

S.J.D.  
P



MINHACIENDA



WWW.DIAN.GOV.CO

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá D.C. 29 JUL. 2016

100208221-600740

DIAN No. Radicado 00052016020365  
 Fecha 2016-08-02 07:19:33 AM  
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL  
 Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA  
 Destinatario JOSE GARZON DIAZ  
 Anexos 0 Folios 2

COR-00052016020365

Señor  
**JOSÉ GARZÓN DÍAZ**  
 Carrera 6 #26B-85 Piso 13  
 Bogota (Cundinamarca)

Ref. Radicado No. 009682 del 12/04/2016

Cordial saludo, Señor Garzón:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

En el radicado de la referencia, se indaga: "el tributo de plusvalía regulado en el artículo 73 y siguientes de la Ley 388 de 1997 y que es pagado por muchos contribuyentes en los diferentes municipios del país.

- 1) ¿Puede ser manejado como una deducción en el Impuesto sobre la Renta, en los términos del artículo 115 del Estatuto Tributario?
- 2) ¿Dicho gravamen podría ser manejado como un costo, de manera similar a como se tratan las contribuciones de valorización, en los términos del literal c) del artículo 69 del Estatuto Tributario?
- 3) ¿El pago del tributo de plusvalía que realiza un contribuyente no tendría efecto alguno en el impuesto sobre la renta?" (sic)

Al respecto, este Despacho se permite realizar las siguientes consideraciones:

Sobre el primer interrogante, esta Dependencia en Oficio 003397 de enero 22 del 2014, el cual se evoca para su conocimiento, señala:

"...

*"En materia de impuesto sobre la renta, el artículo 115 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1111 de 2006, artículo 4o, señala:*

*"Artículo 115. Es deducible el ciento por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente*

como costo y gasto de la respectiva empresa”.

La anterior disposición es taxativa y excluyente y dado que el legislador no consagró la deducción por el pago de estampillas como deducible del impuesto sobre la renta no es permisible darle a la norma un alcance diferente, para incluir conceptos no previstos en ella.

Por su parte, la doctrina oficial de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de manera reiterada ha considerado que solo son deducibles los impuestos que de manera taxativa y con el cumplimiento de las condiciones exigidas, el legislador ha previsto:

**“Debe observarse que respecto de los impuestos pagados, para la depuración de renta del contribuyente, la norma transcrita está señalando en forma taxativa cuáles impuestos con qué condición y en qué porcentaje son deducibles de manera que ningún otro impuesto puede ser depurado de la renta, aunque su pago haya estado vinculado a la actividad generadora de renta”. (Concepto número 038906 de julio 7 de 2003).**

Es decir, que solo los impuestos enumerados de manera taxativa en el artículo 115 del Estatuto Tributario pueden ser deducibles cuando: primero, efectivamente se hayan pagado durante el año y período gravable y segundo, tengan una relación de causalidad con la renta del contribuyente. (Concepto número 13971 de septiembre 14 de 1999). ...

...  
No obstante lo anterior, si bien en casos particulares la deducción por concepto del pago de estampillas ha sido objeto de debate jurisprudencial desde otra óptica, el fundamento legal para el rechazo de la deducción por el pago de estampillas se encuentra vigente en el artículo 115 del Estatuto Tributario.

En efecto, la restricción planteada por el legislador encuentra su fundamento en el hecho de que a través de las estampillas se paga un tributo de carácter territorial, que el contribuyente se encuentra obligado a soportar, sin que el legislador haya previsto que este tipo de tributos sean deducibles del impuesto sobre la renta...”.

Así, igualmente en Sentencia veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011), Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00009-01(18003), C. P.: Martha Teresa Briceño de Valencia, el Consejo de Estado consideró frente al pago de estampillas a diferentes entidades del Estado, rechazado por la Administración Tributaria, en uno de sus apartes:

“(...) Ahora bien, frente a la controversia de la naturaleza de las estampillas para ser aceptadas como costo o deducción, esta Corporación ha señalado que:

En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles”. (Subrayas fuera de texto).

