

IMPUESTO DE ANOTACION Y REGISTRO - Es deducible, como costo, en la venta de inmuebles desarrollada en la actividad inmobiliaria al estar directamente asociado a ella y tratarse de una erogación indispensable para desarrollar tal objeto social / COSTOS - Noción. La normativa tributaria no los define como ítem que disminuye los ingresos netos en la depuración de la renta / EFECTO ECONOMICO NEUTRO - Configuración / COSTOS Y DEDUCCIONES - Se detraen de los ingresos para obtener la renta líquida

La demandante alegó que el valor pagado por impuesto de registro por la venta del inmueble a la compañía de leasing en el año gravable 2007 es un costo deducible de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario, aunque por error lo registró como deducción en la declaración de renta de dicho año, error que, sin embargo, tiene un efecto económico neutro. La Sala estudia dicho argumento por cuanto el pago del impuesto es un hecho no discutido por las partes y porque en caso de que dicho pago sea procedente como costo, el resultado de la renta líquida gravable sería el mismo que si se hubiera mantenido como deducción, dado que tanto los costos como las deducciones son valores que finalmente se detraen de los ingresos para obtener la renta líquida. En efecto, si bien la actora incluyó los \$340.009.000 discutidos dentro del renglón 55 de la declaración (otras deducciones), si los hubiera registrado en el renglón 49 (costo de ventas) el efecto matemático sería el mismo, toda vez que en ambos casos resulta una renta líquida gravable de \$139.922.000 [...] Así, resulta procedente el estudio de la solicitud como costo de los \$340.009.000 discutidos, para lo cual debe verificarse el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, norma que resulta aplicable a los costos por expresa remisión del artículo 77 ibídem [...] Ahora bien, toda vez que en la normativa tributaria no existe definición del término "costos" como ítem que disminuye los ingresos netos en la depuración de la renta, es pertinente acudir a la definición contemplada en el reglamento general de la contabilidad para comerciantes (D.R. 2649 de 1993) en los siguientes términos: "D.R. 2649 de 1993. ARTÍCULO 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos". Así pues, los costos corresponden a erogaciones que están asociadas de manera clara y directa con la actividad económica de la cual el contribuyente obtuvo sus ingresos. Ahora bien, el pago del impuesto de registro por la venta de inmuebles está asociado clara y directamente a la actividad inmobiliaria que desarrolla la actora, comoquiera que constituye una erogación indispensable para ejercer su objeto social de compraventa de inmuebles propios o ajenos. Asimismo, tiene la calidad de costo de venta, concepto que disminuye los ingresos netos del contribuyente del impuesto sobre la renta. Cabe recordar que, en desarrollo de su objeto social, la actora vendió el inmueble de la cra 31 No 125 A - 23 y pagó el impuesto de registro en cumplimiento de la cláusula séptima de la escritura de compraventa según la cual: "los gastos notariales, de beneficencia, y registro del presente público instrumento serán asumidos totalmente por parte de INMOBILIARIA SÁNITAS LIMITADA (LOCATARIA)". Adicionalmente, el pago del impuesto de registro cumple los requisitos de necesidad y proporcionalidad, en la medida en que se requiere para el desarrollo de la actividad de la demandante y representa el 1% del valor de la venta, de acuerdo con los artículos 229 y 230 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con la norma local que fijó la tarifa del impuesto en el 1% del valor del documento.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 77 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 39

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios que Inmobiliaria Sanitas Ltda. presentó por el año gravable 2007, en el sentido de desconocer como deducible el impuesto de registro que pagó por la venta de cierto inmueble a una compañía de leasing e imponer sanción por inexactitud. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló dichos actos y efectuó una nueva liquidación del tributo a cargo de la inmobiliaria, para lo cual señaló que no procedía llevar como costo en la enajenación de activos fijos el impuesto de registro pagado, dado que se demostró que, para el año 2007, el inmueble que la actora vendió no constituía para ella un activo fijo sino movable. No obstante, aceptó que procedía llevar ese impuesto como costo de venta, deducible, en los términos del art. 107 del E.T., por estar asociado a la actividad inmobiliaria desarrollada por la demandante y tratarse de una erogación indispensable para ejercer su objeto social. Agregó que la DIAN no podía desconocer dicha erogación con sustento en el art. 115 ib., aplicable a las deducciones, porque la situación fáctica analizada era ajena a esa disposición.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el efecto económico neutro se citan las sentencias de la Sección Cuarta de 30 de octubre de 2008, Radicación 25000-23-27-000-2002-01360-01(16254), M.P. Ligia López Díaz y 20 de noviembre de 2008, Radicación 25000-23-27-000-2005-00077-01(16312), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

IMPUESTO DE REGISTRO - Causación. Es el mismo que se conoce como de beneficencia / IMPUESTO DE REGISTRO - Es obligatorio en la enajenación de inmuebles / COSTO DE ACTIVO FIJO ENAJENADO - Composición. De él hacen parte los impuestos necesarios para poner los inmuebles en condiciones de utilización

Es de anotar que el impuesto que se conoce como “de beneficencia”, corresponde al impuesto de registro previsto en los artículos 226 y siguientes de la Ley 223 de 1995, que se causa por “la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio”. Este impuesto es obligatorio en materia de enajenación de inmuebles, pues la transferencia de estos es un acto sujeto al registro inmobiliario y solo mediante la “inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos” se efectúa la tradición del dominio, como lo prevé el artículo 756 del Código Civil. Pues bien, el artículo 69 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: Art. 69. Costo de los activos fijos. El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores: [...] A su vez, el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993 señala que: Artículo 2º COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS ENAJENADOS. Para efectos de lo previsto en los artículos 69, 332, 333-2 y 342 del Estatuto Tributario, el costo de los bienes enajenados, muebles, inmuebles, acciones y aportes, que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por los conceptos que se señalan a continuación: “... 2. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE ENAJENACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES El costo de los bienes inmuebles que tengan el carácter de activos fijos está constituido por: a) El Precio de adquisición; b) El costo de las construcciones, mejoras y reparaciones locativas no deducidas; c) El valor de las contribuciones por valorización; d) El valor de los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de utilización y los gastos financieros

capitalizados [...]”. De acuerdo con las normas en mención, hacen parte del costo de enajenación de los inmuebles que sean activos fijos, los impuestos necesarios para poner tales inmuebles en condiciones de utilización, esto es, aquellos tributos convenientes y requeridos para que el inmueble se encuentre jurídica y materialmente en condiciones de ser utilizado por el adquirente. Sin embargo, para determinar si determinado impuesto es o no necesario para poner el inmueble en condiciones de utilización debe primero acreditarse que el inmueble que se enajena constituye un activo fijo para el contribuyente.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 226 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 756 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 69 / DECRETO 2591 DE 1993 - ARTICULO 2 / DECRETO 1250 DE 1970 - ARTICULO 2 / LEY 1579 DE 2012 - 104

ACTIVO FIJO - Concepto / ACTIVO MOVIBLE - Concepto / ACTIVOS - Su naturaleza como fijos o movibles se determina, en cada caso, según la destinación de los bienes y su correspondencia o no con el giro ordinario de los negocios de la empresa

Para efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 60 del Estatuto Tributario señala lo siguiente: “Art. 60. Clasificación de los activos enajenados. Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados [...] Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita, la Sala ha precisado que si el bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado. La Sección también ha indicado que «la condición de activos fijos [...] se deduce tanto de la forma de contabilización de la inversión, como de la intención en su adquisición, de manera que si quien los adquiere busca enajenarlos en el giro ordinario o corriente de sus negocios, los activos serían movibles, pero si lo que pretende es que permanezcan en su patrimonio, los activos serán fijos». Y, ha dicho la Sala que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo son circunstancias que no pueden modificar el carácter de activos movibles de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, razón por la cual es necesario verificar, en cada caso, la destinación de los bienes y la circunstancia de que corresponda o no al giro ordinario de los negocios de la empresa [...] De acuerdo con las pruebas que existen en el expediente, que no fueron cuestionadas por las partes y que se analizan en conjunto, se advierte que el inmueble que la actora vendió a la compañía de leasing en el año gravable 2007 era un activo movable, pues su intención era enajenarlo dentro del giro ordinario de sus negocios inmobiliarios, dado que solo permaneció en su patrimonio un poco más de dos meses (entre finales de diciembre de 2006 y principio del mes de marzo del año siguiente). Su intención de enajenarlo en el ejercicio de su actividad inmobiliaria se hizo evidente también en la forma en que contabilizó el bien a 31 de diciembre de 2006, esto es, como parte del inventario (cuenta 144001- bienes raíces para la venta), independientemente de que después de la venta y la simultánea celebración del contrato de leasing financiero (9 de marzo de 2007) decidiera reclasificar contablemente el activo como fijo y de que en la declaración de renta del año 2006, presentada el 26 de abril de 2007, declarara el bien como parte del activo fijo, pues, se insiste, no es exclusivamente la clasificación contable o, en este caso, la fiscal, la que determina la naturaleza del activo, por cuanto, como se precisó, es necesario verificar, en cada caso, la destinación de los bienes y si su enajenación corresponde o no al giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Debe tenerse en cuenta, además, que la actora es una sociedad inmobiliaria que dentro de su objeto social ejerce la actividad de compraventa “de toda clase de bienes inmuebles propios o ajenos directamente o por intermedio de terceros”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 60

NOTA DE RELATORIA: Sobre los activos fijos y movibles y los criterios para clasificarlos se citan las sentencias de la Sección Cuarta de 1 de diciembre de 2000, Exp. 10867, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 12 de abril de 2002, Exp. 12175, M.P. Germán Ayala Mantilla; 3 de marzo de 2005, Exp. 14281, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 10 de octubre de 2007, Exp. 15930, M.P. Héctor J. Romero Díaz; 3 de abril de 2008, Exp. 16054, M.P. Ligia López Díaz; 26 de marzo de 2009, Exp. 16584, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 13 de agosto de 2009, Exp. 16256, M.P. Héctor J. Romero Díaz y 23 de junio de 2011, Exp. 18122, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

OPCION DE COMPRA EN CONTRATO DE LEASING - Contablemente no se registra como activo fijo sino como un derecho o intangible a favor del arrendatario o locatario / CONTABILIZACION DE OPCION DE COMPRA EN CONTRATO DE LEASING - Sólo se registra como activo fijo cuando se ejerce la opción

[...] según la demandante, con ocasión del contrato de leasing recibió el inmueble en calidad de locataria con opción de compra, hecho que determina el carácter de activo fijo del bien, independientemente del término de posesión del inmueble [...] Para la Sala, contrario a lo señalado por la demandante, el activo adquirido mediante leasing financiero no tiene el carácter de fijo, pues, la arrendataria debe contabilizar el activo como un derecho en la cuenta 162535 (intangibles), dado que el bien inmueble pertenece a la compañía de leasing y la locataria sólo tiene el derecho para ejercer la opción de compra del bien. Únicamente cuando ejerza dicha opción puede contabilizar el activo como fijo en la cuentas 150405 (propiedad, planta y equipo- terrenos urbanos) y 151605 (propiedad, planta y equipo- edificios) En el mismo sentido, en concepto 155-064534 del 7 de octubre de 2003, la Superintendencia de Sociedades precisó: “De otro lado, en Colombia el registro contable de un contrato de leasing financiero se realiza de la siguiente manera: la simple celebración del contrato de leasing financiero da lugar al registro en la cuenta del Activo 162535 del Plan Único de Cuentas para el Sector Real (Decreto 2650 de 1.993) de la totalidad de derechos derivados del contrato a favor del arrendatario. Como contrapartida, en los balances del arrendatario, hay lugar al registro en el Pasivo, en la cuenta 211520 del Plan Único de Cuentas para el Sector Real (Decreto 2650 de 1.993), de la totalidad de obligaciones derivadas del contrato a cargo del arrendatario. Las cuentas 162535 y 211520 se van amortizando a medida que se va ejecutando el contrato. De esta forma, es claro que las opciones de compra derivadas de contratos de leasing no son registradas contablemente, en Colombia, como un activo fijo, sino como unos derechos, es decir, un intangible, a favor del arrendatario” (...) Así, con ocasión del contrato de leasing financiero, contable y fiscalmente el bien inmueble que a 31 de diciembre de 2007 tenía la actora en leasing financiero no podía ser registrado como activo fijo sino como intangible.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 127-1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., quince (15) de mayo de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00020-01(19502)

Actor: INMOBILIARIA SANITAS LIMITADA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución No. 322412009000112 del 10 de septiembre de 2009, por medio de la cual la U.A.E. DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión del impuesto de Renta y complementarios del Año Gravable 2007 a la sociedad Inmobiliaria Sanitas Ltda., y la Resolución No. 900082 de 30 de septiembre de 2010 que modificó la anterior, conforme lo expuesto en la parte motiva del presente proveído.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declárase que el Impuesto de Renta y complementarios del Año Gravable 2007 del Inmobiliaria Sanitas Ltda., corresponde a la liquidación de esta Corporación consignada en la parte motiva de la sentencia”.

ANTECEDENTES

El 28 de abril de 2008, la sociedad actora presentó la declaración de renta del año gravable 2007, en la que determinó un saldo a favor de \$503.009.000.

El 12 de diciembre de 2008, la DIAN profirió el requerimiento especial 32242008000015 en el que propuso modificar la liquidación privada en el sentido de determinar un mayor impuesto por \$307.334.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$491.734.000.

El 11 de septiembre de 2009, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000112, que confirmó las modificaciones propuestas. Por tanto,

rechazó \$903.921.000 por gastos operacionales de administración y mantuvo la sanción por inexactitud planteada en el requerimiento especial, por lo cual determinó un saldo a pagar de \$296.059.000.

El 11 de noviembre de 2009, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión. Mediante Resolución 900082 del 7 de octubre de 2010, la DIAN resolvió el recurso interpuesto y modificó el acto recurrido para fijar un saldo a favor de \$149.204.000, pues aceptó gastos operacionales de administración por \$503.692.000 e impuso la sanción por inexactitud de \$217.726.000.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A, pidió que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme la declaración privada.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 29, 83, 95, 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 69, 107, 683, 742, 743 y 777 del Estatuto Tributario
- Artículos 1881 y 1893 del Código Civil
- Artículo 2 del Decreto 2591 de 1993
- Artículo 14 de la Ley 39 de 1890
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Desconocimiento del costo por impuesto “de beneficencia” por \$340.009.000.

El 28 de diciembre de 2006, la actora compró a la Clínica Colsánitas S.A el inmueble de la cra 31 No 125 A-23. El 9 de marzo de 2007 vendió ese inmueble a Leasing de Crédito y pagó el impuesto de beneficencia correspondiente en el mismo mes.

De acuerdo con la cláusula séptima de la escritura de compraventa 614 de 9 de marzo del 2007, los costos notariales de “beneficencia” y registro debía pagarlos la actora, lo que representa para ella un menor ingreso y hace parte del costo fiscal total para determinar la utilidad en la venta del activo fijo.

El inmueble siempre se registró fiscalmente como activo fijo (por destinación), lo que sirve de base para determinar que los \$340.009.000 pagados por concepto de “beneficencia” deben ser deducidos a título de costo, como se prueba con las declaraciones de renta de los años 2006 y 2007 y los certificados del revisor fiscal.

Para efectos fiscales no deben ser relevantes las clasificaciones o reclasificaciones de carácter contable, que fueron corregidas en su momento¹, con base en el artículo 57 [num 3] del Código de Comercio, según el cual *“cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha que se advirtiere”*.

Contrario a lo afirmado por la DIAN, los \$340.009.000 no se dedujeron con fundamento en el artículo 115 del Estatuto Tributario, sino de conformidad con los artículos 69 ib y 2 del Decreto Reglamentario 2591 de 1993, que indican que forman parte del costo de enajenación de los activos fijos *“el valor de los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de utilización”*

El pago del impuesto “de beneficencia” no era opcional para la demandante, toda vez que se trata de una obligación legal de imperativo cumplimiento, sin el cual no se podía realizar la venta del bien. Por tanto, constituye un pago necesario para poner el bien en condiciones de utilización.

Además, sin el pago del impuesto “de beneficencia” no podía la demandante garantizar a Leasing de Crédito S.A. Helm Financial Services el dominio y posesión pacífica sobre el activo fijo enajenado a ésta.

De otra parte, si bien en la declaración de renta la erogación fue erradamente registrada en el renglón de deducciones, a pesar de ser un costo, se trata de un error que no genera diferencias económicas, pues tiene un efecto económico neutro, como lo ha entendido la jurisprudencia².

¹ El inmueble fue registrado inicialmente en la cuenta del inventario y después como activo fijo.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de noviembre de 2008, exp. 16312

En consecuencia, lo pagado por "beneficencia" es un costo deducible porque cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, que se aplica de preferencia sobre el artículo 115 ib.

Desconocimiento de amortización por gastos preoperativos de constitución por \$60.220.504.

El valor pagado por "beneficencia" al momento de otorgar la escritura pública de compraventa 04672 de 28 de diciembre de 2006 fue asumido por la Inmobiliaria en calidad de compradora y los \$60.220.342 corresponden a la amortización del total durante enero a noviembre de 2007. Entonces, es un costo en el que necesariamente tuvo que incurrir la demandante.

Por ende, son aplicables los mismos argumentos expuestos respecto a la improcedencia del rechazo del costo por \$340.009.000.

En efecto, en la escritura pública de compraventa 4672 del 28 de diciembre de 2006, (cláusula séptima) se estipuló que: *"los gastos de derechos notariales causados por la compraventa a que se refiere este instrumento serán de cargo de ambas partes contratantes en igual proporción. Los gastos de beneficencia, tesorería y registro que demande el otorgamiento de esta escritura serán a cargo de EL COMPRADOR"*.

Sanción por inexactitud

La DIAN violó el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues la declaración de renta de 2007 fue debidamente presentada y no tiene errores.

De otra parte, existen diferencias de criterio entre el contribuyente y la DIAN respecto a la interpretación de los artículos 69 y 115 del Estatuto Tributario y 2 del Decreto 2591 de 1993, sobre determinación del costo de activos fijos enajenados y los hechos y cifras declarados son completos y verdaderos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Rechazo del pago del impuesto “de beneficencia” \$340.009.000.

La Inmobiliaria Sánitas es una sociedad que se dedica a promover proyectos inmobiliarios de todas las clases: su formulación, comercialización, administración de proyectos y todas las demás actividades necesarias para su ejecución y funcionamiento, así como la compra, venta, permuta, arrendamiento, construcción, reparación, administración, avalúo, y peritaje de toda clase de bienes inmuebles propios o ajenos, directamente o por intermedio de terceros. Igualmente, tiene dentro de su objeto social la constitución de inmuebles en propiedad horizontal, englobe o desenglobe de los mismos para su enajenación, parcelación o urbanización y, en general, la actividad inmobiliaria en todas sus formas.

En el año gravable 2007, la actora pagó el impuesto “de beneficencia” con ocasión de la venta de un bien inmueble en Bogotá D.C. Ese tributo debe pagarse al momento de otorgar las escrituras públicas y no da derecho a la deducción del artículo 115 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, porque esta norma sólo se refiere a deducciones y no es aplicable a los costos, que en la normativa fiscal son completamente diferentes. Por otra parte, la misma norma señala que un impuesto deducible no puede tratarse simultáneamente como costo y gasto.

La actora señala que si bien solicitó los \$340.009.000 como deducción, se trató de un error de forma, pues de conformidad con los artículos 69 del Estatuto Tributario y 2 del Decreto 2591 de 1993, el impuesto de beneficencia hace parte del costo del bien inmueble objeto de enajenación.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el valor pagado por concepto de impuesto “de beneficencia” no corresponde a un costo, como lo afirma la actora, pues si bien la citada norma establece que los impuestos hacen parte del costo del bien, el artículo hace referencia a las erogaciones necesarias para poner el bien en condiciones de utilización, circunstancia que no se cumple en el caso concreto.

Además, el inmueble enajenado no es un activo fijo, pues en diciembre de 2006 la demandante lo adquirió para la venta, en desarrollo de su objeto social, por lo que

lo registró en la cuenta de inventario 1440010101, es decir, como un activo movable, y así lo certificó la revisoría fiscal³.

En consecuencia, a pesar de que a 30 de abril de 2007 efectuó la reclasificación del registro y lo llevó a las cuentas 150405010101 y 151605010101 como un activo fijo para efectos del contrato de leasing suscrito, dicho inmueble hacía parte de sus activos movibles, por lo cual no es aplicable el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993.

Desconocimiento de amortización por gastos preoperativos de constitución

Los \$60.220.342 se rechazan porque no son deducibles de acuerdo con el artículo 115 del Estatuto Tributario, pues corresponden a la amortización del impuesto “de beneficencia” entre enero y noviembre de 2007, por la compra del inmueble en diciembre de 2006.

Sanción por inexactitud

En desarrollo de la investigación tributaria que adelantó la DIAN, se demostró que en la declaración de renta del año gravable 2007, la actora incluyó gastos improcedentes, por lo que de conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario debe imponerse la sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados; aceptó como costo las deducciones rechazadas por la DIAN y con base en esta modificación practicó una nueva liquidación que arrojó el mismo saldo a favor declarado por la demandante.

Los fundamentos de la decisión se resumen así:

³ Folios 412 a 414 c. a.

El impuesto de anotación y registro conocido como “de beneficencia” no es deducible según el artículo 115 del Estatuto Tributario, porque no está expresamente previsto como tal.

El pago de ese impuesto constituye un costo que cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, toda vez que se realiza en el ámbito de los negocios que implican el desarrollo del objeto social del contribuyente y que le generan la renta.

Así, los \$340.009.000 que pagó el contribuyente en cumplimiento de un deber legal y como consecuencia del contrato de compraventa, constituyen un costo que debe ser aceptado.

A su vez, los gastos preoperativos por \$60.220.504, que corresponden a gastos de escrituración, son procedentes, pues según el artículo 1862 del Código Civil, pueden estar a cargo del vendedor, razón por la cual esta suma también debe aceptarse como costo.

La sanción por inexactitud debe levantarse por cuanto no existe diferencia entre el saldo a favor determinado por el contribuyente y el que fijó el Tribunal.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

La actora sostiene que la suma rechazada por la DIAN por concepto de impuesto “de beneficencia” y gastos preoperativos de constitución son costos procedentes, aunque por error los solicitó como deducción. Por ello, afirma que son aplicables los artículos 69 del Estatuto Tributario y 2 del Decreto 2591 de 1993, sobre costos en la enajenación de activos fijos.

Al respecto, el valor pagado por concepto del impuesto “de beneficencia” no corresponde a un costo, como lo afirma el actor con fundamento en el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993, pues si bien esta norma establece que los impuestos hacen parte del costo del bien, no son erogaciones necesarias para poner el bien en condiciones de utilización.

