

100202208-1497

Bogotá, D.C., 28 SEP 2023

**Radicado Virtual No.
000I2023016511**

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Asunto: Reconsideración de la doctrina sobre la renta exenta de que trata el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptores: Ganancia ocasional
Proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario
Renta exenta

Fuentes formales: Artículos 5° y 235-2 del Estatuto Tributario
Artículo 27 del Código Civil
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de agosto 19 de 2021, Radicación No. 11001-03-27-000-2016-00005-00(22325).

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Se ha solicitado reconsiderar lo manifestado en los Oficios 904129 - interno 668 de mayo 24 de 2022¹ y 907496 - interno 1286 de octubre 6 del mismo año² con base en los siguientes argumentos:

¹ (...) para el caso de las personas naturales es posible concluir que aplica lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, siempre que se cumplan con los requisitos señalados en el mismo. De esta manera, en el proceso de determinación cédular del impuesto sobre la renta deberá incluirse y estará sometida a lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 336 de este Estatuto. (...)

Lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones relacionadas con el impuesto complementario de ganancias ocasionales, en la medida que se cumplan debidamente los requisitos aplicables al mismo (cfr. artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario). En ese caso, resulta oportuno indicar que no será posible considerar la venta de un predio destinado a vivienda de interés social y/o prioritario como una ganancia ocasional exenta a la luz de lo dispuesto en el artículo 307 de este Estatuto. (subrayado fuera de texto)

² (...) la exención de que trata el numeral 4 del citado artículo 235-2 no es aplicable cuando la utilidad en la enajenación del predio constituya ganancia ocasional, para lo cual será menester examinar los artículos 299, 300 y 307 del Estatuto Tributario. Esta última disposición determina las ganancias ocasionales exentas.

Así las cosas, las exenciones en materia del impuesto sobre la renta no son trasladables al impuesto complementario de ganancias ocasionales. (subrayado fuera de texto)

- i) Las disposiciones del ordenamiento tributario previstas para el impuesto sobre la renta, como son las rentas exentas, también deben aplicarse al impuesto complementario de ganancias ocasionales, en lo que corresponda.
- ii) Las ganancias ocasionales exentas señaladas en el artículo 307 del Estatuto Tributario versan únicamente sobre actos a título gratuito y no sobre actos a título oneroso como lo es la enajenación de un activo fijo.
- iii) El numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario califica como renta exenta la utilidad obtenida en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de VIS o VIP, con independencia de la naturaleza tributaria del ingreso o del término de posesión del bien.

En este sentido, se trata de una norma de carácter especial que prevalece sobre normas de carácter general.

Sobre el particular, considera esta Dirección:

I. Sobre las ganancias ocasionales

Según el artículo 5° del Estatuto Tributario el impuesto sobre la renta y su complementario de ganancias ocasionales se consideran “como un solo tributo”; sin embargo, pese a ello, a partir del artículo 299 *ibidem* se establecen reglas específicas para la determinación, depuración y liquidación de este último.

En concreto, en lo referente a las exenciones, este Despacho reitera que no son aplicables al impuesto complementario de ganancias ocasionales las exenciones previstas para el impuesto sobre la renta³, ya que, para el efecto, el legislador dispuso en los artículos 307 a 310 del Estatuto Tributario las ganancias ocasionales exentas. Por ende, dependiendo de la naturaleza tributaria del ingreso -esto es, renta o ganancia ocasional- procederá la aplicación de uno u otro beneficio tributario.

Precisamente, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en Sentencia de agosto 19 de 2021, Radicación No. 11001-03-27-000-2016-00005-00(22325), sostuvo:

Los ingresos netos previstos en el artículo 26 del Estatuto Tributario -que regula el sistema ordinario de determinación de la renta ordinaria-, se conforman por ingresos ordinarios originados en el giro normal de los negocios, y extraordinarios que surgen de fuentes distintas.

Si bien las ganancias ocasionales se entienden incluidas en estos últimos, no forman parte del proceso de depuración ordinario de renta, porque están gravadas como impuesto

³ Como lo es la prevista en el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

complementario, se regulan por una normativa diferente y tienen un carácter excepcional. (subrayado fuera de texto)

No obstante, como se expondrá a continuación, la discusión debe centrarse en el objetivo perseguido con el beneficio tributario *sub examine*.

II. Sobre la finalidad del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario

El artículo 27 del Código Civil prevé que “bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu” (subrayado fuera de texto); método que ha sido adoptado por la Dirección de Gestión Jurídica de la Entidad en anteriores oportunidades⁴.

Por esta razón, resulta relevante examinar los antecedentes del incentivo aquí analizado, no sin antes detallar su evolución:

Numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 788 de 2002 y derogado por la Ley 1819 de 2016)	Literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario
<p><u>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</u> 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)</p>	<p>ARTÍCULO 235-2. RENTAS EXENTAS A PARTIR DEL AÑO GRAVABLE 2019. <Artículo modificado por el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales de los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:</p>
<p>Literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997</p>	<p>(...)</p>
<p>El artículo 10 de la Ley 9ª de 1989, quedará así: "(...) se declara de utilidad pública o interés social la adquisición de inmuebles para destinarlos a los siguientes fines: (...)</p>	<p>4. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y a la vivienda de interés prioritario:</p>
<p>b) Desarrollo de proyectos de <u>vivienda de interés social</u>, incluyendo los de legalización de títulos en urbanizaciones de hecho o ilegales diferentes a las contempladas en el artículo 53</p>	<p>a) La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos <u>de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario</u>; (...) (subrayado fuera de texto)</p>

⁴ V.gr. Oficio 001518 - interno 176 de febrero 9 de 2023 en relación con los medios de pago permitidos para efectos del artículo 771-5 del Estatuto Tributario y Concepto 004531 - interno 1134 de agosto 2 del mismo año en relación con la exclusión del IVA en la adquisición de bienes que se destinen a la preinversión e inversión, para la producción y utilización de energía a partir de FNCE.

<p>de la Ley 9ª de 1989, la rehabilitación de inquilinatos y la reubicación de asentamientos humanos ubicados en sectores de alto riesgo;</p> <p>c) Ejecución de programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos urbanos;</p> <p>(...) (subrayado fuera de texto)</p>	
---	--

Con ocasión del trámite del proyecto de Ley 80 de 2002 Cámara (posteriormente aprobado como Ley 788 de 2002) en la Gaceta del Congreso N° 398 de septiembre 24 de 2002 se justificó el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario en la necesidad de conceder un incentivo tributario sobre la utilidad en la venta de predios destinados a fines de utilidad pública, sin ninguna limitación o distinción.

Teniendo en cuenta el objetivo perseguido con la reseñada medida, resulta evidente que sostener que la exención únicamente es procedente cuando el ingreso ostenta la naturaleza tributaria de renta y no de ganancia ocasional -según el término de posesión del predio- restringe notoriamente su aplicación, contrariando el principio de interpretación del efecto útil de las normas⁵.

En este orden de ideas, el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario debe considerarse una norma de carácter especial que regula lo atinente al tratamiento tributario aplicable 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" (subrayado fuera de texto) y que prevalece sobre otras disposiciones, como lo es el artículo 300 *ibidem*⁶.

Así las cosas, resulta razonable aseverar que, tratándose de la utilidad obtenida en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de VIS o VIP, ésta debe calificarse -para efectos tributarios- como una renta y no como una ganancia ocasional, independientemente del término de posesión del respectivo predio. Esto, con miras a la materialización del beneficio tributario aquí analizado.

⁵ (...) en caso de perplejidades hermenéuticas, el operador jurídico debe preferir, entre las diversas interpretaciones de las disposiciones aplicables al caso, aquella que produzca efectos, sobre aquella que no, o sobre aquella que sea superflua o irrazonable. Este criterio hermenéutico encuentra indudables puntos de contacto con diversos principios constitucionales. (...) cuando se aplica a la interpretación de disposiciones legales, permite concretar la voluntad del legislador y, en consecuencia, salvaguardar el principio democrático. (subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-569/04 de la Corte Constitucional)

⁶ ARTICULO 300. SE DETERMINA POR LA DIFERENCIA ENTRE EL PRECIO DE ENAJENACIÓN Y EL COSTO FISCAL DEL ACTIVO. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, 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. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años. (subrayado fuera de texto)

Es por ello por lo que esta Dirección **reconsidera los Oficios 904129 - interno 668 de mayo 24 de 2022 y 907496 - interno 1286 de octubre 6 del mismo año** para en su lugar concluir:

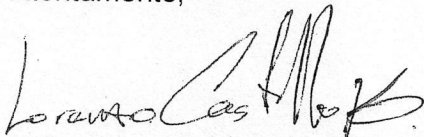
- i) No son aplicables al impuesto complementario de ganancias ocasionales las exenciones previstas para el impuesto sobre la renta.
- ii) La utilidad proveniente de la enajenación de un activo fijo constituirá renta o ganancia ocasional en los términos del artículo 300 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, si dicho activo fijo corresponde a un predio que se enajenará con destino al desarrollo de proyectos de VIS o de VIP, en los términos del literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su reglamentación, la utilidad constituirá renta.

- iii) La exención de que trata el literal a) del numeral 4 del citado artículo 235-2 es aplicable tanto por personas naturales como jurídicas y no está condicionado al término de posesión del respectivo predio. Esto, siempre y cuando se cumplan la totalidad de los requisitos definidos en la Ley para ello.

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" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Director de Gestión Jurídica ad hoc
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.