**OFICIO Nº 000176**

**19-02-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000176

Señor:

**CESAR LEONARDO SUÁREZ**

Cll 66 C # 61-01 INT 9 APTO 1004

[leosuarezrojas@yahoo.com](mailto:leosuarezrojas@yahoo.com)

[leosuarezrojas@hotmail.com](mailto:leosuarezrojas@hotmail.com)

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 100081253 del 22/01/2018

**Tema**Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptores**Ganancia Ocasional. Ganancia Ocasional como Ingreso Constitutivo de Renta

**Fuentes formales**Artículos [74](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115), [74-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42478), [142](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=204), [143](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=205) y 299 a 317 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Sr. Suárez:

Conforme con el artículo 20 del Decreto 4048 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias, en lo de competencia de esta entidad.

En comienzo es necesario explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

Por lo explicado la consulta se atenderá en sentido general sobre el tema de ganancia ocasional habida cuenta que no es de nuestra competencia prestar asesoría jurídica en particular sobre las operaciones económicas que realizan los contribuyentes, ni corresponde señalar la forma en que se deben registran (sic) las operaciones económicas hipotéticas que expone el solicitante en la consulta:

Las preguntas en forma concreta son:

*1.- ¿A pesar de que la sociedad que restituye el inmueble se dedica a las ventas al por menor constituye este ingreso una ganancia ocasional para la sociedad que restituye el inmueble?*

Debe observarse que la consulta parte de supuestos que resultan incoherentes con los hechos, circunstancias y contratos a los que se refiere en el caso hipotético. Dichas hipótesis si bien pueden darse en la realidad por efecto de la autonomía de la voluntad de las partes no corresponden con los contratos típicos que se definen en las normas legales comerciales.

A manera de ilustración no hay normas legales cuya aplicación den lugar a una prima por restitución de un inmueble que debe pagar un nuevo arrendatario a un antiguo arrendatario. Lo dicho considerando que la restitución del inmueble se hace al propietario del mismo; en consecuencia, no aplica la figura de la restitución como fundamento para el pago de una prima de arrendamiento.

Adicionalmente las obligaciones relacionadas en un contrato en donde el antiguo arrendador se obliga a hacer reparaciones del local, cancelar indemnizaciones laborales, honorarios y otros, no se configuran como contraprestaciones con ocasión de una prima de arrendamiento. Este de (sic) tipo de contrato es sui generis y no puede asimilarse sin distinciones a la venta o cesión de un derecho de arrendamiento que conlleve como contraprestación el pago de una suma de dinero que denominan las partes como prima.

Por tanto, las respuestas que se darán serán desarrolladas en el marco de las figuras contractuales legales definidas en las respectivas normas comerciales.

.- Los ingresos por ganancia ocasional se encuentran definidos en los artículos 299 a 317 del Estatuto Tributario.

Corresponde al contribuyente consultante verificar si se trata de uno de los ingresos que se encuentran allí señalados.

En términos generales la venta de activos intangibles formados como el Good Will u otros dará lugar a ganancia ocasional para el vendedor, y a este tipo de ganancia no le es atribuible la deducción por costos o gastos al momento de su enajenación.

.- Si se trata de la venta de un establecimiento de comercio, se debe revisar con detenimiento qué elementos o bienes conformantes del mismo son formados o adquiridos, dado que de acuerdo con sus características particulares pueden dar lugar a ganancia ocasional o no. Para este fin debe tenerse en cuenta los artículos 515 y siguientes del código de comercio.

*2.- ¿Si es positivo, este ingreso puede afectarse con costos y gastos, necesarios para el pago de esta prima?- Se aclara que no cumplirse y pagarse efectivamente los compromisos adquiridos, la sociedad que tomará a futuro el inmueble, no cancelará dinero alguno, luego puede considerarse que estos (sic) erogaciones son absolutamente necesarias para la recepción del ingreso?*

De acuerdo con el caso hipotético presentado no corresponde a esta dependencia clasificar como prima de ingreso obtenido por la cesión de derechos de arrendamiento, remodelación del inmueble, cancelación de indemnización de empleados, honorarios, etc. No obstante, tal como se explicó si se trata de la venta de intangibles formados hay lugar a ganancia ocasional sin que pueda afectarse el ingreso con costos y gastos.

