

Ganancia ocasional. Proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario. Ingresos no constitutivos de renta y ganancia ocasional Renta exenta.

Concepto 1193 [010690]

18-12-2024

DIAN

100208192 - 1193

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.
Descriptor: Ganancia ocasional.
Proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario.
Ingresos no constitutivos de renta y ganancia ocasional Renta exenta.
Fuentes formales: Artículo 235-2 del Estatuto Tributario.
Artículos 58 y 67 de la Ley 388 de 1997.

Cordial saludo,

1 Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. 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 2019².

Problema Jurídico

2. ¿El tratamiento tributario establecido en el parágrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997 aplica para toda clase de inmuebles?

Tesis Jurídica

3. No. La naturaleza de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional que contempla el párrafo 2 del artículo 67 de la Ley 338 de 1997, se predica únicamente de los ingresos provenientes de la enajenación voluntaria o expropiación de bienes inmuebles que se realice por motivos de utilidad pública o interés social.

Fundamentación

4. El párrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997³ establece que los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles cuya negociación se realice por vía de la enajenación voluntaria y tenga motivos de utilidad pública o interés social de acuerdo con el artículo 58⁴ de la misma disposición, no constituye renta ni ganancia ocasional.

5. En este sentido, el tratamiento tributario contemplado en el párrafo 2 del artículo debe entenderse de forma amplia y general, es decir, aplicable para aquellos ingresos provenientes de la enajenación de inmuebles, sin importar su naturaleza (predios rurales, urbanos, comerciales, etc.), que cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 58 y el párrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997.

6. Al respecto, esta Subdirección mediante Oficio 002782 del 5 de febrero de 2019 indicó:

«(...) 2.1. Vigencia y aplicabilidad del párrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997:

a) Según lo establecido en el Concepto No. 070056 del 18 de agosto de 2006 emitido por este despacho, es posible considerar que lo establecido en el párrafo 2 del artículo 67 de la ley 388 de 1997, debe ser tratado como una norma especial e independiente, no incorporada al Estatuto Tributario, la cual se encuentra vigente para efectos del beneficio por ellas creado.

b) En este sentido, es posible considerar que el tratamiento incluido el párrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997 se encuentra vigente y reconoce que el ingreso obtenido por la enajenación de inmuebles por vía de expropiación 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.

c) Sin perjuicio a lo anterior, es necesario precisar que el párrafo 2 del artículo 67 de la ley 388 de 1997 aplica en los casos de enajenación de inmuebles por vía de expropiación administrativa en los términos de la Ley 388 de 1997. Esto, en tanto que el texto del párrafo hace referencia al Capítulo VIII Ley 388 de 1997.

d) Consideramos necesario aclarar que el parágrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997, reconoce al ingreso obtenido por la enajenación de inmuebles derivado de la expropiación administrativa como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, y no le da el tratamiento de renta exenta, tal como lo propone el consultante. (énfasis propio).

7. Por su parte, el numeral 4 del artículo 235-2⁵ del Estatuto Tributario establece que la utilidad proveniente de la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social (VIS) y vivienda de interés prioritario (VIP) se considera renta exenta.

8. Así las cosas, el legislador diferenció el tratamiento tributario aplicable a los ingresos provenientes de la enajenación voluntaria de inmuebles por motivos de utilidad pública e interés social, (ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional), del que resulta aplicable a la utilidad que provenga de la enajenación de bienes inmuebles destinados a proyectos VIS o VIP (renta exenta)

9. Ahora bien, dado que el artículo 67 de la Ley 388 de 1997 solamente califica como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional los ingresos provenientes de la enajenación voluntaria de inmuebles por motivos de utilidad pública e interés social, se hace necesario determinar el tratamiento tributario de los ingresos que se perciben cuando se realiza la expropiación sin lograr la negociación por vía de la enajenación voluntaria.

10. Para el efecto, se debe hacer mención de la naturaleza de los ingresos que se perciben por la expropiación de bienes inmuebles por motivos de utilidad pública o interés social, cuando no se logra la enajenación voluntaria, frente al tema la jurisprudencia⁶ de la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente:

«(...) 35. La Corte Constitucional ha enfatizado que el propósito de la indemnización es equilibrar “el sacrificio de los derechos del afectado derivado del ejercicio de la potestad expropiatoria del Estado”[75], reparar los daños causados al titular y preservar el principio de igualdad ante las cargas públicas[76]. En efecto, en ausencia de indemnización adecuada, la expropiación por motivos de utilidad pública e interés social impondría a los titulares afectados cargas sociales desproporcionadas y arbitrarias que harían ilusoria la protección de la propiedad privada como derecho subjetivo.

(...)

40. La Corte Constitucional ha precisado, sin embargo, que el legislador está facultado para fijar criterios generales (vgr. el valor del avalúo comercial) y tarifas porcentuales que la entidad expropiante debe emplear para calcular el precio indemnizatorio que, en los términos de los artículos 66 y 67 de la Ley 388 de 1997, debe ofrecer al propietario en la etapa de oferta de compra. Lo anterior, habida cuenta de que el precio indemnizatorio de oferta que sirve de punto de partida para la negociación directa es diferente a la indemnización por expropiación propiamente dicha que, en los términos del artículo 68 de la Ley 388 de 1997, debe conferirse al propietario del bien inmueble en caso de que no se perfeccione un acuerdo de enajenación voluntaria. De otro lado, la fijación de un precio indemnizatorio de oferta a partir de criterios objetivos y tarifas porcentuales por parte del legislador no impide que en la fase de negociación directa el propietario pruebe tener derecho a un mayor valor y tampoco anula la facultad de la administración de ponderar los intereses en juego. Por el contrario, de acuerdo con el artículo 58.4 de la Constitución, en todos los casos la indemnización por expropiación deberá fijarse “consultado los intereses de la comunidad y del afectado”.