Además, debe tenerse en cuenta que la actora es una persona jurídica que se dedica a promover proyectos inmobiliarios de todas las clases, al igual que la formulación, comercialización, administración del proyecto y todas las demás necesarias para su ejecución y funcionamiento, así como la compra, venta, permuta, arrendamiento, construcción, reparación, administración, avalúo, peritazgo, de toda clase de bienes inmuebles propios o ajenos, directamente o por intermedio de terceros.

En desarrollo de su objeto social, en diciembre de 2006 la actora adquirió el inmueble para la venta, por lo que lo registró en la cuenta de inventario 144001010101, es decir, como activo movable, tal como lo certificó el revisor fiscal⁴.

Y, aunque a 30 de abril de 2007 reclasificó el activo y lo registró como activo fijo (cuentas 150405010101 y 151605010101) para efectos del contrato de leasing suscrito, es claro que dicho inmueble hacía parte de sus activos movibles, por lo cual la aplicación del artículo 2 del Decreto 2591 de 1993, tampoco sería procedente.

Además, si bien la citada norma establece que, entre otros, los impuestos hacen parte del costo del bien, deben tratarse de erogaciones necesarias para poner el bien en condiciones de utilización. Es decir, dichas erogaciones hacen parte del costo del activo fijo, como lo indica la norma; sin embargo, no pueden solicitarse independientemente, pues son rubros que, con otros conceptos, determinan el costo de enajenación del inmueble que tiene la calidad de activo fijo.

Sin embargo, el inmueble que vendió la demandante en el año 2007 pasó a ser parte de sus activos fijos solo cuando la misma sociedad lo reclasificó como tal para efectos del contrato de leasing.

De otra parte, el impuesto “de beneficencia” es un impuesto territorial creado por mandato legal, que se generó por la venta de un bien inmueble en el año 2007. Este gravamen debe pagarse al momento de otorgar las escrituras públicas y como tal no da derecho a deducciones, de conformidad con el artículo 115 del Estatuto Tributario.

⁴ Folio 412 a 414 c. de a.

A su vez, el artículo 115 ib sólo se refiere a las deducciones. Por tanto, no es aplicable a los costos, que fiscalmente son diferentes, pues el mismo artículo advierte que un impuesto deducible no puede tratarse simultáneamente como costo y gasto.

Así, la deducción solicitada por el actor corresponde a un impuesto no deducible del impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 115 ib.

La sanción por inexactitud se debe confirmar por cuanto el mismo contribuyente incluyó en la declaración de renta del año gravable 2007 gastos operacionales de administración improcedentes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante señaló lo siguiente:

El análisis sobre la procedencia del gasto no puede hacerse con fundamento en el artículo 115 del Estatuto Tributario, como lo ha pretendido la Administración, pues la erogación en que se incurrió es un costo que cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Tratándose de la actividad inmobiliaria, es posible desvirtuar la naturaleza del activo mueble de los inmuebles objeto de enajenación, como ocurre en el caso concreto, toda vez que si se analizan las circunstancias de las operaciones de compra y posterior venta del inmueble y se valoran de manera integral las pruebas aportadas al proceso, es posible establecer que la operación de venta tenía por objeto que a través de ella y mediante la suscripción del contrato de leasing, se vinculara el inmueble a la actividad productora de renta, como parte de los activos fijos de la Inmobiliaria.

Si bien es cierto el inmueble que se adquirió en el 2006 fue registrado inicialmente en la cuenta de inventarios, también lo es que fue reclasificado posteriormente y que se incluyó en la declaración de renta de ese año gravable como un activo fijo, según certificado del revisor fiscal.

El hecho de que en la misma fecha en que se vendió el inmueble, esto es, el 9 de marzo de 2007, la sociedad suscribiera el contrato de leasing inmobiliario No. 105066, con Leasing de Crédito S.A. Helm Financial Services y adquiriera mediante leasing financiero (activo fijo/pasivo) el inmueble, corrobora que su enajenación no se realizó dentro del giro ordinario de los negocios de la contribuyente, en la medida en que ésta recibió el inmueble en su condición de locataria, con opción de compra, hecho que determina el carácter de activo fijo, independientemente del término de posesión del inmueble.

En la liquidación de revisión la Administración reconoce el carácter de activo fijo del inmueble tomado en leasing por Inmobiliaria Sánitas al señalar que ésta solicitó gastos por depreciación, que se aceptan a partir de la fecha en que se suscribió el contrato de leasing financiero, es decir, los nueve meses finales del año, comprendidos entre abril y diciembre de 2007.

La DIAN incurre en contradicción y parte de una interpretación errada del artículo 2 del Decreto 2591 de 1993, pues, de un lado, acepta que según la norma el impuesto “de beneficencia” hace parte del costo del activo enajenado y, de otro, afirma que dicho impuesto no es deducible en aplicación del artículo 115 del Estatuto Tributario. Así, desconoce que se encuentra demostrado el carácter de activo fijo del bien enajenado respecto del cual el impuesto “de beneficencia” constituye un factor determinado del costo en los términos del artículo 69 del Estatuto Tributario.

El artículo 2 del Decreto 2591 de 1993 autoriza a llevar como costo, el valor de los impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de utilización, sin hacer ninguna exclusión del impuesto de anotación y registro o beneficencia, que precisamente es inherente a las operaciones de venta de inmuebles y constituye un gasto necesario, en la medida en que es una exigencia legal para que se formalice la transferencia de dominio por parte del titular del bien, por lo cual se cumplen los requisitos de relación de causalidad con la actividad productora de renta y de necesidad a que se refiere el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Asimismo, el pago del impuesto de registro generado en la compra de bienes inmuebles constituye un gasto necesario y tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, en la medida en que responde a una exigencia legal y se relaciona directamente con las operaciones de compra de inmuebles. En

consecuencia, el impuesto de anotación y registro o beneficencia generado en la compra del inmueble a que se refiere la escritura pública 04672 de 28 de diciembre de 2006, en lo que corresponde a la cuota de amortización solicitada en el año 2007 por la sociedad actora, es deducible en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, dado que para desarrollar su objeto social la sociedad requiere incurrir en este tipo de gastos.

La sanción por inexactitud impuesta resulta improcedente, toda vez que se demostró la realidad y procedencia de los gastos rechazados por la Administración y, adicionalmente, se configura una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable, como causal de exoneración de la sanción.

La **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 16 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Cundinamarca.

En concreto, determina si son deducibles como costo los \$340.009.000 pagados por la actora por impuesto “de beneficencia” por la venta de un inmueble de su propiedad en el año gravable 2007 y si procede la sanción por inexactitud impuesta. La Sala no se pronuncia sobre la procedencia del costo por \$60.220.000, por la amortización de gastos de escrituración, pues este aspecto no fue apelado por la DIAN.

Según dicha entidad, el valor pagado por impuesto de beneficencia o anotación y registro no corresponde a un costo, con fundamento en el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993, pues si bien la citada norma establece que los impuestos hacen parte del costo de enajenación del bien también hace referencia a que las erogaciones sean necesarias para ponerlo en condiciones de utilización. Además, el activo enajenado no es fijo sino movable.

Por su parte, la demandante precisó que el inmueble vendido era un activo fijo, como lo declaró fiscalmente, pues a pesar de que contablemente lo registró como movable, corrigió el registro y lo reclasificó como fijo. Además, la venta del inmueble y la suscripción del contrato de leasing respecto de éste tenía por objeto que se vinculara el inmueble a su actividad productora de renta como parte de sus activos fijos.

Es de anotar que el impuesto que se conoce como “de beneficencia”, corresponde al impuesto de registro previsto en los artículos 226 y siguientes de la Ley 223 de 1995⁵, que se causa por *“la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, **de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio**”*.

Este impuesto es obligatorio en materia de enajenación de inmuebles, pues la transferencia de estos es un acto sujeto al registro inmobiliario⁶ y solo mediante la *“inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos”* se efectúa la tradición del dominio, como lo prevé el artículo 756 del Código Civil.

Pues bien, el artículo 69 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

Art. 69. Costo de los activos fijos. *El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores:*

a. El valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente.

b. El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles.

c. El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

Del resultado anterior se restan, cuando fuere del caso, la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable, calculadas sobre el costo histórico, o sobre el costo ajustado por inflación, para quienes se acojan a la opción establecida en el artículo 132.

A su vez, el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993 señala que:

⁵ Reglamentado por el Decreto 650 de 1996

⁶ Artículo 2 del Decreto 1250 de 1970, derogado por el artículo 104 de la Ley 1579 de 2012.

Artículo 2º COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS ENAJENADOS. Para efectos de lo previsto en los artículos 69⁷, 332⁸, 333-2⁹ y 342¹⁰ del Estatuto Tributario, el costo de los bienes enajenados, muebles, inmuebles, acciones y aportes, que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por los conceptos que se señalan a continuación:

“...

2. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE ENAJENACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES

El costo de los bienes inmuebles que tengan el carácter de activos fijos está constituido por:

- a) El Precio de adquisición;
- b) El costo de las construcciones, mejoras y reparaciones locativas no deducidas;
- c) El valor de las contribuciones por valorización;
- d) El valor de los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de utilización y los gastos financieros capitalizados.

[...]”

De acuerdo con las normas en mención, hacen parte del costo de enajenación de **los inmuebles que sean activos fijos**, los impuestos necesarios para poner tales inmuebles en condiciones de utilización, esto es, aquellos tributos convenientes y requeridos para que el inmueble se encuentre jurídica y materialmente en condiciones de ser utilizado por el adquirente. Sin embargo, para determinar si determinado impuesto es o no necesario para poner el inmueble en condiciones de utilización debe primero acreditarse que el inmueble que se enajena constituye un activo fijo para el contribuyente.

Para efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 60 del Estatuto Tributario señala lo siguiente:

“Art. 60. Clasificación de los activos enajenados. Los activos enajenados se dividen en muebles y en fijos o inmovilizados.

Son activos muebles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o

⁷ Costo de los activos fijos

⁸ Procedimiento para el ajuste de activos fijos

⁹ Tratamiento de los gastos financieros por adquisición de activos

¹⁰ Ajuste del costo de venta de activos fijos enajenados en el año

inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”.

Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita, la Sala ha precisado que si el bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, tiene el carácter de *activo movable*, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un *activo fijo o inmovilizado*¹¹.

La Sección también ha indicado que «*la condición de activos fijos [...] se deduce tanto de la forma de contabilización de la inversión, como de la intención en su adquisición, de manera que si quien los adquiere busca enajenarlos en el giro ordinario o corriente de sus negocios, los activos serían movibles, pero si lo que pretende es que permanezcan en su patrimonio, los activos serán fijos*»¹².

Y, ha dicho la Sala que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo son circunstancias que no pueden modificar el carácter de activos movibles de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente¹³, razón por la cual es necesario verificar, en *cada caso*, la destinación de los bienes y la circunstancia de que corresponda o no al giro ordinario de los negocios de la empresa¹⁴.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

1) Por escritura pública de 26 de diciembre de 2006, inscrita en el registro mercantil el mismo día, se constituyó la sociedad comercial Inmobiliaria Sánitas Limitada, cuyo objeto social es el siguiente¹⁵:

“Objeto Social: La sociedad tendrá como objeto principal las siguientes actividades: 1. Promover proyectos inmobiliarios de todas las clases: su formulación, comercialización, administración del proyecto y de todas las demás necesarias para su ejecución y funcionamiento. 2. Compra, venta, permuta, arrendamiento, construcción, reparación, administración, avalúo, peritazgo, de toda clase de bienes inmuebles propios o ajenos, directamente o por intermedio de terceros. 3. Constitución de inmuebles en propiedad horizontal, englobe o desenglobe de los mismos para su enajenación,

¹¹ Entre otras, ver sentencias de diciembre 1° del 2000, Exp. 10867, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, abril 12 del 2002, Exp. 12175, C.P. Germán Ayala Mantilla, de marzo 3 del 2005, Exp. 14281, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, de octubre 10 del 2007, Exp. 15930, C.P. Héctor J. Romero Díaz

¹² Sentencia del 3 de abril de 2008, Exp. 16054. C.P. Ligia López Díaz, reiterada en la sentencia del 23 de junio de 2011, Exp. 18122, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹³ Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16584, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁴ Sentencia del 13 de agosto de 2009, Exp. 16256, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁵ Folio 32 c.p.

parcelación o urbanización, en general la actividad inmobiliaria en todas sus formas. 4. Invertir en titulación de inmuebles. 5. Invertir en sociedades de todo tipo. Dicho objeto podrá ser desarrollado total o parcialmente, bien por sí o a través de entidades de objeto análogo”...

2) Por escritura pública de 28 de diciembre de 2006, la Inmobiliaria compró a la Clínica Colsánitas S.A. el inmueble ubicado en la cra 31 No 125 A - 23 de Bogotá. D.C.

3) A 31 de diciembre de 2006, la actora registró el inmueble en la cuenta de inventarios 144001 (bienes raíces para la venta)¹⁶.

4) Según escritura pública de 9 de marzo de 2007¹⁷, la demandante vendió el inmueble a Leasing Crédito S.A. Helm Financial Services. En la misma fecha, la actora suscribió con la compradora el contrato de leasing inmobiliario No. 105066, y adquirió la calidad de locataria del inmueble.

5) A 30 de abril de 2007, la actora reclasificó el registro y llevó el inmueble a las cuentas 150405010101 y 151605010101 como activo fijo¹⁸. Además, en la declaración de renta del año gravable 2006 incluyó el inmueble como activo fijo, según certificado del revisor fiscal del 30 de diciembre de 2010¹⁹

6) En el contrato de leasing financiero inmobiliario No. 105066 del 9 de marzo de 2007, se pactó lo siguiente²⁰:

[...]
8 FECHA EN QUE DEBEN PAGARSE LOS CÁNONES

<i>INICIACIÓN</i>	<i>TERMINACIÓN</i>	<i>PRIMER PAGO</i>	<i>DURACIÓN</i>
			<i>120 MESES</i>

[...]
12. VALOR DE LA OPCIÓN DE COMPRA A LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO
\$340.000.000

SEXTA.- DE LOS LÍMITES A LA RESPONSABILIDAD DE LA LEASING

[...]
e) Teniendo en cuenta que LA LEASING es la única dueña del inmueble objeto del presente contrato, EL (LOS) LOCATARIO (S) se compromete (n) a aceptar cuantas medidas sean convenientes o necesarias para contribuir al reconocimiento de este derecho y especialmente se obliga (n) a obtener y mantener vigentes todos los permisos, licencias, revisados, certificados o

¹⁶ Folio 377 c.a.3

¹⁷ Folios 379 a 383 c.a.3

¹⁸ Folios 1131 c.p

¹⁹ Ibídem

²⁰ Folios 158 a 163 c.a. 2

autorizaciones exigidas por las autoridades nacionales, departamentales o municipales para la utilización de dicho (s) bien (es) según sea el caso.

[...]

g) Igualmente EL (LOS) LOCATARIO (S) se obliga (n) en el caso de cualquier medida cautelar a formular oposición durante la diligencia o ante la autoridad así: 1º.) Alegando que son sólo tenedores. 2º.) Informando que LA LEASING es la titular del derecho real de dominio. 3º.) Aduciendo como prueba de su título precario el presente contrato en ejemplar auténtico, para que el juez lo agregue a la diligencia o a la actuación correspondiente.

PARAGRAFO PRIMERO: LA LEASING manifiesta que conoce y acepta que EL ACTIVO objeto de este contrato se encuentra actualmente subarrendado a la CLINICA COLSANITAS S.A.

[...]

DÉCIMA SEGUNDA.- DERECHOS DE EL (LOS) LOCATARIO (S): a) A la terminación del contrato y siempre que EL (LOS) LOCATARIO (S) haya (n) cumplido las obligaciones derivadas del mismo podrá ejercer la opción de compra y hacerse propietario de el (los) inmueble (s) para lo cual deberá pagar de contado la suma de (sic) determinada en el numeral Duodécimo (12) del cuadro de Declaraciones. Para efectos de ejercer el derecho de opción de adquisición, antes mencionado, EL (LOS) LOCATARIO (S) deberá (n) enviar una comunicación escrita a LA LEASING en el término establecido en la cláusula quinta del presente contrato numeral Tercero (3).

[...]"

De acuerdo con el contrato de leasing financiero, la compañía de leasing es la propietaria del inmueble y la actora es la arrendataria o locataria con opción de compra, quien, además, expresamente reconoce el dominio que tiene la compañía de leasing sobre el bien inmueble.

6) En la nota 6 a los estados financieros "propiedades" de la demandante, aparecen las construcciones y edificaciones con reporte a 31 de diciembre de 2006 y 2007, así: ²¹

Año 2007	Valor de costo	Neto	Avalúo	Valorización
Total propiedades	34.000.000	32.289.536	37.618.527	4.788.991
Año 2006	Valor de costo	Neto	Avalúo	Valorización
Total propiedades	34.000.000	34.000.000	36.083.447	2.083.447

7) En la conciliación contable fiscal, el valor contable de los activos fijos del grupo de cuentas 15, que es igual al fiscal, corresponde a \$32.829.536.000, cifra que coincide con el valor del renglón 37 "activos fijos" (\$32.829.536.000) de la declaración de renta de la actora por el año gravable 2007²².

8) En el certificado de revisor fiscal del 10 de noviembre de 2009, consta que²³:

²¹ Folios 86 a 97 c.a. 1

²² Folio 130 c.a. 1

²³ Folios 377 y 378 c.a. 3

“De acuerdo con los registros contables de la Compañía al 31 de diciembre de 2006, se contabilizó la compra de un edificio junto con el lote de terreno ubicado en la Carrera 31 No. 125 A 23 a la compañía Clínica Colsanitas S.A. mediante Escritura Pública No. 04672 del 28 de diciembre de 2006, por valor de \$34.000.000.000 como se detalla a continuación:

Terrenos	\$2.787.626.976
Edificios	\$31.212.373.024
Total	\$34.000.000.000

El registro contable efectuado por la Compañía fue el siguiente:

144001 Bienes Raíces para la venta (Débito)	\$34.000.000.000
231005 Cuentas por Pagar (Crédito)	\$34.000.000.000

[...]

4. De acuerdo con los registros contables de la Compañía de marzo de 2007 y con la documentación soporte en poder de la administración de la Compañía, se contabilizó la transferencia a título de venta del edificio junto con el lote de terreno ubicado en la Carrera 31 No. 125 A 23 (hoy Carrera 21 No. 127 – 03) a Leasing de Crédito S.A. Helm Financial Services, mediante Escritura Pública No. 0614 del 9 de marzo de 2007 y se suscribió el contrato de Leasing No. 105066 por valor de \$34.000.000.000, como se detalla a continuación:

130505 Cuentas por cobrar a clientes (Débito)	\$34.000.000.000
144001 Bienes Raíces para la venta (Crédito)	\$34.000.000.000
162535 Bienes Recibidos en Leasing (Débito)	\$34.000.000.000
211520 Pasivos Contrato Arrendamiento Financiero (Crédito)	\$34.000.000.000

[...]

6. De acuerdo con los registros contables de la Compañía de abril a noviembre de 2007 se contabilizó el gasto por amortización de intangibles por un valor mensual de \$130.051.554 para un total del periodo de ocho (8) meses de \$1.040.412.432, como se detalla a continuación:

516510 Gastos amortización intangibles (Débito)	\$1.040.412.432
169830 Amortización Acumulada (Crédito)	\$1.040.412.432

7. De acuerdo con los registros contables de la Compañía de noviembre de 2007, se contabilizó la reclasificación del Contrato de Leasing, en los términos del artículo 127-1 del Estatuto Tributario (Leasing Financiero) como se detalla a continuación:

150405 Terrenos Urbanos (Débito)	\$2.787.626.976
151605 Edificios (Débito)	\$31.212.373.024
162535 Bienes Recibidos en Leasing (Crédito)	\$34.000.000.000
516005 Gastos de Depreciación (Débito)	\$1.040.412.432
516510 Gastos de Amortización (Crédito)	\$1.040.412.432
169830 Amortización Acumulada (Débito)	\$1.040.412.432
159205 Depreciación Acumulada (Crédito)	\$1.040.412.432”

9) En el certificado de revisor fiscal de 30 de diciembre de 2010, se lee lo siguiente²⁴:

"3. De acuerdo con los registros contables de la compañía al 31 de diciembre de 2006, respaldados por comprobantes INTERNOS y EXTERNOS se contabilizó la compra de un edificio junto con el lote de terreno ubicado en la carrera 31 No 125 A-23 a la Compañía Clínica Colsánitas[...]

[...]

El registro contable efectuado por la Compañía fue el siguiente:

<i>CUENTA[...]</i>	<i>FECHA [...]</i>	<i>DESCRIPCIÓN</i>	<i>VALOR</i>
144001	26/12/2006	<i>Bienes raíces para la venta (Débito)</i>	34.000.000.000
231005	26/12/2006	<i>Cuentas por Pagar (Crédito)</i>	34.000.000.000

De acuerdo con la Declaración de Renta y Complementarios del año gravable 2006, presentada el 26 de abril de 2007, la Compañía reclasificó como activos fijos el valor de \$34.000.000.000 (Renglón 40 de la citada Declaración)

- *A Dic. 31/2006 – Contablemente la compra del Edificio se registró en el rubro de INVENTARIOS (Cuenta 14)*
 - *A Dic. 31/2006 – En declaración de Renta (2006) el Edificio se registró en el rubro de **ACTIVOS FIJOS (Cuenta 15)***
- [...]*(Negrillas fuera de texto)

Las certificaciones en mención prueban que el inmueble que la actora vendió en el año gravable 2007 (y que había adquirido el 28 de diciembre de 2006) se registró como activo movable (cuenta inventario 144001- bienes raíces para la venta) y que después de la venta, con ocasión del contrato de leasing, la demandante reclasificó contablemente y declaró el bien inmueble como activo fijo.

De acuerdo con las pruebas que existen en el expediente, que no fueron cuestionadas por las partes y que se analizan en conjunto, se advierte que el inmueble que la actora vendió a la compañía de leasing en el año gravable 2007 era un activo movable, pues su intención era enajenarlo dentro del giro ordinario de sus negocios inmobiliarios, dado que solo permaneció en su patrimonio un poco más de dos meses (entre finales de diciembre de 2006 y principio del mes de marzo del año siguiente).

Su intención de enajenarlo en el ejercicio de su actividad inmobiliaria se hizo evidente también en la forma en que contabilizó el bien a 31 de diciembre de

²⁴ Folios 111 a 114 c.p.

2006²⁵, esto es, como parte del inventario (cuenta 144001- bienes raíces para la venta), independientemente de que después de la venta y la simultánea celebración del contrato de leasing financiero (9 de marzo de 2007) decidiera reclasificar contablemente el activo como fijo y de que en la declaración de renta del año 2006, presentada el 26 de abril de 2007, declarara el bien como parte del activo fijo, pues, se insiste, no es exclusivamente la clasificación contable o, en este caso, la fiscal, la que determina la naturaleza del activo, por cuanto, como se precisó, es necesario verificar, en cada caso, la destinación de los bienes y si su enajenación corresponde o no al giro ordinario de los negocios del contribuyente²⁶.

Debe tenerse en cuenta, además, que la actora es una sociedad inmobiliaria que dentro de su objeto social ejerce la actividad de compraventa “*de toda clase de bienes inmuebles propios o ajenos directamente o por intermedio de terceros*”.²⁷

Ahora bien, según la demandante, con ocasión del contrato de leasing recibió el inmueble en calidad de locataria con opción de compra, hecho que determina el carácter de activo fijo del bien, independientemente del término de posesión del inmueble.

Sobre el particular, la Sala precisa lo siguiente:

El artículo 127-1 del Estatuto Tributario establece que:

“Artículo 127-1. Adicionado L.223 de 1995, art 88. 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

²⁵ Fecha del cierre contable, cuando habían pasado 5 días desde que la actora se constituyó como sociedad y 3 tres días de haber comprado el bien.

²⁶ Sentencia de 13 de agosto de 2009, exp 16256.

²⁷ Certificado de existencia y representación legal (folio 32 c.p)

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. [...]

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, sometido a ajustes por inflación. 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.

[...]” (Subraya la Sala)

Para la Sala, contrario a lo señalado por la demandante, el activo adquirido mediante leasing financiero no tiene el carácter de fijo, pues, la arrendataria debe contabilizar el activo como un derecho en la cuenta 162535 (intangibles), dado que el bien inmueble pertenece a la compañía de leasing y la locataria sólo tiene el **derecho** para ejercer la opción de compra del bien. Únicamente cuando ejerza dicha opción puede contabilizar el activo como fijo en la cuentas 150405 (propiedad, planta y equipo- terrenos urbanos) y 151605 (propiedad, planta y equipo- edificios)

En el mismo sentido, en concepto 155-064534 del 7 de octubre de 2003, la Superintendencia de Sociedades precisó:

“De otro lado, en Colombia el registro contable de un contrato de leasing financiero se realiza de la siguiente manera: la simple celebración del contrato de leasing financiero da lugar al registro en la cuenta del Activo 162535 del Plan Único de Cuentas para el Sector Real (Decreto 2650 de 1.993) de la totalidad de derechos derivados del contrato a favor del arrendatario. Como contrapartida, en los balances del arrendatario, hay lugar al registro en el Pasivo, en la cuenta 211520 del Plan Único de Cuentas para el Sector Real (Decreto 2650 de 1.993), de la totalidad de obligaciones derivadas del contrato a cargo del arrendatario. Las cuentas 162535 y 211520 se van amortizando a medida que se va ejecutando el contrato.

De esta forma, es claro que las opciones de compra derivadas de contratos de leasing no son registradas contablemente, en Colombia,

como un activo fijo, sino como unos derechos, es decir, un intangible, a favor del arrendatario". (Subraya la Sala)

Así, con ocasión del contrato de leasing financiero, contable y fiscalmente el bien inmueble que a 31 de diciembre de 2007 tenía la actora en leasing financiero no podía ser registrado como activo fijo sino como intangible.

En síntesis, el inmueble que la actora enajenó en el año gravable 2007 no constituye para ella un activo fijo sino movable, dado que la actora se dedica a la actividad inmobiliaria; el activo permaneció en su patrimonio por un lapso muy corto; se registró en la cuenta de inventarios (bienes raíces para la venta) y se vendió en ejercicio de su actividad inmobiliaria. Además, la reclasificación contable y fiscal posterior como activo fijo no logró desvirtuar la naturaleza de activo movable, razón por la cual no es aplicable el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993, que expresamente se refiere al costo de los activos fijos enajenados.

Con fundamento en lo expuesto, para efectos de la aplicación del artículo en mención no es del caso analizar si el pago del impuesto de beneficencia es necesario para poner el bien en condiciones de utilización, dado que, se insiste, el inmueble enajenado por la actora no constituía para ella activo fijo.

En consecuencia, no era procedente llevar como costo el impuesto de registro pagado en la venta del inmueble en el año gravable 2007, con fundamento en las normas sobre costos en la enajenación de activos fijos.

Deducibilidad del costo por impuesto de anotación y registro o "beneficencia" con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario

La demandante alegó que el valor pagado por impuesto de registro por la venta del inmueble a la compañía de leasing en el año gravable 2007 es un costo deducible de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario, aunque por error lo registró como deducción en la declaración de renta de dicho año, error que, sin embargo, tiene un efecto económico neutro.

La Sala estudia dicho argumento por cuanto el pago del impuesto es un hecho no discutido por las partes y porque en caso de que dicho pago sea procedente como costo, el resultado de la renta líquida gravable sería el mismo que si se hubiera

mantenido como deducción, dado que tanto los costos como las deducciones son valores que finalmente se detraen de los ingresos para obtener la renta líquida.

En efecto, si bien la actora incluyó los \$340.009.000 discutidos dentro del renglón 55 de la declaración (otras deducciones), si los hubiera registrado en el renglón 49 (costo de ventas) el efecto matemático sería el mismo, toda vez que en ambos casos resulta una renta líquida gravable de \$139.922.000.

Al respecto, en sentencia del 30 de octubre de 2008, exp. 16254 la Sala precisó²⁸:

“En relación con la partida de costos de ventas por valor de \$50.000.000, [...] como lo indicó el demandante, cuando se determina el valor total de costos y deducciones en el renglón 73, al incluirse ese valor como costo de ventas (renglón 47) y no como otras deducciones (R.72), se produce un efecto neutro aritmético.[...]” (Subraya la Sala)

A su vez, en sentencia de 20 de noviembre de 2008, exp. 16312, la Sala señaló²⁹:

“[...] si bien es cierto que la actora reflejó la suma de \$851.514.000 como costo de venta en el denuncia rentístico del año gravable 2000, que al sustraerlo del ingreso produjo una disminución de la renta bruta, también lo es que el efecto matemático de llevarlo como deducción a la larga se evidencia en un menor valor de la base gravable, razón por la cual es viable su aceptación dado que se trata de un quarismo que disminuye la renta líquida gravable sometida a imposición.

[...]” (Subraya la Sala)

Así, resulta procedente el estudio de la solicitud como costo de los \$340.009.000 discutidos, para lo cual debe verificarse el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, norma que resulta aplicable a los costos por expresa remisión del artículo 77 *ibídem*³⁰.

En cuanto a los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, la Sala ha precisado lo siguiente³¹:

“[...] para que el gasto se acepte como deducible deben concurrir la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad de este. La

²⁸ C.P. Ligia López Díaz.

²⁹ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁰ **“ARTICULO 77. REQUISITOS PARA SU ACEPTACIÓN.** Cuando dentro de los costos o inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.”

³¹ Entre otras, ver sentencia del 18 de marzo de 2010, exp. 16729.

relación de causalidad se entiende como el nexo causal existente entre el gasto y la renta obtenida, es decir que, no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto. Se trata entonces de un vínculo o correspondencia entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), de la cual proviene la renta. De modo que para que un gasto sea deducible debe corresponder a las expensas normalmente acostumbradas dentro de cada actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) de la producción del ingreso (efecto) por el desarrollo de dicha actividad. Por su parte, el criterio de necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta, o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente. Es decir que, bajo el criterio de necesidad, las expensas son las normales y estrictamente requeridas para comercializar o prestar un servicio, por lo que sin ellas los bienes o servicios no quedan listos para su enajenación o prestación, ni se conservan en condiciones de comercialización.[...]”.