Por otra parte, no se puede aceptar que los costos y gastos para la adecuación de un local comercial son necesarios para la recepción del ingreso por prima comercial en el caso de arrendamiento y por ello, tiene el carácter de expensas necesarias. Habida cuenta que no corresponden con la realidad económica, pues las reparaciones locativas no son las que determinan la formación de un intangible, sino que corresponden con la mejora del local comercial que es de propiedad del arrendador. De lo cual deviene que es necesario determinar la naturaleza de cada uno de los bienes que se transfieren y las normas que regulan su venta.

En este contexto las obligaciones que se contraigan por los contratantes hacen parte de la esfera de la autonomía de su voluntad pero no son oponibles a la administración para efectos fiscales de conformidad con lo señalado en el [artículo 553](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=685) del Estatuto Tributario.

*3.- ¿Podría tomarse este valor como daño emergente u otro ingreso distinto?*

No es clara la pregunta bajo la consideración que el daño emergente está definido en el artículo 1614 del Código Civil como el perjuicio o la pérdida de no haberse cumplido la obligación o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado su cumplimiento.

Por tanto, el valor pagado por unas reparaciones locativas no puede corresponder a daño emergente, si hablamos de un nuevo negocio de compraventa de establecimiento de comercio, dado que las mejoras podrían hacer parte del cumplimiento de las obligaciones del arrendatario anterior de entregar el bien arrendado en las mismas condiciones en que los recibió del arrendador, salvo su desgaste natural por su uso propio. Asimismo, el pago de indemnizaciones y honorarios a los empleados del negocio o establecimiento de comercio no tiene vinculación directa con el inmueble arrendado.

En estas circunstancias no es claro el interrogante porque para el que compra el establecimiento de comercio o el derecho de arrendamiento sólo hay daño emergente si se incumple el negocio celebrado. Y para el que vende hay daño emergente en el mismo escenario respecto del incumplimiento que haga el comprador.

Finalmente el valor pactado como precio del negocio no corresponde directamente con el daño emergente y sólo es factor para determinar su valoración.

4.- Para mayor ilustración y considerando los temas expuestos en el caso hipotético sobre los interrogantes es necesario observar que para efectos fiscales debe darse aplicación a los artículos [74](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115), [74-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42478), [142](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=204) y [143](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=205) del Estatuto Tributario, normas cuyos apartes literales se destacan:

[**ARTÍCULO 74**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115)**. *COSTO FISCAL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.***<Artículo modificado por el artículo 53 de la Ley 1819 de 2016> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina con base en lo siguiente:

**1. Activos intangibles adquiridos separadamente.**Son aquellos activos intangibles por los cuales el contribuyente paga por su adquisición.

El costo de los activos intangibles adquiridos separadamente corresponde al precio de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación o puesta en marcha del activo para su uso previsto.

Cuando se enajene un activo intangible adquirido separadamente, el costo del mismo será el determinado en el inciso anterior menos la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

**2. Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios.**Son aquellos activos intangibles que se adquieren en el marco de una combinación de negocios, entendida como una transacción u otro suceso en el que el contribuyente adquirente obtiene el control de uno o más negocios, lo cual comprende, un conjunto integrado de actividades, activos y pasivos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad. Así:

a) En el caso de la compra de acciones o cuotas o partes de interés social no se originan activos intangibles, en consecuencia, el valor de adquisición corresponde a su costo fiscal;

b) En el caso de las fusiones y escisiones gravadas de conformidad con las reglas de este estatuto, surge la plusvalía y corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación y el valor patrimonial neto de los activos identificables enajenados. La plusvalía así determinada no es susceptible de ser amortizada. Los activos identificables e identificados serán susceptibles de ser amortizados siguiendo las reglas previstas en el numeral 1 de este artículo respecto de los activos intangibles, y las reglas generales para la adquisición de activos en el caso de los demás activos;

c) En el caso de adquisición de un establecimiento de comercio, la plusvalía corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación del establecimiento y el valor patrimonial neto de los activos identificables del establecimiento. La plusvalía así determinada no es susceptible de ser amortizada. Los activos identificables e identificados serán susceptibles de ser amortizados siguiendo las reglas previstas en el numeral 1 de este artículo respecto de los activos intangibles, y las reglas generales para la adquisición de activos en el caso de los demás activos;

(…)

[**ARTÍCULO 74-1**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42478)**. COSTO FISCAL DE LAS INVERSIONES.**<Artículo adicionado por el artículo 54 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de las siguientes inversiones será:

(…)

**5. Instrumentos financieros.**

**a). Títulos de renta variable.**El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición;

**b) Títulos de renta fija.** El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición más los intereses realizados linealmente y no pagados a la tasa facial, desde la fecha de adquisición o la última fecha de pago hasta la fecha de enajenación.

**6. Acciones, cuotas o partes de interés social.** El costo fiscal de las inversiones, por los conceptos mencionados, está constituido por el valor de adquisición.

**PARÁGRAFO.**Para efectos de lo previsto en el numeral 3 de este artículo, las definiciones de investigación, desarrollo e innovación serán las mismas aplicadas para efectos del [artículo 256](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=329) del Estatuto Tributario.

[**Artículo 142**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=204)**. *Deducción de inversiones.***(Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 1819 de 2016). Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las inversiones de que trata el [artículo 74-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42478) de este estatuto, serán deducibles de conformidad con las siguientes reglas:

(…)

**PARÁGRAFO.**Lo previsto en los numerales 5 y 6 del [artículo 74-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42478) de este estatuto no es susceptible de amortización.

[**Artículo 143**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=205)**. *Deducción por amortización de activos intangibles.***(Artículo modificado por el artículo 85 de la Ley 1819 de 2016)

Son deducibles, en la proporción que se indica en el presente artículo, las inversiones necesarias en activos intangibles realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias en activos intangibles las amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o devengados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban reconocerse como activos, para su amortización.

(…)

**PARÁGRAFO 2o.**No serán amortizables los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del [artículo 74](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115) de este estatuto, entre partes relacionadas o vinculadas dentro del Territorio Aduanero Nacional, zonas francas y las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia de que trata el artículo [260-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10880) y [260-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10881) del Estatuto Tributario.

**PARÁGRAFO 3o.**La plusvalía que surja en cualquiera de los eventos descritos en el artículo 74 de este estatuto, no será objeto de amortización.

**PARÁGRAFO 4o.**Cuando la persona jurídica o asimilada se liquide, será deducible el costo fiscal pendiente del activo intangible amortizable.

**PARÁGRAFO 5o.**Para los activos de que trata el parágrafo 2o del [artículo 74](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=115) de este estatuto y que sean susceptibles de amortizarse y no exista una restricción en este estatuto, se amortizará en línea recta, en cuotas fijas, por el tiempo que se espera obtener rentas y en todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del 20%, de su costo fiscal.

Los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o período gravable, generarán una diferencia que será deducible en los períodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o período gravable.

Como se colige de la lectura completa de las normas transcritas el contribuyente adquirente debe aplicar las reglas expuestas para determinar el costo fiscal, el cual se vincula directamente con el valor pagado en la adquisición de los mismos.

Por otra parte, cabe destacar que desde el punto de vista fiscal la clasificación que dé el contribuyente a los bienes, puede ser cuestionada por la administración si la misma no corresponde con el uso de los bienes dentro del proceso de generación de renta.

Es decir, que la sola clasificación que se haga de los bienes por parte de los obligados a llevar la contabilidad no genera la posibilidad de deducción de costos y gastos, pues es requisito que corresponda con la realidad económica y esencia de la actividad que se desarrolla, sumado al cumplimiento de todas las exigencias y reglas del procedimiento de depuración.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina