**OFICIO Nº 000286**

**06-03-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000286

Señor

**EDWARD MINA MURILLO**

Carrera 6 No. 15-32 Piso 11

eminam@dian.gov.co

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 100058379 del 04/09/2017.

**Tema:**Impuesto sobre la renta.

**Descriptor:**Deducción del impuesto predial en el caso de contratos de leasing financiero y operativo.

**Fuentes formales:**Estatuto Tributario, artículos: [127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188" \o "Estatuto Tributario CETA) modificado por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, [267-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=343" \o "Estatuto Tributario CETA), [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165" \o "Estatuto Tributario CETA) y [115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166" \o "Estatuto Tributario CETA), adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted lo siguiente:

1. Es procedente que, en un contrato de leasing financiero de un bien inmueble, el locatario solicite como deducible el impuesto predial pagado del bien recibido sin que se haya hecho el traspaso?

2. Es procedente que, en un contrato de leasing operativo de un bien inmueble, el locatario solicite como deducible el impuesto predial pagado del bien recibido sin que se haya hecho el traspaso del bien?

El [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188" \o "Estatuto Tributario CETA) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, establece:

***“[Artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188" \o "Estatuto Tributario CETA). Contratos de arrendamiento.****Son contratos de arrendamiento el arrendamiento operativo y el arrendamiento financiero o leasing.*

*Los contratos de arrendamiento que se celebren a partir del 1o de enero de 2017, se someten a las siguientes reglas para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios:*

***1. Definiciones:***

***a) Arrendamiento financiero o leasing financiero:****Es aquel contrato, que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo y puede reunir una o varias de las siguientes características:*

*i) Al final del contrato se trasfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario.*

*ii) El arrendatario o locatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción podrá ser ejercida.*

*iii) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación.*

*iv) Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato. La DIAN podrá evaluar la esencia económica del contrato para comprobar si corresponde o no a una compra financiada.*

*v) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.*

*Los contratos de leasing internacional se someten a las reglas anteriores.*

***b) Arrendamiento operativo:****Es todo arrendamiento diferente de un arrendamiento financiero o leasing financiero, de que trata el literal anterior.*

***2. Tratamiento del arrendamiento financiero o leasing:***

***a) Para el arrendador financiero:***

*i) Al momento de celebración del contrato deberá reconocer un activo por arrendamiento financiero por el valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable.*

*ii) Deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento.*

*Para tal efecto, se entiende por, los ingresos financieros procedentes del activo por arrendamiento, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.*

***b) Para el arrendatario:***

*i) Al inicio del contrato, el arrendatario deberá reconocer un activo y un pasivo por arrendamiento, que corresponde al valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el contrato. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo por arrendamiento.*

*Adicionalmente y de manera discriminada, se podrán adicionar los costos en los que se incurra para poner en marcha o utilización el activo siempre que los mismos no hayan sido financiados.*

*ii) El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado o deducido, tendrá la naturaleza de activo el cual podrá ser amortizado o depreciado en los términos previstos en este estatuto como si el bien arrendado fuera de su propiedad.*

***iii) El IVA pagado en la operación sólo será descontable o deducible según el tipo de bien objeto del contrato por parte del arrendatario,****según las reglas previstas en este estatuto.*

*iv) Cuando el arrendamiento financiero comprenda bienes inmuebles, la parte correspondiente a terrenos no será depreciable ni amortizable.*

*v) Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de este. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para el arrendatario sometido a las limitaciones para la deducción de intereses.*

*vi) Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar este en ceros. Cualquier diferencia se ajustará como ingreso o gasto.*

***vii) En el evento en que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes fiscales en el activo y en el pasivo, y cualquier diferencia que surja no tendrá efecto en el impuesto sobre la renta,****siempre y cuando no haya generado un costo o gasto deducible, en tal caso se tratará como una recuperación de deducciones.*

***3. Tratamiento del arrendamiento operativo:***

***a) Para el arrendador:****El arrendador del activo le dará el tratamiento de acuerdo a la naturaleza del mismo y reconocerá como ingreso el valor correspondiente a los cánones de arrendamiento realizados en el año o período gravable. Cuando el arrendamiento comprenda bienes inmuebles, la parte correspondiente a terrenos no será depreciable;*

***b) Para el arrendatario:****El arrendatario reconocerá como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento realizado sin que deba reconocer como activo o pasivo suma alguna por el bien arrendado.*

*(…)****PARÁGRAFO 4o.****El tratamiento de este artículo aplica a todas las modalidades contractuales que cumplan con los elementos de la esencia del contrato de arrendamiento, independientemente del título otorgado por las partes a dicho contrato.*

*vii) En el evento en que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes fiscales en el activo y en el pasivo, y cualquier diferencia que surja no tendrá efecto en el impuesto sobre la renta, siempre y cuando no haya generado un costo o gasto deducible, en tal caso se tratará como una recuperación de deducciones.” (Resaltado y subrayado fuera de texto)*

La disposición en cita, señala el tratamiento tributario del leasing financiero y del leasing operativo.

De otra parte, el [artículo 267-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=343) del Estatuto Tributario, señala: ***“***[***Artículo 267-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=343)***. Valor patrimonial de los bienes adquiridos por leasing.****En los contratos de arrendamiento financiero o leasing financiero, el valor patrimonial corresponderá al determinado en el*[*artículo 127-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188)*de este Estatuto."*

Esto implica que, el arrendatario, en el caso de leasing financiero, debe tener en cuenta los elementos señalados en el [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188) ibídem para establecer el valor patrimonial del bien objeto del contrato.

Para efectos del análisis, también es pertinente tener en cuenta los artículos [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) y [115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166) del Estatuto Tributario (el segundo, adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 de 2016). Estas normas se refieren a los impuestos que son deducibles en el impuesto de renta, así:

***“[Artículo 115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165" \o "Estatuto Tributario CETA). Deducción de impuestos pagados.****Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y 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.” (Subrayado fuera de texto)*

*(…).”*

***“[Artículo 115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166" \o "Estatuto Tributario CETA). Deducción para las prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos.****Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el [artículo 115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165" \o "Estatuto Tributario CETA) de este Estatuto, en el año o período gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta.” (Subrayado fuera de texto)*

Acorde con lo anterior, entre los impuestos deducibles en el impuesto sobre la renta se encuentra efectivamente el predial, siempre que se cumplan las condiciones señaladas en las normas en cita, lo que supone su pago dentro de la oportunidad allí señalada y la relación de causalidad de ese pago con la actividad productora de renta.

Si se cumplen esos supuestos, quién puede deducir el impuesto en el caso del leasing financiero y operativo?

El leasing financiero, según el artículo 2 del Decreto 916 de 1993, incorporado actualmente en el artículo 2.2.1.1.1 del Decreto Único Reglamentario 2550 de 2010, se define así:

*“Entiéndase por operación de arrendamiento financiero la entrega, a título de arrendamiento, de bienes adquiridos para el efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra”. (Subrayado fuera de texto)*

Norma de la cual se desprende que el bien objeto del leasing financiero se entrega para su uso y goce, y al final del contrato se puede optar por su compra. En suma, el arrendatario o locatario no es propietario ni poseedor del bien, es tenedor del mismo. Sin perjuicio de la opción de compra que puede ejercerse al final del contrato, durante el desarrollo del mismo, el locatario, reconoce como dueño al arrendador, quien sólo al final, si el arrendatario ejerce la opción de compra le trasladará a este jurídicamente el bien.

De otro lado, acorde con las Leyes 1333 de 1986 y 44 de 1990, el hecho generador del impuesto predial unificado está constituido por la propiedad o posesión que se ejerza sobre un bien inmueble, en cabeza de quien detente el título de propietario o poseedor de dicho bien, quienes, a su vez, tienen la obligación, según corresponda, de declarar y pagar el impuesto.

En el contrato de leasing financiero el locatario no ostenta la calidad de propietario jurídico ni poseedor. Es un tenedor que reconoce la propiedad jurídica en el arrendador, quien le transfiere la propiedad al final del contrato si ejerce la opción de compra. En este sentido y acorde con las normas que regulan el impuesto predial, el sujeto pasivo del mismo es el propietario o poseedor, no el tenedor. Ahora bien, si se acordara contractualmente, el pago del impuesto por el arrendatario, debe tenerse en cuenta que los acuerdos entre particulares no son oponibles al fisco. Luego, el propietario o poseedor como sujeto pasivo del impuesto y, por consiguiente, con el deber de pagarlo, sería quien pueden hacer valer la deducción del impuesto, bajo la condición del pago dentro de la oportunidad legal y siempre y cuando tenga relación de causalidad con su actividad productora de renta. Si no se cumplen estas condiciones, no tiene lugar la deducción.

Ahora bien, tratándose del arrendamiento financiero, para efectos fiscales, el Estatuto Tributario, en el [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188" \o "Estatuto Tributario CETA), señala el registro que deben llevar tanto el arrendador como el locatario, lo cual implica para el locatario el registro de un activo y el correlativo pasivo. Es decir, que fiscalmente el locatario registra el activo y lo declara acorde con las reglas allí establecidas. No obstante, jurídicamente el locatario no es el propietario, dado que sólo al final del contrato, de verificarse la opción de compra, tendría lugar la transferencia de la propiedad, que en el caso de bienes inmuebles supone la correspondiente escritura pública y su registro.

Este mismo [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188" \o "Estatuto Tributario CETA), al referirse en el numeral 2 al tratamiento del leasing financiero, y específicamente en el literal b) al arrendatario, entre otros aspectos, en el literal iii) relativo al tratamiento del IVA pagado en la operación, señala que: *“… sólo será descontable o deducible según el tipo de bien objeto del contrato por parte del arrendatario, según las reglas previstas en este estatuto”,*consagrando de manera expresa esta alternativa para el arrendatario. No obstante, el mismo [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188" \o "Estatuto Tributario CETA) **no establece en el marco del leasing financiero un tratamiento especial frente a la deducción del impuesto predial.**

Así las cosas, en el caso de la deducción de este impuesto continúan aplicando las disposiciones generales sobre el tema arriba citadas, esto es, los artículos [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) y [115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166) del Estatuto Tributario, los cuales señalan las condiciones para la procedencia de la deducción, normas que interpretadas en armonía con las reglas que regulan el impuesto predial implican que, este impuesto está a cargo del propietario o poseedor y que en materia del impuesto de renta, opera la deducción bajo el cumplimiento de los supuestos de los artículos [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) y [115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166) (oportunidad para la deducción y relación de causalidad con la actividad productora de renta). En consecuencia, quien puede deducirlo válidamente es el propietario o poseedor del bien inmueble, lo que no corresponde con la figura del locatario en el contrato de leasing financiero, cuya calidad es la de tenedor, y quien solamente si al final del contrato, ejerce la opción de compra y, si tiene lugar, en el caso de los bienes inmuebles, el traslado de la propiedad a través de la escritura y su registro, será el propietario del bien.

En relación con el leasing operativo, es claro, en materia fiscal, que se trata un arriendo, donde en atención al tipo de contrato el locatario, reconoce al arrendador como propietario del bien objeto del contrato. Dado que el impuesto predial está a cargo del propietario (arrendador), es éste quien bajo el supuesto del cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) y [115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166) del Estatuto Tributario, podría deducirlo. En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina