

## Documento TRIBUTAR-io

Octubre 25 de 2024

Número 910

Redacción: Abog. Angie Julieth Padilla

### EL IVA PAGADO POR MEJORAS EN BIENES ARRENDADOS ¡NO ORIGINA IMPUESTO DESCONTABLE!

En Colombia cualquier persona pueda arrendar un bien inmueble bien sea para uso comercial o residencial. En algunos casos, se requiere adecuar el inmueble y efectuar sobre este ciertas mejoras o adecuaciones que se hacen indispensables para el debido uso del bien. Por supuesto, las llamadas mejoras en bien inmueble arrendado se pueden realizar porque son necesarias para la conservación del inmueble, porque se requieren para desarrollar el objeto de contrato de arrendamiento o simplemente porque buscan embellecer el bien.

Contractualmente, las mejoras pueden ser realizadas por el arrendatario y posteriormente compensadas por el arrendador, o pueden ser realizadas y asumidas por el arrendatario. Dependiendo de lo que se acuerde entre las partes, el manejo que dispensa la contabilidad y su efecto tributario será distinto.

Respecto de esas mejoras, surge un interrogante importante: ¿procede el descuento de IVA por la compra de bienes y servicios en la declaración de ventas?

Interrogante recientemente resuelto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante la sentencia No. 26863 del 30 de agosto de 2024. En la mencionada sentencia, la Corporación señaló que el arrendatario adquiere el derecho a usar las mejoras que efectúe y estas se integraran al derecho de uso que se tiene sobre el inmueble arrendado, en virtud de lo dispuesto en el contrato de arrendamiento. En vista de ello, la Sala también preciso que se encontraba en presencia de un **bien incorporal**, susceptible de amortización, considerado activo fijo, en tanto que estaba destinado para ser incorporado en la actividad productora de renta del arrendatario, pero no a ser enajenado en el giro ordinario de sus negocios y para efectos del impuesto sobre la renta el activo fijo se debía reconocer como amortizable de manera que de cara al IVA pagado en esas mejoras no podía tomarse como descontable en atención a lo dispuesto en el artículo 491 ET que expresamente dispone que el IVA pagado en adquisición de activos fijos no da derecho a descuento.

Esta decisión juzga un caso ocurrido en 2015, es decir, antes de que entraran a aplicar en Colombia las NIIF, razón por la que el tema fue decidido con reglas contables del antiguo y recordado Decreto 2649 de 1993. Señalan los antecedentes del caso que arrendador y arrendatario acordaron que las mejoras realizadas serían propiedad del arrendador, es decir, no podían ser retiradas a la restitución del inmueble. En adición, pactaron ellos que el arrendador pagaría al arrendatario el valor de las mejoras, en la medida en que el costo incurrido para su realización fue considerado parte del canon de arrendamiento. De forma expresa se lee en la sentencia (sin subraya textual):

“De acuerdo con lo anterior, se tiene entonces que, al realizar mejoras a un inmueble arrendatario adquiere el derecho a usarlas, es decir, el derecho a usar las mejoras se integra al derecho de uso que se tiene sobre el inmueble arrendado, en virtud del contrato de arrendamiento. De igual forma,

atendiendo a los acuerdos de las partes, el arrendatario adquiere el derecho a que se le reembolse el valor de las mejoras, tal y como fue pactado por la actora y su arrendadora. En esas condiciones, en este caso, la Sala evidencia que se está en presencia de un bien incorporal, susceptible de amortización, que se considera activo fijo, en tanto que está destinado para ser incorporado en la actividad productora de renta de la actora, pero no a ser enajenado en el giro ordinario de sus negocios.”

Así, pues, según el criterio expuesto, las mejoras en propiedades ajenas representarían un *activo incorporal*, que como tal calificaría como activo fijo y por esa vía, el IVA asociado a la mejora no admite ser tomado como IVA descontable en la declaración de IVA.

La reciente sentencia representa un giro conceptual frente a decisiones anteriores porque ese órgano de cierre había señalado que los cargos diferidos no representan un activo fijo, sino un gasto que se difiere porque su recuperación y destino no es la enajenación, sino la amortización. Si bien en el artículo 60 del ET se define el activo fijo como todo bien corporal, mueble o inmueble, e incorporal que no se enajena en el giro ordinario del negocio, el Consejo de Estado había señalado que los cargos diferidos, aun siendo activos para la contabilidad, no representaban un activo fijo fiscal porque no estaban destinados a la enajenación, siendo una característica de la definición que el activo no se “enajene” en el giro ordinario del negocio. Es decir, acorde con el criterio original del Consejo de Estado, no todos los activos contables pueden ser categorizados como fijos o como inventarios, porque hay partidas que exceden esa calificación, como es el caso de las cuentas por cobrar, el disponible y los activos diferidos. En la sentencia 9975 de 2000 se dijo:

“(…) los “cargos diferidos”, aun cuando, como lo señala el concepto de Contador Público Isidoro Arévalo (fl.239), carecen de una definición legal o técnica no pueden ser asimilados al concepto de “activo fijo”, por el simple hecho de que contablemente deban registrarse como “activos diferidos”, pues según el estatuto contable vigente para el año 1993, Decreto 2160 de 1986 artículo 53 y el actual, Decreto 2649 de 1993, artículo 67, se señalan como “activos diferidos” entre otros, los pagos anticipados relativos a intereses, seguros, arrendamientos, bienes y servicios, y se reconocen como “costos y gastos”, los cargos diferidos, cuando se trate de erogaciones necesarias para la instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, en los cuales exista una expectativa razonable de que se generará una rentabilidad, que permita su recuperación. Recuperación que según el mismo estatuto contable y las normas tributarias, se logra, no por la enajenación de los “costos y gastos”, sino a través de su deducción gradual, por ello se exige que existan proyectos definidos de explotación del proceso o proyecto del cual hacen parte, porque se espera recuperarlos con posibles utilidades que generará la actividad que se propone desarrollar la empresa, y precisamente la necesidad de diferir el gasto surge de la ausencia de utilidades a las cuales pueda imputarse el mismo.” (Subrayamos)

En la sentencia referida del año 2000, quedó claro que el IVA pagado en costos y gastos reconocidos como cargos diferidos era descontable en el entendido de que representan un costo o gasto deducible de acuerdo con las normas de impuesto de renta. Con la nueva decisión que se viene comentando, el Consejo de Estado entiende que los cargos diferidos representados en mejoras a propiedades ajenas constituyen un activo incorporal, que califica como activo fijo, impidiendo tomar como descontable el IVA pagado en esos costos y gastos. ¡Mala cosa!

**TRIBUTAR ASESORES SAS**, Empresa **Colombiana** líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.



La redacción del documento es autoría de quien se expone arriba, pero cuenta con revisión por parte de un comité editorial de la firma.

**Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan los puntos de vista expuestos en el documento.**