133 de 2021; así como los artículos 37, 38 y 39 de la Ley 2155 de 2021 que regirán hasta el primero (1) de enero de 2023.

Los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios quedarán prorrogados hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2023, con excepción del parágrafo 3 del artículo 5o, el Título III del Decreto legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto legislativo 772 de 2020.



Lo dispuesto en el artículo 2o de las Leyes 2238 y 2240 de 2022, relacionado con el término para acogerse al régimen ZESE, se aplicará hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2024.

El beneficio previsto en el artículo 40 de la Ley 2068 de 2020 estará vigente hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2024.

(...)

Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda.»

- 1. Las sociedades que accedieron a la renta exenta de que trataban los numerales 1 o 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (incentivos tributarios para empresas de economía naranja y para el desarrollo del campo colombiano) desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 y que fue derogada mediante su artículo 96 ¿continúan gozando de la misma?**

El mismo artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 precisa en su inciso final que *«Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda»* (énfasis propio).

Por lo tanto, las sociedades que accedieron a la renta exenta de que trataban los numerales 1 o 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022, podrán continuar gozando de la misma en tanto hayan consolidado una situación jurídica y siempre y cuando continúen cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder al referido incentivo.

Al respecto, no sobra recordar que:

- Para el año gravable 2022, los contribuyentes interesados en la renta exenta del numeral 1 debían presentar la solicitud de calificación del proyecto de inversión al Comité de Economía Naranja del Ministerio de Cultura hasta el 30 de junio de 2022 (cfr. parágrafo del artículo 1.2.1.22.52. del Decreto 1625 de 2016).

Asimismo, los contribuyentes interesados en la renta exenta del numeral 2 debían presentar la solicitud de calificación del proyecto de inversión para incrementar la productividad en el sector agropecuario ante el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a más tardar el 14 de octubre de 2022 (cfr. artículo 1.2.1.22.64. *ibidem*).

- El beneficio de la renta exenta para empresas de economía naranja aplicaba sobre las rentas que se generaban a partir del día siguiente a la fecha en que quedaba en firme el acto administrativo de conformidad expedido por el Ministro de Cultura, acorde con lo que establecían los artículos 1.2.1.22.51. y 1.2.1.22.53. del Decreto 1625 de 2016.



En el mismo sentido, la aplicación de la renta exenta proveniente de inversiones que incrementaban la productividad en el sector agropecuario tenía lugar a partir del año gravable en que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural emitía el acto de conformidad, según lo señalaba el artículo 1.2.1.22.62. *ibidem*.

En lo que se refiere a las situaciones jurídicas consolidadas, resulta pertinente remitirse a lo precisado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-083/18, M.P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ:

«(...) el legislador enfrenta dos tipos de situaciones cuando se trata de modificar o de suprimir normas que establecen beneficios tributarios: (i) Cuando la norma previa ha fijado unas condiciones para acceder al beneficio tributario y ha previsto un periodo determinado dentro del cual el mismo puede hacerse efectivo, el contribuyente que antes de la expedición de la nueva ley ha cumplido con todas las condiciones contempladas en el régimen anterior, tiene una situación consolidada que no puede ser desconocida mientras no se agote el periodo inicialmente previsto para hacer efectivo el beneficio.» (énfasis propio)

2. Las sociedades que continúen gozando del incentivo tributario para empresas de economía naranja o para el desarrollo del campo colombiano, en los términos del inciso final del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 ¿deben continuar aplicando los numerales 1 o 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su reglamentación?

Los numerales 1 y 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario contemplaban diferentes requisitos para acceder a la renta exenta en uno y otro caso.

Sobre el particular, los artículos 1.2.1.22.57. y 1.2.1.22.69. del Decreto 1625 de 2016 establecían frente a los referidos numerales, respectivamente:

«ARTÍCULO 1.2.1.22.57. CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LA RENTA EXENTA. <Ver Notas del Editor> <Artículo sustituido por el artículo 1 del Decreto 286 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes deberán mantener a disposición de la administración tributaria todos los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la renta exenta en cada uno de los años gravables correspondientes.

«Cuando el contribuyente incumpla alguno de los requisitos señalados en la ley y en el presente Decreto, no tendrá derecho a la renta exenta y si la solicitó en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo año gravable perderá el beneficio de la renta exenta a partir del año gravable de su incumplimiento.» (énfasis propio)

ARTÍCULO 1.2.1.22.69. IMPROCEDENCIA DE LA RENTA EXENTA. <Ver Notas del Editor> <Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 849 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> 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 improcedencia de la renta exenta a partir del año gravable del respectivo incumplimiento.» (énfasis propio)



De modo que los contribuyentes que acreditaron las condiciones para acceder a las rentas exentas, objeto de consulta, tal y como lo plantea el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 deberán continuar observando lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su reglamentación.

3. Si se estaba adelantando el proceso de enajenación voluntaria de un predio, en el marco de un proyecto de renovación urbana, antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022; no obstante, la enajenación se efectuó con posterioridad a la misma ¿la utilidad obtenida constituye renta exenta en los términos del derogado literal c) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario?

De conformidad con el referido literal c), derogado por la Ley 2277 de 2022, la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana constituye renta exenta.

