

DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS

Artículo 90 ET

El artículo 53¹ de la ley 1943 de 2018, trae importantes cambios en relación con el costo y precio de venta de los bienes y servicios, especialmente de los activos fijos. Por regla general la renta bruta en la enajenación de activos está constituida por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal, como lo establece el estatuto tributario (art. 69 a 71). Cuando se trate de activos fijos depreciables la utilidad primero se imputará a la recuperación de deducciones, como depreciaciones y amortizaciones, y el saldo constituye renta ordinaria o ganancia ocasional.

1. Valor de enajenación de inmuebles

En el caso de la enajenación de bienes raíces, no se aceptará un valor de enajenación inferior al costo fiscal, al avalúo catastral ni al autoavalúo, sin perjuicio de un mayor valor comercial. El costo de los inmuebles está constituido por el precio de adquisición más las mejoras y adiciones, incluyendo las pagadas por fuera de la escritura. En la escritura pública de enajenación de los inmuebles o en la declaración de construcción debe dejarse una constancia bajo la gravedad del juramento de que el valor escriturado es el real y que no existen

¹ El artículo 53 de la ley 1943 de 2018 dice: “**Artículo 53.** Modifíquese el artículo 90 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios.

(...)

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

(...)

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes o servicios en la fecha de su enajenación o prestación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un quince por ciento (15%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes o servicios de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación o prestación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos y servicios.

(...)”

pactos privados por un mayor valor. Si las partes se niegan a firmar bajo la gravedad del juramento esta afirmación, los derechos notariales, boleta fiscal, impuesto de timbre, impuesto de renta o ganancia ocasional se liquidaran por cuatro veces el valor de enajenación escriturado; y el notario debe informar de esta irregularidad a la DIAN.

2. Enajenación mediante fiducia, fondos o semejantes

Igualmente, los inmuebles adquiridos por intermedio de fiducia, fondos, esquemas de promoción y semejantes quedan sometidos a las reglas anteriores sobre enajenación de inmuebles; por ello, los beneficiarios de las unidades inmobiliarias, es decir, quien adquiera un apartamento o una casa por estos medios, serán considerados adquirentes y deberán declararlos por su valor de mercado. Igualmente, deberán hacer el juramento del valor real del negocio. Lo cual quiere decir, por ejemplo: si una persona adquiere un apartamento por intermedio de una fiducia debe declarar su unidad inmobiliaria por el valor de mercado, no por el valor de la escritura de constitución de la fiducia, que generalmente es inferior al valor comercial. Si por ejemplo, el inmueble (lote) se transfirió a la fiducia por el avalúo, \$1.000.000.000, y las construcciones costaron \$3.000.000.000, pero su valor de mercado es de \$6.000.000.000, los beneficiarios, dueños de cada unidad (apartamento), deben declarar la compra del activo por el valor de mercado, es decir, un porcentaje de \$6.000.000.000. Lo cual indica, que el constructor deba escriturar cada apartamento por su valor comercial, no por el valor que figure en el patrimonio autónomo de la entidad fiduciaria.

3. Limitaciones al costo y al valor de venta

A partir del 1° de enero de 2019 no serán constitutivos de costo de los inmuebles las sumas que no se hayan desembolsado por el sistema bancario. Es decir, las mejoras, adiciones y compras de inmuebles que no se paguen en cheque, transferencia bancaria, tarjeta debito no constituyen costo para efectos fiscales.

Igualmente, cuando el valor de venta de los bienes o servicios difiera notoriamente del valor comercial, podrá la DIAN establecer un nuevo precio de venta con fundamento en datos estadísticos del DANE, Banco de la República u otros medios idóneos; y su discusión se dará dentro del proceso administrativo. Se entiende notoriamente alejado del promedio vigente cuando difiera del valor comercial en más de un 15% del precio para bienes o servicios de la misma especie.

4. Enajenación de acciones o cuotas de interés social

Cuando el activo enajenado sea acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales, que no coticen en bolsa o en una entidad internacional idónea, se presume que el precio de enajenación no

puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 30%. Además, la DIAN podrá acudir a un método de valoración técnico, como el flujo de caja descontado a valor presente o el de múltiplos de EBITDA. Igual tratamiento se puede aplicar para vehículos de inversión como fiducia mercantil o fondos de inversión; es decir, cuando se transfieran acciones o cuotas de interés social en sociedades a un patrimonio autónomo de una fiducia mercantil debe hacerse por su valor comercial y los beneficiarios llevarlos a su declaración de renta por el valor comercial.

