

CONCEPTO 15398 DEL 13 DE JUNIO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor

SANTIAGO RAMIREZ SUAREZ

Abogado

Puyo Bustamante Abogados

Calle 15 No 35 - 01 Edificio C 34 - Oficina 205

sramirez@puyoabogados.com

Bogotá

Ref: Radicados 000131 del 12/03/2019 y 000140 del 15/03/2019

Tema	Impuesto Nacional al Consumo
Descriptor	Impuesto Nacional al Consumo de Bienes Inmuebles
Fuentes formales	Artículo 512-22 del Estatuto Tributario. Decreto No. 961 del 5 de junio de 2019. Decreto No. 1625 del 2016.

Estimado señor Ramírez:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho, los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Teniendo en cuenta el volumen de consultas recibidas por este Despacho, con relación al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, se tomó la decisión de responder las preguntas generales. Esto, teniendo en cuenta que las respuestas a las consultas emitida por este despacho son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en

el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Adicionalmente, consideramos necesario resaltar que varias de las consultas presentadas ante este Despacho fueron aclaradas en el Decreto Reglamentario No. 961 del 5 de junio de 2019 emitido por el Gobierno Nacional.

De acuerdo con lo anterior, este documento analizará de forma general las características del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, al igual que las consultas generales recibidas sin pasar a analizar casos particulares respecto al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles.

1. Generalidades:

- 1.1. Mediante el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, se creó el artículo 512-22 del Estatuto Tributario, norma que incluyó el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles.
- 1.2. Como consecuencia de los anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió el Decreto Reglamentario No. 961 del 5 de junio de 2019, por el cual se reglamenta el artículo 512- 22 del Estatuto Tributario y se adicionan unos artículos al Título 3 de la Parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria (en adelante el "Decreto").
- 1.3. El artículo 512-22 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles diferentes a los predios rurales destinados actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o participaciones de fondos que no coticen en bolsa.
- 1.4. Según lo establecido en el inciso primero del artículo 512-22 del Estatuto Tributario, todas las referencias a fondos que no coticen en bolsa se entenderán efectuadas a los fondos de capital privado o de inversión colectiva cuyas participaciones no se encuentren listadas en una bolsa de valores.
- 1.5. El artículo 512-22 del Estatuto Tributario establece que la base gravable del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles será el valor de la transacción o precio de venta. Sin embargo, el

artículo 1.3.3.15. del Decreto precisa lo correspondiente a la base gravable.

- 1.6. El artículo 512-22 del Estatuto Tributario establece que el impuesto será recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente. Por lo tanto, con el fin de facilitar y asegurar su recaudo en el momento de su enajenación, los notarios o administradores de las respectivas fiducias mercantiles o de los fondos que no coticen en bolsa deberán practicar la retención en la fuente, tal como lo mencionan los artículos 1.3.3.18 y 1.3.3.19. del Decreto.
- 1.7. Según lo precisado en el Decreto, la retención en la fuente del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles deberá pagarse previamente a la enajenación del bien inmueble, ante el notario o administrador de la respectiva fiducia mercantil o del fondo que no coticen en bolsa. El notario o administrador de la respectiva fiducia mercantil o del fondo que no coticen en bolsa será el encargado de presentar la declaración de retención en la fuente y pagar dicha retención ante la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
- 1.8. El artículo 512-22 del Estatuto Tributario establece que el vendedor será el responsable del impuesto. En este sentido, el artículo 1.3.3.18. del Decreto precisó que: *“Los vendedores o enajenantes de bienes inmuebles, a cualquier título, y los cedentes de los derechos fiduciarios o participaciones en fondos que no cotizan en bolsa, a cualquier título, serán responsables del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles y responderán cuando sirvan como Instrumento de evasión tributaria; es decir, cuando reduzcan el precio de venta o enajenación a cualquier título, cuando reduzcan el precio de la respectiva cesión o eviten la configuración de la obligación tributaria”*.
- 1.9. Según lo precisado en el artículo 1.3.3.17. del Decreto, el responsable económico del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles será el adquirente del inmueble sujeto al impuesto, a cualquier título, o el adquirente de los derechos fiduciarios o participaciones en fondos que no coticen en bolsa, en los casos que la enajenación del bien inmueble se realice a través de derechos fiduciarios o participaciones en fondos que no coticen en bolsa.

- 1.10. El artículo 512-22 del Estatuto Tributario establece como bienes inmuebles excluidos del impuesto al consumo: i) los predios rurales destinados a actividades agropecuarias y ii) los predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario.
- 1.11. El artículo 512-22 del Estatuto Tributario establece como bienes exentos del impuesto al consumo, todos aquellos bienes que se adquieran a cualquier título destinados para equipamientos colectivos de interés público social. Siempre y cuando, el comprador sea una entidad estatal o una entidad sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos para tener derecho al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y que el bien se dedique y utilice exclusivamente a los proyectos sociales y actividades meritorias.
- 1.12. Considerando el volumen de consultas que se han presentado respecto a la aplicación e interpretación del artículo 512-22 del Estatuto Tributario, se hace necesario la expedición del presente documento, donde se analizarán de forma general las inquietudes expuestas por los diferentes consultantes.

2. Análisis de las consultas relacionadas con el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles:

2.1. ¿Qué involucra el concepto de "enajenación, a cualquier título" para efectos del hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles?

El artículo 512-22 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles:

"El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa."

De lo anterior, es posible evidenciar que el hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles incluye "la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles" y adicionalmente señala que "incluidas las

realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa”.

Según lo establecido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia No. 20436 del veinticinco (25) de mayo de dos mil diecisiete (2017), el concepto de enajenación debe ser interpretado en su sentido natural y obvio como la acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo. Lo anterior en palabras del Consejo de Estado:

“(...) El concepto de enajenación al que se refiere la norma, debe entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción de pasar o transmitirá alguien el dominio de algo (...)”

En esta medida, se debe entender que el concepto de “enajenación, a cualquier título”, como hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, se realiza en todos los casos en que se pase o transmita a alguien, a cualquier título, el derecho de dominio sobre un bien inmueble que no esté excluido o exento.

Sin embargo, es necesario tener en cuenta que la ley establece algunos casos en los cuales no se configura enajenación para efectos fiscales, tal y como se estableció en el considerando y articulado del Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

Por otro lado, el hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles también se configura con la cesión de derechos fiduciarios o unidades de participación de fondos que no cotizan en bolsa, siempre y cuando dichos vehículos tengan como subyacentes bienes inmuebles y cumplan con lo establecido en el artículo 512-22 del E.T. y en el Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

2.2. ¿El hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles aplica en los casos de aportes a sociedades nacionales, aportes a fiducias y/o a fondos que no cotizan en bolsa, al igual que en el caso de fusiones y escisiones adquisitivas y reorganizativas?

Teniendo en cuenta el hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, citado con anterioridad, es posible considerar que este hecho generador incluye: i) enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles y ii) las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa que tengan como subyacentes bienes inmuebles.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario señalar lo establecido en los considerandos del Decreto 961 del 5 de junio de 2019, para efectos de reconocer los casos en los cuales no se configura el hecho generador:

"Que conforme con lo dispuesto en el artículo 319-4 del Estatuto Tributario para las fusiones y escisiones adquisitivas: "...no se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales" y el artículo 319-8 del Estatuto Tributario prevé los efectos en las fusiones y escisiones reorganizativas entre entidades y de manera expresa dispone que: "...no se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales".

Que las disposiciones del considerando anterior, tienen efectos en la aplicación del artículo 512-22 del Estatuto Tributario, en razón a que dejaron claro que en esos casos no hay enajenación para efectos fiscales cuando se cumplan las condiciones de las normas mencionadas.

Que según el artículo 319 del Estatuto Tributario: "Aportes a sociedades nacionales. El aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado para estas, ni el aporte será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones...".

Que en consecuencia, cuando se cumplan las condiciones previstas en el artículo 319 del Estatuto Tributario, no se considera que hay enajenación, disposición que resulta aplicable para efectos de la determinación del hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, considerando que es de carácter tributario y general.