...” (Subrayado fuera del texto)

Como corolario, y en razón a una interpretación exegética de la norma, el pago realizado por contribución de plusvalía **no** es deducible del Impuesto sobre la Renta, ya que la deducción de tributos de carácter local y que gravan la propiedad, se encuentra restringida a los casos previstos taxativamente enunciados en el artículo 115 del Estatuto Tributario, siempre y cuando guarden relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente.

Ahora bien, resulta menester evocar lo señalado por el Consejo de Estado en Sentencia 2012-00507 del 26 de febrero de 2015, Sección cuarta, M.P. Dr. Martha Teresa Briceño de Valencia, que cita:

“Según el artículo 82 de la Constitución Política y la Ley 388 de 1997, la plusvalía es un tributo

que grava el mayor valor que adquieren los predios como consecuencia de la acción urbanística desarrollada por las entidades públicas en la utilización del suelo y del espacio aéreo urbano.

Por su parte, la doctrina ha definido la participación en la plusvalía como "un verdadero tributo inmobiliario que grava el incremento de valor de los inmuebles que resulta de las actuaciones urbanísticas que determina la ley" y en esos términos la considera como una clase de contribución, pero diferente a las tradicionales contribuciones de valorización.

El artículo 74 de la Ley 388 de 1997 dispone que constituyen hechos generadores de la participación en plusvalía las decisiones administrativas que configuran acciones urbanísticas según lo establecido en el artículo 8º de esta ley, y que autorizan específicamente ya sea a destinar el inmueble a un uso más rentable o a incrementar el aprovechamiento del suelo permitiendo una mayor área edificada, de acuerdo con lo que se estatuya formalmente en el respectivo Plan de Ordenamiento Territorial o en los instrumentos que lo desarrollen.

La misma norma señala como hechos generadores del tributo los siguientes: (i) la incorporación de suelo rural a suelo de expansión urbana o la consideración de parte del suelo rural como suburbano; (ii) el establecimiento o modificación del régimen o la zonificación de usos del suelo; y (iii) la autorización de un mayor aprovechamiento del suelo en edificación, bien sea elevando el índice de ocupación o el índice de construcción, o ambos a la vez.

Según el artículo 8º de la Ley 388 de 1997, al que remite el artículo 74 ibídem, la función pública de ordenamiento territorial local se ejerce mediante la acción urbanística referida a las decisiones administrativas y a las actuaciones urbanísticas que le son propias, relacionadas con el ordenamiento del territorio y la intervención en el uso del suelo. Dicha norma consagra varias acciones urbanísticas y señala que estas deben estar contenidas o autorizadas en los planes de ordenamiento territorial o en los instrumentos que lo desarrollen o complementen."(Subrayado fuera del texto)

En virtud de lo anterior, y sobre el interrogante dos, es menester resaltar que el tributo de plusvalía no puede ser considerado para efectos fiscales como un mayor costo del bien inmueble, ya que esta participación, no es más que un valor potencial asumido por el propietario o poseedor del bien, sin que medie inversión por una entidad pública, que genera un mayor valor sobre el mismo por las acciones urbanísticas, caso contrario a la contribución por valorización.

Aunado a lo previsto y advirtiendo una sana hermenéutica jurídica que exige en primer orden acudir a la interpretación gramatical de las normas, tal y como lo prevé el artículo 27 del Código Civil "*Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu*" resulta palmario señalar, que la contribución por plusvalía en criterio del artículo 69 del Estatuto Tributario no conforma un mayor costo del bien.

Respecto al tercer interrogante, le manifestamos que el tratamiento fiscal respecto del pago de este tributo no puede ser otro al que la ley permita realizar. Por lo tanto, en el impuesto sobre la renta tendrá posiblemente incidencia, si y solo si, ese gasto cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P:Hsc R:Ppcc