

Efectos tributarios de sentencias de restitución de tierras para personas naturales o sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar contabilidad.

CONCEPTO DIAN 1990 DEL 14 DE DICIEMBRE DE 2023
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Referencia: Efectos tributarios de sentencias de restitución de tierras para personas naturales o sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar contabilidad.

Este Despacho está facultado para fijar criterios para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.

Problema Jurídico No. 1:

En el contexto de la Ley 1448 de 2011, de existir una sentencia que ordene la restitución de tierras, en favor de una persona natural o sucesión ilíquida no obligada a llevar contabilidad, ¿el ingreso se entiende realizado al momento de la ejecutoria de dicha sentencia?

Tesis Jurídica No. 1:

No. Para las personas naturales o sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar contabilidad, el ingreso se entenderá realizado cuando lo reciba efectivamente, en dinero o en especie, de acuerdo con el artículo 27 del Estatuto Tributario.

Fundamento:

El artículo 27 del Estatuto Tributario establece que, para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, «se entienden

realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago (...)».

En línea con la anterior disposición y en el supuesto de una sentencia que ordene la restitución de tierras, el ingreso se entenderá realizado una vez se perciba el ingreso en dinero o en especie ordenado en dicha sentencia. De tal manera que, la sola expedición o ejecutoriedad de la sentencia, no cumple con la regla de realización del ingreso del artículo 27 del Estatuto Tributario.

En el caso genérico de sentencias de restitución de tierras, se evidencia que la sola sentencia no corresponde a un ingreso para la persona natural no obligada a llevar contabilidad. Además, la Ley 1448 de 2011 prevé que la materialización de la protección al derecho fundamental a la restitución de tierras abandonadas y despojadas se hará a través del Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras. Por lo tanto, es a través de este fondo que se cumplirán las órdenes judiciales y se pagarán las compensaciones a los demandantes.

Así las cosas, con la sentencia de restitución de tierras ejecutoriada, no se entiende realizado el ingreso para la persona natural o sucesión ilíquida no obligada a llevar contabilidad. Lo anterior, en la medida que con dicha sentencia no se ha percibido el ingreso -en dinero o en especie- ni tampoco se ha extinguido el derecho a exigirlo.

Consecuentemente, se reitera, la persona natural no obligada a llevar contabilidad o la sucesión ilíquida deberá declarar el ingreso en el momento en que reciban efectivamente el ingreso en dinero o en especie, por parte del Fondo.

Problema Jurídico No. 2:

¿La restitución de tierras ordenada en el contexto de la Ley 1448 de 2011 genera un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios para la persona natural despojada no obligada a llevar contabilidad?

Tesis Jurídica No. 2:

No. El ingreso por concepto de restitución de tierras que percibe una persona despojada no obligada a llevar contabilidad, en los términos de los artículos 71 y 72 de la Ley 1448 de 2011, no está gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Fundamento:

La Ley 1448 de 2011 tiene por objeto «establecer un conjunto de medidas judiciales, administrativas, sociales y económicas, individuales y colectivas, en beneficio de las víctimas de las violaciones contempladas en el artículo 3 de la presente ley, dentro de un marco de justicia transicional, que posibiliten hacer efectivo el goce de sus derechos a la verdad, la justicia y la reparación con garantía de no repetición, de modo que se reconozca su condición de víctimas y se dignifique a través de la materialización de sus derechos constitucionales.» (artículo 1).

Por su parte, el artículo 3 ibidem establece que: «Se consideran víctimas, para los efectos de esta ley, aquellas personas que individual o colectivamente hayan sufrido un daño por hechos ocurridos a partir del 1o de enero de 1985, como consecuencia de infracciones al Derecho Internacional Humanitario o de violaciones graves y manifiestas a las normas internacionales de Derechos Humanos, ocurridas con ocasión del conflicto armado interno.»

En ese contexto, surge la restitución de tierras como una forma de reparación a las víctimas, la cual es desarrollada en los artículos 71 y 72 de la Ley 1448 de 2011:

«Artículo 71. Restitución. Se entiende por restitución, la realización de medidas para el restablecimiento de la situación anterior a las violaciones contempladas en el artículo 3º de la presente Ley.

Artículo 72. Acciones de restitución de los despojados. El Estado colombiano adoptará las medidas requeridas para la restitución jurídica y material de las tierras a los despojados y desplazados. De no ser posible la restitución, para determinar y reconocer la compensación correspondiente.

Las acciones de reparación de los despojados son: la restitución jurídica y material del inmueble despojado. En subsidio, procederá, en su orden, la restitución por equivalente o el reconocimiento de una compensación (...).»

Al respecto, la Corte Constitucional ha indicado que el derecho a la reparación de las víctimas incluye la restitución plena, así:

«El derecho a la restitución, dentro de la noción de reparación, de las personas víctimas del desplazamiento forzado comprende, entre otros, “el derecho fundamental a que el Estado conserve su derecho a la propiedad o posesión y les restablezca el uso, goce y libre disposición de la misma.” Concretamente, en el caso del desplazamiento forzado interno, el tratamiento a las víctimas debe buscar el restablecimiento de sus bienes patrimoniales, de ahí que “[l]as víctimas del desplazamiento forzado tienen el derecho fundamental a obtener la restitución y explotación de la tierra de la cual fueron privados y expulsados por situaciones de violencia que no estaban obligados a soportar y que desencadenó una vulneración masiva de sus derechos fundamentales.»

Los movimientos patrimoniales con ocasión de una restitución fueron objeto de análisis por parte de la DIAN en el Problema Jurídico #1 del Concepto 3570 (Int. 668) de 2023. Allí se concluyó que:

«Los bienes inmuebles despojados que son objeto de las acciones de restitución de que trata la Ley 1448 de 2011 no se deben incluir en la declaración de renta, bajo el entendido que no están poseídos por el contribuyente en los términos del artículo 263 del Estatuto Tributario.

Cuando al contribuyente se le restituya jurídica y materialmente el inmueble despojado o uno de similares características y condiciones, en el contexto antes expuesto, no habrá lugar a establecer una renta por el sistema de comparación patrimonial ni una renta líquida gravable por activos omitidos.

Para estos efectos, el contribuyente deberá contar con el suficiente soporte probatorio.»

Esta conclusión estuvo sustentada, adicionalmente, en el espíritu de justicia que orienta la recta aplicación de las leyes. En virtud de este principio, "el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación."

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, se pregunta por la realización de un ingreso gravado para el contribuyente -persona natural- no obligado a llevar contabilidad que ha sido despojado de su propiedad en el preciso contexto de la Ley 1448 de 2011. Para resolver este problema jurídico, es necesario identificar qué es aquello con lo que la ley tributaria ha querido que ese contribuyente coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

De una parte, teniendo en cuenta lo expuesto en la respuesta al Problema Jurídico #1 del Concepto 3570 (Int. 668) de 2023, es claro que la restitución, sea que se de en especie o en dinero, genera un aumento patrimonial que corresponde a la misma magnitud del detrimento patrimonial ocurrido al momento del despojo. En este sentido, podría pensarse que se configura el hecho generador del impuesto sobre la renta y complementarios previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, esta lectura estaría incompleta ya que es necesario considerar el artículo 25 de la Ley 1448 de 2011 sobre el derecho a la reparación integral. La jurisprudencia constitucional ha definido este derecho así:

«La reparación integral es una obligación del Estado, cuya finalidad es devolver a la víctima al estado en el que se encontraba con anterioridad al hecho que originó tal condición.»

Como es posible ver, si la restitución que obtiene la víctima con ocasión de la reparación se grava con el impuesto sobre la renta, dicha reparación no puede considerarse integral pues estaría afectada por este impuesto. En este sentido, para este Despacho, cuando la Ley 1448 de 2011 consagró el derecho a la reparación integral no pretendió que las víctimas coadyuven con las cargas públicas de la Nación cuando son efectivamente reparadas. En consecuencia, **se concluye** que el ingreso por concepto de restitución de tierras que percibe una persona despojada no obligada a

llevar contabilidad, en el contexto de la Ley 1448 de 2011, no está gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Para finalizar, en el supuesto en que el pago -en dinero o en especie- por concepto de la restitución de tierras se pague a alguien distinto a quién fue despojado (e.g. los sucesores de la persona despojada), el escenario anteriormente planteado no aplicaría, pues no hay identidad de patrimonios. Por lo tanto, cada caso particular debe ser estudiado a la luz de las reglas generales.

Por ejemplo, se podría verificar el hecho generador de una ganancia ocasional si el ingreso -con ocasión de la sentencia que ordena la restitución de tierras- se da en favor de los sucesores del despojado, con ocasión de la sucesión de quien fue despojado. En este último caso, se recomienda verificar las exenciones aplicables.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica

www.dian.gov.co