

CONCEPTO 741 DEL 23 DE JUNIO DE 2020
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor	Régimen Tributario Especial
Fuentes formales	Artículos 19, 26, 67, 69, 69-1, 72, 356 y 357 del Estatuto Tributario. Artículos 1.2.1.5.1.20, 1.2.1.5.1.21, 1.2.1.5.1.23, 1.2.1.5.1.24 y 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, 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 formuló una serie de preguntas relacionadas con la determinación del beneficio neto o excedente, así como la venta y adquisición de un inmueble.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

- 1. ¿Se encuentra vigente el Concepto 019273 de 2006 contribuyentes del régimen tributario especial en donde establece en uno de sus apartes que "pueden tomar como egreso, para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente, el costo fiscal del activo en el año de su enajenación, es decir el saldo pendiente de depreciar, siempre y cuando el valor de dicho bien no se haya tomado como egreso en el año de su adquisición"?***

El concepto 019273 de 2006 analizó el problema jurídico relacionado con la posibilidad de tomar, para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente, el costo fiscal de un bien inmueble, activo fijo, en el año de su enajenación, cuando dicho bien se ha venido depreciando anualmente y en caso afirmativo, si se puede tomar como costo fiscal el autoavalúo declarado

en el año anterior al de la enajenación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 72 del Estatuto Tributario.

Es importante señalar que la tesis jurídica de dicha doctrina se basó en lo dispuesto en el artículo 19 y los Decretos 4400 de 2004 y 640 de 2005, **los cuales constituían el marco jurídico aplicable al Régimen Tributario Especial antes de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016, a través de su parte III (artículos 140 a 164).**

La precisión anterior cobra importancia, porque esta Ley trajo cambios relevantes que inciden no solo en la forma como las entidades sin ánimo de lucro ingresan y permanecen en el Régimen Tributario Especial, sino también en la determinación del beneficio neto o excedente, a partir de los elementos que lo integran. Por esta razón se hizo necesaria la expedición de una reglamentación que precisara estos aspectos, la cual quedó consignada en el Decreto 2150 de 2017 y que principalmente (sic) sustituyó los capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016.

De ahí que sea posible para concluir que la tesis jurídica expuesta en el concepto 019273 de 2006, tuvo aplicación en el marco previo a las modificaciones que introdujo la Ley 1819 de 2016 y la reglamentación antes mencionada, **pero la interpretación oficial vigente para efectos de lo que ocurra a partir del año gravable 2017 está contenida en lo interpretado en el Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018.**

En ese sentido es preciso indicar, como más adelante se desarrollará, que esta interpretación oficial ha señalado que no es posible tributariamente tratarse como un egreso la adquisición de bienes inmuebles, sea para tratarse como propiedad, planta y equipo o como propiedades de inversión. En este caso, corresponde a la entidad evaluar en cada caso el tratamiento fiscal que tenga el activo adquirido y reconocer los efectos fiscales que correspondan (descriptor 4.49. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018).

2. ¿La compra de la oficina se puede considerar como egreso procedente en el periodo fiscal de ejecución de acuerdo con lo estipulado en el artículo 357 del Estatuto Tributario, modificado con Ley 1819 de 2016 y Decreto 2150 de 2017 que modificó el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004?

En comunicaciones previas al presente oficio, y con base en lo establecido en

los artículos 19, 69, 69-1, 356, 357 del Estatuto Tributario y los artículos 1.2.1.5.1.21. y 1.2.1.5.1.23. del Decreto 1625 de 2016, esta Entidad indicó que cuando se adquieran bienes inmuebles ya sea para ser tratado como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, debe reconocerse por el valor de adquisición dentro del patrimonio de dicha entidad, razón por la cual no es posible tributariamente tratarse como un egreso.

3. ¿Con el excedente de la venta del bien inmueble, se puede constituir asignación permanente destinada a la adquisición de la nueva oficina y adquirirla dentro del mismo periodo fiscal de la venta?

En comunicaciones previas al presente oficio se había indicado que al momento de realizarse la venta de un bien inmueble y en armonía con el artículo 26 y 357 del Estatuto Tributario, y el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016, se debe reconocer es un ingreso por la operación, elemento para determinar el beneficio neto o excedente, según el procedimiento establecido en el artículo 1.2.1.5.1.24. del mismo decreto, el cual tendrá el tratamiento de exención si se reinvierte en la actividad meritoria.

4. ¿Es obligatorio constituir asignación permanente para la compra del bien inmueble o se puede manejar como reinversión en el mismo año que la Asamblea General la aprueba?

Resulta oportuno indicar que de acuerdo a lo dispuesto en el Título VI del Libro Primero del Estatuto Tributario y su reglamentación, la entidad del Régimen Tributario Especial contribuyente del impuesto sobre la renta, deberá dar plena aplicación al artículo 357 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016 y determinar el beneficio neto o excedente exento de todas las operaciones que realice la ESAL.

Una vez determinado el beneficio neto o excedente, para poder aplicar el tratamiento de la exención en el impuesto de renta deberá sujetarse a lo dispuesto en el artículo 358 del Estatuto Tributario en armonía con los artículos 1.2.1.5.1.27. y 1.2.1.5.1.29. del Decreto 1625 de 2016.

5. ¿La compra del bien inmueble para el desarrollo del objeto social se puede interpretar como el desarrollo de actividades meritorias?

Esta pregunta se entiende resuelta con la respuesta dada en el punto 4. Vale la pena reiterar que la adquisición de bienes inmuebles no puede ser tratada como un egreso y debe darse cumplimiento al procedimiento señalado en el punto anterior.

6. ¿Se puede realizar un corte contable antes de terminar el año fiscal, para hacer Asamblea extraordinaria en donde se apruebe la destinación del beneficio neto para la compra del bien inmueble?

De acuerdo a lo analizado en el punto 4 de este documento, la determinación de los elementos constitutivos del beneficio neto está necesariamente asociados al correspondiente año gravable. **Esto por supuesto no permite hacer cortes contables previos, para que el órgano máximo apruebe la destinación de este beneficio neto.**

7. ¿Para dar cumplimiento al requisito exigido por la normatividad vigente, es posible asignar el valor de la utilidad en la venta de la oficina a la constitución de una asignación permanente en la Asamblea del año siguiente (2021), con destino a la compra a la oficina adquirida en el periodo fiscal actual (2020)?

En este caso se debe atender a lo señalado en el punto 3 de este documento.

8. ¿Si ya tengo aprobada la venta y compra del bien inmueble por parte de la Junta Directiva, puedo hacer estas dos acciones en el mismo año y el excedente al final del año lo presento a la Asamblea para definición de actividades meritorias?

En este caso se debe atender a lo señalado en el punto 3 de este documento.

9. ¿Teniendo en cuenta que el costo de la adquisición del bien inmueble, en el año 2011, se llevó como egreso procedente, de acuerdo con el Decreto 4400 de 2004 art 4º, se puede tener como costo fiscal para el año 2019 el avalúo comercial de fecha diciembre de 2018?

Este Despacho considera que, para la determinación del ingreso por la venta del inmueble, se debe dar aplicación a las limitaciones y excepciones de que trata el Título 1 del Libro primero del Estatuto Tributario, tal como lo indica el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016. En concordancia con esta premisa, se destaca lo contenido principalmente en los 67 y 69-1 del

Estatuto Tributario, cuyos principales apartes se citan a continuación:

"Art. 67. Determinación del costo de los bienes inmuebles. El costo fiscal de los bienes inmuebles se determinará así:

*1. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el establecido en los artículos 69 y 69-1 del presente Estatuto.
(...)*

Art. 69. Determinación del costo fiscal de los elementos de la propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo, y propiedades de inversión, para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable. Adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.

(...)".

10. ¿A la venta del bien inmueble se le daría tratamiento tributario con base en lo establecido en el capítulo para ganancias ocasionales, teniendo en cuenta que somos ESAL - RTE?

Dada la finalidad que orienta a las entidades del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios, se tiene que todos los ingresos (ordinarios y extraordinarios) percibidos en el correspondiente año gravable se integran y no hay lugar a la liquidación del impuesto complementario de ganancia ocasional. Es por esta razón que en el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016, se indica que por ingresos se entienden aquellos devengados contablemente en el año o periodo gravable, aplicando las limitaciones y excepciones de que trata el Título 1 del Libro primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos.

11. ¿Cuál es el manejo tributario en la realización de un

Leaseback de un bien inmueble (venta y arrendamiento del mismo bien con opción de compra) como respaldo de una obligación financiera, teniendo en cuenta que la adquisición de propiedad, planta y equipo no se maneja como egreso procedente en Entidades sin Ánimo de Lucro - RTE y que el bien inmueble continua bajo el uso y disposición de la misma entidad ESAL?

Este Despacho considera que la operación debe analizarse bajo lo contenido en los artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21. y 1.2.1.5.1.23. del Decreto 1625 de 2016.

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, 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" - "técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica.

Cordialmente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Bogotá D.C.