**OFICIO Nº 009846**

**18-04-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000483

Señor

**JOSE GARZON DIAZ**

Carrera 6 Nº 26B – 85 Piso 13

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicados 100015516 del 05/04/2017; 100039159 del 16/06/2017 y 010326 del 29/03/2017.

|  |  |
| --- | --- |
| **Tema:** | Impuesto sobre la renta y complementarios. |
| **Descriptores:** | Renta exenta/ Uras – Derechos fiduciarios. |
| **Fuentes formales:** | Estatuto Tributario artículos: 102, 235-2 adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016; Decreto Distrital 000088 de 2017; Ley 388 de 1997; Ley 9 de 1989. |

Cordial saludo, señor Garzón.

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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Reciba en primer lugar nuestras excusas por no haber atendido antes su solicitud, hecho que obedece al volumen de asuntos que cursan en este despacho, por lo que agradecemos su comprensión.

Pregunta usted cuál es el tratamiento en el impuesto de renta y complementarios en relación con la figura creada en los artículos 177 y siguientes del Decreto distrital 000088 de 2017 que consiste en el aporte voluntario de inmuebles que realiza un propietario al Distrito Capital a título de fiducia. Precisa su inquietud, así:

1. Cuál sería el tratamiento del impuesto sobre la renta y complementarios de las denominadas URAS (Unidades Representativas de Aportes por Metro Cuadrado) que reciben los particulares como consecuencia de la transferencia de ciertos inmuebles al Distrito en el marco del Decreto Distrital 000088 de 2017.

2. Las denominadas URAS que reciben los particulares como consecuencia de la transferencia de ciertos inmuebles al Distrito en el marco del Decreto Distrital 000088 de 2017, podrían ser consideradas como rentas exentas, o rentas no gravadas, o tender algún beneficio especial en el susodicho impuesto, ¿según lo previsto en el artículo 58 (motivos de utilidad pública) en la Ley 388 de 1997?

Sobre el tema se observa:

A través del Decreto Distrital 000088 de 2017, se establecen las normas para el ámbito de aplicación del Plan de Ordenamiento Zonal del Norte- “Ciudad Lagos de Torca” y se dictan otras disposiciones. Este decreto, en el artículo 6, numeral 14 define las Unidades Representativas de Aporte, concepto que se retoma en el artículo 177 ibídem, así:

*“Entiéndase para efectos del presente decreto por Unidades Representativas de Aporte al fideicomiso Lagos de Torca, como la unidad de medida en la que se expresarán****los aportes al fideicomiso Lagos de Torca,****en dinero y/o inmuebles,****que sean efectuados por los Fideicomitentes.****Estas incluirán la información correspondiente al tipo de bien aportado y al momento del aporte efectuado por cualquier fideicomitente al fideicomiso Lagos de Torca, dentro del contrato de fiducia mercantil al que se refiere el capítulo 3 “Fideicomiso Lagos de Torca del Título IV “Reparto equitativo de cargas y beneficios” de este decreto.*

***Las unidades representativas de aporte son accesorias de los derechos fiduciarios de los fideicomitentes o aportantes****al Fideicomiso Lagos de Torca de conformidad con las reglas establecidas en el presente decreto.” (Subrayado fuera de texto).*

Acorde con el artículo 178 ibídem, en **aplicación del Sistema Equitativo de Reparto de Cargas y Beneficios, los propietarios de suelos pueden aportar voluntariamente, a título de fiducia mercantil irrevocable, total o parcialmente, los suelos requeridos para la ejecución de las obras de carga general**de conformidad con el artículo 168 del mismo decreto que, lista las obras de carga general (parques, zonas de manejo y control ambiental, avenidas, entre otros) que serán desarrolladas en los terrenos objeto del aporte al fideicomiso Ciudad Lagos de Torca bajo el esquema de Reparto equitativo de cargas y beneficios.

Así mismo, el artículo 178 aludido, define la equivalencia de metros cuadrados cedidos voluntariamente para obras de carga general, a cambio de URAS. *El artículo 175 señala que: los****propietarios de suelos y/o terceros aportantes podrán aportar voluntariamente suelo y/o dinero para la ejecución de cargas generales y, recibir como contraprestación aprovechamientos urbanísticos acorde con la tabla allí contenida. En efecto como se indica en el artículo 185 del Decreto 000088 de 2017:****“Como consecuencia de los aportes efectuados al Fideicomiso Lagos de Torca en los términos y condiciones de los Subcapítulos I y II del presente Capítulo a favor del Fideicomiso Lagos de Torca****y de acuerdo con lo dispuesto en el contrato de fiducia, los aportantes habrán consolidado el derecho de obtener aprovechamientos urbanísticos adicionales consistentes en la asignación de metros cuadrados edificables adicionales a los que tengan por la aplicación del índice básico,****en el trámite de instrumento urbanístico correspondiente, esto es, Planes Parciales o Licencias de Urbanización o Reurbanización ante la autoridad competente.”*

Los derechos urbanísticos son aplicables en terrenos edificables dentro de Ciudad Lagos de Torca. Existiendo unos plazos para efectuar el aporte de suelos para obras de carga general y unos beneficios y pronta entrega que se traducen en mayor número de URAS.

Y como lo indica el artículo 169 ibídem, quienes no tengan áreas urbanizables donde aplicar las URAS **podrán solicitar al fideicomiso Lagos de Torca la compensación en dinero de sus Unidades Representativas**de aporte en el momento en el que se inicie la operación que cobija las obras sobre suelos que ellos aportaron, de acuerdo con el valor de cada unidad representativa de aporte y el ajuste que la misma debe tener en el tiempo.

En efecto, según el artículo 181 el valor de las URAS es igual a $580.000, valor que se ajustará mensualmente, a una tasa efectiva anual del IPC de los doce (12) meses anteriores al mes en el que se realiza el ajuste, más el cinco punto seis por ciento (5,6%) anual, a partir de la fecha de entrada en vigencia del presente decreto.

Quienes aportan terrenos al fideicomiso, transfieren el derecho de dominio a favor del mismo para la construcción de obras de carga general. La transferencia jurídica se entiende como el día en que quede inscrita en el folio de matrícula inmobiliaria respectivo, la escritura pública de transferencia del derecho de dominio a favor del Fideicomiso Lagos de Torca.

La equivalencia de los terrenos cedidos, en URAS, deberá ser incluida en el contrato de fiducia al que se refiere el Capítulo 3 “Fideicomiso Lagos de Torca” del Título IV “Reparto Equitativo de Cargas y Beneficios” del Decreto 000088. Según el artículo 180 ibídem, el fideicomiso debe expedir al aportante una certificación donde consta la asignación de los aprovechamientos urbanísticos adicionales por el aporte de carga general, la descripción de los terrenos aportados y el número de URAS generadas como consecuencia del aporte.

Lo anterior, sin perjuicio para los propietarios de terrenos en la zona, de aportar dinero, que acorde con el Art. 181 ibídem, se destina al desarrollo de obras de carga general y a la adquisición de terrenos. Incluso, de realizar este aporte con la intención de ejecutar la totalidad o una o más de las obras de carga general, que sin embargo no excluye que, terceros ajenos a los propietarios de terrenos en la zona también pueden realizar aportes en dinero para la construcción de obras de carga general.

El artículo 200 del Decreto 000088, se refiere a la Constitución del Fideicomiso Lagos de Torca, así:

*“El Fideicomiso Lagos de Torca se constituirá por un número plural de titulares del derecho real de dominio de inmuebles ubicados dentro de Ciudad Lagos de Torca, directamente y/o a través de patrimonios autónomos de cualquier tipo, que representen, por lo menos, el veinticinco por ciento (25%) del área total de Ciudad Lagos de Torca señalada en el artículo 4 “Clasificación del Suelo” del presente decreto. El Fideicomiso Lagos de Torca deberá constituirse a través de una sociedad fiduciaria debidamente constituida, vigilada por la Superintendencia Financiera. Para la constitución del Fideicomiso Lagos de Torca será necesario un aporte mínimo inicial de recursos en dinero de diez mil millones ($10.000.000.000.00) de pesos.*

*Los demás propietarios de Inmuebles de Ciudad Lagos de Torca deberán efectuar sus aportes en dinero y/o suelo de carga general al Fideicomiso Lagos de Torca que se constituya en las condiciones aquí previstas.“ (Subrayado fuera de texto).*

El artículo 201 ibídem, se refiere a las Partes del Fideicomiso Lagos de Torca, así:

*“Las partes del Fideicomiso Lagos de Torca serán las que se establecen a continuación:*

*1. Fideicomitentes: Serán Fideicomitentes las personas naturales o jurídicas de derecho privado titulares del derecho de dominio de bienes inmuebles que se encuentren dentro de la delimitación de Ciudad Lagos de Torca que efectúen aportes en dinero y/o suelo para la ejecución de obras de carga general, y las personas naturales y/o jurídicas, que sin ser propietarios de suelos efectúen aportes en dinero,****en aplicación del sistema de reparto equitativo de cargas y beneficios,****y respetando en todo las condiciones establecidas por el órgano de gobierno competente del Fideicomiso Lagos de Torca.*

*Las personas naturales y/o jurídicas podrán adquirir la calidad de fideicomitentes bien porque comparezcan al acto de suscripción del contrato de fiducia mercantil en virtud del cual se constituya el Fideicomiso LDT, o bien con posterioridad, en las mismas condiciones fijadas para los primeros, sin que por tal razón el contrato referido adquiera la calidad de contrato de adhesión o masivo.”*

