

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Descuento especial del IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial. Desde la inexecuibilidad del artículo 8 de la Ley 818 de 2003 (27 de abril de 2004) procedía descontar del impuesto sobre las ventas el IVA pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial a través de leasing, sin perjuicio del tipo de leasing pactado ni de la modalidad de importación, porque el artículo 485-2 ET no condiciona el beneficio

[...] la Sala Advierte que el texto del artículo 485-2 del Estatuto Tributario no contiene limitación alguna en cuanto a la forma de adquisición de la maquinaria para efectos de tener derecho al descuento del IVA pagado, pues solo estableció que éste procedía por la adquisición o importación de maquinaria industrial. Así, el factor a tener en cuenta para la procedencia del beneficio del descuento del IVA es la adquisición de maquinaria, independientemente de que ésta se encuentre en el exterior y de la modalidad de importación que se requiera para introducirla en el territorio nacional. En ese contexto, la inexecuibilidad del artículo 8 de la Ley 818 de 2003 no afectó el tratamiento que la sociedad actora aplicó al IVA pagado en la adquisición de maquinaria industrial, por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre de 2005, pues, para esa época (septiembre - octubre), la norma que se encontraba vigente era el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, disposición que no contenía condicionamiento alguno para descontarlo. Por lo tanto, la única razón esgrimida por la DIAN en los actos administrativos demandados carece de sustento legal, en la medida en que el descuento del IVA pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial procedía sin que para el efecto interesaran, ni el sistema de leasing utilizado, ni la modalidad de importación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 485-2 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 40

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Consorcio Minero Unido S.A. importó maquinaria industrial mediante contratos de leasing financiero que suscribió con compañías extranjeras. En la declaración del IVA del 5° bimestre de 2005, esa firma descontó el IVA que pagó en la adquisición de la maquinaria. La DIAN modificó la referida declaración para negar el descuento, con el argumento de que no procedía para los contratos de leasing operativo. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló dichos actos, al concluir que para la procedencia del descuento el artículo 485-2 del E.T., aplicable al caso, no condicionó la forma de adquisición de la maquinaria, de modo que, para tener derecho al beneficio, la DIAN no podía exigir que la importación se efectuara bajo una modalidad específica de adquisición o importación. Así, señaló que la inexecuibilidad del art. 8 de la Ley 818 de 2003, que operó a partir del 27 de abril de 2004, norma que permitía el descuento siempre que en el contrato de leasing financiero se pactara la opción de adquisición irrevocable a favor del locatario, no afectó el tratamiento tributario que la demandante le aplicó al IVA, dado que la norma que se encontraba vigente era el artículo 485-2 del E.T., que no contenía condicionamiento alguno para descontarlo.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - IVA descontable por la adquisición o importación de maquinaria industrial. A partir del 27 de abril de 2004, que se declaró inexecutable el artículo 8 de la Ley 818 de 2003, procedía descontar del impuesto sobre las ventas el IVA pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial por el sistema de leasing, sin perjuicio del tipo de

leasing pactado, porque el artículo 485-2 del E.T no condiciona el beneficio / EFECTOS DE SENTENCIA DE CONSTITUCIONALIDAD - Son hacia el futuro, salvo que la Corte Constitucional resuelva lo contrario, y sólo se producen cuando el proceso termina, esto es, cuando el fallo está ejecutoriado

Para efectos del impuesto sobre las ventas, el artículo 40 de la Ley 788 de 2002 estableció [...] La norma en cita estableció un beneficio, consistente en la posibilidad de descontar, en la declaración del impuesto sobre las ventas, el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial, dentro de los tres años siguientes al bimestre en que la maquinaria se había importado o adquirido, en la siguiente forma: el 50% en el primer año, el 25% en el segundo y el 25% restante en el tercer año. Asimismo, el artículo dispuso que el impuesto tomado como descontable no podía superar el impuesto a cargo del respectivo bimestre, y que si el adquirente o importador de la maquinaria industrial era un productor de bienes exentos del IVA, o exportador, el impuesto sobre las ventas pagado podía tratarse como descontable en la declaración, de conformidad con el artículo 496 del Estatuto Tributario. La anterior disposición fue adicionada por el artículo 8 de la Ley 818 de 2003, que estableció: *“En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), el locatario tendrá derecho a solicitar el descuento previsto en este artículo siempre y cuando en el respectivo contrato exista una opción de adquisición irrevocable pactada a su favor”*. De conformidad con el precepto transcrito, el legislador autorizó a quienes adquirían los bienes por el sistema de leasing financiero, para solicitar el IVA pagado en la adquisición o importación, siempre que en el respectivo contrato existiera la opción irrevocable de compra, pactada a favor del locatario. El artículo 8 de la Ley 818 de 2003 fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-370 del 27 de abril de 2004 [...] El artículo 45 de la Ley 270 de 1996, Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, en el único aparte declarado executable por la Corte Constitucional en la sentencia C-037 de 1996, precisó que “[L]as sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”. En la sentencia C-113 de 1993, la misma Corporación precisó que “(...) los efectos de un fallo, en general, y en particular de los de la Corte Constitucional en asuntos de constitucionalidad, se producen sólo cuando se ha terminado el proceso, es decir cuando se han cumplido todos los actos procesales. En otras palabras, cuando la providencia está ejecutoriada.” Significa lo anterior que el artículo 8 de la Ley 818 de 2003 estuvo vigente hasta el 27 de abril de 2004, día en que fue declarado inexecutable. Por tanto, el beneficio citado podía solicitarse hasta el 27 de abril de 2004. A partir de este momento podía tratarse como impuesto descontable, en las condiciones establecidas en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 40 de la Ley 788 de 2002, es decir, sin condicionamiento alguno.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 485-2 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 40

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - IVA descontable por la adquisición o importación de maquinaria industrial. Requisitos

[...] el artículo 485-2 del Estatuto Tributario exige, para la procedencia del descuento, el cumplimiento de los siguientes requisitos: - Que el descuento se utilice durante los años 2003, 2004 y 2005. - Que los beneficiarios sean responsables del régimen común. - Que se haya pagado el IVA. - Que la adquisición o importación corresponda a maquinaria industrial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 485-2 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 40

CONTRATO DE LEASING - Noción. Modalidades / LEASING FINANCIERO - Noción. Características. Tratamiento contable y tributario / LEASING OPERATIVO - Características. Tratamiento contable y tributario

El contrato de leasing es una operación financiera que consiste en el alquiler de los bienes necesarios, con la opción de comprarlos al final del contrato de arrendamiento. Para efectos contables y tributarios, existen dos modalidades de contrato: i) el leasing financiero y ii) el leasing operativo. El leasing financiero es un mecanismo de financiación para la adquisición de bienes, en el que se pacta la opción irrevocable de compra al finalizar el pago de los cánones convenidos. El arrendatario registra el bien objeto del contrato como un activo susceptible de ser depreciado o amortizado, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad. Como el bien debe ser contabilizado como un activo dentro de su patrimonio, el locatario puede deducir de la renta los valores que correspondan por la amortización y depreciación del mismo, al igual que la parte correspondiente al costo financiero de los cánones de arrendamiento. Para efectos contables y tributarios, en lo relacionado con la deducción de los cánones de arrendamiento en el impuesto sobre la renta y complementarios, los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra se rigen por las reglas establecidas en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, en las que se especifican los plazos de los contratos y la naturaleza de los bienes. En el leasing operativo, la compañía arrendadora conserva el derecho de dominio hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra, por lo que el bien no se refleja dentro del patrimonio del arrendatario como un activo depreciable o amortizable, y no puede ser considerado como un activo fijo real productivo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 127-1 / DECRETO 913 DE 1993 - ARTICULO 2

NOTA DE RELATORIA: Sobre leasing financiero se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 25 de septiembre de 2006, Exps. Acum. 15045 y 15278, C.P. Ligia López Díaz.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., cinco (5) de febrero de dos mil quince (2015)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00218-01(19158)

Actor: CONSORCIO MINERO UNIDO S.A. C.M.U. S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 18 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que decidió:

"1. Se DECLARA la nulidad de la Resolución No. 300642008000085 de 12 de mayo de 2008 y de la Resolución No. 900160 del 2 de junio de 2009.

2. A título de restablecimiento del derecho, se DECLARA en firme la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas correspondiente al 5º periodo de 2005, con No de formulario 90000031712624, presentada por la Sociedad Consorcio Minero Unido S.A.

3. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor."

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 12 de mayo de 2008, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 300642008000085, mediante la que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2005, presentada por la demandante¹.
- La liquidación oficial de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 900160 del 2 de junio de 2009, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante².

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

¹ Folios 42 a 59 del cuaderno principal.

² Folios 60 a 78 del cuaderno principal.

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Consorcio Minero Unido S.A. C.M.U. S.A. pidió la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 300642008000085 del 12 de mayo de 2008 y de la Resolución 900160 del 2 de junio de 2009, proferidas por la DIAN.

Como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas que presentó por el quinto bimestre del año gravable 2005.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones legales y constitucionales:

- Artículos 84, 338 y 95 [numeral 9] de la Constitución Política;
- Artículos 3, 35 y 84 del Decreto 01 de 1984;
- Artículos 485-2, 496, 647 y 683 del Estatuto Tributario;
- Artículo 6 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004;
- Artículos 27, 28 y 31 del Código Civil;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y,
- Artículo 1 del Decreto 2685 de 1999

2.1.2. Concepto de la violación

- **Violación de los artículos 485-2 y 496 del Estatuto Tributario**

Indicó que el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 8 de la Ley 788 de 2002, permitió a los responsables del régimen común del IVA descontar el IVA pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial, sin importar la modalidad en que se haga la importación.

Dijo que para acceder al beneficio citado, debían reunirse los siguientes requisitos: i) que el importador de la maquinaria industrial sea responsable del régimen común del impuesto; ii) que se pague el IVA correspondiente en la adquisición o importación de la maquinaria y, iii) que el descuento se solicite durante los años 2003, 2004 y 2005.

Aclaró que la sociedad actuó como importadora de maquinaria industrial, tal y como se desprende de los contratos de arrendamiento financiero (leasing) y las declaraciones de importación que la DIAN revisó en la investigación preliminar; que la sociedad pagó la suma de \$4.564.882.000 por concepto de IVA en la importación de la maquinaria, conforme con los contratos referenciados; que el valor que pagó fue contabilizado en el mes de agosto de 2005 y, que tomó el descuento del IVA en la declaración del quinto bimestre de 2005.

Afirmó que como cumplió los requisitos del artículo 485-2 del Estatuto Tributario, tenía derecho a solicitar en la declaración del IVA del quinto bimestre de 2005, el impuesto que pagó en la importación de la maquinaria industrial. Que, en consecuencia, los actos acusados violaron este artículo, al negar el impuesto descontable.

Resaltó que la negativa de la DIAN se sustentó en una interpretación equivocada del artículo 8 de la Ley 818 de 2003, que luego fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional.

Advirtió que el artículo 8 de la Ley 818 de 2003 introdujo una condición para acceder al beneficio del artículo 485-2, consistente en que en el caso de que la adquisición o importación se haga por el sistema de leasing, el contrato debía incluir la opción de adquisición irrevocable pactada a favor del arrendatario o locatario.

Dijo no estar de acuerdo, tampoco, con la interpretación de la DIAN, según la cual, el inciso tercero del artículo 485-2 E.T., introducido por el artículo 8 de la Ley 818 de 2003, amplió el beneficio del descuento del impuesto a los locatarios de leasing, pues antes de la Ley 818 no existía restricción alguna y sólo bastaba que

quien pretendiera el descuento fuera adquirente o importador de maquinaria industrial.

Adujo que aún con la declaratoria de inexequibilidad del artículo 8 de la Ley 818, la importación de la maquinaria por leasing da derecho al descuento, según da cuenta de ello el artículo 6 del Decreto 1766 de 2004, que reglamentó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Para concretar el cargo, dijo que la sociedad tenía derecho a tratar como IVA descontable, en los términos del artículo 496 del Estatuto Tributario, el IVA que pagó en la importación de la maquinaria industrial, así haya sido en desarrollo de unos contratos de leasing internacional. Asimismo, resaltó que ejerció la opción de compra sobre la totalidad de los activos importados bajo la modalidad de leasing.

- **Falsa motivación de los actos demandados**

Para la demandante, la falsa motivación que vicia la Resolución 900160 de 2009 se originó en el hecho de negar la procedencia del beneficio del descuento del IVA pagado en la importación de la maquinaria industrial, con el argumento de que el beneficio no fue consagrado para los contratos de leasing operativo.

Insistió en que para que proceda el descuento es indiferente si se trata de uno u otro tipo de contrato de leasing, pues la ley no hizo diferenciación alguna. Agregó que, en cualquier caso, este argumento no procede, puesto que los contratos que originaron el descuento en el IVA fueron contratos de leasing financiero con opción de compra, y no contratos de leasing operativo, como lo afirmó la DIAN.

- **Violación de los artículos 27, 28 y 31 del Código Civil; 683 del Estatuto Tributario y, 84 de la Constitución Política**

La demandante aseveró que los actos acusados desconocieron el espíritu del artículo 485-2 del Estatuto Tributario, el que, repite, estableció un beneficio tributario a los exportadores que hayan pagado el IVA en la importación de maquinaria industrial.

Dijo que de los antecedentes legislativos del artículo citado, se desprende que la intención del legislador fue la de que se pudiera tomar el descuento del IVA pagado en la importación de maquinaria industrial, sin introducir condición alguna sobre la forma o modalidad de la importación.

Para la parte actora, la interpretación que hizo la DIAN del artículo 485-2 citado es inaceptable, en la medida en que pretendió limitar o restringir la aplicación de una norma excepcional, que consagra un beneficio fiscal a casos no previstos en la misma, incluyendo supuestos de hecho claramente situados fuera de su órbita.

Afirmó que la DIAN violó los artículos 338 de la Constitución Política y 84 del Decreto 01 de 1984, al exigir requisitos adicionales a aquellos establecidos en la ley, sin tener competencia para ello.

- **Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y de la Circular 175 de 2001, expedida por la DIAN**

Advirtió que de acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que desarrolló el principio de confianza legítima, los contribuyentes pueden sustentar sus actuaciones, tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional, en los conceptos que expide la DIAN. Añadió que en la Circular 175 de 2001, la DIAN manifestó que la doctrina oficial contenida en los conceptos es obligatoria para los funcionarios de la entidad.

La demandante anotó que la DIAN violó la Ley 223 de 1995 y la Circular 175 citada, en la medida en que desconoció la doctrina contenida en los conceptos 48966 de 2005, 85085 de 2004, 58565 de 2004 y 47264 de 2007, expedidos por esa misma entidad, en los que, según dijo, se afirmó que el IVA pagado en la importación de maquinaria industrial por el sistema de leasing, podía ser tratado como descuento en la declaración de IVA, o integrarlo al costo del activo para efectos de la deducción especial del impuesto de renta.

- **Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario**

Según la demandante, la DIAN violó el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues le impuso sanción por inexactitud sin que se presentaran los presupuestos para ello.

Advirtió que las modificaciones hechas en la liquidación oficial de revisión demandada se originaron en una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable al caso.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial de la DIAN pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

Dijo que pudo establecer que del IVA que la demandante solicitó como descontable por \$5.871.882.000, \$1.273.631.000 correspondieron a impuestos descontables por compras y servicios gravados, y el restante, \$4.598.251.000, a importaciones.

Advirtió que las importaciones que originaron el IVA descontable correspondieron a contratos de leasing financiero suscritos entre la demandante y las sociedades extranjeras CATERPILLAR FINANCIAL SERVICES CORPORATION y el BANCO DE CRÉDITO HELM FINANCIAL SERVICES (PANAMÁ) S.A., bajo la modalidad de importaciones temporales de maquinaria industrial, y con la sociedad LEASING SURAMERICANA COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL S.A., SULEASING S.A., bajo la modalidad de importación ordinaria.

Anotó que la demandante asumió la calidad de importador sin tener presente que las importaciones temporales de maquinaria industrial se realizaron por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), es decir, en calidad de locatario de la maquinaria industrial, situación que el artículo 485-2 citado excluye.

Resaltó que para la fecha en que la demandante solicitó la aplicación del beneficio que la ley otorgaba a los locatarios que realizaran importaciones de maquinaria, ya

había sido declarado inexecutable por la Corte Constitucional.

Advirtió que el artículo 8 de la Ley 818 de 2003 dispuso que en el caso de adquisición o importación de maquinaria industrial por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing financiero), el locatario tendría derecho a solicitar el descuento previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, siempre y cuando en el contrato existiera la opción de adquisición irrevocable pactada a su favor.

Dijo que el beneficio del artículo 8 duró desde la fecha de promulgación de la ley (8 de julio de 2003) hasta el 27 de abril de 2004, fecha en que fue declarado inexecutable. Anotó que el fallo fue notificado mediante edicto desfijado el 22 de junio de 2004.

Indicó que al ser improcedente la aplicación del beneficio solicitado en la declaración de IVA del cuarto (sic) bimestre de 2005, que fue presentada el 16 de noviembre de 2005, es decir, con posterioridad a la declaratoria de inexecutable del artículo 8 referida, está demostrado que los actos demandados se ajustaron a la ley.

Anotó que el Decreto 1766 de 2004 se refiere a la deducción especial señalada para las personas naturales y jurídicas, contribuyentes del impuesto sobre la renta, en relación con el valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos, que se amplió a la adquisición de dichos activos por medio del sistema de leasing, con opción irrevocable de compra.

En cuanto a la violación de la Circular 175 de 2001, aclaró que el Concepto 48966 de 2005 se refiere al tratamiento que debe darse al beneficio tributario previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, pero para el caso de la nacionalización de maquinaria industrial que fue introducida al país en aplicación del Plan Vallejo, lo que no ocurrió aquí.

Precisó que la doctrina de la entidad ha reiterado el tratamiento diferente que debe darse a los casos en que se solicite el beneficio tributario, dependiendo de la modalidad de importación, bien sea que esta se realice de manera ordinaria, caso en el que sí procede el descuento del IVA, o sea que se realice mediante el

sistema de leasing, evento en el que no procede el descuento, tal como se afirmó en los actos demandados.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que esta era procedente porque la demandante registró impuestos descontables que no reunieron los requisitos para su procedencia. Agregó que tampoco existió la diferencia de criterios alegada, pues las normas que se aplicaron al caso no ofrecieron duda alguna, y, por el contrario, fueron claras en cuanto al tratamiento que debía darse al beneficio en ellas contenido.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

A partir de la sentencia C-370 de 2004, mediante la que la Corte Constitucional declaró la inexecutable del artículo 8 de la Ley 818 de 2003, indicó que si bien esta ley estableció una condición para acceder al beneficio del artículo 485-2 del Estatuto Tributario, en el caso en que se importara maquinaria industrial mediante la modalidad de leasing, lo cierto era que antes de la expedición de dicha ley, y después de la declaratoria de inexecutable, el descuento del IVA no dependía de la modalidad en que se hiciera la operación.

Aclaró que durante los años 2003, 2004 y 2005, los responsables del régimen común tenían derecho a descontar del IVA el impuesto pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial

Sostuvo que en el caso era irrelevante el tipo de leasing que utilizó la demandante para efectuar la importación de la maquinaria industrial, pues la ley no limita el descuento del IVA a una modalidad específica de adquisición o importación.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la UAE DIAN apeló la decisión del Tribunal. En concreto, las razones de su desacuerdo fueron las siguientes:

Precisó que el beneficio del descuento que prevé el artículo 485-2 del Estatuto Tributario debía solicitarse en un plazo de tres años contados a partir del bimestre en que se importara o adquiriera la mercancía, así: 50% el primer año, 25% en el segundo y el restante 25% en el tercer año. Agregó que el valor del impuesto descontable en ningún caso podía superar el valor del impuesto a cargo del respectivo bimestre, y que los saldos que no se hubieran podido descontar al finalizar el tercer año debían llevarse como un mayor valor del activo.

Indicó que del análisis de los requisitos de la norma, frente a lo que encontró probado el Tribunal, con el fin de establecer si el impuesto descontable que registró la demandante en la declaración discutida se ajustó a derecho, puede comprobarse que no se determinó si la demandante era o no responsable del régimen común, presupuesto que el Tribunal dio por cumplido. Asimismo, si se trató de un importador y no estableció si la demandante, al momento de solicitar el descuento, ejercía el derecho de dominio sobre la maquinaria industrial sobre la que pagó el IVA en su importación. Tampoco está sustentado que el IVA pagado en la adquisición de la maquinaria se hubiera descontado en las vigencias siguientes y en los porcentajes señalados en la norma.

Para la DIAN, de haberse verificado lo anterior, la decisión del Tribunal habría sido la de negar las pretensiones de la demanda. Sin embargo, por medio de un ejercicio argumentativo, el a quo dio por cumplidos los presupuestos para la procedencia del beneficio, sin prueba alguna.

Aclaró que la propiedad de la maquinaria importada está en cabeza de la demandante, que fue la que realizó la importación o adquisición, y que sólo al final de la negociación, el locatario, en este caso la demandante, adquirió el dominio del bien, y durante la vigencia del contrato sólo figuró como tenedor, lo que

evidencia que sólo al momento de ejercerse la opción de compra, el locatario podía solicitar el descuento tributario, tal como lo previó el artículo 8 de la Ley 818 de 2003.

Indicó que el artículo 8 citado estableció la posibilidad de que quienes no ejercieran la titularidad sobre los bienes importados, pudieran solicitar el descuento del IVA pagado. Este beneficio, agregó, no se aplica para el período en discusión (quinto bimestre de 2005), pues sólo estuvo vigente hasta el 27 de abril de 2004.

Finalmente, resaltó que para la fecha en que la demandante pidió el impuesto descontable pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial, no existía norma alguna que regulara su procedencia. Agregó que se demostró que quienes no ejercían el derecho de dominio sobre los bienes objeto del beneficio tributario, no podían solicitar el impuesto descontable pagado, y mucho menos cuando a la fecha en que se presentó la declaración del IVA no estaba acreditada la titularidad del dominio de la maquinaria, objeto de importación, en cabeza de la demandante, pues todos los contratos celebrados establecieron que dicha titularidad estaba en cabeza de las compañías de financiación o arrendadoras.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en lo dicho en la demanda.

La **UAE DIAN** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público pidió que se confirmara la sentencia apelada.

Advirtió que el único motivo por el que la DIAN desconoció el descuento del IVA que pagó la demandante, fue porque la importación se hizo en la modalidad de leasing, de tal forma que eran improcedentes los cuestionamientos de la entidad sobre la calidad de responsable del régimen común de la demandante, o el cumplimiento de los porcentajes de descuento, y demás razones aducidas en el recurso.

Resaltó que no era necesario que el adquiriente o importador, mediante el sistema de leasing, debiera adquirir la maquinaria con opción de compra, pues tal circunstancia no era un requisito para acceder al descuento del IVA pagado en dicha operación, en los términos del artículo 485-2 del Estatuto Tributario.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, que anuló las resoluciones 300642008000085 del 12 de mayo de 2008 y 900160 del 2 de junio de 2009, expedidas por la DIAN.

En los términos del recurso, la Sala decidirá si la demandante podía solicitar como descontable, en la declaración del IVA del quinto bimestre del 2005, el IVA que pagó por la adquisición o importación de maquinaria industrial, realizada bajo la modalidad de leasing financiero, de conformidad con el artículo 485-2 del Estatuto Tributario.

Al decidir el caso *sub examine*, la Sala adoptará las consideraciones que hizo al resolver un caso similar, en el que se discutió sobre la declaración del IVA que presentó la demandante por el cuarto bimestre de 2005³.

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 6 de septiembre de 2013, expediente 2500023270002009000810-01, número interno 19061, Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Para efectos del impuesto sobre las ventas, el artículo 40 de la Ley 788 de 2002 estableció:

“DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 485-2. Descuento especial del impuesto sobre las ventas. Durante los años 2003, 2004 y 2005, los responsables del régimen común tendrán derecho a descontar del Impuesto sobre las Ventas el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial.

Este descuento se solicitará dentro de los tres (3) años contados a partir del bimestre en que se importe o adquiera la maquinaria. El 50% el primer año, 25% en el segundo y el 25% restante en el tercer año. El valor del impuesto descontable en ningún caso deberá superar el valor del impuesto a cargo del respectivo bimestre. Los saldos que no se hubieran podido descontar al finalizar el tercer año, se llevarán como un mayor valor del activo.

PARÁGRAFO 1°. *En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes excluidos, el IVA pagado podrá ser tratado como descuento en el impuesto sobre la renta, en el año gravable en el cual se haya adquirido o importado la maquinaria.*

PARÁGRAFO 2°. *En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes exentos o por exportadores, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas de conformidad con el artículo 496 de este Estatuto.*

PARÁGRAFO 3°. *En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de empresas que se constituyan a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas dentro de los tres (3) años siguientes al inicio de las actividades gravadas.*

PARÁGRAFO 4°. *En ningún caso el beneficio previsto en este artículo puede ser utilizado en forma concurrente con el que consagra el artículo 258-2 de este Estatuto.”*

La norma en cita estableció un beneficio, consistente en la posibilidad de descontar, en la declaración del impuesto sobre las ventas, el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial, dentro de los tres años siguientes al bimestre en que la maquinaria se había importado o adquirido, en la

siguiente forma: el 50% en el primer año, el 25% en el segundo y el 25% restante en el tercer año.

Asimismo, el artículo dispuso que el impuesto tomado como descontable no podía superar el impuesto a cargo del respectivo bimestre, y que si el adquirente o importador de la maquinaria industrial era un productor de bienes exentos del IVA, o exportador, el impuesto sobre las ventas pagado podía tratarse como descontable en la declaración, de conformidad con el artículo 496 del Estatuto Tributario.

La anterior disposición fue adicionada por el artículo 8 de la Ley 818 de 2003, que estableció:

“En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), el locatario tendrá derecho a solicitar el descuento previsto en este artículo siempre y cuando en el respectivo contrato exista una opción de adquisición irrevocable pactada a su favor”.

De conformidad con el precepto transcrito, el legislador autorizó a quienes adquirirían los bienes por el sistema de leasing financiero, para solicitar el IVA pagado en la adquisición o importación, siempre que en el respectivo contrato existiera la opción irrevocable de compra, pactada a favor del locatario.

El artículo 8 de la Ley 818 de 2003 fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-370 del 27 de abril de 2004, por las siguientes razones:

“(…)

Cabe recordar que de acuerdo con el párrafo del artículo 241 de la Constitución, “Cuando la Corte encuentre vicios de procedimiento subsanables en la formación del acto sujeto a su control, ordenará devolverlo a la autoridad que lo profirió para que, de ser posible, enmiende el defecto observado. Subsano el vicio, procederá a decidir sobre la exequibilidad del acto.” En igual sentido y en desarrollo de la disposición superior citada, el artículo 45º del Decreto 2067 de 1992, dispone que: “Cuando la Corte encuentre vicios de procedimiento subsanables en la formación

del acto sujeto a su control, ordenará devolverlo a la autoridad que lo profirió para que dentro del término que fije la Corte, de ser posible, enmiende el defecto observado. Subsano el vicio o vencido el término, la Corte procederá a decidir sobre la constitucionalidad del acto. Dicho término no podrá ser superior a treinta días contados a partir del momento en que la autoridad está en capacidad de subsanarlo.”

En aplicación de dichos textos y del principio de instrumentalidad de las formas la Corte ha señalado que la sola constatación de que ocurrió una irregularidad en el trámite de una ley, no conlleva inevitablemente que el juez constitucional deba siempre retirarla del ordenamiento sino que es necesario que el juez constitucional examine (i) si ese defecto es de suficiente entidad como para constituir un vicio susceptible de afectar la validez de la ley; (ii) en caso de que la irregularidad represente un vicio, debe la Corte estudiar si existió o no una convalidación del mencionado vicio durante el trámite mismo de la ley; (iii) si el vicio no fue convalidado, debe la Corte analizar si es posible devolver la ley al Congreso y al Presidente para que subsanen el defecto observado; y (iv) si no se presenta ninguna de las anteriores hipótesis, la Corte debe determinar si es posible que ella misma subsane, en su pronunciamiento, el vicio detectado, de conformidad con los lineamientos arriba trazados, y respetando siempre el principio de razonabilidad.

En estas condiciones cabe preguntarse si es posible subsanar los vicios de procedimiento detectados. Empero para la Corte es claro que la posibilidad de proceder a subsanar los vicios de trámite identificados en este caso no existe. En efecto, los vicios que se presentaron son de tal magnitud que equivalen, para el caso de los artículos 5º, 7º y 8º a la ausencia de trámite en el cuarto debate de los artículos respecto de los cuales el vicio de constitucionalidad ha sido detectado. Por su parte, respecto de los artículos 3º, 4º y 5º, como ya se señaló, el vicio encontrado consiste precisamente nada menos que en la elusión del debate en esa misma instancia.

Ahora bien, de manera general, el sistema jurídico sólo admite subsanar vicios que originan la invalidez de las actuaciones reglamentarias sobre la base de la existencia de los mismos actos que van a ser subsanados. En otras palabras, sólo es posible subsanar vicios de trámite sobre la base de un trámite que efectivamente se ha llevado a cabo. Y en el presente caso ello no fue así.

En ese orden de ideas, la Corte procederá a declarar la inexecutable, tanto de los artículos 3º, 4º y 5º, como de los artículos 5º, 7º y 8º de la Ley 818 de 2003, y así se señalará en la parte resolutive de esta sentencia.

(...)”

El artículo 45 de la Ley 270 de 1996, Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, en el único aparte declarado executable por la Corte Constitucional en la sentencia C-037 de 1996, precisó que “[L]as sentencias que profiera la Corte

Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.”

En la sentencia C-113 de 1993, la misma Corporación precisó que “(...) los efectos de un fallo, en general, y en particular de los de la Corte Constitucional en asuntos de constitucionalidad, se producen sólo cuando se ha terminado el proceso, es decir cuando se han cumplido todos los actos procesales. En otras palabras, cuando la providencia está ejecutoriada.”

Significa lo anterior que el artículo 8 de la Ley 818 de 2003 estuvo vigente hasta el 27 de abril de 2004, día en que fue declarado inexecutable. Por tanto, el beneficio citado podía solicitarse hasta el 27 de abril de 2004. A partir de este momento podía tratarse como impuesto descontable, en las condiciones establecidas en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 40 de la Ley 788 de 2002, es decir, sin condicionamiento alguno.

CASO CONCRETO

En el caso *sub examine*, el pago del IVA declarado como impuesto descontable por el Consorcio Minero Unido S.A. se originó por la importación de maquinaria industrial, en virtud de los contratos de leasing financiero que suscribió con las siguientes compañías extranjeras:

- Suleasing Internacional S.A., el 8 de julio de 2005⁴.
- Banco de Crédito Helm Financial Services (Panamá) S.A., el 3 de noviembre de 2004⁵.
- Caterpillar Financial Service Corporation, el 24 de noviembre de 2004⁶.

Según el artículo 116 del Estatuto Aduanero, en el régimen de importación se pueden dar las siguientes modalidades:

⁴ Folios 334 a 351 del cuaderno de antecedentes.

⁵ Folios 198 a 218 del cuaderno de antecedentes.

⁶ Folios 228 a 255 del cuaderno de antecedentes.

- a) *Importación ordinaria;*
- b) *Importación con franquicia;*
- c) *Reimportación por perfeccionamiento pasivo;*
- d) *Reimportación en el mismo estado;*
- e) *Importación en cumplimiento de garantía;*
- f) *Importación temporal para reexportación en el mismo estado;*
- g) *Importación temporal para perfeccionamiento activo:*
 - *Importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital*
 - *Importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación - Exportación;*
 - *Importación temporal para procesamiento industrial;*
- h) *Importación para transformación o ensamble;*
- i) *Importación por tráfico postal y envíos urgentes;*
- j) *Entregas urgentes y,*
- k) *Viajeros.*
- l) *Muestras sin valor comercial⁷.*

Según la modalidad de la importación, la mercancía quedará en libre o en restringida disposición. Salvo la modalidad de viajeros, a las demás modalidades de importación se les aplicarán las disposiciones contempladas para la importación ordinaria, con las excepciones que se señalen para cada modalidad en el presente Título”.

Por su parte, el artículo 485-2 del Estatuto Tributario exige, para la procedencia del descuento, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el descuento se utilice durante los años 2003, 2004 y 2005.

⁷ *Literal adicionado por el artículo 11 del Decreto 2557 de 2007*

- Que los beneficiarios sean responsables del régimen común.
- Que se haya pagado el IVA.
- Que la adquisición o importación corresponda a maquinaria industrial.

De conformidad con lo anterior, la Sala advierte que el legislador no exigió que la importación debía hacerse bajo una modalidad especial de importación, pues, simplemente, señaló que los responsables del régimen común tendrían derecho a descontar del impuesto sobre las ventas, el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial. En consecuencia, la DIAN no podía exigir a la demandante que, para tener derecho al descuento, la importación se realizara bajo la modalidad ordinaria de importación.

El contrato de leasing es una operación financiera que consiste en el alquiler de los bienes necesarios, con la opción de comprarlos al final del contrato de arrendamiento.

Para efectos contables y tributarios, existen dos modalidades de contrato: i) el leasing financiero y ii) el leasing operativo.

El leasing financiero es un mecanismo de financiación para la adquisición de bienes, en el que se pacta la opción irrevocable de compra al finalizar el pago de los cánones convenidos. El arrendatario registra el bien objeto del contrato como un activo susceptible de ser depreciado o amortizado, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad. Como el bien debe ser contabilizado como un activo dentro de su patrimonio, el locatario puede deducir de la renta los valores que correspondan por la amortización y depreciación del mismo, al igual que la parte correspondiente al costo financiero de los cánones de arrendamiento⁸.

Para efectos contables y tributarios, en lo relacionado con la deducción de los cánones de arrendamiento en el impuesto sobre la renta y complementarios, los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra se rigen por

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre de 2006, exp. 15045 y 15278. (Acum.), M. P. Ligia López Díaz.

las reglas establecidas en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario⁹, en las que se especifican los plazos de los contratos y la naturaleza de los bienes.

En el leasing operativo, la compañía arrendadora conserva el derecho de dominio hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra¹⁰, por lo que el bien no se refleja dentro del patrimonio del arrendatario como un activo depreciable o amortizable, y no puede ser considerado como un activo fijo real productivo

Hasta aquí, la Sala Advierte que el texto del artículo 485-2 del Estatuto Tributario no contiene limitación alguna en cuanto a la forma de adquisición de la maquinaria para efectos de tener derecho al descuento del IVA pagado, pues solo estableció que éste procedía por la adquisición o importación de maquinaria industrial.

Así, el factor a tener en cuenta para la procedencia del beneficio del descuento del IVA es la adquisición de maquinaria, independientemente de que ésta se encuentre en el exterior y de la modalidad de importación que se requiera para introducirla en el territorio nacional.

En ese contexto, la inexecutable del artículo 8 de la Ley 818 de 2003 no afectó el tratamiento que la sociedad actora aplicó al IVA pagado en la adquisición de maquinaria industrial, por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre de 2005, pues, para esa época (septiembre – octubre), la norma que se encontraba vigente era el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, disposición que no contenía condicionamiento alguno para descontarlo.

⁹ ARTICULO 127-1. 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: (...) 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.

4. El descuento del impuesto a las ventas de que trata el artículo 258-1, solamente podrá ser tomado por el arrendatario del contrato de leasing. El impuesto a las ventas liquidado al momento de la compra del bien, deberá registrarse por parte del arrendador, como mayor valor del bien dado en leasing, salvo que el impuesto haya sido pagado total o parcialmente por el arrendatario al momento de la celebración del contrato. En éste último evento, el arrendador registrará como activo dado en leasing el valor total del bien, disminuido en la parte del impuesto sobre las ventas que haya sido cancelada por el arrendatario.

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.

¹⁰ Artículo 2° del Decreto 913 de 1993

Por lo tanto, la única razón esgrimida por la DIAN en los actos administrativos demandados carece de sustento legal, en la medida en que el descuento del IVA pagado en la adquisición o importación de maquinaria industrial procedía sin que para el efecto interesaran, ni el sistema de leasing utilizado, ni la modalidad de importación.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación.

Finalmente, la Sala considera que no procede el examen de los demás requisitos para la procedencia del descuento, en razón a que el rechazo de la DIAN obedeció a las razones antes anotadas; no controvertió las calidades de responsable del régimen común, ni de importador o propietario del Consorcio demandante, así como el cumplimiento de los montos del descuento que expone en la apelación.

Por las anteriores razones, la Sala confirmará la sentencia apelada que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

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

Primero: CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Segundo: RECONÓCESE personería a la abogada Carmen Adela Cruz Molina, como apoderada de la UAE DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**