Que el artículo 512-22 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, incluye dentro del hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles "la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles (...), incluidas las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no cotizan en bolsa"

Que acorde con lo expuesto en el considerando anterior; el hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles comprende las cesiones de derechos fiduciarios o las cesiones de

fondos que no cotizan en bolsa, concepto dentro del cual se encuentran comprendidas las cesiones de participaciones en los fondos que no cotizan en bolsa.

Que la transferencia del dominio limitada en los contratos de fiducia mercantil sobre inmuebles, conforme con lo previsto en los artículos 1242 y 1244 del Código de Comercio, es un hecho a considerar para efectos de la causación del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. En consecuencia, se requiere precisar que los aportes de bienes inmuebles a estos vehículos, al igual que la restitución de los bienes inmuebles a favor de los fideicomitentes, no causan el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles cuando la transferencia del dominio se encuentre limitada.

Que cuando los aportes de bienes inmuebles a los fondos que no cotizan en bolsa tengan la misma característica prevista en el considerando anterior, al igual que en la restitución de los bienes inmuebles a favor de los inversionistas, no se causará el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles.

Que el artículo 512-22 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, reconoce que no hay hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, cuando las enajenaciones a cualquier título se realicen mediante la cesión de derechos fiduciarios o fondos que coticen en bolsa.”

Respecto a lo anterior, el Decreto 961 del 5 de junio de 2019 incluyó los artículos 1.3.3.9., 1.3.3.10, 1.3.3.11. y 1.3.3.12 al Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, 1625 de 2016, los cuales establecen para efecto del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, que:

"Artículo 1.3.3.9. Aplicación de los artículos 319, 319-4 y 319-6 en el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. Para efectos del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se considera que no hay enajenación en los casos previstos en los artículos 319, 319-4 y 319-6 del Estatuto Tributario.

Artículo 1.3.3.10. Tratamiento en el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en la cesión de derechos fiduciarios y de fondos que no cotizan en bolsa. Constituye hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, la cesión de derechos fiduciarios y la cesión de fondos incluidas las

cesiones de unidades de participación en estos instrumentos, que no cotizan en bolsa, cuando tengan como subyacentes bienes inmuebles.

Artículo 1.3.3.11. Tratamiento en el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en la cesión derechos fiduciarios y de fondos que cotizan en bolsa. *No constituye hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, la cesión de derechos fiduciarios y la cesión de fondos incluidas las cesiones de unidades de participación en estos instrumentos, que cotizan en bolsa, cuando tengan como subyacentes bienes inmuebles.*

Artículo 1.3.3.12. Tratamiento de los aportes de bienes inmuebles, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos y la restitución de los mismos. *Los aportes de bienes inmuebles a patrimonios autónomos, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos que no cotizan en bolsa, y su restitución, no causan el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles cuando la transferencia del dominio se encuentre limitada conforme con lo previsto en los artículos 1242 y 1244 del Código de Comercio.*

Cuando los aportes de bienes inmuebles, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos que no cotizan en bolsa, tengan la misma característica del inciso 1º de este artículo no se causa el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, al igual que la restitución de los mismos.

Los aportes de bienes inmuebles a los fiducias y fondos que cotizan en bolsa, incluidos los realizados mediante el aporte de derechos fiduciarios o unidades de participación en fondos que no cotizan en bolsa, no causan el impuesto nacional al consumo de bienes Inmuebles, al igual que la restitución de los mismos."

2.3. ¿El impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se causa en las fiducias en garantía?

Consideramos que en los casos de las fiducias en garantía no se causará el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, hasta tanto no se cumpla la condición determinada en el contrato respectivo. Lo anterior, teniendo que no habrá lugar a una transferencia total del derecho de dominio sobre el bien inmueble aportado a la fiducia en garantía, lo cual sólo

sucedirá cuando se cumpla la condición respectiva.

2.4. ¿Quién es el sujeto pasivo económico del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles?