*2. Beneficiarios Futuros. Ostentarán la calidad de beneficiarios futuros el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), la Empresa de Acueducto y Alcantarillado (EAB), el Instituto Distrital de Recreación y Deporte (IDRD), el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP), Transmilenio S.A. o la entidad que hagas sus veces, la Secretaría Distrital de Salud y aquellas que designe el Alcalde Mayor de Bogotá, D.C., quienes verificarán las condiciones de la construcción, y recibirán real y materialmente las obras cuya ejecución se llevará a cabo por medio del Fideicomiso Lagos de Torca de acuerdo con lo previsto en el presente decreto. Cada una de las entidades referidas, deberá manifestar su conocimiento y aceptación previa y por escrito al documento de constitución del Fideicomiso Lagos de Torca, bajo la coordinación de la Secretaría Distrital de Planeación – SDP”. (Subrayado fuera de texto)*

El artículo 202 del Decreto 000088 de 2017 establece la regulación de los aportes al Fideicomiso Lagos de Torca, así:

*“Constituirán aportes al Fideicomiso Lagos de Torca****el suelo de carga general,****los recursos en dinero para la ejecución de obras de carga general, incluyendo la compra y/o expropiación de inmuebles, cuando a ello haya lugar, de acuerdo con lo señalado en el presente decreto. En consecuencia, deberá regularse en el contrato de fiducia: i) las condiciones específicas para que los mismos sean efectuados. ii) los mecanismos de restitución definidos en el parágrafo 3 del artículo 170 “Punto de equilibrio de obras de carga general” y iii) las demás condiciones necesarias para el desarrollo del objeto y finalidad del fideicomiso Fideicomiso Lagos de Torca. (El subrayado es nuestro)*

El artículo 203 ibídem se refiere al contrato de fiducia, en los siguientes términos:

*“El Distrito, a través de las entidades competentes señaladas en el artículo 201 “Partes del fideicomiso Lagos de Torca”, deberán suscribir en señal de conocimiento y aceptación el contrato de fiducia en virtud del cual se constituye el fideicomiso Lagos de Torca, previa verificación de la estipulación de las condiciones que a continuación se señalan, así como las demás que se hayan establecido a lo largo del presente decreto:*

*1. Requisitos especiales y anexos de la escritura pública de transferencia de dominio de suelos de carga general. La Fiduciaria como vocera del Fideicomiso Lagos de Torca y encargada de suscribir la respectiva escritura pública de transferencia de dominio****a título de aporte de suelos de carga general****verificará que, además de los requisitos legales para su protocolización, consten de las siguientes manifestaciones o anexos:*

*1.1 La manifestación inequívoca de su decisión de transferir al Fideicomiso Lagos de Torca****a título de aporte****el derecho real de dominio de suelos,****recibiendo a cambio derechos fiduciarios y las Unidades Representativas de aporte que le correspondan según las siguientes reglas del presente decreto.***

*1.2 La manifestación por parte del aportante, en lo que tiene que ver con el nombre y la identificación de la persona en favor de quien quedaran los derechos fiduciarios y, por lo tanto, las respectivas Unidades representativas de Aporte, en caso de ser diferentes de la persona que efectúa la transferencia.*

*(…)*

*1.4.****Las equivalencias de las Unidades Representativas de aporte, de acuerdo con los rangos de edificabilidad a desarrollar,****según lo señalado en el presente decreto.*

*(…)’’*

*1.7. La manifestación que la transferencia de suelos de carga general por derechos fiduciarios y sus respectivas unidades Representativas de Aporte y la cesión de los mismos se sujeta a lo dispuesto en el presente decreto y al contrato de fiducia en virtud del cual se constituyó el Fideicomiso Lagos de Torca.*

*(…)” (Subrayado fuera de texto)*

En el Título V – Instrumentos de gestión de Financiación, Capítulo 1 Alternativas para la financiación de cargas urbanística (Sic), se establece:

*“Artículo 206: Mecanismos para la financiación para la adquisición de inmuebles que no se vinculen al sistema de reparto equitativo de cargas y beneficios.*

***Por regla general el sistema de reparto de cargas y beneficios constituye el instrumento mediante el cual el distrito adquirirá los suelos de carga general.****Los mecanismos tradicionales de adquisición de suelos que ejerza el Estado,****como la expropiación, constituyen mecanismos alternativos****a utilizarse cuando mediante el sistema de reparto de cargas y beneficios no pueden ser obtenidos de los suelos requeridos para la ejecución de cargas generales.” (Subrayado fuera de texto).*

Ahora bien, pregunta usted cuál es el tratamiento del impuesto sobre la renta de las **Unidades Representativas de Aporte**y, adicionalmente, si están exentas del impuesto de renta o si tiene algún beneficio especial según lo previsto en el artículo 58 de la Ley 388 de 1997 (motivos de utilidad pública).

En primer lugar, es necesario tener presente que los beneficios tributarios, tales como exenciones, son aquellos definidos explícitamente por el legislador y son de aplicación restrictiva.

Considerando la figura que se desarrolla en el Decreto Distrital 000088 de 2017, el fideicomiso que recibe y administra los suelos y dinero aportados, Fideicomiso Lagos de Torca, y la calidad de fideicomitentes de los aportantes y los derechos fiduciarios y las URAS que reciben a cambio, es forzoso considerar el [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario.

Este artículo fija las reglas para la determinación del impuesto de renta en los contratos de fiducia mercantil, así:

*“Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:*

*1. 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 trata 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. El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:*

*En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o período gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el beneficiario.*

*(…)*

*3. Cuando el fideicomiso se encuentra 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, éstas 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*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=134)*y*[*90-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=135)*(90-1 Derogado) de este Estatuto.*

*/…/’’ (Subrayado fuera de texto)*

En el contexto de las distintas disposiciones en cita, quienes aporten suelo para obras de carga general en el Plan Zonal Ciudad Lagos de Torca, **son fideicomitentes,**entran a formar parte del fideicomiso Ciudad Lagos de Torca, recibiendo a cambio del aporte en tierras, **derechos fiduciarios,**siendo las Unidades Representativas de Aporte (URAS) accesorias a los mismos, unidades estas que dan a los aportantes el correlativo derecho de aprovechamiento urbanístico adicional (metros cuadrados edificables adicionales sobre el básico) que pueden aplicar en las actuaciones urbanísticas (planes parciales, licencias de urbanización o reurbanización dentro de Ciudad Lagos de Torca). Sin perjuicio que si el fideicomitente no tiene donde aplicar esos aprovechamientos urbanísticos adicionales reciba a cambio dinero como compensación, acorde con el valor fijado a la URA que, se ajusta mensualmente a una tasa efectiva anual del IPC (en la forma indicada en el artículo 181 del Decreto 000088 de 2017) más el 5.6% anual.

Tratándose de los derechos fiduciarios, se observa que no existe una exención para efectos del impuesto de renta, por este solo hecho. Sin embargo, es claro, de acuerdo con el artículo 102 del Estatuto Tributario, que cuando el fideicomitente entrega unos bienes al fideicomiso, los derechos fiduciarios como tales no dan lugar a un ingreso, es decir, en ese momento no se genera renta. Se entiende que el ingreso tiene lugar si se produce un incremento en el patrimonio autónomo o cuando se ceden derechos por parte del fideicomitente.

Esto supone que, en el momento del aporte por el fideicomitente, por efectos del principio de transparencia, no tiene lugar una utilidad, unos bienes toman el lugar de otros, considerando el costo fiscal de los bienes entregados al patrimonio autónomo.

Cabe observar, sin embargo, que los bienes y dineros entregados al fideicomiso se destinan a la construcción de **obras de carga general que finalmente serán entregadas a las entidades identificadas como beneficiarias futuras.**No obstante, pareciera que mientras ello ocurre, el aportante que permanece en el fideicomiso es fideicomitente con unos derechos fiduciarios a su favor. En consecuencia, en principio, fiscalmente debería tenerse en cuenta este hecho.

Los derechos fiduciarios a los cuales son accesorias las URAS, también pueden ser objeto de cesión, caso en el cual tienen preferencia de adquisición los fideicomitentes y **según las condiciones para la cesión que fije el fideicomiso,**como lo establece en el parágrafo del artículo 182 del Decreto 000088 de 2017.

Luego, si el fideicomitente cede sus derechos, caso en el cual recibe una compensación en dinero con las particularidades señaladas en el Decreto 000088 de 2017, se generaría un ingreso para el mismo.

Patrimonialmente debe tenerse en cuenta el [artículo 271-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=348) modificado por la Ley 1819 de 2016. Porque en todo caso para quien recibe los derechos fiduciarios, éstos tienen un valor patrimonial. Al respecto, el [artículo 271-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=348) del Estatuto Tributario establece.

***“***[***Artículo 271-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=348)***. Valor patrimonial de los derechos fiduciarios.****Los derechos fiduciarios se reconocerán para efectos patrimoniales de forma separada, el activo y pasivo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del*[*artículo 102*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148)*del Estatuto Tributario.*

*El valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente es el que le corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración.*

***Parágrafo 1º.****Para efectos de lo previsto en este artículo se entiende por derechos fiduciarios toda participación en un contrato de fiducia mercantil.*

***Parágrafo 2º.****Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades fiduciarias deberán expedir cada año, a cada uno de los fideicomitentes de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor.” (Subrayado fuera de texto)*

Luego, en principio, pareciera tener aplicación del [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario. No obstante, sin perjuicio de lo anterior, se observa, que el Decreto 000088 de 2017 fija unas reglas y pautas en torno al aporte de terrenos dentro del Plan Zonal Lagos de Torca y el fideicomiso que se crea.

Las Unidades Representativas de Aportes (URAS) que una persona natural o jurídica recibe en el marco del Decreto 000088 de 2017, se entregan **en aplicación de la figura del reparto equitativo de cargas y beneficios,**lo que supone por los particulares propietarios de terrenos en la zona objeto del decreto, la entrega total o parcial de los mismos y/o dinero, así como dinero de terceros **con el fin de desarrollar obras de carga general,**siendo posible para los aportantes, adicionalmente, si así lo manifiestan, el desarrollo de obras de carga general siempre y cuando cumplan las condiciones del artículo 184 del mismo decreto, privilegio que igualmente debe ser reconocido en el contrato de fiducia, así como las URAS adicionales recibidas por pronta entrega. **Todo en el marco de la figura aludida que permite al distrito financiar las respectivas obras usando dicho mecanismo.**

Se observa cómo, en un sentido amplio, la aplicación de la figura de reparto de cargas y beneficios implica un esquema de gestión del suelo que pretende garantizar el reparto equilibrado de las **cargas (obras, responsabilidades) y los beneficios**(asignación de edificabilidad) que permite precisamente el desarrollo de obras de carga general **con el aporte y acción de los particulares,**más no a título gratuito, precisamente porque quienes realizan sus aportes en tierras y/o dinero se benefician en tanto reciben a su favor unas unidades que representan índices de edificabilidad superiores a los índices básicos **como contraprestación a su aporte.**Esta figura si bien tiene antecedentes normativos (Ley 9 de 1989, Dto. 190 de 2004, entre otros) no los tiene en su aplicación práctica.

Adicionalmente, las URAS que recibe el aportante, en principio, corresponden al valor del aporte del terreno, no obstante, pueden recibirse unidades adicionales como beneficio por pronta entrega, a cambio de dinero aportado, también si se reconocen si fuera el caso para compensar valor de edificaciones y actividades económicas.

Lo anterior implica que las URAS que recibe un fideicomitente, las recibe por distintos conceptos, todo lo cual obra en el contrato de fideicomiso, así como en el certificado que entrega el fideicomiso donde se registra el tipo de bien entregado y las especificaciones del mismo.

Si bien como se ha planteado, en principio, en materia tributaria, estaríamos en el caso del [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario, por las particularidades de la figura que se está aplicando, es factible que el tratamiento fiscal, en este caso, sea otro. En la práctica, si se atiende a la realidad económica, tendríamos que lo que tiene lugar es una enajenación. Los propietarios de tierra dentro del plan zonal, pueden aportarla voluntariamente al fideicomiso para el desarrollo de obras de carga general, pero ello, como se indicó en un párrafo anterior, no quiere decir que la entrega sea a título gratuito, toda vez que, a cambio, reciben por excelencia URAS, que se traducen en derechos de edificabilidad por encima de los índices básicos, que podrán aplicar dentro del plan zonal en licencias urbanísticas. Es decir, que el aporte se remunera con esos derechos de edificabilidad o lo que es lo mismo, los derechos de edificabilidad adicional se pagan con las tierras aportadas.

De tal manera, que limitando el análisis al aporte en tierra, que es el caso de la consulta, si a cambio de la entrega de terrenos, se obtienen URAS, ello significa que las entidades públicas que concurren al fideicomiso como beneficiarias futuras de las obras de carga general que deben desarrollarse, no desembolsan dinero, no obstante, se autoriza al fideicomiso para que este reconozca dichas unidades a los aportantes, que no es otra cosa que la materialización de la potestad del Estado que paga a quien aporta tierra para obras de carga general con unos derechos de construcción por encima de los índices básicos, lo cual permitirá a los aportantes recuperar el valor de su aporte en tierra y la utilidad que deriven de la construcción adicional, sin perjuicio del valor nominal que tienen las mismas y su actualización en términos del IPC y una tasa de interés.

El fideicomiso que se crea, es un fideicomiso de administración, que recibe los aportes en tierra y/o dinero, que es administrado por una sociedad fiduciaria, vocera del fideicomiso, cuya finalidad es asegurar que se desarrollen las obras de carga general, las cuales están definidas por las autoridades distritales. En los órganos de gobierno al parecer concurrirán los aportantes, quienes también podrían desarrollar obras, no obstante, el desarrollo de estas obras, sería objeto del contrato de fideicomiso y, podría generar para quien (Sic) las desarrollan ingresos de otra naturaleza.

De hecho, si bien se indica que los aportantes tienen calidad de fideicomitentes y estos reciben derechos fiduciarios que incorporan las URAS, en concreto para quienes aportan terrenos para tales obras, reciben sus derechos de edificabilidad que aplicarán, en su momento, en sus licencias de construcción o los cederán, solo que con algunas condiciones de negociación que se concretarán en el contrato de fiducia. En efecto, se establece un privilegio de compra para los fideicomitentes y derechos tales como la posibilidad de participar en el desarrollo de las obras de carga general. Derechos que pueden cederse en las condiciones que fije el contrato.

Luego, si bien todo se enmarca dentro de un contrato de fiducia, en la práctica, en lo que se refiere al aporte de tierras para obras de carga general recibiendo como contraprestación URAS que se traducen en derechos de edificabilidad, estaríamos ante una enajenación, en el marco de la figura de reparto equitativo de cargas y beneficios. El distrito acude a este mecanismo para financiar unas obras que implican inversiones muy grandes, y el instrumento de remuneración son esas unidades que en últimas representan derechos de edificabilidad, los cuales no define como títulos, los refiere como anexos al derecho fiduciario, no obstante, que son estas unidades las que representan finalmente el instrumento de pago. Los derechos fiduciarios no corresponden al derecho de propiedad sobre los activos aportados los cuales se destinan a la realización de obras de carga general que no revierten en los fideicomitentes sino en terceros beneficiarios, las entidades del Distrito señaladas en el artículo 201 del Decreto Distrital 000088 de 2017.

Lo anterior supondría que estamos realmente ante una enajenación lo cual implica establecer la utilidad que se genera y la renta correspondiente. Entendiendo el tema como una enajenación, no se encuentra un tratamiento tributario especial para esta operación.

Frente al fideicomiso y si existen unos futuros beneficiarios, habría que definir si serían estos los responsables de las obligaciones tributarias o si pudiere aplicar el numeral 4 en el contexto del [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo planteado, estamos ante una situación sui generis que sin duda requiere un análisis que tendría que consultar el contrato como tal, en particular, considerando que el Decreto 000088 de 2017, acude al contrato de fiducia y, que en el mismo se establecen condiciones adicionales y, en particular, dado que en el decreto se habla de derechos fiduciarios que incorporan las URAS y habría aspectos de los derechos fiduciarios de carácter convencional cuyo contenido y alcance será definido en el contrato de fiducia. Al respecto sería relevante que quienes efectúan sus aportes y reciben las denominadas URAS, estudien y detallen las cláusulas del contrato de manera que, si de ello se derivan derechos adicionales y posiblemente otros efectos, los documenten con el fin de valorar y efectuar las precisiones necesarias en materia fiscal.

De otra parte, pregunta usted si las denominadas URAS que reciben los particulares como consecuencia de la transferencia de ciertos inmuebles al Fideicomiso Lagos de Torca en el marco del Decreto Distrital 000088 de 2017, podrían ser consideradas como rentas exentas, o rentas no gravadas, o tener algún beneficio especial en el susodicho impuesto, según lo previsto en el artículo 58 (motivos de utilidad pública) en la Ley 388 de 1997. Se observa lo siguiente:

A través de la Ley 9 de 1989 se dictan normas sobre planes de desarrollo municipal, compraventa y **expropiación de bienes.**La misma fue modificada por la Ley 388 de 1997 que, entre otros objetivos, tiene el establecimiento de los mecanismos que permitan al municipio, en ejercicio de su autonomía, promover el ordenamiento de su territorio, el uso equitativo y racional del suelo, así como la ejecución de acciones urbanísticas eficientes y facilitar la ejecución de actuaciones urbanas integrales. Esta ley en el artículo 58 que modifica el artículo 10 de la Ley 9, dispone:

***“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 la 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;*

*/…/.”*

La norma en cita indica que para efectos de expropiación, definida en esta ley, es decir, la Ley 9 de 1989, objeto de modificación, así como la misma Ley 388 de 1997 que, regula también aspectos sobre el tema, y otros motivos determinados en otras leyes, define lo que se entiende por motivos de utilidad pública o interés social, incluyendo entre otros, la adquisición de terrenos para destinarlos a fines como los señalados en el literal c), esto es, para la ejecución de programas y proyectos de renovación y provisión de espacios públicos urbanos.

Ahora bien, en materia tributaria, el artículo 207-2 en el numeral 9, establecía que:

*“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.” (Subrayado fuera de texto)*

Norma que, sin embargo, fue derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. No obstante, la misma Ley 1819, en el artículo 99, adiciona el [artículo 235-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42483) al Estatuto Tributario en el siguiente sentido:

***“***[***Artículo 235-2***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42483)***. Rentas exentas a partir del año gravable 2018.****A partir del 1o de enero de 2018, sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales, las únicas excepciones legales de que trata el*[*artículo****26***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=34771)*del Estatuto Tributario son las siguientes:*

*/…/*

*6. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario:*

*a) La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario;*

*b) La utilidad en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario;*

*c) La utilidad****en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana;***

*/…/*

*Para gozar de las exenciones de que tratan los literales a) y b) de este numeral 6, se requiere que:*

*i) La licencia de construcción establezca que el proyecto a ser desarrollado sea de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.*

*ii) Los predios sean aportados a un patrimonio autónomo con objeto exclusivo de desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario;*

*iii) La totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario se efectúe a través del patrimonio autónomo, y*

*iv) El plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto, no exceda de diez (10) años. El Gobierno nacional reglamentará la materia.*

***Los mismos requisitos establecidos en este literal serán aplicables cuando se pretenda acceder a la exención prevista por la enajenación de predios para proyectos de renovación urbana.”****(Resaltado fuera de texto)*

La norma en cita prevé que las rentas asociadas a proyectos de renovación urbana tendrán el mismo tratamiento, es decir, **gozarán también de una renta exenta,**remitiendo para efectos de su aplicación a las condiciones indicadas para la vivienda de interés social. En todo caso, la misma ley señaló que se requiere reglamentación. Dado que los proyectos de vivienda de interés social no son idénticos a los proyectos de renovación urbana, será necesario que el reglamento efectúe las precisiones necesarias para efectos de la adecuada aplicación de la exención. Además, porque tratándose de los proyectos de renovación urbana, la norma se refiere claramente a enajenación de terrenos para los fines allí señalados.

En el caso del aporte de terrenos para obras de carga general al Fideicomiso Lagos de Torca, si bien se exige transferencia de dominio de los terrenos y se entienden aportados al fideicomiso a cambio de derechos fiduciarios, lo que supondría la aplicación del [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario, donde acorde con el principio de transparencia, para efectos fiscales no se entiende que exista enajenación. Sin embargo, de acuerdo con el análisis efectuado en el punto anterior, sin perjuicio de la entrega de derechos fiduciarios, la entrega de URAS a cambio de los aportes como tal, parece implicar una típica enajenación.

Si tenemos en cuenta las particularidades de la figura que se desarrolla en el Decreto 000088 de 2017, reparto equitativo de cargas y beneficios que, conlleva que los terrenos aportados son objeto de adquisición por el fideicomiso (al cual concurren entidades del distrito) recibiendo como contraprestación URAS, y si entendemos que en este caso hay una enajenación, puede ser relevante efectuar el análisis a la luz del [artículo 235-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42483) del Estatuto Tributario, y los proyectos que comprende Ciudad Lagos de Torca en lo que corresponde a obras de carga general, en tanto si los mismos están enmarcados dentro del concepto de “proyecto de renovación urbana” la enajenación de predios en las condiciones señaladas en la ley con las precisiones que haga el reglamento, pudiera tener lugar una exención en materia del impuesto de renta, no obstante, se insiste bajo la figura de la enajenación como tal y, que así se trate fiscalmente, pese a la figura que se utiliza del fideicomiso.

Aunque los proyectos de vivienda de interés social y los proyectos de renovación urbana son definidos por la Ley 388 de 1997 como motivos de utilidad pública, para los efectos de esta ley, es decir, el tema de expropiación, **para otros efectos**como lo indica el mismo artículo 58 de la Ley 388, como sería el caso de beneficios tributarios, se requiere la respectiva definición legal. En este caso el [artículo 235-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42483) del E.T., otorga un beneficio, si se cumplen las condiciones de ley y del reglamento. En este sentido, con el fin de establecer frente a los proyectos de **renovación urbana**en el contexto del Plan Zonal Lagos de Torca y las obras de carga general que implica, y la procedencia o no del beneficio, será necesario estar atentos a la reglamentación de dicha norma.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, y como se ha indicado, el artículo 58 de la Ley 388 de 1997, define lo que se considera motivos de utilidad pública, entre otros, para efectos de la expropiación.

La Ley 9 en el Capítulo III trata *“De la adquisición de bienes por enajenación voluntaria y por expropiación”.*En el artículo 9 de esta ley, se indicaba como objetivo de este capítulo establecer instrumentos para la adquisición y expropiación de bienes inmuebles en desarrollo de los propósitos enunciados en el siguiente artículo. El artículo 10 modificado por el artículo 58 de la Ley 388 señala lo que se considera para efectos de esta ley “motivos de utilidad pública.

La Ley 388 de 1997, en el Capítulo VII se refiere a la expropiación por vía administrativa, la cual prevé la posibilidad como paso previo la enajenación voluntaria. Esta misma ley en el artículo 63 indica que: 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 las señaladas en las letras a), b), c), d), e), h), j), k), l) y m) del artículo 58 de la presente Ley.

A su vez, el artículo 67 se refiere a la indemnización y la forma de pago y en el parágrafo se indica que:

*“****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.”*

En la Sentencia aludida, al estudiar la constitucionalidad de esta norma, entre otros aspectos, la Corte precisó:

*“Cuando cualquiera de estos motivos de utilidad pública o interés social se presenta, la entidad correspondiente [16] decide si es necesaria la expropiación de bienes, así como la vía judicial o administrativa a través de la cual hará la expropiación.*

*Como desarrollo de las previsiones constitucionales en materia de expropiación, el legislador ha entendido que la regla general en materia de expropiación para reforma urbana es que se acuda a la vía judicial, y sólo en los casos especiales, que determina el mismo legislador, se pueda emplear la expropiación por vía administrativa. La posibilidad de recurrir a la vía administrativa depende de que se cumplan dos tipos de requisitos: sustanciales y procedimentales. En cuanto a los primeros, es necesario que: a) existan condiciones de urgencia, mencionadas taxativamente en la ley; [17] y b) que se presenten los motivos de utilidad pública o interés social específicos que autorizan este tipo de expropiación.*

*Tanto en el proceso de expropiación judicial como en el de expropiación administrativa existe una etapa previa de negociación, a través de la cual la entidad intenta adquirir el bien, de tal forma que se evite la iniciación del proceso expropiatorio propiamente dicho. Esta etapa se inicia con una oferta de administración al particular para adquirir el bien por el precio base fijado por la entidad. Luego sigue una etapa de negociación directa con el particular. Si el proceso de negociación directa resulta exitoso, se pasa a la etapa de transferencia del bien y del pago del precio acordado. Si el proceso de negociación fracasa, empieza la etapa expropiatoria propiamente dicha, la cual culmina con el traspaso del título traslaticio de dominio al Estado y el pago de la indemnización al particular expropiado.’’*

La norma se declaró exequible y acorde con los argumentos de la Corte, tenemos que la misma establece un beneficio tributario, en el marco de **procesos de expropiación administrativa**bajo el supuesto de condiciones de urgencia y que la finalidad corresponda a alguno de los literales indicados y tenga lugar la venta voluntaria.

Ahora bien, el Decreto 000088 de 2017, desarrolla por excelencia la figura de la enajenación de predios para la **ejecución de obras de carga general bajo el esquema del reparto equitativo de cargas y beneficios, que para el caso objeto de estudio implica,**el aporte de terrenos al fideicomiso a cambio de derechos fiduciarios a los cuales son accesorias las URAS y los privilegios que hemos mencionado.

Lo anterior implica que ese mecanismo para la adquisición de los recursos (tierra y dinero) por parte del Distrito, como instrumento de financiación de obras de carga general es una alternativa diferente a la contemplada en el artículo 63 y ss. De la Ley 388 de 1997, en cuanto no se encuentra dentro de la figura de la expropiación administrativa. Luego, ese beneficio, el de la exención previsto en el parágrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388, no aplica en el caso de la figura aludida, reparto equitativo de cargas y beneficios desarrollada por el Decreto 0000088 (Sic) de 2017.

No obstante lo anterior, es necesario tener presente que el mismo Decreto 000088 de 2017, si bien desarrolla por excelencia la figura del reparto equitativo de cargas y beneficios como **instrumento que permite al distrito la adquisición de terrenos y la financiación de obras de carga general,**prevé también **como alternativa la posibilidad de expropiación bajo las reglas de la Ley 388 de 1997, de manera que si no funciona como se espera, el instrumento de reparto equitativo de cargas y beneficios,**sea posible acudir al instrumento de la expropiación administrativa que, en todo caso, como paso previo prevé la enajenación voluntaria.

En efecto, el Decreto 000088 de 2017, en el artículo 215, establece:

***“La ejecución del conjunto de obras y proyectos contemplados en el presente decreto se considera prioritaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 54 del Decreto Distrital 190 de 2004, en tanto existen condiciones de urgencia de que trata el artículo 65 de la Ley 388 de 1997 que habilitan al Alcalde Mayor de Bogotá, D.C., para declarar las condiciones de urgencia que autorizarán el uso de la expropiación administrativa, de conformidad con lo ordenado por el Acuerdo 15 de 1999.***

*/…/.”****(Resaltado y subrayado fuera de texto)***

De tal manera que, en el ámbito del Decreto 000088 de 2017, si no prospera el mecanismo de aporte voluntario en el contexto de la figura del reparto equitativo de cargas y beneficios, se podrá acudir como alternativa al mecanismo de la expropiación, lo cual en armonía con la Ley 388 de 1997, admite que el dueño del terreno objeto de la expropiación opte por la enajenación voluntaria, caso en el cual el ingreso que obtenga **no es gravado,**por disposición expresa del parágrafo 2 del artículo 67 de esta ley.

En este evento debe establecerse si el valor que se recibe corresponde al valor del bien objeto de expropiación o si en la parte del precio se contempla otros aspectos de carácter indemnizatorio en lo que se refiere a actividades económicas u otros, que no representan el valor del bien como tal que es lo que se beneficia de la exención sino la compensación por lo dejado de percibir y que puede representar el lucro cesante, el cual no estaría exento.

En los anteriores términos atendemos su solicitud y le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” – “técnica”-, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina