**OFICIO Nº 0510 [902955]**

**07-04-2021**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-0510

Bogotá, D.C.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la renta y complementarios  Retención en la fuente |
| **Descriptores** |  |  | Costo fiscal de los inmuebles  Utilidad en la enajenación de inmuebles  Retención en la fuente por dividendos |
| **Fuentes formales** |  |  | Artículos 26, 48, 49, 69, 69-1, 70, 71, 72, 90-2, 195, 196 y 245 del Estatuto Tributario.  Corte Constitucional, M.P. IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO, Sentencia C-333/17. |

Cordial saludo.

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, la peticionaria insiste en que se dé respuesta a cada una de las inquietudes formuladas bajo el Radicado 100144356 del 25 de septiembre de 2020, las cuales – no obstante – fueron atendidas por la Coordinación de Relatoría de esta Subdirección mediante Oficio N° 100221330 – 3381 del 3 de diciembre del mismo año.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que ya se había entregado una respuesta sobre el particular, este Despacho se limitará a complementar o aclarar la información en lo que considere necesario.

En este sentido, se considera importante traer a colación lo expresado en el Oficio N° 004892 del 9 de marzo de 2020, en el cual se indicó que *“si bien el numeral 15 del artículo 193 de la Ley 1607 de 2012 establece que toda persona tiene derecho a consultar a la administración tributaria sobre el alcance y aplicación de las normas tributarias a situaciones de hecho concretas y actuales, las competencias de la DIAN para absolver consultas sobre la interpretación de las normas tributarias se enmarcan a aquellas consagradas en el Decreto 4048 de 2008”* (subrayado fuera de texto), lo cual implica que los pronunciamientos emitidos tanto por la Dirección de Gestión Jurídica como por esta Subdirección, en el contexto indicado, se den en términos generales.

Entrando en materia, la peticionaria expone textualmente la siguiente situación:

*“Una sociedad colombiana adquirió un inmueble por $1.000.000.000, con el paso del tiempo, el avalúo catastral del inmueble que figura en la declaración del Impuesto Predial Unificado ha aumentado a la suma de $5.000.000.000.*

*Como resultado de lo anterior, al momento de una eventual venta del inmueble, en años posteriores, el artículo 72 del E.T., establece que la suma de $5.000.000.000, puede tomarse como costo fiscal de la venta, en la medida en que la misma figure en la declaración del Impuesto Predial Unificado, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Lo anterior, con el fin de determinar la ganancia que estará gravada con el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional, según corresponda.”*

**1. *“¿Qué tratamiento fiscal tiene para la sociedad titular del inmueble (vendedora) la diferencia entre el costo de adquisición del inmueble ($1.000.000.000) y el costo fiscal reflejado para efectos de la venta ($5.000.000.000) en el año en que ocurra la venta?”***

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios y en lo que a la venta del inmueble se refiere – asumiendo que tiene la calidad de activo fijo – la diferencia entre el costo fiscal determinado de acuerdo con los artículos 69, 69-1 y 70 del Estatuto Tributario y el costo fiscal determinado de acuerdo con el artículo 72 *ibídem* no genera impacto tributario alguno.

Lo anterior sin perjuicio de las disposiciones previstas en el artículo 90 del Estatuto Tributario y, especialmente, las diferencias que se pueden generar en la utilidad gravable dependiendo del costo fiscal del inmueble.

De igual manera, se debe resaltar que, cuando se cumplen los requisitos para tomar el avalúo o autoavalúo como costo fiscal, el mismo artículo 72 del Estatuto Tributario precisa que:

·      *“Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7° de la Ley 14 de 1983.”*

·      *“En caso de tomarse como costo fiscal el avalúo o autoavalúo, en el momento de la enajenación del inmueble, se restarán del costo fiscal las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales.”*

**2. *“Si el inmueble no estuvo sujeto a depreciaciones, y el mismo fue vendido por su avalúo catastral registrado en el año anterior ($5.000.000.000), cual (sic) es la naturaleza fiscal del ingreso percibido (precio de venta) para la vendedora, bajo el entendido que si bien para efectos contables existe una utilidad que puede ser distribuida a los accionistas, para efectos fiscales no existe utilidad alguna.”***

Sobre el particular, y adicional a las disposiciones normativas anteriormente citadas, se sugiere la lectura de los artículos 26, 28 y 90 del Estatuto Tributario. Respecto a este último, se debe tener en cuenta que:

