**OFICIO Nº 873 [008761]**

**11-04-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 – 00873

Bogotá, D.C.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la Renta y Complementarios  Impuesto sobre la renta y complementarios |
| **Descriptores** |  |  | Concurrencia de Beneficios Fiscales – Improcedencia  Descuento del Impuesto Sobre la Renta  Descuentos |
| **Fuentes formales** |  |  | Artículo 23 de la Ley 383 de 1997  [Artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario  [Artículo 258-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=332) del Estatuto Tributario  [Artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188) del Estatuto Tributario  Concepto No. 30172 del 26 de marzo de 2008 |

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado 100013293 del 27 de febrero de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió dos consultas por medio de la que se solicita aclarar, lo siguiente:

*“1. ¿El beneficio tributario de que trata el*[*artículo 255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*del Estatuto Tributario, referente al impuesto sobre la renta, se puede tomar de manera concurrente con el contemplado en el*[*artículo 258-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=332)*ibídem, relacionado con el IVA?*

*2. ¿Cómo se calcula el descuento tributario del*[*artículo 255*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328)*del Estatuto Tributario cuando la inversión en control, conservación y mejoramiento de medio ambiente se realiza mediante un contrato de leasing? ¿Se puede tomar el descuento sobre el valor total del bien en el año gravable de la adquisición del bien a través del contrato de leasing, o se debe ir tomando en proporción al monto pagado del leasing en cada año gravable?”.*

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

**1. Consulta No. 1:**

1.1. Concluimos que el descuento establecido en el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario (“E.T.”) se puede aplicar de manera concurrente con el descuento tributario establecido en el [artículo 258-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=332) del E.T., ya que cada uno de estos se genera como consecuencia de hechos económicos diferentes en los términos del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. La anterior conclusión, proviene del análisis realizado a continuación.

1.2. El [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T. establece un descuento tributario por las inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente. Por lo cual podrá reconocerse como descuento el 25% de la inversión realizada, siempre y cuando se cumplan la totalidad de los requisitos aplicables para la procedencia del descuento.

1.3. De lo anterior, es preciso señalar que el hecho económico que reconoce el descuento del [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario es la realización de una inversión en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.

1.4. Adicionalmente, el descuento del [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del Estatuto Tributario se determina sobre el valor de la inversión realizada en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente donde no se incluye el valor del IVA pagado en dichas inversiones.

1.5. Por su lado, el descuento establecido en el [artículo 258-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=332) del E.T. establece un descuento tributario por el IVA pagado en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos.

1.6. En el caso del [artículo 258-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=332) del E.T., es posible reconocer que el hecho económico que da lugar al descuento es el pago del IVA en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivo (sic), lo cual lo hace diferente al analizado en el literal b) de este numeral. De igual manera, el [artículo 258-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=332) del Estatuto Tributario establece que: *“(…) El IVA de que trata esta disposición no podrá ì (sic) tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será ì (sic) descontable del impuesto sobre las ventas –IVA.”*

1.7. Partiendo de lo anterior, consideramos necesario analizar lo establecido por este despacho en pronunciamientos anteriores sobre la procedencia de beneficios tributarios de manera concurrente. El Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008, al analizar el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 sobre beneficios fiscales concurrentes, indicó:

*“(…) Del tenor del artículo se establece que no es permitida la utilización de múltiples beneficios basados en un mismo hecho económico, para lo cual el legislador expresamente enunció, cuáles beneficios deben tenerse en cuenta a efectos de evitar la concurrencia como es, en suma, que un mismo hecho económico sea detraído doblemente. Pues es a eso que se concreta la disposición que consagra la limitación.*

*Con tal finalidad la norma indica que para el efecto son beneficios concurrentes las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación de causalidad con la renta y los descuentos tributarios, en el entendido que solicitado un beneficio a título de cualquiera de los dos factores que menciona la Ley, no puede bajo ningún otro concepto solicitarse nuevamente el hecho económico que lo origina.*

*Al estar reconocido el carácter del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 como una medida de naturaleza tributaria (Sentencia C-806 de 2001) y acatando el artículo 338 de la Constitución Política según el cual corresponde a la ley fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos, la limitación a la aplicación múltiple de beneficios tributarios contenida en la norma objeto de análisis debe entenderse circunscrita a sus objetivos que, como se anotó, son el evitar que los mismos hechos económicos relativos a deducciones autorizadas por la ley sin relación de causalidad con la renta así como los descuentos tributarios, se soliciten concurrentemente (a la vez, o nuevamente) a título de otro factor de depuración de la renta o del impuesto a cargo, según se trate. Por tanto, basta que se haya tomado una vez un monto como factor de detracción en la determinación, para que haya imposibilidad de detraerlo nuevamente.” (negrilla fuera de texto).*

1.8. Por lo anterior, consideramos que es procedente aplicar el descuento establecido en el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T. de manera concurrente con el descuento tributario establecido en el [artículo 258-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=332) del E.T., ya que cada uno de estos se genera como consecuencia de hechos económicos diferentes.

**2. Consulta No. 2:**

2.1. El reconocimiento del descuento tributario establecido en el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T. en los casos de los activos adquiridos a través de un arrendamiento financiero deberá realizarse según lo establecido en el literal b del numeral 2 del [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188) del E.T.

2.2. El literal b del numeral 2 del [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188) del E.T. establece que el arrendatario deberá reconocer para efectos del impuesto sobre la renta el activo de la siguiente manera:

*“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 solo 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. (…).”*

2.3. Según lo establecido en el numeral ii del literal b) del numeral 2 del [artículo 127-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188) del E.T., consideramos que el arrendatario registrará el activo desde el inicio del contrato.

2.4. Por lo tanto, somos de la opinión que el inversionista que adquiera un bien, a través de un leasing o arrendamiento financiero, para efectos de la aplicación del descuento establecido en el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T. podrá reconocer el valor de la inversión correspondiente al activo adquirido desde el inicio del contrato. En este sentido, el inversionista que adquiera un bien a través de leasing, cumpliendo con la totalidad de los requisitos aplicables al [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328), podrá tomarse el descuento correspondiente desde el inicio del contrato de leasing.

2.5. Sin embargo, consideramos necesario precisar que los gastos asociados a intereses o costo financiero en el contrato de leasing no podrán ser reconocidos como una inversión realizada en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, ya que estos corresponden a un gasto de financiamiento. En este sentido, el valor de los intereses o costo financiero en el contrato de leasing no podrán ser tenidos en cuenta para la determinación del descuento establecido en el [artículo 255](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=328) del E.T.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | |  | |

|  |
| --- |
|  |