

REPÚBLICA DE COLOMBIA



**TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SAN ANDRÉS,
PROVIDENCIA Y SANTA CATALINA**

San Andrés Isla, veintiséis (26) de julio de dos mil doce (2012)

MAGISTRADA PONENTE: NOEMÍ CARREÑO CORPUS

Expediente No. 05-001-23-31-000-2000-3362-00
Proceso: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante: S.P. Explanaciones Limitada
Demandado: Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Descuento de IVA pagado por adquisición de activos fijos

Procedente del Tribunal Administrativo de Antioquia, en desarrollo de lo dispuesto en materia de descongestión en los Acuerdos No. PSAA11-8151 del 31 de mayo de 2011, PSAA11-9100 del 23 de diciembre de 2011 y PSAA12-9540 del 21 de junio del 2012, proferidos por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se encuentra el proceso de la referencia en estado de dictar sentencia, a lo cual procede la Sala de Decisión de esta Corporación.

Surtido el trámite de Ley, sin que se observe causal de nulidad que invalide lo actuado, y debidamente integrada la Sala, procede la Corporación a dictar sentencia, dentro del proceso instaurado en ejercicio de la acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, promovido por la sociedad S.P. EXPLANACIONES LIMITADA, contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES–DIAN-.

1. LA DEMANDA

La sociedad S.P. Explanaciones Ltda., por intermedio de su apoderado judicial, instauró demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, con el objeto que se declaren nulos los siguientes actos administrativos:

1. Liquidación Oficial de Revisión No. 900063 del 12 de marzo de 1999, expedida por la División de Liquidación de la DIAN.
2. Resolución No. 900019 del 7 de abril de 2000, expedida por la División Jurídica Tributaria por medio del cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial citada en el numeral anterior.

Como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicita como restablecimiento de derecho que se declare en firme la declaración y liquidación privadas del impuesto sobre la renta que por el año gravable 1995, presentó la sociedad S.P. Explanaciones Ltda.

2. ANTECEDENTES

Como fundamentos fácticos de la demanda, la sociedad demandante, manifestó en síntesis los siguientes:

1. Los días 17 y 20 de febrero y 3 de octubre de 1995, la sociedad S.P.Explanaciones Ltda., celebró sendos contratos de leasing con la compañía Leasing Colmena S.A.,(Contrato 6334, 6573, 6701, 6702, 7735). Los bienes objeto de esos contratos consistieron en cuatro tractores agrícolas, una retroexcavadora y seis cajas basculantes de 13 metros cúbicos para tractor agrícola, los cuales constituyen para la sociedad demandante activos fijos y de capital.
2. Por la adquisición de los bienes objeto de los contratos realizados se causó el impuesto sobre las ventas en un total de \$17.953.000, los cuales fueron pagados en su totalidad por la sociedad S.P.Explanaciones Ltda.
3. La compañía Leasing Colmena S.A., cedió a favor de la sociedad demandante, el derecho a descontar el impuesto sobre la ventas pagado en la adquisición de los bienes, del impuesto sobre la renta en la forma establecida en el art.258-1 del E.T. y art. 10 del Decreto 1250 de 1992.
4. En los contratos de leasing mencionados anteriormente en su cláusula No. 11, las partes pactaron la opción irrevocable de compra a favor de la sociedad S. P. Explanaciones Ltda.de la cual la sociedad hizo uso.
5. Dentro del plazo legal establecido (15 de mayo 1996), la sociedad demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 1995, la cual no arrojó saldo a pagar a cargo de la contribuyente. En dicha declaración, la sociedad descontó la suma pagada por concepto de impuesto sobre la venta por la adquisición de bienes de capital.
6. El día 29 de abril de 1998, la División de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió en contra de la Sociedad S.P.Explanaciones Ltda.,emplazamiento para corregir su declaración privada de impuesto sobre la renta del año gravable 1995, en el sentido de eliminar el descuento de las sumas pagadas por concepto de IVA, causados en los contratos de leasing debido que en los contratos celebrados no se pactó una opción de compra irrevocable.
7. El día 12 de junio de 1998, la DIAN, profirió en contra de la sociedad S.P. Explanaciones Ltda., el requerimiento especial No. 59-11-48-378-7 000021,

en el cual se propone modificar la declaración privada de la sociedad demandante y se le impone una sanción por inexactitud por la suma de \$34.267.000, que equivale al 160% del mayor valor de la liquidación pretendida por la administración y un saldo a pagar a cargo del contribuyente por la suma de \$ 55.684.000.

8. El día 12 de marzo de 1999, la DIAN, emitió Liquidación oficial de Revisión No. 900063, con la cual modificó la declaración y liquidación privadas del impuesto sobre la renta por el año 1995, esta resolución fue notificada a la sociedad demandante el día 12 de marzo de 1999.
9. Por lo cual el día 12 de mayo de 1999, la sociedad S.P.Explanaciones Ltda, presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial 900063 de 1999, el cual fue resuelto por la administración de forma desfavorable a través de la Resolución No. 9000019 del 7 de abril de 2000.

3. NORMAS VIOLADAS

El apoderado judicial del demandante manifiesta que los actos demandados, infringen las siguientes disposiciones legales:

- Artículo 258-1 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 10 del Decreto 1250 de 1992.

4. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

Afirma la demandante que la administración tributaria desde el inicio de la investigación administrativa, ha pretendido desconocer el derecho a descontar de su impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 1995, el valor pagado por concepto del impuesto sobre las ventas en la adquisición de activos fijos mediante los contratos de leasing celebrados con Leasing Colmena S.A.

Como primera norma que considera vulnerada, señala el artículo 258-1 del Estatuto Tributario. A ese respecto manifiesta que de la argumentación que expone la entidad demandada para sustentar la negativa del descuento solicitado, se refleja una confusión conceptual en relación con el contrato de leasing, las normas que lo regulan y las reglas de la interpretación de los contratos.

Complementa su argumentación, citando a tratadistas de derecho, realizando un análisis doctrinario del contrato de leasing, con la finalidad de sustentar que tanto doctrinaria como normativamente se consideran elementos esenciales del contrato de leasing, el precio, la opción de compra y el plazo, puesto que al no estar incluido en el negocio jurídico degenera en otro diferente.

Asevera que los contratos de leasing celebrados por S.P.Explanaciones Ltda., con Leasing Colmena S.A., cumplen con los requisitos de opción de compra irrevocable que exige el artículo 2º del Decreto 913 de 1993 y artículo 258-1 del E.T., por lo que es procedente el descuento solicitado.

Agrega que los contratos realizados cumplen con las características de irrevocabilidad, por considerar que a la luz del ordenamiento jurídico, la opción de compra es irrevocable, lo cual se deduce del artículo 23 de la Ley 51 de 1918, además añade que el artículo 258-1 pluricitado, no impone fórmula sacramental para el pacto de la opción irrevocable y siendo este tipo de contratos de la categoría consensual, no es indispensable que el pacto sea por escrito.

Concluye refiriéndose a la violación del artículo 647 del Estatuto Tributario al considerar que la sociedadaccionante en su declaración no ha incluido descuentos inexistentes o falsos, por lo que es improcedente la sanción por inexactitud. Alega que la discusión se centra en la diferencia de criterio entre el contribuyente y la entidad relativa a la interpretación del derecho aplicable.

5. TRÁMITE

La demanda fue presentada ante el Tribunal Administrativo de Antioquia el 11 de agosto de 2000, admitiéndose por medio de auto fechado 17 de agosto 2000 y notificada a la parte demandada. (folios 101-119 del exp.)

La demandada Nación-UAE, DIAN dio contestación a la demanda (folio 121-127 del exp.)

Una vez vencido el término para contestar la demanda por medio de auto del 21 de mayo de 2001, se abrió el proceso a pruebas. (Folio 136 del exp.).

Concluida la etapa probatoria, mediante auto de 1º de abril de 2003, se ordenó correr traslado a las partes y al Ministerio Público para presentar sus alegatos de conclusión.

Por medio de auto del 13 de junio de 2011, en cumplimiento a lo establecido en el Acuerdo No. PSSA11-8151 del 31 de mayo de 2011 expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se remitió el proceso al H. Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, para dictar sentencia.

Mediante auto del 02 de agosto de 2011 el Despacho avoca conocimiento del proceso.

6. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En primer lugar la entidad demandada realiza un análisis normativo sobre el descuento del IVA pagado por adquisición de activos fijos, citando a ese propósito el artículo 258-1, 127-1 del E.T.; el decreto 913 de 1993, el decreto 1250 de 1992, entre otros (normas de carácter tributario); concluyendo que los contratos suscritos entre la sociedades S.P.Explanaciones Ltda.yColmena Leasing S.A., no cumplieron con las exigencias legales de las normas citadas.

En el mismo sentido, realiza una exposición doctrinaria del contrato de leasing del cual concluye que el arrendatario al terminar el contrato puede comprar el equipo, continuar con el contrato o restituir los bienes al arrendador, la presencia del contrato de leasing, le da al tomador la posibilidad de adquirir en propiedad el equipo que le fue entregado, pero no lo obliga a comprarlo.

Razón por la cual a su parecer el derecho al descuento que consagra la norma (art. 258-1 E.T.), dispuso que se pacte la opción de compra en forma irrevocable, considerando la entidad que se obligue al arrendatario a comprar, pero no es al terminar el contrato que se opta por comprar, sino al celebrar el contrato, convirtiéndose en esa forma en definitiva la intención de adquirir el bien; por lo que a juicio de la administración los contratos celebrados consagran la opción de compra pero no de forma irrevocable como lo exige la legislación.

Por otra parte, encunto a la pretensión del actor de no proceder la sanción por inexactitud, alega la demandada que las pruebas aportadas tanto en sede gubernativa como judicial, no desvirtúan el hecho de haberse solicitado un descuento al cual no se tenía derecho, lo cual amerita sanción por inexactitud.

7. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Dentro del término legal establecido las partes presentaron sus alegaciones que se sintetizan de la siguiente manera:

Sociedad demandante: En su escrito de alegación, realiza un recuento de los actos demandados y los fundamentos expuestos por la entidad en su contestación, manifestando respecto de los mismos en síntesis que la interpretación errónea por parte de la administración del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, se refleja en la exigencia de la consagración expresa del adjetivo “irrevocable” en los contratos. Considera que el carácter de irrevocabilidad de la opción de compra en el contrato de leasing es un elemento de la esencia del mismo.

Agrega que la administración también yerra al exigir para efectos del beneficio tributario, que el locatario (arrendador leasing), deba hacer uso de la opción de compra desde el inicio del contrato, por cuanto desnaturaliza el contrato de leasing.

Asímismo subraya el yerro de la administración en la interpretación de los contratos celebrados por el contribuyente, dado que los mismos en las cláusulas que se refiere la administración (6, 10 y 11) no afectan según el accionante, el carácter irrevocable que tuvo la opción de compra.

La entidad demandada: Reafirma los argumentos expuestos en su contestación.

8. CONSIDERACIONES

8.1 Problema Jurídico

Corresponde a la Sala en esta ocasión, determinar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900063 de 12 de marzo de 1999, por medio de la cual la División de Liquidación de la DIAN determinó los impuestos a cargo del contribuyente, con relación al impuesto sobre la renta por el año gravable 1995 y la Resolución No. 900019 de abril 7 de 2000, a través del cual se desata el recurso de reconsideración, interpuesto por el contribuyente.

Requiriéndose establecer si a la sociedad S.P.Explanaciones Ltda., le es procedente la aplicación del descuento del impuesto a las ventas pagado en la adquisición de bienes de capital, solicitado en la declaración del impuesto de renta y complementarios del período gravable 1995.

El apoderado de laparte demandante, en su escrito de demanda, solicita la nulidad de los actos acusados, por considerar que la administración, realizó una interpretación errónea del art. 258-1 del E.T., fundamentado en las siguientes razones: (i) al pretender negar el derecho de descuento del IVApagado, por la adquisición de un activo fijo a través de leasing financiero; (ii) exigir que en los contratos de leasing celebrados se pactara textualmente la opción irrevocable de compra para el arrendatario. De igual manera, alega la improcedencia de la sanción por inexactitud (art. 647 E.T.), dado que la discusión se refiere a una diferencia de criterio.

Por su parte la entidad demandada, alega la validez de los actos demandados, al considerar que los contratos de leasing celebrados por la sociedad demandante, no cumplen con las exigencias legales establecidas en las normas tributarias, para que proceda el descuento solicitado. Agrega que en materia tributaria, se dispuso que se pactara la opción de compra irrevocable, desde la celebración del contrato, convirtiendo en definitiva la intención de adquirir el bien.

8.2 Aspectos relevantes

Con el objeto de resolver lo pertinente se hace necesario precisar el concepto del contrato de leasing financiero, para luego revisar las disposiciones del Estatuto Tributario que regulan lo pertinente, a fin de confrontar los actos administrativos demandados a las disposiciones tributarias correspondientes.

En razón de ello la Sala estima necesario iniciar con dos definiciones básicas:

Activos fijos productores de renta: se entienden como aquéllos que concurren directa y determinadamente en la producción de otros bienes, por lo que, si llegan a faltar, dichos bienes no se podrían fabricar, producir, ensamblar, manufacturar o elaborar y son indispensables para el giro ordinario de la empresa.

Respecto del contrato de leasing, es pertinente tener en consideración lo manifestado por el Consejo de Estado al respecto:

Contrato de leasing, *Entiéndase por operación de arrendamiento financiero la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra.*

En consecuencia el bien deberá ser de propiedad de la compañía arrendadora derecho de dominio que conservará hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra. Así mismo debe entenderse que el costo del activo dado en arrendamiento se amortizará durante el término de duración del contrato, generando la respectiva utilidad. (Resaltado extratexto)

“La Sala ha precisado que el derecho al descuento de IVA por adquisición de bienes de capital, surge por la compra de activos fijos productores de renta, es decir, de bienes corporales muebles o inmuebles y de bienes incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente (artículo 60 del Estatuto Tributario), que tienen naturaleza relativamente duradera y que se utilizan directamente en la producción de los bienes que constituyen el objeto principal de la persona jurídica contribuyente del impuesto sobre la renta”¹.

Por su parte el artículo 2º del Decreto 913 de 1993², dispone:

“Entiéndase por operación de arrendamiento financiero la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para el efecto financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirá durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra.

En consecuencia el bien deberá ser de propiedad de la compañía arrendadora, derecho de dominio que se conservará hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra. Así mismo, debe entenderse que el costo del activo dado en arrendamiento se amortizará durante el término de duración del contrato, generando la respectiva utilidad”.

7.3 Normas aplicables

El Estatuto Tributario trae la siguiente disposición respecto del descuento del impuesto a las ventas:

¹Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo sección cuarta, Consejero Ponente Dr. Héctor Romero Díaz, Rad. No. 25000-23-27-000-2002-01159- 01(16328).

² Por el cual se dictan normas en materia del ejercicio de la actividad de arrendamiento financiero o leasing.

Artículo 258-1. *Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. Si tales bienes se enajenan antes de haber transcurrido el respectivo tiempo de vida útil, señalado por el reglamento, desde la fecha de adquisición o nacionalización, el contribuyente deberá adicionar al impuesto neto de renta correspondiente al año gravable de enajenación, la parte del valor del impuesto sobre las ventas que hubiere descontado, proporcional a los años o fracción de año que resten del respectivo tiempo de vida útil probable; en este caso, la fracción de año se tomará como año completo. En ningún caso, los vehículos automotores ni los camperos darán lugar al descuento.*

En el caso de la adquisición de activos fijos gravados con impuesto sobre las ventas por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), se requiere que se haya pactado una opción de adquisición irrevocable en el respectivo contrato, a fin de que el arrendatario tenga derecho al descuento considerado en el presente artículo. (Subraya fuera del texto)

Conforme a la disposición normativa citada, se concluye que la procedencia del descuento del impuesto a las ventas sobre activos fijos adquiridos mediante el sistema de arrendamiento financiero, requiere necesariamente que se haya pactado una opción de compra irrevocable en el respectivo contrato.

Una vez establecida la condición legal para la procedencia del descuento, motivo del debate jurídico que nos ocupa, procede esta Corporación a verificar el material probatorio allegado.

En efecto, observa la Sala, que según el certificado Mercantil³ aportado al proceso, dentro del objeto social de la sociedad demandante se encuentra entre otros:

“ La exploración, explotación y comercialización de materiales de canteras, playas, cauces y otros depósitos para la extracción de materiales de playa, agregados o mezclas afines a la minería y otros materiales necesarios para la ejecución de obras de ingeniería civil, ..”

De igual forma se encuentran en el expediente copias auténticas de los contratos⁴ celebrados entre la sociedad S.P.ExplanacionesLtda., con la sociedad Leasing Colmena S.A.⁵, documentos en los que se verifica que efectivamente se adquirieron bienes de capital a través de contrato de leasing financiero, así mismo

³Ver folio No. 2 del expediente.

⁴ Contratos Nos. 6333, 6334, 6573, 6701, 6702 y 7735 Folios

⁵ Ver cuaderno de antecedentes administrativos.

copia auténtica y original de certificación⁶ expedida por el revisor fiscal suplente de la sociedad Leasing Colmena, donde hace constar haber cedido a la sociedad arrendataria (S.P. Explanaciones Ltda.) el descuento del impuesto sobre la ventas de los bienes objeto de los contratos ya mencionados

También obra en el expediente certificado original expedido por el revisor fiscal dela sociedadColmena Leasing S.A., el cual señala las fechas de entrega del acta y la fecha en que se ejerció la opción de compra por el arrendatario de la siguiente manera:

No. Contrato	Valor opción de compra	Fecha acta de entrega	Fecha en que se ejerció opción de compra
6333	\$17.796.764	7 de abril de 1995	15 de abril de 1997
6334	\$17.796764	7 de abril de 1995	15 de abril de 1997
6573	\$5822.000	28 de febrero de 1995	17 de marzo de 1997
6701	\$17.796.764	7 de abril de 1995	15 de abril de 1997
6702	\$6.669.927	7 de abril de 1995	7 de abril de 1997
7735	\$2.437.320	10 de octubre de 1995	21 de octubre de 1997

Además indica el certificado haber cedido a la sociedad arrendataria, el descuento del impuesto sobre las ventas de los bienes objeto de los contratos.

De igual forma, obra en el proceso copia auténtica de la declaración de renta y complementarios del año gravable 1995, en la cual la sociedad demandante realiza descuento de IVA por bienes de capital por valor de \$23.693.000(renglón 40 de la declaración)

De las pruebas obrantes en el proceso mencionadas anteriormente,la Sala concluye que en el texto de los contratos se encuentra pactada la opción de compra de los bienes materia delos contratos, tal como se constata en la cláusula 11 denominada “Opción a la Terminación” que justamente establece como opción a favor del locatario la de adquirir de la Leasing el bien materia del contrato por el valor de la opción de adquisición.

⁶Ver cuaderno de antecedentes administrativos.

De tal manera, que la sociedad demandante cumplía en calidad de contribuyente con suficiencia los requisitos fijados en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario para obtener el descuento establecido en la norma mencionada; razón por la cual, no comparte esta Corporación la interpretación que tiene la entidad demandada sobre la disposición indicada porque excluye la existencia de una opción, lo cual degeneraría en otro tipo contractual distinto del leasing financiero. Y precisamente, los tratadistas citados por la DIAN en la contestación de la demanda son absolutamente en claros en explicar lo que debe entenderse por opción de compra como elemento de la esencia del contrato de leasing. En efecto, indican que la opción de compra del leasing no puede confundirse con la venta a plazos con pacto de reserva de dominio, que es lo que finalmente está pretendiendo imponer la demandada al contribuyente, interpretando erróneamente la disposición normativa contenida en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la Saladespachará favorablemente las súplicas de la demanda declarando la nulidad de los actos administrativos demandados y declarando en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 1995.

Esta Corporación se abstendrá de condenar en costas a la entidad demandada, habida consideración que hecha la evaluación que ordena el artículo 171 del CCA, modificado por el Art. 55 de la Ley 446 de 1998, no se encuentra conducta que lo amerite.

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SAN ANDRÉS, PROVIDENCIA Y SANTA CATALINA** justicia en nombre de la República de Colombia y por Autoridad de la Ley

FALLA

PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900063 del 12 de marzo de 1999 y de Resolución No. 900019 del 7 de abril de 2000, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO. Como restablecimiento del derecho declárese en firme la declaración privada de impuesto sobre la renta del año gravable 1995 de la sociedad demandante S.P. Explanaciones Ltda.

TERCERO. Sin condena en costas por lo expuesto.

CUARTO.- Por Secretaría devuélvase el expediente al Tribunal Administrativo de Antioquia. Desanótese en los libros correspondientes y archívese una copia de esta providencia en los copiadore de este Tribunal.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Se deja constancia que el anterior fallo fue discutido y aprobado en Sala de Decisión de la fecha.

NOEMÍ CARREÑO CORPUS

Magistrada

JESÚS G. GUERRERO GONZALEZ

Magistrado

JOSÉ MARÍA MOW HERRERA

Magistrado