*“El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie. Para estos efectos será parte del precio el valor comercial de las especies recibidas.*

*Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, el cual deberá corresponder al precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Esta previsión también resulta aplicable a los servicios.*

*En el caso de bienes raíces, además de lo previsto en esta disposición, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior. En los casos en que existan listas de precios, bases de datos, ofertas o cualquier otro mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes raíces enajenados o transferidos, los contribuyentes deberán remitirse a los mismos. Del mismo modo, el valor de los inmuebles estará conformado por todas las sumas pagadas para su adquisición, así se convengan o facturen por fuera de la escritura o correspondan a bienes o servicios accesorios a la adquisición del bien, tales como aportes, mejoras, construcciones, intermediación o cualquier otro concepto.*

*En la escritura pública de enajenación o declaración de construcción las partes deberán declarar, bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor diferente; en caso de que tales pactos existan, deberá informarse el precio convenido en ellos. En la misma escritura se debe declarar que no existen sumas que se hayan convenido o facturado por fuera de la misma o, de lo contrario, deberá manifestarse su valor. Sin las referidas declaraciones, tanto el impuesto sobre la renta, como la ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, serán liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura, sin perjuicio de la obligación del notario de reportar la irregularidad a las autoridades de impuestos para lo de su competencia y sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para determinar el valor real de la transacción.*

*Los inmuebles adquiridos a través de fondos, fiducias, esquemas de promoción inmobiliaria o semejantes, quedarán sometidos a lo previsto en esta disposición. Para el efecto, los beneficiarios de las unidades inmobiliarias serán considerados como adquirentes de los bienes raíces, en relación con los cuales deberá declararse su valor de mercado.*

*No serán constitutivos de costo de los bienes raíces aquellas sumas que no se hayan desembolsado a través de entidades financieras.”*

**3. *“Es viable concluir que el ingreso recibido por la vendedora tiene la naturaleza de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional?”***

El hecho de que en una determinada situación u operación no se genere un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios no significa que se esté en presencia de un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

En efecto, los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional son aquellos que si bien producen un incremento neto del patrimonio, han sido excluidos por el legislador del ámbito de aplicación del impuesto sobre la renta y complementarios, atendiendo a una determinada política fiscal.

Asimismo, la peticionaria debe recordar que los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, al corresponder a la categoría de beneficios o incentivos tributarios, son *“taxativos, limitados, personales e intransferibles”* (cfr. Corte Constitucional, M.P. IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO, Sentencia C-333/17).

**4. *“Una vez la sociedad efectúe la distribución de los ingresos percibidos por la venta del inmueble, en calidad de dividendos a sus accionistas como (sic) deben registrar estos dicho ingreso? ¿es viable considerar que para los accionistas se trata de un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, según las reglas del artículo 90-2 del E.T.?”***

Salvo disposición legal en contrario, por regla general los dividendos obtenidos por los socios o accionistas de una sociedad tienen la calidad de ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios, en los términos de los artículos 242 y siguientes del Estatuto Tributario.

Por otra parte, en cuanto al tratamiento tributario previsto en el inciso 5° del artículo 90-2 del Estatuto Tributario, este se derivaba exclusivamente de la enajenación de bienes raíces cuyo costo fiscal se hubiese ajustado a valor comercial en las declaraciones de renta y complementarios del año gravable 1995.

**5. *“¿A qué tarifa del impuesto a los dividendos estarán sujetos los accionistas extranjeros, teniendo en cuenta que la sociedad aumentó el costo fiscal del inmueble para efectos de la venta de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 del E.T.?”***

La aplicación del artículo 72 del Estatuto Tributario no altera las tarifas del impuesto sobre la renta aplicables sobre los dividendos que se distribuyan a personas naturales sin residencia en Colombia o sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, que se encuentran contempladas en el artículo 245 *ibídem*.

Por el contrario, y de conformidad con dicho artículo 245, la determinación de la tarifa aplicable en cada caso particular dependerá de la calidad de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional y/o de gravada que pueda tener la utilidad comercial de la sociedad, de acuerdo con los artículos 48 y 49 *ibídem*, sin perjuicio de lo consagrado en los convenios para evitar la doble imposición – CDI suscritos por la República de Colombia y vigentes a la fecha.

Atentamente,

**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN