



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., cinco (5) de julio de dos mil siete (2007)

Referencia 11001-03-27-000-2005-00026-00(15400)

Actor OSCAR DAVID GÓMEZ PINEDA

DECRETO GOBIERNO NACIONAL

F A L L O

Decide la Sala en única instancia la demanda de nulidad interpuesta contra algunos apartes del artículo 2° del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004 expedido por el Gobierno Nacional.

LA NORMA DEMANDADA

Se destacan a continuación los apartes acusados del artículo 2° del Decreto 1766 de 2004:

“Artículo 2°—Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales

*productivos, 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.**”*

LA DEMANDA

El ciudadano OSCAR DAVID GÓMEZ PINEDA en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad de los apartes destacados del artículo 2° del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004 expedido por el Gobierno Nacional.

Invocó como normas vulneradas los artículos 1, 13 y 29 de la Constitución Política; 60, 127-1 y 158-3 del Estatuto Tributario.

Según el demandante el reglamento acusado restringió el campo de aplicación y el espíritu del artículo 158-3 del Estatuto Tributario (art. 68 de la Ley 863 de 2003), toda vez que no permite que se aplique el beneficio allí establecido a todos los contratos de leasing. El legislador pretendió incentivar las inversiones en activos fijos reales productivos sin diferenciar si se realizaba con recursos propios, a través de financiación o en leasing con opción irrevocable de compra.

Después de mencionar las características comerciales del contrato de leasing y sus modalidades, el actor señaló que la finalidad del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 fue incentivar la adquisición de activos para aumentar la riqueza y el empleo como parte del crecimiento económico, permitiendo deducir de la renta el 30% del valor total de la inversión.

Sin embargo, el reglamento obliga a que para acceder al beneficio, el bien se amortice o deprecie fiscalmente, desconociendo que el arrendatario no es propietario a pesar de haber realizado la inversión. La norma demandada está exigiendo que el bien se registre como activo para su depreciación o amortización, lo cual riñe con la configuración jurídica del contrato de leasing financiero.

Este requisito no está previsto en la ley. La inversión en activos fijos reales productivos a través de leasing, no se demuestra con la inscripción del bien en la contabilidad, sino con el haber pactado una opción irrevocable de compra, al punto que quien no la ejerza debe restituir el beneficio.

Una interpretación teleológica del artículo 158-3 del Estatuto Tributario permite concluir que todas las operaciones que se realicen bajo el sistema de leasing financiero, sin diferenciar las distintas modalidades del mismo, permiten el beneficio. La ley tributaria y específicamente el artículo 127-1 del E.T. no le otorgan un significado diferente a esta figura, dado que esta norma se refiere específicamente a los contratos

de “*leasing financiero*” y establece su manejo tributario y contable, pero sin modificar su configuración jurídica y sin que pueda aplicarse para efectos distintos de los allí indicados.

El artículo 127-1 no puede interpretarse como si calificara o convirtiera el arrendamiento financiero en operativo, pues en todo caso es procedente hacer uso de la opción de compra. La norma se limitó a adoptar dos posiciones relacionadas con el registro contable de los bienes objeto del contrato: el sistema anglosajón y el continental, pero sin que de allí pueda deducirse que la deducción por inversión en activos fijos se aplica de manera distinta.

La naturaleza de activo fijo no se adquiere únicamente por la forma como se contabiliza el bien, sino por su destinación dentro de las operaciones normales del contribuyente y todos los bienes adquiridos por leasing son propiedad del arrendador, independientemente de la forma como aparezcan en la contabilidad, como lo señala el numeral 5 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

El Decreto acusado rompe la igualdad entre los contribuyentes que adquieren los bienes con recursos propios frente a quienes lo hacen a través del leasing financiero, porque en este último caso, la deducción sólo procederá en algunos casos. Este tratamiento inequitativo no persigue ninguna finalidad constitucionalmente importante que lo justifique.

Adicionalmente se introducen distorsiones al mercado y se restringe la libre competencia dándole una ventaja a las empresas que celebran contratos de mutuo, frente a las que se ocupan del leasing financiero.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Nación representada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público dio respuesta a la demanda presentada solicitando reconocer la legalidad de las disposiciones acusadas, para lo cual presentó los argumentos que se resumen a continuación:

Ni la ley 863 de 2003, ni el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 diferencian entre la adquisición de activos fijos por compraventa y por leasing, como infiere erróneamente el actor. Por el contrario, la expresión “*adquiridos aún bajo la modalidad de leasing financiero*” que utilizan las dos disposiciones implica la transferencia del derecho de dominio. No se modificó ni el contenido ni el espíritu de la Ley.

Si bien el leasing es uno solo, para efectos tributarios se ha hecho una distinción atendiendo al plazo del contrato y a su finalidad, si ésta es financiar la compra de un bien (leasing financiero) o la generación de un canon de arrendamiento en tanto se desarrolle una actividad económica (leasing operativo). De esta forma el artículo 127-1 del Estatuto Tributario prevé la deducción de la totalidad de los cánones cuando la opción de compra se concreta en un periodo igual al de la

vida útil del bien, porque en este caso su finalidad no fue financiar la compra, sino la operación del activo.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario al regular la deducción por inversión en activos fijos, se refiere al leasing con opción irrevocable de compra, de tal manera que esta operación sea equiparable a la compraventa a plazos, lo que implica que el bien sea activado en el patrimonio desde el punto de vista contable y fiscal.

La norma acusada no estableció la obligación de amortizar o depreciar el bien, porque este es un deber correlativo al derecho de dominio del activo fijo. No es posible entonces permitir la deducción del 30% de la inversión a quien no se le reconoce la propiedad, ni registra el bien como uno de sus activos. Por tanto para estos efectos debe atenderse al tratamiento establecido en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario y sólo aquellos contratos sometidos a los dispuesto en el numeral 2 de esta disposición pueden ser considerados como una inversión efectiva que da derecho al beneficio y se excluye aquel leasing que no puede ser considerado como tal.

Es equitativo que sólo aquellos bienes que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta y se deprecian fiscalmente, tengan derecho al tratamiento especial previsto en el artículo 68 de la Ley 863 de 2003. Esta norma pretendió beneficiar a quienes inviertan a través de la adquisición efectiva e irrevocable de activos fijos generadores de renta, que lleve implícito el

desgaste o el uso de los mismos, de tal manera que el beneficio obtenido por el contribuyente, sea correlativo a su contribución a la sociedad mediante el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

No se vulnera el principio de igualdad porque no está en la misma situación quien no adquiere los bienes con opción irrevocable de compra ni asume sus obligaciones.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte actora reiteró los planteamientos de su demanda. También se opuso a lo manifestado por la Nación porque el reglamento se abstuvo de incluir una institución prevista en la Ley como un medio claro para invertir.

El demandante advirtió que la compraventa no constituye un modo de adquirir la propiedad y se refirió a las figuras jurídicas para transferir el dominio de los bienes según el sistema francés y el nacional. La norma tributaria quiso otorgarle el beneficio a dos clases de títulos completamente diferentes: La compraventa y el leasing con opción de compra.

Insistió en que el artículo 127-1 del Estatuto Tributario no puede ser aplicado para efectos distintos del manejo contable y tributario del arrendamiento financiero. El beneficio tributario contenido en el

artículo 68 de la Ley 863 de 2003 se dirigió únicamente al leasing con opción de compra, pero sin que por ello se convierta en arrendamiento operativo, porque independientemente del manejo contable el locatario puede hacer uso de la opción de compra o adquirir la titularidad del bien. Es erróneo que la deducción del valor de la inversión en activos fijos reales productivos sólo opere para el caso en que el bien se registre como activo, pues se dirige a las dos formas de registro contable el sistema anglosajón y el continental.

La entidad demandada reiteró lo expuesto al contestar la demanda, en cuanto que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario exige como condicionante del beneficio tributario, que se trate de inversiones en activos fijos reales productivos, adquiridos, no arrendados (leasing, ni en comodato, salvo que se trate del leasing financiero con opción irrevocable de compra.

Es inexistente el debate planteado por el actor entre la inversión por leasing y por compra, porque ni la ley ni el reglamento han hecho tal distinción. Cosa diferente es que no es posible sustraerse de la regulación existente para los contratos de leasing en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, donde se consideró que el arrendamiento financiero que supere determinado tiempo se considera como arrendamiento operativo, porque en esos casos no tienen vocación de compra del activo, sino de tenencia o arrendamiento durante su vida útil. Es por ello que se permite deducir la totalidad del canon de

arrendamiento causado y el bien no se lleva al activo, lo cual excluye el beneficio del artículo 158-3 ib., dado que un mismo hecho económico no puede generar beneficios concurrentes.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta delegada ante esta Corporación consideró que no puede dársele prosperidad a la acción impetrada, pues atendiendo al trámite legislativo que dio lugar al artículo 68 de la Ley 863 de 2003, se infiere que los acreedores del beneficio allí establecido serían los contribuyentes cuyas inversiones efectivas fuesen realizadas en activos fijos reales productivos.

Para el caso de la adquisición de activos mediante contrato de leasing, sólo accederán al beneficio quienes hayan ejercido la opción de compra, de acuerdo con el artículo 4° del Decreto 1776 de 2004.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los apartes demandados del artículo 2 del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004 expedido por el Gobierno Nacional, que definió los activos fijos reales productivos para efectos de la deducción consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Advierte la Sala que mediante Sentencia del 26 de abril de 2007, dentro del expediente 2004-00100 (15153), se negaron las súplicas de la demanda interpuesta contra la expresión “*y se deprecian o amortizan fiscalmente*” contenida en el artículo 2° del Decreto 1766 de junio 2 de 2004, sin embargo, ello no obsta para examinar las pretensiones del presente proceso, porque como se explica a continuación, no se presenta cosa juzgada.

De conformidad con el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, la providencia que niega la nulidad tiene fuerza de cosa juzgada, siempre y cuando entre el proceso de nulidad que se tramita y el ya juzgado exista identidad de objeto e identidad de causa.

La identidad de objeto exige que la petición en los dos procesos sea la misma, y la identidad de causa implica que los fundamentos jurídicos de la pretensión sean los mismos.

En la Sentencia mencionada se estudió la legalidad únicamente del aparte mencionado, mientras que en este momento los cargos también incluyen la expresión “*para formar parte del patrimonio*” contenida en la misma disposición.

Adicionalmente la solicitud se ampara en cargos diferentes, pues en aquella ocasión se acusaba al reglamento de excluir del beneficio consagrado en el artículo 68 de la Ley 863 de 2003 a los terrenos, por

lo que como se advirtió en la sentencia el análisis se limitó únicamente a ese aspecto. En el presente proceso los cargos se refieren a que la definición de activo fijo real productivo excluye de la deducción algunos contratos de leasing.

Toda vez que no hay identidad de objeto ni de causa no se presenta cosa juzgada, por lo cual la Sala procederá a estudiar los cargos presentados en la demanda.

El ciudadano demandante sostiene que la norma acusada excedió la potestad reglamentaria que tiene el Gobierno Nacional, porque exige que los bienes objeto de inversión se contabilicen como un activo depreciable o amortizable fiscalmente, con lo cual excluye del beneficio a aquellos bienes adquiridos mediante leasing que por otras disposiciones no pueden ser registrados contablemente dentro del patrimonio del contribuyente.

La norma reglamentada es el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 158-3, cuyo texto es el siguiente:

“Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del 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. Esta deducción sólo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los

contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo” (subraya la Sala).

Como ha señalado esta Sección en anteriores oportunidades,¹ el legislador consagró una deducción especial para los contribuyentes del impuesto de renta que decidan invertir en activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Esta medida constituye un incentivo importante para la reactivación del proceso productivo, pues permite que en el año de adquisición del activo se pueda deducir el 30% del valor de la inversión, mientras que en otras circunstancias, su amortización se realiza según el tiempo de vida útil, lo que conlleva que las deducciones anuales sean inferiores, reflejándose en una mayor utilidad gravable.

De otra parte, el legislador al referirse de manera específica a las inversiones realizadas “*sólo en activos fijos reales productivos*”, excluyó de tal tratamiento, aquellos bienes que por definición no tienen esa naturaleza.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 23 de marzo de 2006, exp. 15086, M.P. Ligia López Díaz; del 26 de abril de 2007, exp. 15153, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, y del 24 de mayo de 2007, exp. 14898, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Reitera la Sala² que los “*activos fijos*”, cuya adquisición da lugar a la deducción especial, son aquellos bienes “*que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente*” (art. 60 E.T.). La disposición legal excluyó del beneficio la inversión en bienes que por definición no tienen la naturaleza de “*reales*”,³ como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles. Los activos también deben ser “*productivos*”, esto es, que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución.

Para que un gasto sea deducible se requiere que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta. Una de las características de los activos fijos reales productivos es que las erogaciones realizadas para su adquisición no son de fácil asociación con los ingresos, toda vez que regularmente prestan un servicio no sólo durante el periodo en el cual se adquirieron, sino también durante periodos posteriores. Es por ello que resulta necesario asignarles un valor proporcional durante el tiempo de vida útil o de duración del negocio. A medida que el activo participa en la actividad productora de renta en el periodo gravable, una parte proporcional del valor de la inversión es deducible de la renta, como depreciación o amortización.

² *Ibíd.*

³ Los bienes “reales” son los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “*que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos.*”

Por ello, es propio de los activos fijos reales productivos que sean depreciables o amortizables fiscalmente y así, cuando el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 incluyó esta característica dentro de su definición, no restringió el beneficio otorgado en la ley, ni extendió su contenido, pues se limitó a aclarar un rasgo que en todo caso es esencial de estos bienes.⁴

De otra parte, el artículo 68 de la Ley 863 de 2003 —Art. 158-3 E.T.— expresamente señaló la procedencia de la deducción especial cuando los activos fijos reales productivos son adquiridos “*aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra*”. Para el demandante, en este tipo de contratos la propiedad se mantiene en cabeza del arrendatario hasta tanto se ejerza la opción de compra por el locatario, por ello considera que cuando el reglamento acusado exige que el bien objeto de la inversión forme parte del patrimonio de éste último y se deprecie o amortice fiscalmente, se restringe el beneficio otorgado por la ley.

