**OFICIO Nº 007553**

**06-04-2016**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C.

100202208 258

Doctora

**CATALINA HOYOS JIMÉNEZ**

Carrera 14 N°. 94-44 - Torre B-Piso 6°

[choyos@godoyhoyos.com](mailto:choyos@godoyhoyos.com)

Bogotá, D. C.

**Referencia:**Radicado 025970 del 30/06/2015

**Tema:**Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores:**Renta Exenta

**Fuentes formales:**Artículos [102](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) y [207-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876) del Estatuto Tributario, Oficio número 068201 de 30/12/2014 y Oficio número 019732 de 25/03/2014

Cordial saludo, doctora Catalina:

Conforme con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Se solicita revocatoria del Oficio número 068201 de 30 de diciembre de 2014 y Oficio número 019732 de 25 de marzo del mismo año respecto de la respuesta a la pregunta número 2, mencionando que la doctrina en referencia no tuvo en cuenta lo previsto en los numerales 1 y 8 del [artículo 102](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario, de acuerdo con las modificaciones que al [artículo 102](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) fueron hechas por la Ley 1607 de 2012.

Explica que es claro que los derechos fiduciarios tienen la naturaleza y las condiciones de los bienes y derechos aportados al patrimonio autónomo y, por lo tanto, la utilidad en la enajenación de derechos fiduciarios representativos de activos a los que se refiere el [artículo 207-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876), tendrá naturaleza de renta exenta.

Al respecto procede este despacho a analizar el contenido dispuesto en el [artículo 102](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario, el contenido del régimen allí establecido, para a renglón seguido presentar las respectivas conclusiones a fin de dilucidar la consulta planteada.

El [artículo 102](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario dispone que:

[**Artículo 102**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148)**. Contratos de fiducia mercantil.** <Artículo modificado por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. <Numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada período gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras, al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse una liquidación de los resultados obtenidos en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

2. <Numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las utilidades o pérdidas obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario.

3. Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, estas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios. En los fideicomisos de garantía se entenderá que el beneficiario es siempre el constituyente.

**4. Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente**. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos [90](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=134) y [90-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=135) de este Estatuto.

(...)

**8. Cuando la ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio podrá realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, o de un fondo de inversión de capital, caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.**

De la regla establecida en el [artículo 102](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) se desprende las siguientes consecuencias:

**a) El derecho fiduciario que recibe el constituyente por el bien entregado afecto al patrimonio autónomo, recibe el mismo tratamiento desde el punto de vista fiscal de aquel bien, no solo en lo asociado a su costo sino también a las condiciones tributarias del mismo. Supuesto este que reconoce el carácter instrumental del negocio fiduciario.**

b) La causación del ingreso proveniente de los contratos de fiducia mercantil surge, ya sea en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, en consecuencia las utilidades o pérdidas obtenidas en el fideicomiso se deberán incluir en las declaraciones de renta de los beneficiarios en el mismo año en que se generan a favor o en contra del patrimonio autónomo, reflejando de este manera la connotación de la transparencia fiscal incluida en la Ley 1607 de 2012.

**c) Atendiendo la connotación instrumental del negocio fiduciario, el régimen consagrado en el**[**artículo 102**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148)**establece que las operaciones que generen beneficios tributarios se podrán realizar a través del patrimonio autónomo, sin que el titular del mismo pierda el derecho a los mismos.**

Bajo estas reglas, procede a este despacho a analizar el planteamiento de la respectiva solicitud la cual parte de la premisa esencial de si el beneficio consagrado en el numeral 9 del [**artículo 207-2**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)**del Estatuto Tributaria procede sobre la utilidad obtenida en la cesión o transferencia del derecho fiduciario representativo de predios destinados a fines de utilidad pública.**

El régimen fiscal vigente establece que los derechos fiduciarios tienen el mismo tratamiento fiscal –costos y condiciones tributarias– de los bienes afectos al patrimonio autónomo por parte del constituyente, así las cosas cuando se acude al negocio fiduciario y se integra el patrimonio autónomo con predios afectos a fines de utilidad pública, desde el punto de vista del régimen vigente el derecho fiduciario recibido por parte del constituyente tiene las mismas condiciones del bien afecto, ante lo cual resulta preguntarse a renglón seguido que si la expresión “condiciones tributarias” establecida en la norma comprende los beneficios asociados al bien.

