**OFICIO Nº 2094 [900444]**

**27-11-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 002094

**Ref:** Radicado 100067977 del 11/10/2018

**Tema**Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores**Costo Fiscal de los Activos Fijos

**Fuentes formales**Estatuto Tributario. Arts. 127-1.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención al radicado de la referencia dentro del cual plantea una inquietud acerca de la determinación del costo fiscal en la enajenación de bienes objeto de contrato de leasing financiero para la determinación de la ganancia ocasional, formulada así:

*“(…) ¿se podrá tomar como costo fiscal el avalúo o autoavalúo, en la determinación de la ganancia ocasional, de un bien objeto de leasing financiero, el cual el arrendatario lo incorporó como activo fijo, suponiendo que ya transcurrieron más de dos años, pero aún no se ha terminado el contrato de leasing ni ejercido la opción de compra?”.*

Para comenzar se precisa que los pronunciamientos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atener los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura de los mismos se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

Ahora bien, tal como se explicó en el Oficio 028590 de 2017, la Ley 1819 de 2016 en su artículo 76 modificó el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, respecto de los contratos de arrendamiento financiero o leasing.

No obstante, como quiera que del contexto de la consulta se observa que el peticionario plantea su inquietud respecto de un contrato de leasing financiero cuya ejecución lleva más de dos años, tratándose entonces de un contrato suscrito antes de la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016, se hace necesario acudir a lo que expresaba el artículo 127-1 del ET., antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016:

*“(…)****ARTÍCULO 127-1. CONTRATOS DE LEASING.****Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1o. de enero de 1996, se regirán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:*

*1. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, cuyo plazo sea igual o superior a 60 meses; de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyo plazo sea igual o superior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa, que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo. Cuando los inmuebles objeto de arrendamiento financiero incluyan terreno, la parte del contrato correspondiente al terreno se regirá por lo previsto en el siguiente numeral.*

*2. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, en la parte que correspondan a terreno, cualquiera que sea su plazo; los contratos de “lease back” o retroarriendo, cualquiera que sea el activo fijo objeto de arrendamiento y el plazo de los mismos; y los contratos de arrendamiento financiero que versen sobre los bienes mencionados en el numeral anterior, pero cuyos plazos sean inferiores a los allí establecidos; tendrán para efectos contables y tributarios, el siguiente tratamiento:*

*a. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en leasing. En el evento de que el arrendatario vaya a hacer uso del descuento del impuesto a las ventas previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, deberá reclasificar el activo en tal monto, para registrar el impuesto a las ventas a descontar como un anticipo del impuesto de renta.*

*b. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de activo no monetario 4. En el caso de que el bien objeto de arrendamiento financiero sea un activo depreciable o amortizable, el activo no monetario registrado por el arrendatario se depreciará o amortizará, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad, es decir, teniendo en cuenta la vida útil del bien arrendado. En el caso de que el bien arrendado sea un activo no depreciable o no amortizable, el arrendatario no podrá depreciar el activo no monetario registrado en su contabilidad.*

*c. 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 arrendatario.*

*Para los efectos de este literal, el contrato debe estipular, tanto el valor del bien en el momento de su celebración, incluyendo el impuesto sobre las ventas, como la parte del valor de los cánones periódicos pactados que corresponde a cada uno de los conceptos de financiación y amortización de capital.*

*d. 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 contra los resultados del ejercicio. En el evento de que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes en su renta y patrimonio, deduciendo en la declaración de renta del año en que haya finalizado el contrato, la totalidad del saldo por depreciar del activo no monetario registrado por el arrendatario. Por su parte, el arrendador hará los ajustes del caso.*

*e. Los valores determinados de acuerdo con los literales anteriores, serán utilizados por el arrendatario para: declarar el valor patrimonial del activo; realizar el cálculo de la depreciación, cuando ella sea procedente; determinar el saldo del pasivo y su amortización; y, calcular el monto de los costos financieros deducibles.*

*(…)*

*5. Los registros contables y fiscales a que se refiere el presente artículo, en nada afectan la propiedad jurídica y económica de los bienes arrendados, la cual hasta tanto no se ejerza la opción de compra pactada, seguirá siendo del arrendador.*

*(…)*

***PARÁGRAFO 4o.****Todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebran a partir del 1o de enero del año 2012, deberán someterse al tratamiento previsto en el numeral 2 del presente artículo, independientemente de la naturaleza del arrendatario (…)”*(Subrayas fuera de texto).

De acuerdo a lo que establecía en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario (ET), en el leasing financiero el bien objeto de arrendamiento se reconoce para el arrendatario como un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento.

Aunado a ello, los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario deben descomponerse en la parte que correspondiente a abono a capital y la parte de intereses o costo financiero.

Por lo que la norma exige que, la parte correspondiente a abonos de capital, se cargue directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de este y, lo correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para arrendatario; Por lo anterior, el contrato deberá estipular el valor del bien en el momento de su celebración y la parte del valor de los cánones periódicos pactados que corresponde a cada uno de los conceptos de financiación y amortización de capital.

De esta manera, previo a dar respuesta a su pregunta, debe precisarse que la enajenación del bien objeto del contrato de leasing financiero por parte del arrendatario únicamente es posible cuando este último ha ejercido la opción de compra sobre el mismo. Puesto que solo en ese escenario este sería el propietario del bien y podría disponer del mismo, obteniendo por la venta del bien una ganancia ocasional, si han transcurrido dos años desde cuando entró a hacer parte de su propiedad.

Sin embargo, al expresar en su pregunta que no se ha ejercido la opción de compra del bien objeto del contrato de leasing financiero, entiende este despacho que se trata de la enajenación de los derechos sobre el bien, que ostenta el arrendatario, derivados del contrato de leasing financiero.

En tal caso, y en respuesta a su pregunta, se tiene que, para efectos de la determinación de la ganancia ocasional derivada de la enajenación de los derechos derivados del contrato de leasing financiero que tiene el arrendatario sobre el bien objeto del mismo, el costo fiscal corresponderá al total de los pagos realizados por el arrendatario objeto del leasing correspondientes a amortización de capital. Se habla de ganancia ocasional, siempre y cuando hayan transcurrido 2 años desde la suscripción del contrato.

En los anteriores términos se responde su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [http://www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co/) siguiendo los íconos “Normatividad” – “Técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_