Al respecto debe señalarse en primer lugar que el artículo 127-1 del Estatuto Tributario regula expresamente los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra para efectos contables y tributarios, por tanto de obligatorio acatamiento en esas materias por ser norma especial. No hay razón alguna para dejar de

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de abril de 2007, exp. 15153, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

aplicar esta disposición tratándose de la determinación del impuesto sobre la renta.

En consecuencia deben atenderse las definiciones establecidas en dicha disposición para efectos contables y tributarios, para lo cual se diferencia entre el **arrendamiento financiero** y los contratos que “*serán considerados como un arrendamiento operativo*”. El artículo 158-1 del Estatuto Tributario extiende el beneficio de la deducción por adquisición de activos fijos productivos aún cuando se utilice el “*leasing financiero con opción irrevocable de compra*”, con lo cual excluye de este tratamiento al denominado “*leasing operativo*”.

El contexto de la norma es claramente tributario, y por ello son aplicables las definiciones legales especiales establecidas para esa materia. Para efectos de la deducción especial por adquisición de activos fijos no es acertado, como lo pretende el demandante, tener en cuenta el concepto de arrendamiento financiero establecido en el artículo 2° del Decreto 913 de 1993, el cual es para efectos comerciales.

Adicionalmente que las regulaciones comerciales del contrato de leasing o arrendamiento financiero consagradas en el artículo 2° del Decreto 913 de 1993 no son aplicables a la deducción por la adquisición de activos fijo productivos, porque en ellas se dispuso que la compañía arrendadora conserva el derecho de dominio hasta tanto

el arrendatario ejerza la opción de compra, lo que impediría que éste último pueda amortizar el valor del bien.

El tratamiento contable y tributario del artículo 127-1 del Estatuto Tributario es compatible con la deducción especial por adquisición de activos en el arrendamiento financiero y no lo es tratándose del leasing operativo, como se explica a continuación.

Como ha manifestado la Sala⁵ el numeral 2° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario adoptó el sistema anglosajón de tributación de los contratos de leasing, donde se asimila el arrendamiento financiero a los demás mecanismos de financiación para la adquisición de bienes, disponiendo que el arrendatario registre 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”*.

De esta manera el locatario tiene la posibilidad de deducir de su renta los valores que correspondan por la amortización y depreciación del bien, porque debe ser contabilizado como un activo de su patrimonio, y también la parte correspondiente al costo financiero de los cánones de arrendamiento. Al acogerse al beneficio de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario podrá deducir en el periodo gravable en el cual se suscriba el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre de 2006, exp. 15045 y 15278. (Acum.), M.P. Ligia López Díaz.

fijo, que como ya se indicó es un porcentaje mayor al que correspondería al amortizar el activo proporcionalmente por el tiempo de su vida útil.

Ahora bien, el numeral 1° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario tiene un régimen que asemeja el leasing al contrato de arrendamiento en su tratamiento contable y tributario. Así, el locatario no registra en su activo el bien y puede llevar como gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, con lo que se aumentan los costos financieros, reduciendo el impuesto de renta correspondiente, en mayor magnitud de la que permite el sistema del numeral 2° y en la práctica amortizando el activo en un plazo inferior a su tiempo de vida útil.

Conforme a la misma disposición legal, en este tipo de leasing el bien no se refleja dentro del patrimonio del arrendatario como un activo depreciable o amortizable, por lo que no puede ser considerado como un activo fijo real productivo con derecho a la deducción del 30% de su valor.

En este orden de ideas, el sistema de contabilización del contrato de Leasing que se considera como un arrendamiento operativo, no permite que simultáneamente puedan deducirse la totalidad de los cánones de arrendamiento causados en el periodo y adicionalmente el treinta por ciento (30%) del valor del activo, porque la amortización del bien sería mayor a su costo cuando termine el plazo del contrato y

además el mismo hecho económico daría lugar a un doble beneficio tributario.

No es el reglamento el que excluye al arrendamiento operativo de este beneficio tributario, sino la ley al establecer unas condiciones para la deducción, no compatibles con esta modalidad de leasing.

En conclusión, el reglamento no excede lo dispuesto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Se limita a aclarar unas características esenciales de los activos fijos reales productivos cuales son: Formar parte del patrimonio del contribuyente y que se deprecian o amortizan fiscalmente, con lo cual no agregó requisitos no previstos en la ley.

Por lo anterior, no es procedente declarar la nulidad de los apartes acusados del artículo 2° del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004 y en consecuencia se negarán las súplicas de la demanda.

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:

NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y publíquese. Cúmplase.

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO

