



100208192-175

Bogotá, D.C., 10 de febrero de 2023.

DIAN Radicado 000S2023000786  
Fecha: 10/02/2023  
Hora: 15:16:09  
Remitente: NIVEL\_CENTRAL  
SUBDIRECCIÓN DE NORMATIVA Y DOCTRINA-100208192  
Destinatario:  
Folios: 3 Anexos: 0

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Descriptores: Renta exenta  
Fuentes formales: Artículo 235-2 del Estatuto Tributario  
Artículo 1.2.1.22.45. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita:

***(...) cuál es el sentido (...) específicamente el inciso primero del numeral 4 del artículo (...) 1.2.1.22.45 del decreto (sic) 1625 de 2016 en concordancia con el artículo 235-2 del E.T (...)***

***(...) desde cuándo debe contarse el plazo de 10 años (...) teniendo en cuenta, que en la actualidad los negocios fiduciarios inician con una FIDUCIA DE PARQUEO a la cual se transfiere un lote, esa FIDUCIA DE PARQUEO su única finalidad es ser titular del dominio del inmueble, no puede desarrollar ninguna otra actividad, esta fiducia normativamente corresponde a una FIDUCIA DE ADMINISTRACIÓN (...) no puede dicho fideicomiso desarrollar ninguna otra actividad diferente a ser titular del dominio del inmueble, en consecuencia, no***



*puede desarrollar proyectos inmobiliarios, sin embargo, estos contratos de FIDUCIA DE PARQUEO (...) con el tiempo se transforman o modifican integralmente como se mencionó en el oficio 24377 de 2019 (...) a una FIDUCIA INMOBILIARIA (...) la cual sí puede desarrollar proyectos inmobiliarios.*

*(...) el término o plazo de la FIDUCIA debe contarse desde la creación de la FIDUCIA DE PARQUEO o desde que jurídicamente la FIDUCIA puede desarrollar un proyecto inmobiliario (...) lo cual ocurre desde que se firma un otrosí integral (...)*

*(...)*

*(...) indicar si cuando la norma señala lo siguiente “Certificación expedida por la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo donde conste que la totalidad del proyecto de interés social y/o de interés prioritario a desarrollar se efectuará a través del patrimonio autónomo”, entiende su despacho que **el FIDEICOMISO al que se refiere, es a un FIDEICOMISO INMOBILIARIO DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS (...)***

*(...) conceptúe si la certificación de que trata (sic) inciso primero numeral 4 del artículo 1.2.1.22.45 del decreto (sic) 1625 de 2016 (...) la debe emitir la FIDUCIARIA desde el plazo que figuraba en el contrato inicial que correspondía a una FIDUCIA DE PARQUEO o desde la modificación integral a dicho contrato adecuándolo a una FIDUCIA INMOBILIARIA (...)*

*(...) conceptúe si para obtener la renta exenta de que trata el inciso primero numeral 4 del artículo 1.2.1.22.45 del decreto (sic) 1625 de 2016 (...) en un proyecto en el cual el inmueble, antes de concebirse el proyecto, sobre el cual se desarrolla el proyecto que está en un FIDEICOMISO DE PARQUEO **debe transferir el lote a un nuevo FIDEICOMISO que sea de un FIDEICOMISO INMOBILIARIO (...)** o puede modificarse mediante un otrosí el FIDEICOMISO DE PARQUEO a un FIDEICOMISO INMOBILIARIO (...) debiendo contarse el plazo de duración del fideicomiso de 10 años desde que se pueda desarrollar el proyecto inmobiliario es decir desde la modificación u otrosí (...)* (negrilla fuera de texto)

Sobre el particular, previo a compartir sus consideraciones, este Despacho considera necesario exponer la normativa aplicable:

El artículo 235-2 del Estatuto Tributario dispone en su numeral 4:

*“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:*



(...)

4. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y a 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;**

(...)

Para gozar de las exenciones de que tratan los literales a) y b) de este numeral, 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.**

(...)” (negrilla y subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 1.2.1.22.45. del Decreto 1625 de 2016 señala:

“Artículo 1.2.1.22.45. Requisitos para la procedencia de la exención en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario prevista en el literal b) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario. Los requisitos para la procedencia de la exención del impuesto sobre la renta en la utilidad obtenida en la primera enajenación de vivienda de interés social y/o prioritario a que se refiere el literal b) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, son los siguientes:

1. La licencia de construcción que establezca que el proyecto a desarrollar es de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

2. Cuando se trate de enajenaciones realizadas de manera directa sobre el bien inmueble, se deberá presentar el certificado de tradición y libertad donde se evidencie que la titularidad de los predios está a nombre de la fiduciaria que actúe como vocera del respectivo patrimonio autónomo.