5. Retención en la fuente por impuesto al consumo

A partir de 2019, cuando se enajene a cualquier título un inmueble, nuevo o usado, el notario debe retenerle al vendedor, quien es el responsable del impuesto el dos (2%) como impuesto al consumo, cuando el valor exceda de 26.800 UVT, (\$918.436.000). Esta retención no hace responsable permanente al vendedor del impuesto de consumo, pues el pago y consignación recae en los notarios. Se excluyen de dicha obligación los siguientes bienes: (i) bienes rurales destinados a la actividad agropecuaria; (ii) proyectos de interés social VIS o prioritario; (iii) proyectos de equipamiento de interés público social, cuando el comprador sea una entidad estatal o una entidad sin ánimo de lucro.

Esta retención no constituye impuesto descontable de IVA, ni deducible de renta, pero sí constituye costo para el comprador. (Artículo 512-22 ET, 21² ley 1943 de 2018).

6. Conclusiones generales

- (i) Como puede observarse, este control del artículo 90 (art.53, ley 1943/19) no solo se aplica a los inmuebles sino a los servicios, acciones y aportes de interés social.

² El artículo 21 de la ley 1943 de 2018 dice: **“Artículo 21.** Adiciónese el artículo 512-22 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 512-22. Impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles.

(...)

La tarifa aplicable será del dos por ciento (2%) sobre la totalidad del precio de venta.

Parágrafo 1°. *Este impuesto, cuya causación es instantánea, no podrá tratarse como impuesto descontable, ni como gasto deducible, pero hará parte del costo del inmueble para el comprador.*

Parágrafo 2°. *Para efectos de este artículo, se entienden por actividades agropecuarias aquellas señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*

Parágrafo 3°. *El impuesto consagrado en el presente artículo no será aplicable a las enajenaciones, a cualquier título, de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario.*

Parágrafo 4°. *Quedan exentos de la tarifa aplicable señalada en presente artículo todos aquellos bienes que se adquieran a cualquier título destinados para equipamientos colectivos de interés público social. Siempre y cuando el comprador sea una entidad estatal o una entidad sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos para tener derecho al régimen tributario especial y que el bien se dedique y utilice exclusivamente a los proyectos sociales y actividades meritorias.”*

- (ii) La declaración bajo juramento cuando se corra la escritura es indispensable para evitar que los impuestos se multipliquen por cuatro.
- (iii) Bajo el principio de transparencia fiscal los beneficiarios de un fondo autónomo en una fiducia que adquieran un inmueble deben declarar los bienes por su valor de mercado, lo cual conlleva tenerlos que vender por el precio de mercado.
- (iv) Igualmente, a partir del 1 de enero de 2019, no se acepta como costo de los inmuebles los desembolsos que no se hayan pagado por la red bancaria.
- (v) En el caso de los inmuebles el margen de error entre el valor de enajenación y el precio de mercado es del 15%; y en el caso de las acciones y cuotas de interés social su valor mínimo de enajenación es del valor intrínseco más un 30%. Las mismas reglas se aplican cuando se usen vehículos de inversión como la fiducia mercantil o fondos de inversión.
- (vi) La enajenación a cualquier título de bienes inmuebles, mayores de 26.800 UVT, nuevos o usados, tiene una retención a título de impuesto al consumo del 2%, la cual efectuará el notario, previo a la escritura. Están excluidos los inmuebles rurales dedicados a la actividad agropecuaria, las viviendas VIS y prioritarias y equipamiento público social adquirido por una entidad estatal o una entidad sin ánimo de lucro.

Les recordamos las próximas Jornadas del ICDT a las cuales asistiremos:

43 JORNADAS COLOMBIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, ADUANERO

Y COMERCIO EXTERIOR DEL ICDT

Cartagena – Febrero 13, 14 y 15 de 2019

Organiza: Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Informes: (1) 317 04 03 Bogotá

<http://43jornadas.icdt.co/>