Ahora bien, toda vez que en la normativa tributaria no existe definición del término “costos” como ítem que disminuye los ingresos netos en la depuración de la renta, es pertinente acudir a la definición contemplada en el reglamento general de la contabilidad para comerciantes (D.R. 2649 de 1993) en los siguientes términos:

“D.R. 2649 de 1993. ARTÍCULO 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos”.

Así pues, los costos corresponden a erogaciones que están asociadas de manera clara y directa con la actividad económica de la cual el contribuyente obtuvo sus ingresos.

Ahora bien, el pago del impuesto de registro por la venta de inmuebles está asociado clara y directamente a la actividad inmobiliaria que desarrolla la actora, comoquiera que constituye una erogación indispensable para ejercer su objeto social de compraventa de inmuebles propios o ajenos. Asimismo, tiene la calidad de costo de venta,³² concepto que disminuye los ingresos netos del contribuyente del impuesto sobre la renta.

Cabe recordar que, en desarrollo de su objeto social, la actora vendió el inmueble de la cra 31 No 125 A – 23 y pagó el impuesto de registro en cumplimiento de la cláusula séptima de la escritura de compraventa según la cual: “los gastos notariales, de beneficencia, y registro del presente público instrumento serán

³² El costo de venta es el costo en que se incurre para comercializar un bien o para prestar un servicio. Es el valor en que se ha incurrido para producir o comprar un bien que se vende.

asumidos totalmente por parte de INMOBILIARIA SÁNITAS LIMITADA (LOCATARIA)".³³

Adicionalmente, el pago del impuesto de registro cumple los requisitos de necesidad y proporcionalidad, en la medida en que se requiere para el desarrollo de la actividad de la demandante y representa el 1% del valor de la venta³⁴, de acuerdo con los artículos 229³⁵ y 230³⁶ de la Ley 223 de 1995, en concordancia con la norma local que fijó la tarifa del impuesto en el 1% del valor del documento³⁷.

Además, con fundamento en lo expuesto no se puede desconocer dicha erogación con base en el artículo 115 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que éste es aplicable a las deducciones, asunto ajeno a la situación fáctica analizada. No prospera el cargo.

Toda vez que no prosperan los argumentos de apelación y que carece de sustento la sanción por inexactitud, se impone confirmar la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

³³ Folio 154 c.a. 2

³⁴ El valor de la venta fue \$34.000'.000.000

³⁵ **ARTICULO 229. BASE GRAVABLE.** (*Artículo modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012*). Está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico. [...]"

³⁶ **ARTICULO 230. TARIFAS.** (*Artículo modificado por el artículo 188 de la Ley 1607 de 2012*). Las asambleas departamentales, a iniciativa de los Gobernadores, fijarán las tarifas de acuerdo con la siguiente clasificación, dentro de los siguientes rangos:

a) Actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las oficinas de registro de instrumentos públicos entre el 0.5% y el 1%;
[...]"

³⁷ Artículo 1 de la Ordenanza 002 de 1996, que se mantuvo en el artículo 50 de la Ordenanza 24 de 1997 "Por la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca".

RECONÓCESE personería a Enrique Guerrero Ramírez como apoderado de la DIAN y Elizabeth Whittingham García como apoderada de la INMOBILIARIA SÁNTAS LIMITADA.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que la anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

IMPUESTO DE ANOTACION Y REGISTRO - Hace parte del costo en la enajenación de activos fijos, por lo que su reconocimiento como deducción es improcedente porque implica un doble beneficio para el contribuyente / OPCION DE COMPRA EN CONTRATO DE LEASING - Para el locatario determina el carácter de activo fijo del bien inmueble, independientemente del término de posesión del mismo

Respetuosamente considero que el inmueble en cuestión constituye un activo fijo, pues así fue registrado por el contribuyente en la reclasificación contable que hizo, modificando la naturaleza del activo; como lo advirtió la misma actora, con ocasión del contrato de leasing recibió el inmueble en calidad de locataria con opción de compra, hecho que determina el carácter de activo fijo del bien, independientemente del término de posesión del inmueble. Por lo tanto no puede concluirse que el impuesto pagado sea una deducción, toda vez que constituyendo un costo del activo enajenado, según el art. 2° del Decreto 2591 de 1993, que dispone que del costo de los activos fijos enajenados hace parte, entre otros, “el valor de los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en concisiones de utilización y los gastos financieros capitalizados”, ya forma parte del mismo y su utilización como deducción es improcedente. De aceptarse, además, como deducible, el impuesto pagado implica un doble beneficio para la sociedad; aunado a lo anterior, para el año gravable 2007 los impuestos deducibles estaban limitados conforme con la modificación que hizo la ley 111 de 2006 al artículo 115 del Estatuto Tributario [...]

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA
SALVAMENTO DE VOTO

Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00020-01(19502)

Actor: INMOBILIARIA SANITAS LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Con el acostumbrado respeto disiento de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia, por las siguientes razones:

En la providencia se confirma la decisión del Tribunal Administrativo del Tolima que anuló los actos administrativos mediante los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, determinó el impuesto sobre la renta a la actora por la vigencia 2007.

Dice la sentencia de cuya decisión me aparto, que lo pagado por la actora por impuesto de beneficencia es un costo, (erogación asociada de manera clara y directa con la actividad económica de la cual el contribuyente obtuvo sus ingresos, en este caso la actividad inmobiliaria), que disminuye los ingresos netos del contribuyente en el impuesto sobre la renta.

Que el inmueble vendido es un activo movable y que el impuesto de registro que la actora pagó cumple los requisitos de necesidad y proporcionalidad; que no se puede desconocer dicha erogación con base en el artículo 115 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que éste es aplicable a las deducciones, asunto ajeno a la situación fáctica analizada.

Son hechos relevantes, en el presente asunto, los siguientes:

La actora compró el inmueble a la Clínica Colsanitas el 28 de diciembre de 2006, y lo contabilizó en ese año como inventario.

El 9 de marzo de 2007 lo vendió, por el mismo precio, a Leasing de Crédito Helm Financiamiento y lo reclasificó como activo fijo, para efectos del contrato de leasing, firmado en la misma fecha de la venta, adquiriendo la calidad de locataria o arrendataria con opción de compra.

En la providencia, con fundamento en certificados del revisor fiscal de fechas 10 de noviembre de 2009 y 30 de diciembre de 2010, en los que se da constancia de lo antes relacionado, se concluye que el inmueble era un activo mueble pues su intención era enajenarlo dentro del giro ordinario de sus negocios inmobiliarios, independientemente de que en el año 2006 lo hubiera declarado como parte del activo fijo.

Respetuosamente considero que el inmueble en cuestión constituye un activo fijo, pues así fue registrado por el contribuyente en la reclasificación contable que hizo, modificando la naturaleza del activo; como lo advirtió la misma actora, con ocasión del contrato de leasing recibió el inmueble en calidad de locataria con opción de compra, hecho que determina el carácter de activo fijo del bien, independientemente del término de posesión del inmueble.

Por lo tanto no puede concluirse que el impuesto pagado sea una deducción, toda vez que constituyendo un costo del activo enajenado, según el art. 2° del Decreto 2591 de 1993, que dispone que del costo de los activos fijos enajenados hace parte, entre otros, *“el valor de los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de utilización y los gastos financieros capitalizados”*, ya forma parte del mismo y su utilización como deducción es improcedente.

De aceptarse, además, como deducible, el impuesto pagado implica un doble beneficio para la sociedad; aunado a lo anterior, para el año gravable 2007 los impuestos deducibles estaban limitados conforme con la

modificación que hizo la ley 111 de 2006 al artículo 115 del Estatuto Tributario y aceptarlo.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a veintinueve (29) de mayo de dos mil catorce (2014)