

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

CONCEPTO N° 1497 [016511]

28-09-2023

DIAN

100202208-1497

Bogotá, D.C.,

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

Descriptor: Ganancia ocasional

Proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario

Renta exenta

Fuentes formales: Artículos 5o 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:

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 de! 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 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 Literal a) del numeral 4 del artículo Estatuto Tributario (adicionado por la 235-2 del Estatuto Tributario Ley 788 de 2002 y derogado por la Ley 1819 de 2016)

La utilidad en la enajenación de predios ARTÍCULO 235-2. RENTAS destinados a fines de utilidad pública a EXENTAS A PARTIR DEL AÑO que se refieren los literales b) y c) del GRAVABLE 2019. <Artículo artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que modificado por el artículo 91 de la Ley hayan sido aportados a patrimonios 2010 de 2019. El nuevo texto es el autónomos que se creen con estas siguientes Sin perjuicio de las rentas finalidad exclusiva, por un término exentas de las personas naturales de los igual a la ejecución del proyecto y sus artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del liquidación, sin que exceda en ningún Estatuto Tributario y de las reconocidas caso de diez (10) años. También en los convenios internacionales gozarán de esta exención los ratificados por Colombia, las únicas patrimonios autónomos indicados, excepciones legales de que trata (subrayado fuera de texto) el artículo 26 del Estatuto Tributario Literales b) y c) del artículo 58 de lason las siguientes:

Ley 388 de 1997

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

“(…) se declara de utilidad pública o⁴. Las siguientes rentas asociadas a la interés social la adquisición de vivienda de interés social y a la vivienda inmuebles para destinarlos a los de interés prioritario:
siguientes fines:

(...)

a) La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social

b) Desarrollo de proyectos de vivienda/o de vivienda de interés prioritario; de interés social, incluyendo los de legalización de títulos en urbanizaciones de hecho o ilegales(...) (subrayado fuera de texto) 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;

(...) (subrayado fuera de texto)

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.

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 icono 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

Notas al pie

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

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. ↑ ARTÍCULO 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.