*Tratándose de la enajenación de los derechos fiduciarios producto del aporte del bien inmueble, se deberá conservar el documento privado donde se expresen las condiciones del contrato de enajenación de los derechos fiduciarios del aportante del bien.*

**3. Documento de constitución del patrimonio autónomo donde conste como objeto exclusivo el desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario, el cual podrá ser de carácter residencial o mixto, siempre que el mixto incluya como parte del proyecto el uso residencial, conforme con lo previsto en la Ley 675 de 2011.**

**4. Certificación expedida por la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo donde conste que la totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o interés prioritario se efectuó a través del patrimonio autónomo y que el plazo de la fiducia mercantil a través de la cual se desarrolla el proyecto no excede de diez (10) años.**

**5. Certificación expedida por el representante legal de la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo, donde conste el valor de las utilidades obtenidas durante el respectivo ejercicio gravable, por concepto de la enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario.**

*El contribuyente deberá poner a disposición de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), cuando así lo solicite, los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos previstos en este artículo, en los términos establecidos en el artículo 632 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 962 de 2005, o la norma que lo modifique o adicione.*

*Parágrafo. Los proyectos de vivienda de interés social y/o de interés prioritario de que trata el presente capítulo podrán tener destinación o uso de carácter residencial o mixto, siempre que el mixto incluya como parte del proyecto el uso residencial conforme con lo previsto en la Ley 675 de 2011."*

Desde el punto de vista doctrinal, en el Oficio 024377 - interno 2365 del 27 de septiembre de 2019 se indicó:

*"(...) en el Oficio No. 008248 de 2018, este despacho explicó:*

*"(...)*

***En cuanto al segundo requisito, es decir, que los predios sean aportados a un patrimonio autónomo con objeto exclusivo de desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario, es necesario establecer si fue voluntad del legislador vincular a los dueños de los predios al proyecto mediante el aporte de los mismos al patrimonio autónomo o que los predios sobre los cuales se van a***



**desarrollar los proyectos de vivienda formen parte del patrimonio autónomo independientemente que sean entregados de manera directa de los fideicomitentes o por adquisición de los predios hecha por el fideicomiso en ejercicio de la voluntad de los constituyentes para el desarrollo del proyecto.**

Si se toma en cuenta la primera interpretación, es decir, la vinculación de los propietarios de los predios al proyecto se estaría en contradicción con lo dispuesto en el numeral primero del artículo 102 del Estatuto Tributario, que dispone que “los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo”, por lo que el aporte de los predios al patrimonio no genera utilidades y, en este sentido, la norma prevista en el literal a) del numeral 6 del artículo 235-2 del mismo estatuto no tendría efecto jurídico.

En el segundo evento, es decir, cuando los predios para el desarrollo de proyectos de construcción son adquiridos por el patrimonio autónomo, cumple, entre otros efectos, con la finalidad de control en la ejecución del proyecto de construcción, esto es, que los recursos sean ejecutados y controlados a través de la fiducia; por tanto, de ser necesaria la adquisición de predios para la construcción de las viviendas el fideicomiso puede hacerlo, formando parte del proyecto y generando, a su vez, ingresos a los vendedores, que, en el evento de existir utilidad estaría exenta del impuesto sobre la renta en los términos del literal a) del numeral sexto artículo 235-2 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, esta norma tendría un efecto útil (...)

(...)

1. Si el propietario de la tierra que se destinará exclusivamente a un proyecto de vivienda VIS, ya **tiene el inmueble en un fideicomiso de administración, puede proceder a transformar dicho fideicomiso en u (sic) inmobiliario y destinarlo exclusivamente para construir un proyecto de VIS o necesariamente debe constituir un nuevo fideicomiso y transferir el inmueble a ese nuevo fideicomiso a título de venta para gozar de la exención.**

Toda vez que los requisitos para que proceda la exención **no establecen una limitación acerca de la posibilidad de convertir el fideicomiso de administración en uno inmobiliario, este despacho no encuentra razón que imposibilite este cambio siempre que se cumpla con todos los requisitos** (...)

(...)” (negrilla y subrayado fuera de texto).

Como se puede observar, desde el año 2018 y para efectos de la renta exenta de que trata el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, este Despacho ya había reconocido la posibilidad de que la fiducia de administración o parqueo -a la que se habían aportado unos predios- se modificara a una fiducia inmobiliaria, esto es, con el



objeto exclusivo de desarrollar un proyecto de VIS y/o VIP, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos previstos en la Ley para ello.

En este sentido y teniendo en cuenta las inquietudes planteadas por el peticionario, se hace necesario realizar las siguientes precisiones:

1. Habiéndose realizado la modificación de la fiducia de administración o parqueo a una fiducia inmobiliaria, el plazo de la fiducia, que no podrá exceder de 10 años (cfr. numeral iv del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario), comenzará a contarse desde la fecha de la referida modificación.
2. En línea con lo anterior, esta misma fecha habrá de ser considerada por la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo para efectos de la certificación de que trata el numeral 4 del artículo 1.2.1.22.45. del Decreto 1625 de 2016. En otras palabras, la sociedad fiduciaria no deberá considerar la fecha de celebración de la fiducia de administración o parqueo sino la fecha de su modificación a fiducia inmobiliaria.
3. La modificación de la fiducia de administración o parqueo a fiducia inmobiliaria no impide acceder a la renta exenta contemplada en el numeral 4 del artículo 235-2 *ibidem*, en tanto se cumplan los demás requisitos exigidos en la normativa tributaria.

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](http://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" –"Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA**  
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Bogotá, D.C.