El sujeto pasivo económico del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles es el comprador o adquirente. En este sentido, es quien puede reconocer como un mayor valor del costo el impuesto asumido, tal y como lo establece el artículo 512-22 del Estatuto Tributario.

Esto fue precisado en el artículo 1.3.3.17. del Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

2.5. ¿Cuál es el tratamiento aplicable a las enajenaciones o cesiones, sujetas al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, realizadas entre la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2018 y la promulgación del Decreto 961 del 5 de junio de 2019?

El artículo 1.3.3.29. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 de 2019, reconoce un tratamiento especial a las operaciones gravadas con el impuesto al consumo de bienes inmuebles que hayan sido realizadas entre la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 y la promulgación del mencionado Decreto. Esta norma, establece que:

"Artículo 1.3.3.29. Tratamiento aplicable a las operaciones gravadas con el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles realizadas entre la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 y la entrada en vigencia del decreto que reglamenta el artículo 512 - 22 del Estatuto Tributario. A las operaciones gravadas realizadas entre la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 y la entrada en vigencia del decreto que reglamenta el artículo 512-22 del Estatuto Tributario les serán aplicables las siguientes reglas:

- 1. Quienes hayan efectuado operaciones gravadas con el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles y hayan pagado el impuesto en un recibo oficial de pago formulario 490, con anterioridad a la entrada en vigencia del decreto que reglamenta el artículo 512-22 del Estatuto Tributario, sin haber relacionado dicho recibo de pago con una declaración tributaria, deberán conservar la constancia de pago del recibo oficial en caso que la Unidad*

Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN lo solicite.

Lo referido en este numeral constituirá prueba suficiente de la presentación y pago del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de fiscalización propias de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. Quienes realicen lo establecido en este numeral no serán sujetos de sanciones por extemporaneidad o intereses moratorios.

2. *Quienes hayan efectuado operaciones gravadas con el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, y no hayan pagado el impuesto en un recibo oficial de pago formulario 490, deberán a partir del decreto que reglamenta el artículo 512-22 del Estatuto Tributario, pagar el impuesto correspondiente ante el respectivo agente retenedor dentro de los 30 días calendario siguientes; este último deberá declararlo y pagarlo en la declaración de retención en la fuente correspondiente.*

El comprobante de pago emitido por el agente retenedor constituirá prueba suficiente de la presentación y pago del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de fiscalización propias de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. Quienes realicen lo establecido en este numeral no serán sujetos de sanciones por extemporaneidad o intereses moratorios.

Parágrafo 1. *Para efectos de lo establecido en este artículo, la constancia de pago del recibo oficial formulario 490 al igual que el comprobante emitido por el agente retenedor, serán pruebas suficientes ante las oficinas de registro de instrumentos públicos."*

2.6. ¿El vendedor o enajenante está obligado a presentar la declaración del impuesto nacional al consumo (Formulario 310)?

Según lo expuesto en las generalidades de este documento, el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles será recaudado en su totalidad por el sistema de retención en la fuente y no se establece la obligación para los vendedores, enajenantes o cedentes de incluir en su declaración del impuesto al consumo (Formulario 310) lo correspondiente al impuesto

nacional al consumo de bienes inmuebles.

2.7. ¿Cuál es el procedimiento de recaudo, pago y presentación del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles?

Según lo establecido en el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, el procedimiento en términos generales para presentar y pagar el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles es: i) El comprador deberá pagar el valor del impuesto ante el agente retenedor correspondiente; ii) El agente retenedor expedirá un comprobante de pago del impuesto con lo cual se cumplirá el requisito legal para correr la Escritura Pública o registrará la cesión de los derechos fiduciarios o unidades de participaciones de los fondos que no cotizan en bolsa, y iii) El agente retenedor presentará y pagará la declaración de retención en la fuente del impuesto nacional al consumo (Formulario 350) y, así mismo, deberá emitir un certificado de retención en la fuente al comprador.

En los casos en que no haya agente retenedor, el comprador o adquirente será quien pague lo correspondiente al impuesto a través de un Formulario Oficial de Pago (Formulario 490), con lo cual se cumplirá el requisito establecido en el artículo 512-22 del Estatuto Tributario para la enajenación del Inmueble o la cesión de los derechos fiduciarios o unidades de participación de los fondos que no cotizan en bolsa.

2.8. ¿Quiénes son los agentes de retención en la fuente en los casos de remate de bienes en procesos de cobro coactivo o remates judiciales?

Estos, entre otros, son los casos en los cuales no hay agente de retención, así que el impuesto deberá ser pagado por el adquirente o comprador a través de un recibo oficial de pago (Formulario 490). Lo anterior se aclara en los artículos 1.3.3.18 y 1.3.3.21. del Decreto 1625 de 2016, incluidos por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

2.9. ¿Cuál es la base gravable en los casos de enajenaciones o cesiones donde no existe un precio de venta, tales como las donaciones, remates, adjudicaciones, fusiones, escisiones, entre otros?

Según lo expuesto en el artículo 1.3.3.15. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, la base gravable será determinada, así:

"Artículo 1.3.3.15. Precio de venta para la determinación de la base gravable del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. El impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se aplicará sobre la totalidad del valor de cada inmueble, que supere las 26.800 UVT, incluido en la escritura pública de enajenación, a cualquier título, o en el documento mediante el cual se haga la transferencia del bien inmueble, en los casos en los cuales no medie escritura pública o se pacten valores fuera de ella. En la cesión, a cualquier título, de derechos fiduciarios o participaciones en los fondos que no cotizan en bolsa, el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se aplicará sobre la totalidad del valor incluido en el contrato de cesión o documento equivalente, según lo establecido en el artículo 512-22 del Estatuto Tributario. (...)"

2.10. ¿Cuál es la base gravable en los contratos de leasing o arrendamiento financiero?

Respecto al tema de la referencia, es necesario precisar que el artículo 1.2.1.17.5. del Decreto 1625 de 2016 establece que:

"Artículo 1.2.1.17.5. Valor de la enajenación de los bienes en los contratos de arrendamiento financiero. En el caso de enajenación de bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero, se tendrá como valor comercial de enajenación para efectos tributarios, el valor de la opción de compra.

Cuando se trate de bienes raíces, se aceptará para efectos fiscales, que el precio de venta sea inferior al costo o al avalúo catastral vigente en la fecha de enajenación, siempre que el valor de la opción de compra sumado al valor de los cánones de arrendamiento causados con anterioridad a la enajenación, supere el costo o el avalúo catastral vigente, según el caso, en la fecha de enajenación.

Cuando el valor de la opción de compra sumado al valor de los cánones de arrendamiento causados con anterioridad a la enajenación fuere inferior al costo o al avalúo catastral vigente, para efectos fiscales se deberá agregar, al precio de venta, el valor que resulte de restar del costo o avalúo catastral vigente, según corresponda, el valor de la opción de compra sumado al valor de los cánones de arrendamientos causados con anterioridad a la enajenación."

Por lo anterior, es posible evidenciar que el valor de la enajenación del bien inmueble en los contratos de arrendamiento financiero podrá ser igual al valor de la opción de compra para efectos tributarios.

En esta medida, para efectos del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, la base gravable en la enajenación que se realiza entre el arrendador y el locatario en el momento del ejercicio de la opción de compra será el valor de la opción de compra.

Sumado a lo anterior, es preciso señalar que el artículo 512-22 del E.T, establece que el hecho generador del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles únicamente tendrá lugar cuando la enajenación involucre bienes inmuebles que superen las 26.800, UVT.

En consecuencia, es preciso señalar que únicamente habrá lugar al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en los contratos de arredramiento (sic) financiero o leasing en el momento del ejercicio de la opción de compra, cuando la misma supere las 26.800 UVT.

2.11. ¿Cuál es la responsabilidad de los vendedores o cedentes para efectos del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles?

La responsabilidad de los vendedores o cedentes para efectos del impuesto, sólo aplica en caso que estos sirvan como instrumento de evasión fiscal; es decir, cuando sus actos tengan como consecuencia la reducción del impuesto o evitan la configuración del mismo, tal como lo establece el artículo 1.3.3.16 del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

2.12. ¿Cuál es el requisito para acceder a la exclusión del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en el caso de los bienes adquiridos para el desarrollo de VIS y VIP?

Según el artículo 1.3.3.25. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, los requisitos para que proceda la exclusión del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en el caso de los bienes adquiridos para el desarrollo de VIS y VIP son:

"(...) 2. Cuando se trate de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario:

2.1. Manifestación en el documento de enajenación o cesión donde las partes hagan constar bajo la gravedad de juramento, que el bien objeto de la enajenación será destinado a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario. La falsedad en la destinación del inmueble objeto de la exclusión del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles dará lugar a las sanciones penales y tributarias correspondientes.

En los casos en los que aplique esta exclusión, los agentes retenedores deberán reportar dentro de la información exógena del año correspondiente estas operaciones.

2.2. La declaración del impuesto predial del año en que se realiza la enajenación o cesión, o paz y salvo del mismo, según el caso.

Cuando en el año de la enajenación o cesión no se hayan emitido los recibos de pago o paz y salvo correspondientes, se deberá anexar el del periodo anterior."

2.13. ¿Qué involucra el concepto de equipamientos colectivos para efectos de la exención del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles?

El artículo 1.3.3.13. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, establece para efectos del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles que:

"Artículo 1.3.3.13. Concepto de equipamientos colectivos para efectos de la exención de que trata el parágrafo 4 del artículo 512-22 del Estatuto Tributario. *Para efectos de la exención del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles de que trata el parágrafo 4 del artículo 512-22 del Estatuto Tributario, son equipamientos colectivos de interés público social, el conjunto de espacios destinados a proveer servicios sociales de carácter formativo, medioambiental, cultural, de salud, deportivo y de bienestar social, y de apoyo funcional a la administración pública.*

Adicionalmente, se entienden incluidos dentro del concepto de equipamientos colectivos, para efectos del impuesto nacional al

consumo de bienes inmuebles, los espacios destinados a bienes públicos, bienes de uso público, utilidad pública, cargas urbanísticas e infraestructura pública.”

2.14. ¿La exención relacionada con los bienes adquiridos por entidades públicas, incluyen aquellos adquiridos a través de uniones temporales, consorcios, concesionarios, entre otros?

El artículo 1.3.3.14. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, se establece que:

"Artículo 1.3.3.14. Entidades estatales para efectos de la exención de que trata el parágrafo 4 del artículo 512-22 del Estatuto Tributario. *Para efectos de la exención del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles de que trata el parágrafo 4 del artículo 512-22 del Estatuto Tributario, son entidades estatales las reconocidas en el numeral 1 del artículo 2 de la Ley 80 de 1993.*

Parágrafo. *Para efectos de la aplicación del presente artículo, gozarán de la exención establecida en el parágrafo 4 del artículo 512-22 del Estatuto Tributario, los bienes inmuebles adquiridos a través de terceros o patrimonios autónomos por entidades estatales, siempre y cuando tengan como finalidad el desarrollo o implementación de bienes públicos, bienes de uso público, utilidad pública, cargas urbanísticas o de infraestructura pública y se reviertan a la entidad estatal."*

2.15. ¿Cuáles son las calidades de los sujetos en el Impuesto Nacional al Consumo de Bienes Inmuebles?

El Decreto 961 del 5 de junio de 2019, establece que: i) el comprador o adquirente será el responsable económico del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles; ii) el agente retenedor será el encargado en recaudar el impuesto y, posteriormente, pagarlo y presentar la declaración de retención en la fuente correspondiente; y iii) el vendedor o cedente será el responsable en los términos señalados en el artículo 1.3.3.16. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

2.16. ¿La realización de una promesa de compraventa antes de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2108, donde se haya pactado la enajenación de bienes inmuebles o la cesión de derechos fiduciarios o participaciones en fondos

que no cotizan en bolsa, evita la causación del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles?