Ante lo cual y de una lectura sistemática del régimen del [artículo 102](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario, la expresión condiciones tributarias hacen referencia, inclusive a los beneficios tributarios y no se restringe al costo fiscal asociado **al bien, luego tal y como sucede en este caso el derecho fiduciario no solo representa el concepto del predio destinado a fines de utilidad pública afecto al patrimonio autónomo, sino también el beneficio tributario asociado al bien.**

**Por consiguiente, en el momento en que se realiza la trasferencia del derecho fiduciario la utilidad generada en cabeza del enajenante correrá la misma suerte de la utilidad que se causaría bajo el régimen del numeral 9 del**[**artículo 207-2**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)**, ya que afirmar lo contrario es desatender las reglas especiales del**[**artículo 102**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148)**y hacer nugatoria la condición establecida en su numeral 8.**

**No obstante, este despacho se permite indicar que enajenado por primera vez el derecho fiduciario se genera de manera automática la utilidad cobijada bajo el régimen del numeral 9 del**[**artículo 207-2**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876), sin que sea permitido que el nuevo titular del derecho fiduciario proceda a enajenar de nuevo el mismo en aras de hacerse titular de este beneficio, ya que el beneficio tributario en razón a su naturaleza jurídica restrictiva se consuma con la ocurrencia del hecho económico original y sobre el cual recae el amparo del ordenamiento jurídico.

En mérito de lo expuesto se revocan los conceptos 068201 de 30 de diciembre de 2014 y Oficio número 019732 de 25 de marzo de 2014.

**La Directora Jurídica (E), Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,**

*Liliana Andrea Forero Gómez.*

**Publicado en D.O. 49.852 del 22 de abril de 2016.**

 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Estatuto Tributario**

“**Art. 207-2. Otras rentas exentas.**

Adicionado- Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento:

(….)

9. La utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los **literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997** que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados.

**Ley 388 de julio 18 de 1.997**

**Artículo 58º.-*****Motivos de utilidad pública.*El artículo 10 de la Ley 9 de 1989, quedará así:**

"Para efectos de decretar su expropiación y además de los motivos determinados en otras leyes vigentes se declara de utilidad pública o interés social la adquisición de inmuebles para destinarlos a los siguientes fines:

a) Ejecución de proyectos de construcción de infraestructura social en los sectores de la salud, educación, recreación, centrales de abasto y seguridad ciudadana;

**b) Desarrollo****de proyectos de vivienda de interés social, incluyendo los de legalización de títulos en urbanizaciones de hecho o ilegales diferentes a las contempladas en el artículo 53 de la Ley 9 de 1989, la rehabilitación de inquilinatos y la reubicación de asentamientos humanos ubicados en sectores de alto riesgo;**

**c) Ejecución de programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos urbanos;**

d)  Ejecución de proyectos de producción, ampliación, abastecimiento y distribución de servicios públicos domiciliarios;

e)  Ejecución de programas y proyectos de infraestructura vial y de sistemas de transporte masivo;

**f) Ejecución de proyectos de ornato, turismo y deportes;**

**g) Funcionamiento de las sedes administrativas de las entidades públicas, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y las de las sociedades de economía mixta, siempre y cuando su localización y la consideración de utilidad pública estén claramente determinados en los planes de ordenamiento o en los instrumentos que los desarrollen;**

 h)  Preservación del patrimonio cultural y natural de interés nacional, regional local, incluidos el paisajístico, ambiental, histórico y arquitectónico;

**i)****Constitución de zonas de reserva para la expansión futura de las ciudades;**

 j)  Constitución de zonas de reserva para la protección del medio ambiente y los recursos hídricos;

 k) Ejecución de proyectos de urbanización y de construcción prioritarios en los términos previstos en los planes de ordenamiento, de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley;

 l) Ejecución  de proyectos de urbanización, redesarrollo y renovación urbana a través de la modalidad de unidades de actuación, mediante los instrumentos de reajuste de tierras, integración inmobiliaria, cooperación o los demás sistemas previstos en esta Ley;

m) El traslado de poblaciones por riesgos físicos inminentes."

/Negrilla fuera de texto/.

**Artículo 67:**

(….)

**Parágrafo 2º.-** El ingreso obtenido por la enajenación de inmuebles a los cuales se refiere el presente Capítulo no constituye, para fines tributarios, renta gravable ni ganancia ocasional, siempre y cuando la negociación se realice por la vía de la enajenación voluntaria. **Texto subrayado declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante** Sentencia C-1074 de 2002.

**NOTA:** Según el parágrafo anterior, los beneficios sólo recaen sobre los literales mencionados en el capítulo, o sea los mencionados en el artículo 63 de la ley, el cual no incluye los literales **f), g) e i)**

**Ley 388 de 1.997.**

**CAPÍTULO VIII**

**Expropiación por vía administrativa**

**Artículo****63º.- *Motivos de utilidad pública.***Se considera que existen motivos de utilidad pública o de interés social para expropiar por vía administrativa el derecho de propiedad y los demás derechos reales sobre terrenos e inmuebles, cuando, conforme a las reglas señaladas por la presente Ley, la respectiva autoridad administrativa competente considere que existen especiales condiciones de urgencia, siempre y cuando la finalidad corresponda a las señaladas en las letras **a), b), c), d), e), h),j), k), l) y m**) del artículo 58de la presente Ley. [Ver el Acuerdo 15 de 1999](http://www.alcaldiabogota.gov.co/normas/Norma1.jsp?i=931#1)

--------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**VER OFICIO DIAN 021714 DE JULIO 24 DE 2015, EN EL CUAL SE ANALIZA EL TEMA DE LA UTILIDAD OBTENIDA EN LA VENTA DE BIENES DECLARADOS COMO DE UTILIDAD PÚBLICA.**

**“OFICIO Nº 021714**

**24-07-2015**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221-000914

**Referencia:**Radicado 100019044 del 08/07/2015

**Tema**Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores**Utilidad en la Enajenación de Inmuebles

**Fuentes formales**Estatuto Tributario artículos [35-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10873), [37](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=72), [366](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=455), [369](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=462), [401-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10891)**; Ley 388 de 1997 arts. 58, 67;** Ley 9ª de 1989 artículo 15; Ley 3ª de 1991 artículo 35; Decreto número 1056 de 1953 artículo 4º; Ley 1274 de 2009 artículo 1º

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

A través del radicado de la referencia se consulta si a la luz del artículo 4º del Decreto número 1056 de 1953, el artículo 1º de la Ley 1274 de 2009 y el artículo 58 de la Ley 388 de 1997 se encuentra gravada con renta la utilidad obtenida en la enajenación voluntaria de un inmueble a una Empresa Industrial y Comercial del Estado con destino a la construcción de una refinería de petróleos.

Sobre el particular este Despacho trae a colación la regla general consagrada en el Estatuto Tributario en sus artículos [366](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=455) y [369](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=462) en su numeral 2º, en el sentido que todos los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario están sometidos a retención en la fuente, salvo que estén determinados como exentos mediante disposición especial.

La anterior precisión cobra importancia en la medida que el ingreso producto de la transferencia de bienes inmuebles que sean activos fijos a entidades públicas y/o mixtas en las cuales tenga mayor participación el Estado por motivos de interés público o de utilidad pública, era considerado un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional por disposición de lo que señalaba el [artículo 37](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=72) del Estatuto Tributario. Sin embargo, por disposición de lo señalado en el [artículo 35-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10873), a partir del año gravable 2004 los ingresos por este concepto se gravarán al ciento por ciento (100%).

La excepción a esta regla la constituyen los beneficios establecidos en el inciso 4º del artículo 15 de la Ley 9ª de 1989, subrogado por el artículo 35 de la Ley 3ª de 1991, y el parágrafo 2º del artículo 67 de la Ley 388 de 1997, normas que continúan vigentes y cuya aplicación no fue limitada por lo señalado en el [artículo 35-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10873) del Estatuto Tributario.

**Sobre el particular el Concepto número 070056 del 18 de agosto de 2006 concluyó:**

En este orden de ideas, cuando el [**artículo 35-1**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10873)**del Estatuto Tributario**, modificado por el artículo 1° de la Ley 863 de 2003, establece que a partir del año gravable 2004, los ingresos de que tratan, entre otros, el [artículo 37](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=72) ibídem, quedan gravados en el ciento por ciento (100%) con el impuesto sobre la renta, dicha disposición, en virtud del principio de legalidad de los tributos, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, **debe interpretarse referida a la utilidad en venta de inmuebles, contemplada en el**[**artículo 37**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=72)**del Estatuto Tributario, y no a la regulada en el inciso 4 del artículo 15 de la Ley 9ª de 1989 subrogado por el artículo 35 de la Ley 3 de 1991, el parágrafo 2° del artículo 67 de la Ley 388 de 1997 y el parágrafo 1° del artículo 37 de la Ley 160 de 1994, normas estas especiales e independientes, no incorporadas al citado Estatuto y por lo tanto vigentes para efectos del beneficio por ellas creado**. (Se resalta).

El inciso 4° del artículo 15 de la Ley 9ª de 1989 subrogado por el artículo 35 de la Ley 3ª de 1991, establece que el ingreso obtenido por la enajenación de los inmuebles a los cuales se refiere la presente ley no constituye, para fines tributarios, renta gravable ni ganancia ocasional, siempre y cuando la negociación se produzca por la vía de la enajenación voluntaria.

Es preciso recordar que mediante esta última ley se crea el Sistema Nacional de Vivienda de Interés Social y se establece el subsidio familiar de vivienda, entre otras disposiciones.

**Por su parte el parágrafo 2º del artículo 67 de la Ley 388 de 1997, establece que el ingreso obtenido por la enajenación de inmuebles, en casos de expropiación por vía administrativa, no constituye, para fines tributarios, renta gravable ni ganancia ocasional, siempre y cuando la negociación se realice por la vía de la enajenación voluntaria.**

**Igualmente el artículo 58 de la Ley 388 de 1997 enumera aquellas situaciones que dan lugar a decretar la expropiación y adquisición de inmuebles por motivos de utilidad pública o interés social así:**

El artículo 10 de la Ley 9ª de 1989, quedará así:

“Para efectos de decretar su expropiación y además de los motivos determinados en otras leyes vigentes se declara de utilidad pública o interés social la adquisición de inmuebles para destinarlos a los siguientes fines:

a) Ejecución de proyectos de construcción de infraestructura social en los sectores de la salud, educación, recreación, centrales de abasto y seguridad ciudadana;

b) Desarrollo de proyectos de vivienda de interés social, incluyendo los de legalización de títulos en urbanizaciones de hecho o ilegales diferentes a las contempladas en el artículo 53 de la Ley 9ª de 1989, la rehabilitación de inquilinatos y la reubicación de asentamientos humanos ubicados en sectores de alto riesgo;

c) Ejecución de programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos urbanos;

d) Ejecución de proyectos de producción, ampliación, abastecimiento y distribución de servicios públicos domiciliarios;

e) Ejecución de programas y proyectos de infraestructura vial y de sistemas de transporte masivo;

f) Ejecución de proyectos de ornato, turismo y deportes;

g) Funcionamiento de las sedes administrativas de las entidades públicas, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y las de las sociedades de economía mixta, siempre y cuando su localización y la consideración de utilidad pública estén claramente determinados en los planes de ordenamiento o en los instrumentos que los desarrollen;

h) Preservación del patrimonio cultural y natural de interés nacional, regional y local, incluidos el paisajístico, ambiental, histórico y arquitectónico;

i) Constitución de zonas de reserva para la expansión futura de las ciudades;

j) Constitución de zonas de reserva para la protección del medio ambiente y los recursos hídricos;

k) Ejecución de proyectos de urbanización y de construcción prioritarios en los términos previstos en los planes de ordenamiento, de acuerdo con lo dispuesto en la presente ley;

l) Ejecución de proyectos de urbanización, redesarrollo y renovación urbana a través de la modalidad de unidades de actuación, mediante los instrumentos de reajuste de tierras, integración inmobiliaria, cooperación o los demás sistemas previstos en esta ley;

m) El traslado de poblaciones por riesgos físicos inminentes”.

Esta última precisión cobra importancia, en la medida que para el caso materia de análisis no se trata de la adquisición de inmuebles por circunstancias declaradas “de utilidad pública o interés social” de acuerdo con el artículo 58 de la ley 388 de 1997, requisito indispensable para que dicha enajenación no esté gravado con el impuesto sobre la renta y ganancia ocasional.

Así las cosas, el artículo 58 de la Ley 388 de 1997 norma especial en materia fiscal, prevalece sobre la norma por usted citada.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud.

Atentamente.

**El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (e),**

*Pedro Pablo Contreras Camargo.*

**Publicado en D.O. 49.622 del 1 de septiembre de 2015.**

**/Negrilla fuera de texto/.**