

Consejera ponente: Dra. María Inés Ortiz Barbosa

Sentencia: Febrero 7 de 2008

Referencia: Expediente 11001-03-27-000-2005-00020-00 (15394)

Decisión: Niega súplicas de la demanda

“Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los conceptos 055704 de agosto 25, 077779 de noviembre 11 y 085085 de diciembre 2, todos proferidos en el año 2004. En cuanto al Acta 003 de abril 4 de 2005 emitida por el comité de dirección de la DIAN, como se advirtió en los antecedentes con el auto admisorio de la acción [junio 2 de 2005], por carecer de la calidad de acto administrativo definitivo no es objeto de control jurisdiccional.

Por el contrario los conceptos de la DIAN al contener una decisión que produce efectos jurídicos para los particulares y para el fisco, constituyen actos administrativos, al permitir a los contribuyentes fundamentar sus actuaciones con base en ellos [artículo 264 de la Ley 223 de 1995], y por ende, son susceptibles de examen judicial.

En cuanto al fallo inhibitorio planteado por la entidad demandada por incumplimiento de lo normado en el artículo 137 numeral 4° del Código Contencioso Administrativo [desarrollo del concepto de violación respecto a las normas aducidas como violadas por el actor], la Sala considera que carece de fundamento, puesto que de la lectura juiciosa de la demanda se infiere que además de citar el sustento jurídico respectivo, la ilegalidad de la actuación acusada se apoya en que se excluyan de la deducción especial [artículo 158-3 del Estatuto Tributario], a los bienes adquiridos bajo el sistema de leasing operativo. En consecuencia, se rechaza el cargo.

Así las cosas, el problema jurídico a dilucidar versa en establecer si la prerrogativa fiscal de deducir el treinta por ciento (30%) de la inversión en activos fijos reales productivos adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, descarta el “leasing operativo” según lo afirmado por la DIAN en la doctrina demandada, o si por el contrario, como lo sostiene el actor la norma legal no realizó ningún tipo de discriminación al respecto.

Los actos atacados se fundamentan en el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, y en los artículos 1°, 2°, y 4° del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Precisamente sobre una situación similar a la discutida en el presente proceso, la sección se pronunció en providencia reciente<sup>1</sup> al decidir sobre la demanda del artículo 2° del Decreto 1766 de 2004, concretamente en cuanto a la calidad de depreciable o amortizable fiscalmente que deben ostentar los activos fijos reales productivos contabilizados dentro del haber patrimonial del adquirente, que conforme al tratamiento contable y fiscal contenido en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, excluye el denominado “leasing operativo”, motivo por el cual se retoma lo que allí se consideró.

El artículo 158-3<sup>2</sup> del Estatuto Tributario (en la versión contemplada en el art. 68 de la Ley 863 de 2003) estableció que “Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del

---

<sup>1</sup> Sentencia de julio 5 de 2007, exp. 15400, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

<sup>2</sup> El artículo 158-3 del Estatuto Tributario fue objeto de modificación por el artículo 8° de la Ley 1111 de 2006 que a la letra dice: “Artículo 158-3. Deducción por inversión en activos fijos. A partir del 1° de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este estatuto.

impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1° de enero de 2004 (...)

De los antecedentes legislativos<sup>3</sup> la Sala en relación con la disposición legal en comento, coligió que es una deducción especial que busca reactivar el proceso productivo, con una incidencia directa en el empleo y en la rentabilidad del contribuyente, para lo cual se permite tratar como deducción el 30% de la inversión en activos fijos reales productivos.

Ahora bien, el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 definió el alcance del “activo fijo real productivo” cuyas características responden a que el bien sea tangible, se adquieran para formar parte del patrimonio, participen directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecien o amorticen fiscalmente.

La característica esencial de los activos fijos reales productivos es su participación directa en la actividad productora de renta del contribuyente, lo que genera depreciación y amortización tributaria para cumplir con la finalidad de la norma superior. Además, deben ser “activos fijos”, es decir, implican que no se enajene dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente (art. 60 del Est. Trib.), y la connotación de “reales” los enmarca dentro de los bienes tangibles<sup>4</sup>.

Así mismo, la norma de rango legal [artículo 158-3 del Estatuto Tributario] previó que la deducción en activos fijos reales productivos procedía para los adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de donde el actor deduce que no existen razones para excluir el “leasing operativo” si se pactó opción de compra, como quiera que es una de las clases de dicho “leasing financiero”, independientemente de la forma en que se contabiliza.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 4° del decreto reglamentario citado señaló que “Cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra”. Y el arrendatario puede deducir de la renta del período en el cual suscribe el contrato, el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato.

---

La utilización de esta deducción no genera utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas.

La deducción por inversión en activos fijos sólo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás empresas filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante, en el evento en que las hubiere.

Parágrafo. Los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 1° de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este estatuto”.

<sup>3</sup> Es así como se dijo en exposición de motivos del proyecto inicial, “... Bajo la convicción de que la mejor forma de aumentar los ingresos públicos es estimular la inversión por sus efectos positivos sobre la producción y el empleo, este proyecto propone una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para las utilidades reinvertidas. Así, se propone que los contribuyentes que reinviertan por lo menos el 60% de las utilidades fiscales en activos productivos, tendrán una tarifa del impuesto del 15%” (Gaceta del Congreso 572 de 2003).

Sobre la propuesta de establecer una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para la reinversión de utilidades presentada con el proyecto inicial, las comisiones conjuntas no la aceptaron y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquieran a partir del 1° de enero de 2004. Esta deducción sólo será aplicable por los años gravables 2004 a 2007 (Gaceta del Senado 691 segundo debate).

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 23 de marzo de 2006, exp. 15086, M.P. Dra. Ligia López Díaz; del 26 de abril de 2007, exp. 15153, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, y del 24 de mayo de 2007, exp. 14898, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Se entiende por leasing o arrendamiento financiero “la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra. En consecuencia, el bien deberá ser de propiedad de la compañía arrendadora, derecho de dominio que conservará hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra. Así mismo, debe entenderse que el costo del activo dado en arrendamiento se amortizará durante el término de duración del contrato, generando la respectiva utilidad” [artículo 2º del Decreto 913 de 1993].

Con la Ley 223 de 1995 [artículo 88] se adicionó el compendio fiscal con el artículo 127-1, para establecer la regulación contable y fiscal de los “contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra” celebrados a partir del 1º de enero de 1996, así:

“Artículo 127-1. -Adicionado. Ley 223/95, artículo 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 de “lease back” o retroarriendo**, cualquiera que sea el activo fijo objeto de arrendamiento y el plazo de los mismos; **y los contratos de arrendamiento financiero que versen sobre los bienes mencionados en el numeral anterior, pero cuyos plazos sean inferiores a los allí establecidos**; tendrán para efectos contables y tributarios, el siguiente tratamiento:

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

b) El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de activo no monetario, 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**

---

<sup>5</sup> Con el artículo 154 de la Ley 488 de 1998, se derogó el descuento del IVA pagado en la adquisición de activos fijos.

**no depreciable o no amortizable, el arrendatario no podrá depreciar el activo no monetario registrado en su contabilidad;**

**c) Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de éste. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para arrendatario.**

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

d) Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar este en ceros. Cualquier diferencia se ajustará contra los resultados del ejercicio. En el evento de que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes en su renta y patrimonio, deduciendo en la declaración de renta del año en que haya finalizado el contrato, la totalidad del saldo por depreciar del activo no monetario registrado por el arrendatario. Por su parte, el arrendador hará los ajustes del caso;

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

3. Para el arrendador, en cualquiera de los casos aquí contemplados, los activos dados en leasing tendrán la naturaleza de activos monetarios. El arrendador deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos generados por el contrato de arrendamiento, la parte de los cánones que corresponda a intereses o ingresos financieros, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.

(...)

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

Parágrafo 1°. Para los efectos de este artículo, se entiende por contrato de “lease back” o retroarriendo, aquel contrato de arrendamiento financiero que cumpla las siguientes dos características:

a) Que el proveedor del bien objeto de arrendamiento y el arrendatario del bien, sean la misma persona o entidad, y

b) Que el activo objeto del arrendamiento financiero tenga la naturaleza de activo fijo para el proveedor.

Parágrafo 2°. El presente artículo no se aplica a los contratos de leasing internacional de helicópteros y aerodinós de servicio público y de fumigación, al cual se refiere el Decreto-Ley 2816 de 1991.

Parágrafo 3°. Derogado Ley 863/2003, artículo 69.

Parágrafo 4°. Todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1° de enero de 2006 deberán someterse al tratamiento

previsto en el numeral 2° del presente artículo, independientemente de la naturaleza del arrendatario”<sup>6</sup> <sup>7</sup> (subrayados y negrillas de la Sala).

Como se aprecia la norma plasma dos sistemas de leasing, el operativo y el financiero.

En el arrendamiento operativo existe un plazo mínimo de utilización de ciertos los bienes [Inmuebles igual o superior a 60 meses; maquinarias, equipos, muebles y enseres, igual o superior a 36 meses; vehículos y equipo de computación igual o superior a 24 meses], en donde el arrendatario registra como gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, y omite registrar el bien objeto de arrendamiento en su activo o pasivo, es decir, no tiene ningún tipo de incidencia patrimonial.

Llevar como gasto deducible todo el canon de arrendamiento causado, se refleja en una mayor erogación financiera, que repercute en mayor magnitud en la depuración de la renta, con la consecuente reducción del tributo.

Así la norma fiscal le otorga al leasing operativo el mismo tratamiento contable y tributario que tienen los contratos de arrendamiento, por ello corresponde a la compañía de leasing mantenerlos contabilizados como activos y registrar la depreciación o amortización respectiva.