En la medida en que el hecho generador del impuesto se causa en la enajenación, a cualquier título, del inmueble o la cesión de los derechos fiduciarios o participaciones en fondos que no cotizan en bolsa, no es posible reconocer que no se haya causado el impuesto aquellas operaciones sobre las cuales se haya pactado una promesa de compraventa antes de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018. Esto, considerando que la promesa de compraventa no configura para efectos jurídicos la enajenación o cesión del bien respectivo.

2.17. ¿El Impuesto Nacional al Consumo de Bienes Inmuebles constituye base para el cálculo de los gastos notariales, retención en la fuente a título de renta, impuesto de registro y derechos de registro?

El impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles no constituye base para la determinación de los gastos notariales, retención en la fuente a título de renta, impuesto de registro y derechos de registro, entre otros.

2.18. ¿Cuál es el tratamiento aplicable al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en los casos de aportes y restitución de bienes inmuebles a las fiducias y fondos que no cotizan en bolsa?

Según lo establecido en el artículo 1.3.3.12. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, no se causa el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en los aportes a fiducias y fondos que no cotizan en bolsa, tanto de bienes inmuebles propiamente dichos como los derechos fiduciarios o unidades de participación de fondos que no cotizan en bolsa con activos inmuebles subyacentes.

Lo anterior, siempre y cuando se realice una transferencia del dominio limitada sobre el bien aportado a la fiducia o el fondo que no cotiza en Bolsa.

Dicha, transferencia limitada supone que el derecho de dominio se mantiene parcialmente en cabeza del fideicomitente o inversionista, quien, a su vez, debe ser beneficiario del vehículo correspondiente.

Por lo anterior, es preciso señalar que en los casos donde el fideicomitente no sea la misma persona que el beneficiario, o en los casos en los cuales el

fideicomitente pierda totalmente el derecho de dominio, los aportes causarán el impuesto.

Por otro lado, no habrá lugar a la causación del impuesto en la restitución de bienes inmuebles, derechos fiduciarios o unidades de participación según lo expuesto en el artículo 1.3.3.12. del Decreto 1625 de 2016.

2.19. ¿Hay lugar al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en los casos que se realiza un cambio de la sociedad administradora del patrimonio autónomo o de la administradora del fondo que no cotizan en bolsa?

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 512-22 del E.T. y en el artículo 1.3.3.12 del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, consideramos que no hay lugar al impuesto nacional al consumo en la cesión de la posición contractual de la sociedad administradora del patrimonio autónomo o del fondo que no cotiza en bolsa, siempre y cuando no se cedan los derechos fiduciarios o unidades de participación del fondo que no cotiza en bolsa.

2.20. ¿Cómo se define la base gravable del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en los casos que se incluyen varios bienes inmuebles en una misma escritura pública, los cuales pueden o no superar las 26.800 UVT?

El texto del artículo 1.3.3.15. del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019, permite entender que, en los casos en que se incluyan varios bienes inmuebles en una misma escritura pública (pueden o no tener un valor superior a las 26.800 UVT), únicamente se tendrán en cuenta aquellos que individualmente superen las 26.800 UVT.

2.21. ¿Hay lugar al Impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles en los casos de enajenación o cesión de un porcentaje de participación en un bien inmueble?

En los casos en los cuales el valor del porcentaje de la participación en el bien inmueble supere las 26.800 UVT habrá lugar al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. En caso contrario, no habría lugar a dicho impuesto. Lo anterior, se deriva del texto del artículo 512-22 del E.T., al igual que del texto del artículo 1.3,3.15 del Decreto 1625 de 2016, incluido por el Decreto 961 del 5 de junio de 2019.

3. Para efectos de mayor claridad, sobre las diferentes inquietudes presentadas por los consultantes, se anexa a este documento una copia del Decreto 961 del 5 de junio de 2019, por medio del cual se reglamenta el artículo 512-22 del Estatuto Tributario y se adicionan unos artículos al Título 3 de la Parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria.

En los anteriores términos se resuelven las consultas generales recibidas respecto al impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <https://www.dian.gov.co> siguiendo iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.