Para tales efectos, el artículo 1.2.1.22.46. del Decreto 1625 de 2016 disponía:

«ARTÍCULO 1.2.1.22.46. REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA ENAJENACIÓN DE PREDIOS PARA EL DESARROLLO DE PROYECTOS DE RENOVACIÓN URBANA PREVISTA EN EL LITERAL C) DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 235-2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO. <Ver Notas del Editor> <Artículo sustituido por el artículo 1 del Decreto 1066 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Para la procedencia de la exención del impuesto sobre la renta en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana a que se refiere el literal c) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, son los siguientes:

1. La licencia de construcción que establezca que el proyecto a desarrollar es de renovación urbana asociado a la vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

2. Cuando se trate de enajenaciones realizadas de manera directa sobre el bien inmueble, se deberá presentar el certificado de tradición y libertad donde se evidencie que la titularidad de los predios está a nombre de la fiduciaria que actúe como vocera del respectivo patrimonio autónomo.

Tratándose de la enajenación de los derechos fiduciarios producto del aporte del bien inmueble, se deberá conservar el documento privado donde se expresen las condiciones del contrato de enajenación de los derechos fiduciarios del aportante del bien.

3. Documento de constitución del patrimonio autónomo donde conste como objeto exclusivo el desarrollo del proyecto de renovación urbana asociado a vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

4. Certificación expedida por la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo donde conste que la totalidad del proyecto de renovación urbana asociado a vivienda de interés social y/o de interés prioritario a desarrollar se efectuará a través del patrimonio autónomo y que el plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto no excede de diez (10) años.

(...)» (énfasis propio)



Por ende, es de advertir que los contribuyentes interesados en aplicar el beneficio tributario *sub examine* deben estar en condiciones de acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 1.2.1.22.46. *ibidem* antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de promulgación de la Ley 2277 de 2022.

Lo antepuesto, considerando lo explicado por la Corte Constitucional en torno a la derogatoria de beneficios tributarios:

Sentencia C-809/07, M.P. Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA:

«(...) en el campo del derecho tributario, desde una perspectiva general,

“no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”.

Sin embargo, ello no significa que la ley tributaria tenga efectos retroactivos y que se puedan desconocer situaciones jurídicas consolidadas. Por el contrario, atendiendo el principio de irretroactividad consagrado en el artículo 363 de la Carta, para la Corte es claro que,

“las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas”.

Así las cosas, el principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide que el legislador modifique el ordenamiento jurídico para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, y que son una consecuencia del dinamismo propio de las actividades económicas. De no ser así, “el ordenamiento jurídico correría el riesgo de petrificarse, si al regular las relaciones de coexistencia social y adaptarse a las realidades de cada momento, debiera inhibirse de afectar de una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes”.» (énfasis propio)

Sentencia C-235/19, M.P. JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS:

«16. (...) este principio brinda al ciudadano una expectativa susceptible de amparo al contar con motivos que fundaban su confianza en que la regulación existente le seguiría siendo aplicable. En efecto, la confianza legítima en materia tributaria protege las “razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación” y precave “el cambio súbito de la misma” (...)

(...)

17. Ello no implica la intangibilidad de las normas tributarias, por el contrario supone que al momento de efectuar tales modificaciones, el legislador, en atención a que “el Estado debe



proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación”, deba agotar una mayor carga relacionada con cualquiera de las siguientes opciones:

(...)

(iii) Que el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él.

(...)

(...) la Corte ha resaltado que “las exenciones en materia tributaria constituyen: i) un beneficio; ii) puesto que se cumple el hecho generador pero no se despliegan los efectos del gravamen, o estos se producen de manera parcial; iii) deben fijarse por vía legislativa; y iv) deben respetar los principios de equidad, eficiencia, y progresividad.”

(...)

30. La Corte ha establecido que en orden a determinar la congruencia de la eliminación del referido beneficio fiscal con el régimen constitucional, es menester analizar el tipo de exención bajo estudio, pues la decisión depende de que aquella suponga o no una contraprestación, en los siguientes términos: “al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación (...) y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.”

(...)

38. Habida cuenta que los efectos de la Ley 788 de 2002 se extendían por un lapso determinado a partir de la entrada en operación del establecimiento hotelero, los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1º de enero de 2003 y el 29 de diciembre de 2016 -fecha de promulgación y de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016- ostentan una situación jurídica consolidada consistente en la renta exenta por el tiempo fijado en la primera normativa, por ende debe concluirse que en relación con esos sujetos no era posible variar las condiciones del beneficio tributario en tanto eran acreedores del mismo, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad.» (énfasis propio)

Así las cosas, si antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022 se acreditó el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 1.2.1.22.46. del Decreto 1625 de 2016, el contribuyente podrá llevar en su declaración de renta del año gravable 2022 (a presentar en el año 2023 en los plazos definidos por el Gobierno nacional) la renta exenta de que trata el literal c) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

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 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,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 000217 del 03/02/2023, N° 000191-100011414 del 03/02/2023, N° 000234-1000123307 del 07/02/2023 y N° 000256-100012969 del 08/02/2023, y:

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Directora de Gestión de Impuestos
U.A.E. DIAN
cricot@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA
Director Operativo de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
apardog@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ
Director de Gestión de Fiscalización
U.A.E. DIAN
aordonezp@dian.gov.co

Proyectó: Pedro Pablo Contreras Camargo – Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina

Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 09/03/2023 y del 13/03/2023