Además ese arrendamiento operativo tiene un carácter excepcional de acuerdo con los requerimientos que para el efecto consagra la disposición fiscal, su connotación es temporal, dado que con las modificaciones legales (Leyes 1004 de 2005, art. 10 y últimamente con la 1111 de 2006, art. 65), se pretende que a partir del 1° de enero de 2012 todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra se rijan por el numeral 2° del artículo 127-1 del Código Fiscal.

Del manejo contable y fiscal del leasing operativo, se infiere al realizar una interpretación concordada con el precepto legal que consagra la deducción especial del 30% [artículo 158-3 del Estatuto Tributario reglamentado por el Decreto 1766 de 2004, artículos 1°, 2° y 4°], que a pesar de que se pacte opción de compra al final del convenio, es una simple expectativa o alternativa del arrendador, porque el bien no entra a formar parte del patrimonio del contribuyente, y por lo mismo le está vedado amortizarlo o depreciarlo, unido a que la totalidad del canon de arrendamiento debe llevarlo como gasto, lo que descarta la adquisición del bien mediante un sistema de financiación con miras a una reconversión o renovación de la actividad productiva empresarial, que se traduzca en un aumento tanto de la rentabilidad, como del nivel impositivo.

De ahí que sería injustificado y al margen de la ley permitir a los contribuyentes con “contratos de leasing operativo”, además de llevar como erogación todos los cánones de arrendamiento causados en el año gravable, el treinta por ciento (30%) de la inversión en el activo, que a la larga representaría un valor superior a su costo, y ocasionaría que de un mismo hecho económico el administrado se beneficiara doblemente, en abierta vulneración de lo estipulado en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 (beneficios fiscales concurrentes).

---

<sup>6</sup> El artículo 10 de la Ley 1004 de 2005 modificó el párrafo 4° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario en cuanto al plazo a partir del cual no puede aplicarse el régimen previsto en el numeral 1° del artículo 127 del Estatuto Tributario. El texto del actual párrafo 4° es el siguiente: “Todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra que se celebran a partir del 1° de enero del año 2007, deberán someterse al tratamiento previsto en el numeral 2° del presente artículo, independientemente de la naturaleza del arrendatario”.

<sup>7</sup> El artículo 65 de la Ley 1111 de 2006 modificó el Parágrafo 4° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: “Parágrafo 4°. Todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebran a partir del 1° de enero del año 2012, deberán someterse al tratamiento previsto en el numeral 2° del presente artículo, independientemente de la naturaleza del arrendatario”.

En cambio en el “arrendamiento financiero” [número 2º del artículo 127-1 del Estatuto Tributario], el arrendatario registra el valor del bien dado en arrendamiento, como un activo y un pasivo. Al registrarlo como activo, el contribuyente lo involucra en su patrimonio, le aplicaba ajustes integrales por inflación hasta el año de 2006<sup>8</sup>, lo deprecia o amortiza como si fuera de su propiedad y discrimina lo pagado en los cánones de arrendamiento: La parte del canon que corresponde a abonos de capital disminuye el pasivo registrado y los intereses o costo financiero constituye un gasto deducible<sup>9</sup>.

Esta modalidad se arrendamiento financiero a diferencia del operativo, se asimila a un mecanismo de financiación para la adquisición del bien, que cumple los parámetros legales trazados en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y en el artículo 2º del Decreto 1766 de 2004, en la medida en que el activo fijo real productivo ingresa efectivamente al patrimonio del adquirente, o sea el arrendador, con participación directa y permanente en la actividad productora de renta y lo deprecia u amortiza fiscalmente.

Ahora bien, conforme a los postulados de interpretación jurídica [artículo 10 del Código Civil], la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general, por ende, la definición usual de leasing [artículo 2º del Decreto 913 de 1993] no desplaza el alcance de la figura jurídica en sus distintas modalidades a nivel contable y fiscal consignada en una disposición tributaria particular [artículo 127-1 del Estatuto Tributario] que guarda coherencia con el fin perseguido por el legislador en la deducción especial en comento.

Por tanto, no existe un tratamiento injustificado o desigual, pues la Sala reitera que no basta que el contrato de leasing contenga opción de compra, para que se pueda deducir el porcentaje específico de lo invertido en activos fijos reales productivos, sino que debe conducir a que el arrendatario en el proceso de adquisición del bien financiado, lo incluya en su patrimonio y utilice los mecanismos de depreciación o amortización, lo que sólo se presenta en el denominado “arrendamiento financiero” contemplado en el numeral 2º del artículo 127 ibídem.

Así las cosas, la posición doctrinal expuesta en los conceptos demandados, de considerar incompatible el “arrendamiento operativo” con la deducción especial del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos (art. 158-3 Est. Trib.) es legal, razón por la cual se denegarán las súplicas de la demanda”.

---

<sup>8</sup> Los ajustes integrales por inflación fueron eliminados en la última reforma tributaria al derogarse los artículos 329 a 353 del Estatuto Tributario, por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

<sup>9</sup> En este sentido ver sentencia de septiembre 25 de 2006, exps. 15045 y 15278, M.P. Dra. Ligia López Díaz.