41. Subregla 2. La función de la indemnización por expropiación es, por regla general, reparatoria -no compensatoria o restitutiva-. Esto significa, de un lado, que debe comprender el valor del bien, así como el resto de los perjuicios por concepto de daño emergente y lucro cesante; y de otro, que no debe ser “plena” o “integral”. El Estado no está obligado a otorgar una reparación plena e integral puesto que la expropiación es una prerrogativa legítima de carácter constitucional en cabeza del Estado. Por lo tanto, no genera un título de imputación por un daño antijurídico y no compromete la responsabilidad del Estado si se lleva a cabo conforme a la Constitución y la ley. (...)»

11. Nótese que, a través de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, los ingresos percibidos en virtud de la expropiación administrativa que no se origina a causa de una negociación voluntaria tienen un carácter indemnizatorio, es decir que debe incluir el valor del bien, así como el resto de los perjuicios causados por daño emergente y lucro cesante.

12. Así las cosas, el tratamiento tributario que corresponde a estos ingresos es el que establece la legislación tributaria para las indemnizaciones, es decir, que el valor correspondiente al daño emergente no se encuentra sometido al impuesto sobre la renta y complementarios ni ganancia ocasional.⁷

13. De acuerdo con lo anterior, se concluye lo siguiente:

13.1. Los ingresos obtenidos por la enajenación voluntaria de bienes inmuebles por motivos de utilidad pública o interés social no constituyen renta gravable ni ganancia ocasional. Este beneficio es aplicable a toda clase de inmuebles, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 58 y el parágrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997, conforme lo expone el Oficio 002782 de 2019.

13.2. El tratamiento tributario dispuesto en el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario es distinto, ya que este establece como renta exenta las utilidades provenientes de la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos VIS y VIP.

13.3. Los ingresos percibidos en virtud de una expropiación propiamente dicha por no haberse realizado la negociación por vía de enajenación voluntaria, tienen naturaleza indemnizatoria y en consecuencia, se encuentran sometidos al impuesto sobre la renta solamente en la parte correspondiente al lucro cesante.

13.4. Debe prevalecer la interpretación amplia y general del párrafo 2 del artículo 67 de la Ley 388 de 1997, conforme a su propósito legislativo de garantizar un tratamiento tributario favorable en procesos de utilidad pública e interés social y al carácter autónomo e independiente que tiene esta disposición frente al artículo 235-2 del Estatuto Tributario, expuesta en el Oficio 002782 del 5 de febrero de 2019. Por esta razón, se precisa que lo indicado sobre este mismo tema en el Oficio 901697 del 29 de julio de 2019, no resulta aplicable.

13.5. En el último renglón del numeral ii) de la parte de conclusiones del Oficio 016511 del 29 de septiembre de 2023, se debe precisar en el sentido de indicar que la utilidad constituirá renta exenta.

14. 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,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Notas al pie

1. ↑ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
2. ↑ De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
3. ↑ **Artículo 67. Indemnización y Forma de Pago.** En el mismo acto que determine el carácter administrativo de la expropiación, se deberá indicar el valor del precio indemnizatorio que se reconocerá a los propietarios, el cual será igual al avalúo comercial que se utiliza para los efectos previstos en el artículo 61 de la presente ley. Igualmente se precisarán las condiciones para el pago del precio indemnizatorio, las cuales podrán contemplar el pago de contado o el pago entre un cuarenta (40%) y un sesenta por ciento (60%) del valor al momento de la adquisición voluntaria y el valor restante en cinco (5) contados anuales sucesivos o iguales, con un interés anual igual al interés bancario vigente en el momento de la adquisición voluntaria.
4. ↑ Artículo 58. Motivos de Utilidad Pública. <Ver modificaciones a este artículo directamente en la Ley 9 de 1989> El artículo 10 de la Ley 9ª de 1989, quedará así:
5. ↑ **Artículo 235-2. Rentas Exentas a Partir del Año Gravable 2019.** 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:
6. ↑ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C -020 del 9 de febrero de 2023.
7. ↑ Cfr. Oficio 901221 de 2020: «(...) Lo anterior es confirmado por la sentencia C-913 de 2003 la cual precisa una distinción entre el lucro cesante y el daño emergente, señalando lo siguiente: “Es lógico que el lucro cesante esté sometido a retención en la fuente, porque corresponde a un ingreso constitutivo de la ganancia o provecho que debió recibirse en su oportunidad y, por tanto, sujeto al impuesto sobre la renta. (...) En cambio, el daño emergente, por no constituir una ganancia o provecho, nunca ha estado gravado, pues según se señaló, no es susceptible de producir un incremento en el patrimonio ya que corresponde a la reparación de un daño o a la sustitución de lo perdido (...)»