



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 170012331000-2012-00118-01 [20362]

Actor: RIDUCO S.A.

Demandado: UAE – DIAN

REFERENCIA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 2008. CORRESPONDENCIA ENTRE LOS HECHOS DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, POSIBILIDAD DE INCLUIR NUEVOS Y MEJORES ARGUMENTOS EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL. LA DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA EN LOS CONTRATOS DE LEASING. OPCIÓN IRREVOCABLE DE COMPRA Y OPORTUNIDAD DE SOLICITUD EN EL AÑO EN EL QUE SE HIZO LA INVERSIÓN –INICIO DEL CONTRATO Y REGISTRO DEL ACTIVO-

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del veinte (20) de junio de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: NIÉGUENSE (sic) las pretensiones de la demanda en el presente proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho instaurado por RIDUCO S.A. en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO: Sin costas por lo brevemente expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: (sic) En firme la sentencia, archívese el expediente previa anotación en el programa informático "Justicia Siglo XXI". Desde ahora se ordena la expedición de las copias que soliciten las partes, conforme a lo previsto en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil. La Secretaría liquidará los gastos del proceso, si quedaren remanentes efectúese su devolución.

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

De lo manifestado por las partes y lo probado en el expediente, se extraen los siguientes hechos relevantes:

El 24 de abril de 2009, RIDUCO S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2008, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.044.418.000, que fue solicitado en devolución el 29 de julio de 2009.

El 7 de abril de 2010, la UAE - DIAN profirió el Requerimiento Especial Nro. 102382010000010, en el que propuso modificar la declaración privada en el sentido de reducir el saldo a favor de \$1.044.418.000 a \$789.156.000, como consecuencia del rechazo de la deducción por la suma de \$773.523.379 de los \$2.461.373.000 que la actora llevó en su declaración de renta como deducción por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero.

El 6 de julio de 2010, el representante legal de la sociedad le dio respuesta al citado requerimiento especial.

El 29 de septiembre de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412010000068, por la que modificó la declaración de renta del año gravable 2008, en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución Nro. 900187 del 12 de octubre de 2011, confirmándolo.

1.2 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte de demandante solicitó:

a. *Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412010000068 de septiembre 29 de 2010, mediante la cual se determinó un mayor impuesto de renta por el año 2008 a cargo de RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5.*

b. *Se declare la nulidad de la Resolución 900187 de octubre 12 de 2011 por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412010000068.*

c. *Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, se restablezca en su derecho a RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5, declarando que no está obligado a pagar el mayor impuesto de renta determinado en los actos demandados.*

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 84 del Código Contencioso Administrativo [CCA], 264 de la Ley 223 de 1995 y, 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1.3.1 Violación de los artículos 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004

En la declaración de renta del año 2008 la sociedad solicitó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero, porque corresponde al año en el que se realizó la inversión, se dio inicio al contrato de leasing, se registró el costo de la adquisición y se dispuso de la base gravable para su cálculo.

La DIAN rechazó la deducción porque razonó que se debió solicitar en el año de suscripción del contrato de leasing, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, que es una norma de carácter opcional, a diferencia del artículo 3 del mismo decreto, que fundamenta la actuación de la sociedad y que armoniza con el artículo 127-1 del ET.

1.3.2 Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

La actuación de la sociedad se ajustó a lo previsto en los artículos 158-3 del ET y 3 del Decreto 1766 de 2004, pero, adicionalmente, tuvo en cuenta lo señalado por la DIAN en los conceptos Nos. 55704 del 25 de agosto de 2004, 077779 del 11 de noviembre de 2004, 090093 del 17 de noviembre de 2011 y en el Acta del Comité de Dirección de la DIAN Nro. 3 del 4 de abril 2005.

Por esta razón, al negar la deducción, la Administración desconoció su propia doctrina y violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

1.3.3 Violación del artículo 711 del ET

La liquidación oficial de revisión es nula porque no se ajustó a los hechos planteados en el requerimiento especial, en la medida en que se introdujo un hecho nuevo.

En el requerimiento especial la DIAN adujo como causal de rechazo de la deducción, el hecho de que la sociedad no la hubiera solicitado en el año de la firma

del contrato de leasing, pero, en la liquidación oficial de revisión se incluyó una nueva causal de rechazo consistente en que en los contratos de leasing no se estipuló el ejercicio de la opción irrevocable de compra.

1.3.4 En los contratos de leasing las partes acordaron la opción irrevocable de compra

En la cláusula décimo sexta de cada uno de los contratos de leasing las partes acordaron la opción irrevocable de compra, por lo que sostener lo contrario para justificar la decisión de la Administración contradice los principios de buena fe y de confianza legítima y conduce a la nulidad de los actos administrativos demandados.

1.4 La contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

1.4.1 Violación de los artículos 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004

En relación con la oportunidad para solicitar la deducción de que trata el artículo 1 del Decreto 1766 de 2004, el artículo 4 del mismo ordenamiento establece que se debe solicitar en el periodo en el que se suscribió el contrato del activo real productivo.

En esa medida, si el contrato de leasing por el que se adquirieron los activos fijos productivos se suscribió en el año 2007, como en este caso, en ese año se debió solicitar la deducción del 30% y no en el periodo de contabilización del contrato, como erróneamente lo hizo la actora.

La anterior interpretación es coherente con lo señalado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencias del 5 de julio de 2007, radicado Nro. 15400, C.P. Ligia López Díaz¹ y por la DIAN en el Concepto Nro. 055704 del 25 de agosto de 2004.

El desconocimiento del monto de los cánones no justifica la actuación de la demandante, porque conforme con el tratamiento contable y tributario establecido en el artículo 127-1 del ET, estos van siendo registrados en el pasivo del contribuyente, disminuyéndolo.

La expresión “*podrá*” del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 se refiere a que el contribuyente puede solicitar la deducción o abstenerse de hacerlo y no, como lo entiende la actora, que se pueda solicitar la deducción en un periodo diferente al de la suscripción del contrato.

Adicionalmente, para que proceda la deducción en discusión, es necesario que desde el momento en el que se suscribe el contrato se pacte la opción irrevocable de compra, requisito que no se cumplió en este caso.

¹ Sentencia en la que reiteró lo expuesto en las sentencias del 23 de marzo de 2006, radicado Nro. 15086, C.P. Ligia López Díaz, del 26 de abril de 2007, radicado Nro. 15153, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y del 24 de mayo de 2007, radicado Nro. 14898, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

1.4.2 Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

No es cierto que el proceder de la actora se ajustó a los Conceptos de la DIAN Nros. 55704 del 25 de agosto de 2004, 77779 del 11 de noviembre de 2004 y 90093 del 17 noviembre de 2011 y al Acta del Comité de Dirección de la DIAN del 4 de abril de 2005, porque de la lectura de estos pronunciamientos no se desprende que la oportunidad para solicitar la deducción sea distinta a la contemplada en el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 o que no se deba cumplir con el requisito de que en los contratos se pacte la opción irrevocable de compra.

1.4.3 Violación del artículo 711 del ET

Desde la expedición del requerimiento especial se planteó la necesidad de que en los contratos de leasing se pactara la opción irrevocable de compra. Así se desprende de la transcripción que en ese acto se hizo del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 y del Concepto de la DIAN Nro. 058088 del 17 de julio de 2009.

1.5 La sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

No se violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 porque en los Conceptos de la DIAN Nros. 55704 del 25 de agosto de 2004 y 003958 del 27 de enero de 2005, esa

entidad expuso que la deducción procede siempre que se solicite en el periodo gravable en el que se suscribió el contrato de leasing.

Tampoco se configuró la violación del artículo 711 del ET porque en el requerimiento especial la Administración sostuvo que el contribuyente no cumplió con lo previsto en el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, que consagra tanto la oportunidad para solicitar la deducción como los demás requisitos establecidos en la norma, entre otros, el deber de pactar la compra irrevocable, aspecto respecto del cual, la actora tuvo oportunidad de referirse con ocasión del recurso de reconsideración.

En el caso concreto resulta aplicable el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, por tratarse de la norma especial que regula la adquisición de activos fijos reales productivos a través de la modalidad de contrato de leasing.

La norma en cita señala que el contrato se debe pactar con opción irrevocable de compra y que la deducción se debe solicitar el año en el que se suscribió el contrato.

Al analizar este último requisito se constató que la deducción se solicitó en el año 2008 cuando los contratos de leasing fueron suscritos en el año 2007, por lo que se le avaló la actuación de la Administración.

Finalmente, no se condenó en costas por no encontrarse evidencia de que alguna de las partes haya incurrido en temeridad o maniobra dilatoria alguna del proceso [art. 171 CCA].

1.6 El recurso de apelación

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, por las razones que se exponen a continuación:

El Tribunal desconoció que aunque el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 es una norma de carácter general, su mandato es imperativo, a diferencia del artículo 4 del mismo decreto que corresponde a una norma de carácter opcional, por lo que la sociedad decidió acogerse a la primera.

Adicional a lo anterior, se advierte que el artículo 158-3 del ET se refiere a las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos y, la inversión solamente se realiza cuando ha sido debidamente registrada en la contabilidad, en la forma exigida en la ley, es decir, conforme con lo previsto en el literal a) del numeral 2 del artículo 127-1 del ET, es decir, en la fecha de iniciación del contrato de leasing.

En lo que tiene que ver con la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 puso de presente que el Tribunal tuvo en cuenta dos conceptos en los que la DIAN cambió el verbo “*PODRÁ*” que consta en el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 por el verbo “*DEBERÁ*”, con significado diametralmente opuesto.

En el caso concreto, al desconocerse el valor del bien y ante la imposibilidad de optar por solicitar la deducción en el año de suscripción del contrato, se atendió lo previsto en el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 en armonía con el artículo 127-1 del ET, por lo que se solicitó la suscripción del contrato en el año de iniciación, cuando el activo ha ingresado para efectos contables y tributarios al patrimonio del contribuyente y se ha configurado la inversión activa. Actuación que se ajustó a lo

expuesto por la DIAN en los conceptos citados en la demanda y reiterados en este escrito.

Por último, en la sentencia apelada se aceptó que en la liquidación oficial de revisión la DIAN invocó un hecho nuevo no planteado en el requerimiento especial, pero, consideró que esta circunstancia resultaba irrelevante porque con ocasión del recurso de reconsideración la sociedad se pronunció sobre la causal de rechazo relacionada con que en los contratos de leasing no se pactó una opción de compra irrevocable, desconociendo que la causal de nulidad no se subsanó.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **parte demandada** solicitó que se tuvieran en cuenta los planteamientos propuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión presentados en primera instancia.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si procede la deducción de \$773.523.000 por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero, correspondiente a los contratos suscritos por la sociedad contribuyente en el año 2007.

Para el efecto, se debe analizar: (i) si existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión demandada en este proceso, (ii) si en los contratos se pactó la opción irrevocable de compra y (iii) si la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing financiero se debió solicitar en la declaración de renta del periodo en el que se suscribieron los contratos o en el año en el que se iniciaron y contabilizaron.

2. Correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Garantía del derecho de defensa y de contradicción

2.1 Uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, habida consideración de que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

Una vez la Administración ha emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación de la liquidación privada, manifestación precisamente del derecho fundamental al debido proceso.

2.2 La Sala ha precisado² que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” o “glosas”, de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia.

2.3 También se ha reconocido la posibilidad de que la liquidación oficial de revisión incluya nuevos o mejores argumentos para mantener la glosa propuesta en el requerimiento especial³.

2.4 En el caso *sub examine* se observa que en el Requerimiento Especial Nro. 102382010000010 del 7 de abril de 2010, la DIAN transcribió el contenido del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, resaltó los apartes que se refieren a la necesidad de que en todos los casos se ejerza la opción irrevocable de compra y que la deducción se solicite en el periodo en el que se suscribió el contrato⁴, para finalmente concluir que el contribuyente “*suscribió o firmó los siguientes contratos en el año gravable 2007, siendo este el año gravable la oportunidad de solicitar el referido beneficio, y no el año gravable 2008 como lo hizo la sociedad*”⁵, motivo por el cual, decidió rechazar la suma de \$773.523.379 “*por no cumplir con las normas fiscales vigentes, en especial el de la oportunidad establecido en el artículo 4 del*

² Cfr. las sentencias del 10 de marzo de 2011, radicado Nro. 17075, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 16 de octubre de 2014, radicado Nro. 18882, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 10 de diciembre de 2015, radicado Nro. 19878, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 1º de junio de 2016, radicado Nro. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Cfr. la sentencia del 2 de febrero de 2012, radicado Nro. 16760, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las sentencias del 28 de noviembre de 2013, radicado Nro. 18762, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 1º de junio de 2016, radicado Nro. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴ Cfr. el folio 81 del c.p.

⁵ Cfr. el folio 89 del c.p.

decreto reglamentario 1766 de 2004⁶.

2.5 Por su parte, en la liquidación oficial de revisión la Administración expuso que la sociedad *“solicitó deducciones no procedentes fiscalmente, por concepto de inversión en activos fijos reales productivos por valor de \$753.523.000, toda vez que en ninguna de las cláusulas de los contratos de leasing N° 180049872, 180050968, 21980 y 21981, se estipula que la sociedad hace uso de la opción irrevocable de compra, y adicionalmente dichos contratos fueron suscritos en el año 2007”*⁷ (subraya la Sala).

2.6 Analizado el contenido de dichos actos administrativos se evidencia que la DIAN se refirió a ambos requisitos, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación, pues no otra puede ser la subraya de ambos en aquél y la mención explícita en este, conforme al artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, norma que fundamentó la actuación de la DIAN desde el comienzo.

2.7 Además, la liquidación oficial de revisión, al tratarse de un acto definitivo, impone que la Administración decida todas las cuestiones planteadas en el curso de la actuación, teniendo en cuenta las pruebas debidamente aportadas⁸.

2.8 Por lo anterior, se concluye que la liquidación oficial de revisión demandada guarda correspondencia con los hechos planteados en el requerimiento especial – improcedencia de la deducción especial en el impuesto sobre la renta por inversión en activos fijos reales productivos, por no haberse pactado la opción irrevocable de compra y denunciado en el año de suscripción del contrato de leasing-, conforme lo dispone el artículo 711 del ET, lo que permitió el ejercicio del derecho de defensa y de contradicción de la sociedad actora.

⁶ Cfr. el folio 92 del c.p.

⁷ Cfr. el folio 104 del c.p.

⁸ *“Artículo 35. ADOPCIÓN DE DECISIONES. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares”.*

2.9 En conclusión, tiene razón el Tribunal.

3. La deducción especial en el impuesto sobre la renta por inversión en activos fijos reales productivos. Requisitos para su procedencia en los contratos de leasing: opción irrevocable de compra y oportunidad de la deducción

3.1 El artículo 158-3 del ET establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta –personas naturales o jurídicas-, podrán deducir el valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004.

El porcentaje de la deducción era del 30% para los años gravables de 2004 a 2006 y del 40% a partir del 1 de enero de 2007⁹. Con la Ley 1430 de 2010 se prohibió hacer uso de esta deducción a partir del año gravable 2011¹⁰.

3.2 El artículo 158-3 del ET fue reglamentado por el Decreto 1766 del 2004, norma que puntualizó que los activos fijos reales productivos son *“los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”* [art. 2] y respecto a la oportunidad determinó que se *“deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien”* [art. 3].

⁹ Cfr. el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.

¹⁰ Cfr. el artículo 1 de la Ley 1430 de 2010.

Además, previó que cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, como es el caso que ocupa la atención de la Sala, “*en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato [...] [art. 4].*”

3.3 Entonces, cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, es indispensable: (i) ejercer la opción irrevocable de compra y (ii) solicitar de manera oportuna la deducción; requisitos que para la Administración no se cumplieron el caso *sub examine*, por lo que es del caso analizarlos a continuación.

3.4 **La opción irrevocable de compra**

3.4.1 Contrario a lo expuesto por la DIAN, está probado en el expediente que en los contratos de leasing suscritos en el año 2007, las partes intervinientes acordaron la opción irrevocable de compra.

3.4.2 En efecto, en los contratos de “**LEASING FINANCIERO DE IMPORTACIÓN**” Nros. 180049872 y 180050968, suscritos el 16 de octubre y el 7 de diciembre del año 2007, respectivamente, RIDUCO S.A. y Leasing de Occidente S.A. Compañía de Financiamiento Comercial, en la parte I del contrato, que contiene las “**CONDICIONES GENERALES**”, acordaron la “**OPCIÓN DE ADQUISICIÓN**”, fijando para el efecto la fecha de pago de la

opción de compra y el valor correspondiente¹¹.

A su vez, en la parte II de cada uno de los contratos, que se ocupa de las “**DECLARACIONES Y CLAUSULADO GENERAL**”, las partes pactaron lo siguiente:

DÉCIMO SEXTA: *Para los fines legales pertinentes, se entiende que la opción de adquisición prevista en el presente contrato ha sido pactada en forma irrevocable, de tal forma que si **EL LOCATARIO** cumple debidamente con la totalidad de sus obligaciones y decide ejercer dicha operación **LEASING** está obligado a permitirle adquirir el derecho de dominio sobre el (los) bien (es) [...]*¹².

Por otra parte, en los contratos de “**LEASING DE IMPORTACIÓN**” Nros. 21980 y 21981, suscritos el 18 de septiembre de 2007, la sociedad demandante y Leasing Corficolombiana S.A. Compañía de Financiamiento Comercial, en la sección primera del contrato pactaron lo siguiente: “**VALOR DE LA OPCIÓN DE ADQUISICIÓN A LA TERMINACIÓN DEL CONTRATO:** *El UNO PUNTO CERO CERO (1.0000%) Por (sic) ciento del valor del bien una vez nacionalizado. Con sujeción a la Cláusula Décima Séptima del presente contrato, para propósitos tributarios, las partes se comprometen a una opción irrevocable de compra*”¹³ [se subraya].

La cláusula décimo séptima a la que se refiere el anterior aparte, está señalada en la sección segunda de cada uno de los contratos, que corresponde al clausulado general y, aunque allí se precisa que la opción de adquisición es revocable¹⁴, lo cierto es que desde el momento de la

¹¹ Cfr. el numeral 6.0 del clausulado en cada uno de los contratos, visible en los folios 34 anverso y 42 anverso del c.p.

¹² Cfr. los folios 38 y 48 del c.p.

¹³ Cfr. los folios 53 anverso y 60 anverso del c.p.

¹⁴ “**DÉCIMA SÉPTIMA: OPCIÓN DE ADQUISICIÓN REVOCABLE.** *Vencido el término de duración*

suscripción de los contratos, en la sección primera, las partes se comprometieron a la opción irrevocable de compra y fijaron el precio a pagar al término del contrato.

3.4.3 Por lo anterior, la Sala concluye que la sociedad actora cumplió con este primer requisito, por lo que resta verificar si se atendió el de la oportunidad.

3.5 Oportunidad de la deducción

3.5.1 La *litis* se centra en establecer si la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing financiero se debía solicitar en la declaración de renta del año gravable en el que se suscribieron los contratos [2007], como lo sostiene la DIAN, o en año en el que se dio inicio al contrato y se efectuó la inversión [2008], como lo hizo la sociedad contribuyente.

3.5.2 En un asunto similar al planteado en esta oportunidad, entre las mismas partes¹⁵, la Sala reiteró la posición, según la cual, a los contratos de leasing financiero debe darse el tratamiento tributario y contable del literal a) del numeral 2

del presente contrato y siempre que EL (LOS) LOCATARIO (S) haya (n) cumplido con todas las estipulaciones contenidas en el mismo, EL (LOS) LOCATARIO (S), podrá (n) ejercer una de las siguientes opciones:

- a) Devolver el (los) bien (es)*
- b) Prorrogar el contrato, revisando su término de duración y los valores pactados, sin que tal prórroga constituya renovación.*
- c) Celebrar un nuevo contrato de leasing.*
- d) Adquirir en propiedad el (los) bien (es) por el valor estipulado en la sección primera del presente contrato”*

[...]” Cfr. los folios 57 y 64 del c.p.

¹⁵ Cfr. la sentencia del 4 de noviembre de 2015, radicado Nro. 170012331000-2012-00149-01 [21151], demandante: RIDUCO S.A, demandada: UAE – DIAN, asunto: impuesto sobre la renta del año gravable 2007, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

del artículo 127-1 del ET, tratamiento que es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 *ibídem*¹⁶ que se refiere al leasing financiero, “*lo que implica que desde el inicio del contrato de leasing el bien hace parte del patrimonio del patrimonio (sic) del arrendatario para fines contables y tributario, pues, de lo contrario, no sería una inversión sino un gasto*”¹⁷ [negrilla original]. Por lo tanto, solo es posible la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos si los bienes se registran como un activo del contribuyente.

Además, aclaró que el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 constituye la regla general sobre la oportunidad en que debe solicitarse la deducción especial del artículo 158-3 del ET, regla que cubre a los bienes que se adquieren de manera directa como a los que se adquieren bajo la modalidad de leasing financiero.

Pero, cuando la inversión se hace mediante leasing financiero, el artículo 4 del decreto en cita establece, además, la opción o posibilidad de que el contribuyente (locatario) solicite la deducción especial en la declaración de renta del periodo en el que suscribió o firmó el contrato, porque la expresión “*podrá*” del citado artículo implica el ejercicio de una opción o facultad, es decir, que el contribuyente puede o no hacer uso de esta en el periodo gravable en el cual suscribió el contrato de leasing¹⁸.

Por lo expuesto, la Sala concluyó que:

“[...] el locatario en un contrato de leasing financiero puede pedir la deducción especial del artículo 158-1 del Estatuto Tributario en el periodo

¹⁶ Cfr. la sentencia del 5 de julio de 2007, radicado Nro. 15400, C.P. Ligia López Díaz.

¹⁷ *Ibídem* Note 15.

¹⁸ En la sentencia en cita se aclaró que si el sentido de la norma fuera el dado por la DIAN, esto es, que dicha expresión se refiere a la opción de solicitar o no la deducción, también tendría la expresión “*podrá*”. Sin embargo, artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 dispone que la deducción “*deberá*” solicitarse en el año gravable en que se realiza la inversión.

gravable en el que hace la inversión (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio) o en el año gravable en el que suscribe el contrato.

Ello, por cuanto no necesariamente la suscripción del contrato de leasing financiero coincide con la iniciación de este, pues, por lo general, se pacta como fecha de inicio del contrato la del inicio del plazo para el pago del canon. Y, se reitera, es la fecha de inicio la que determina los efectos tributarios y contables del contrato de leasing financiero, por cuanto es a partir de ese momento que la ley tributaria (artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T), permite que los activos se incorporen al patrimonio del locatario, sin ser dueño, debido a que le da el tratamiento de inversión. [Se subraya].

3.5.3 Es decir, de acuerdo con el literal a) del numeral 2 del artículo 127-1 del ET¹⁹, es al inicio de los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra cuando los bienes se deben registrar en el patrimonio del contribuyente; por lo tanto, se entiende que en ese año se realizó la inversión.

3.5.4 Conforme con lo anterior y partiendo del hecho de que en este asunto no se discute que los contratos suscritos por la sociedad demandante hayan sido bajo la modalidad de leasing financiero y que a pesar de que fueron suscritos en el año 2007, fue en el año siguiente cuando se iniciaron y contabilizaron, tiene razón la parte demandante, porque como se indicó con anterioridad, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, esta podía pedir la deducción especial en el año 2008, por corresponder al periodo en el que se hizo la inversión

¹⁹ “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”.

[cuando se dio inicio al contrato y se registró el activo en su patrimonio]²⁰.

3.5.5 En conclusión, no procedía la modificación oficial de la declaración de renta presentada por la sociedad RIDUCO S.A. por el año gravable 2008, por lo que se impone revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

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

FALLA

Primero: REVÓCASE la sentencia del veinte (20) de junio de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas. En su lugar:

Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412010000068 del 29 de septiembre de 2010 y de la Resolución Nro. 900187 del 12 de octubre de 2011, mediante las cuales la UAE – DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por RIDUCO S.A. por la vigencia fiscal de 2008.

Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada.

²⁰ En el certificado del revisor fiscal aportado en el folio 32 del c.p, consta que los contratos de leasing Nros. 180049872 y 180050968 suscritos con Leasing de Occidente iniciaron el 14 de marzo de 2008 y se contabilizaron el 1º de abril de ese mismo año, con número de comprobante del asiento contable 400000053. En tanto que los contratos de leasing Nros. 21980 y 21981 suscritos con Leasing Corficolombiana S.A. iniciaron el 22 de febrero de 2008 y se contabilizaron el 14 de marzo siguiente, con número de comprobante contable 300000066.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los fines del memorial poder conferido, visible en el folio 280 de este cuaderno.

Tercero: CONFÍRMASE en lo demás.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

