

CONTRATO DE LEASING FINANCIERO – Noción / CONTRATO DE LEASING FINANCIERO - Objeto / CONTRATO DE LEASING FINANCIERO - Características / ARRENDAMIENTO SIN OPCIÓN DE COMPRA U OPERATIVO - Características / LEASING FINANCIERO Y ARRENDAMIENTO OPERATIVO – Diferencias / CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO O LEASING FINANCIERO – Definición fiscal a partir de la Ley 1819 de 2016. Se aparta de las definiciones y requisitos previstos en la normativa financiera / CONTRATO DE ARRIENDO FINANCIERO O LEASING CON OPCIÓN DE COMPRA – Tratamiento fiscal y contable antes de la Ley 1819 de 2016. Se refería exclusivamente a los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra y variaba según el tipo de activo objeto de negociación y del plazo del contrato / CONTRATO DE ARRIENDO FINANCIERO O LEASING CON OPCIÓN DE COMPRA – Tratamiento fiscal y contable como arrendamiento operativo. Características. Estaba previsto en el numeral 1 del artículo 127 del Estatuto Tributario y consistía en la posibilidad de amortizar la inversión, vía deducción del canon de arrendamiento durante la vigencia del contrato, sin registrar un activo en el patrimonio del locatario / CONTRATO DE ARRIENDO FINANCIERO O LEASING CON OPCIÓN DE COMPRA – Tratamiento fiscal y contable del numeral 2 del artículo 127 del Estatuto Tributario. Consistía en la obligación de activar el bien objeto del contrato, con el consecuente derecho a la depreciación, ordenando registrar como contrapartida un pasivo por el mismo valor del bien activado, sin posibilidad de llevar al gasto fiscal el canon de arrendamiento pagado, reconociendo en esencia una verdadera operación de financiación para la adquisición de activos de capital

2.1 El artículo 127-1 del ET, vigente para el año gravable de ocurrencia de los hechos discutidos, no definía el contrato de leasing financiero, pues se limitaba a utilizar la expresión «*arrendamiento financiero con opción de compra*», para regular sus efectos en materia estrictamente fiscal y contable. De esa forma, para determinar los efectos tributarios del «*arrendamiento financiero con opción de compra*», la citada norma partía de la existencia desde el punto de vista jurídico y contractual de un negocio jurídico que correspondiera al leasing financiero. Al respecto, de acuerdo con el artículo 2 del Decreto 913 de 1993, compilado por el artículo 2.2.1.1.1. del Decreto 2555 de 2010, dicho contrato es aquel que tiene por objeto la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para financiar su uso y goce, a cambio del pago de cánones que se recibirán durante un plazo determinado, pactándose a favor del arrendatario la facultad de ejercer al final del contrato una opción de compra. De acuerdo con el mismo artículo del Decreto 913 de 1993, el bien debe ser de propiedad de la compañía arrendadora, la cual amortizará su costo durante el término de duración del contrato vía el cobro periódico del canon de arrendamiento, generando además, su respectiva utilidad. De otra parte, la normatividad financiera autoriza a las compañías de financiamiento la celebración de contratos de arrendamiento sin opción de compra o arrendamiento operativo, manifestando expresamente que estas «*se sujetarán a las disposiciones comunes sobre el particular*». Para efectos de diferenciar, desde el punto de vista jurídico -que no tributario- el contrato de arrendamiento operativo del leasing financiero, debe tenerse en cuenta que, en general, aquel se utiliza para bienes cuyo arrendamiento tiene una gran demanda o sobre los cuales no se pretende su compra, lo que permite arrendarlos fácilmente en cualquier momento. Adicionalmente, de manera excepcional, el contrato de arrendamiento operativo puede incluir la opción de compra, pero siempre pactada por el valor comercial del bien. De lo anterior, se concluye que las diferencias esenciales entre el leasing financiero y el arrendamiento operativo, radican en que: (i) en el primero siempre se pacta la opción de compra por parte del arrendatario al finalizar el contrato por

un valor equivalente al residual del activo, mientras que en el segundo se pacta de manera excepcional y al valor comercial del bien; y (ii) el leasing financiero constituye un mecanismo de financiamiento para la adquisición de activos, mientras que el otro corresponde a un arrendamiento con sus características propias. Lo anterior, al margen de las modificaciones introducidas por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, el cual sí definió el contrato de «*arrendamiento financiero o leasing financiero*» como aquel cuyo objeto contractual corresponde a «*la adquisición financiada de un activo*», y que puede reunir una o varias de las siguientes características: la transferencia de la propiedad del activo al final del contrato; la opción de compra del activo al final del contrato por un precio suficientemente inferior que permita prever la certeza de que la opción será ejercida; el plazo del contrato cubre la mayor parte de la vida económica del activo; al inicio del contrato el valor presente de los pagos por arrendamiento es equivalente al valor comercial del activo; los activos son de naturaleza especializada de manera que el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes. Como consecuencia de la modificación al artículo 127-1 del ET, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819, la definición fiscal del contrato de arrendamiento financiero o leasing financiero se aparta de las definiciones y requisitos previstos en la normativa financiera. Ahora bien, debe reiterarse que la legislación fiscal, vigente para el año gravable 2007, hizo alusión expresa a los «*contratos de arriendo financiero o leasing con opción de compra*». Así, el tratamiento fiscal a que se refería el artículo 127-1 del ET, antes de su modificación por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, estaba referido exclusivamente a los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, prescribiendo el siguiente manejo fiscal y contable, que variaba según el tipo de activo objeto de negociación y del plazo del contrato, según se pasa a exponer. En primer lugar, el numeral primero del artículo 127-1 ET dispuso el tratamiento conocido como «arrendamiento operativo» para los contratos de leasing financiero con opción de compra que tuvieran por objeto los siguientes bienes y se pactaran plazos que se indican a continuación: inmuebles (en la parte que no corresponda a terreno) con un plazo igual o superior a 60 meses; maquinaria, equipo, muebles y enseres con plazo igual o superior a 36 meses; vehículos de uso productivo y equipo de cómputo con plazo igual o superior a 24 meses. El referido tratamiento tributario y contable consistía la posibilidad de amortizar la inversión, vía deducción del canon de arrendamiento durante la vigencia del contrato, sin registrar un activo en el patrimonio del locatario. En segundo lugar, el numeral 2.º del artículo 127-1 del ET, dispuso un tratamiento fiscal y contable para los contratos de leasing financiero con opción de compra, con las siguientes particularidades: contratos de arrendamiento financiero de inmuebles exclusivamente en la parte correspondiente al terreno, independientemente del plazo del contrato; contratos de arrendamiento financiero de inmuebles con plazo inferior a 60 meses, de maquinaria, equipo, muebles y enseres con plazo inferior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación con plazo inferior a 24 meses. Dicho tratamiento consistía en la obligación de activar el bien objeto del contrato, con el consecuente derecho a la depreciación, ordenando registrar como contrapartida un pasivo por el mismo valor del bien activado, sin posibilidad de llevar al gasto fiscal el canon de arrendamiento pagado, reconociendo en esencia una verdadera operación de financiación para la adquisición de activos de capital. Debe precisarse que el tratamiento fiscal como arrendamiento operativo previsto para los contratos de leasing financiero o leasing con opción de compra, estaba previsto exclusivamente para arrendatarios que tuvieran activos totales hasta el límite previsto para la mediana empresa definido en la Ley 905 de 2004, tratamiento que permaneció vigente desde la incorporación al ET de las reglas especiales adoptadas para el leasing por la Ley 223 de 1995, con las modificaciones realizadas por las leyes 1004 de 2005 y 1111 de 2006, que

extendieron este beneficio en el tiempo, atendiendo, además, a la inexecutable del artículo 15 de la Ley 1527 de 2012, declarada por la sentencia C-015 del 23 de enero de 2013 (expediente D-9182; MP: Mauricio González Cuervo), al no prever la reviviscencia de las normas que fijaban su límite temporal, por lo que la aplicación del beneficio cesó al entrar en vigencia la Ley 1819 de 2016. Como corolario de lo anterior, la norma fiscal prevé una ficción jurídica según la cual, si los contratos de *leasing* con opción de compra o *leasing* financiero cumplen con los requisitos de plazo y tipo de activo previstos en la ley, recibirán el tratamiento fiscal de *leasing* operativo, esto es, no habrá reconocimiento del activo en cabeza del arrendatario; de lo contrario, desde el inicio del contrato los bienes harán parte integrante del patrimonio del arrendatario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 127-1 / DECRETO 913 DE 1993 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 2555 DE 2010 - ARTÍCULO 2.2.1.1.1 / LEY 223 DE 1995 / LEY 905 DE 2004 / LEY 1004 DE 2005 / LEY 1111 DE 2006 / LEY 1527 DE 2012 - ARTÍCULO 15 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 76 / CONCEPTO 2007029151-001 DEL 29 DE JUNIO DE 2007 SUPERINTENDENCIA FINANCIERA / CONCEPTO 2007049014-001 DEL 30 DE OCTUBRE DE 2007 SUPERINTENDENCIA FINANCIERA

DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Requisitos. Alcance. Reiteración de jurisprudencia / INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS – Realización. Para efectos fiscales, existen momentos diferentes de adquisición del bien objeto del contrato de *leasing* / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS POR BIENES ADQUIRIDOS EN VIRTUD DE OPCIÓN DE COMPRA PACTADA EN CONTRATOS DE LEASING FINANCIERO CON TRATAMIENTO FISCAL DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO – Procedencia. Cuando al contrato de *leasing* financiero le sea aplicable el tratamiento de arrendamiento operativo no existe limitación legal alguna frente a la posibilidad de acceder a la deducción en caso de que el activo se adquiera al finalizar el contrato, al momento de ejercer la opción de compra / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS POR BIENES ADQUIRIDOS EN VIRTUD DE LA OPCIÓN DE COMPRA PACTADA EN CONTRATOS DE LEASING FINANCIERO CON TRATAMIENTO FISCAL DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO – Finalidad / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS POR BIENES ADQUIRIDOS EN VIRTUD DE LA OPCIÓN DE COMPRA PACTADA EN CONTRATOS DE LEASING FINANCIERO CON TRATAMIENTO FISCAL DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO – Monto de la inversión e improcedencia de beneficios fiscales concurrentes. Reiteración de jurisprudencia. El monto de la inversión realizada es el valor pactado como opción de compra, que será equivalente al monto del activo disminuido en los cánones de arrendamiento ya deducidos por el arrendatario financiero, sobre los cuales no se puede pretender que, además de haberse llevado como gastos deducibles, simultáneamente den derecho a la deducción por inversión en activos fijos

Con respecto a la deducción por inversión en activos fijos, el artículo 158-3 del ET, exige el cumplimiento de las condiciones allí previstas, esto es: i) que se haya hecho una inversión para la adquisición de bienes tangibles; ii) que dichos bienes sean activos fijos; iii) que los bienes adquiridos entren a formar parte del patrimonio; iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente; y v) que se deprecien o amorticen fiscalmente. El alcance de los conceptos contenidos en la norma *ibidem* ha sido precisado por esta Sección en reiterada jurisprudencia (...) En cuanto al momento

en que se entiende realizada la inversión (...), se tiene entonces que dependiendo de los términos contractuales, para efectos fiscales y en el contexto de la deducción especial por inversión en activos fijos, existen momentos diferentes de adquisición del bien objeto del contrato de leasing: Si el contrato de leasing con opción de compra reúne las características para ser tratado desde el inicio del contrato como activo en cabeza del arrendatario financiero, siempre que se trate de la «*modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra*» y se ejerza dicha opción irrevocable de compra, es procedente que el arrendatario pueda deducir de la renta el 40% del costo del activo fijo real productivo al iniciar el contrato (sentencias del 28 de septiembre de 2016, expediente 20362, CP: Jorge Octavio Ramírez; y 29 de noviembre de 2017, expediente: 20252, CP: Milton Chaves García). Si el contrato de leasing con opción de compra o leasing financiero es tratado fiscalmente como un arrendamiento operativo, es decir, no hay lugar a reconocer activo alguno en cabeza del arrendatario al inicio del contrato, fiscalmente el bien deberá reconocerse como parte del patrimonio del arrendatario financiero únicamente en el momento en que este ejerza la opción de compra, al finalizar el contrato. Debe resaltarse que el artículo 158-3 del ET extendió el beneficio de la deducción por inversión en activos fijos a las operaciones de adquisición bajo la modalidad de leasing financiero con opción de compra, disposición que no se puede interpretar en el sentido de que la intención del legislador fue establecer una limitación a la aplicación del beneficio cuando la adquisición de activos se lleve a cabo en ejercicio de la opción de compra en un contrato con tratamiento fiscal de leasing operativo. A este respecto, no debe perderse de vista que el contrato de leasing no tiene la virtud de transferir la propiedad del bien al arrendatario, es el ejercicio de la opción de compra la que lo hace y, precisamente, la finalidad del artículo 158-3 al otorgar la deducción especial «*aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra*» fue asegurar el cumplimiento de la ficción legal, para efectos tributarios y contables, que atribuye en cabeza del arrendatario la adquisición de un activo fijo. En este contexto, cuando al contrato de leasing financiero le sea aplicable el tratamiento de arrendamiento operativo, no existe limitación legal alguna en cuanto a la posibilidad de acceder a la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos en el caso en que el activo se adquiera al finalizar el contrato, en el momento de ejercer la opción de compra. No obstante, en este evento el monto de la inversión realizada es el valor pactado como opción de compra, el cual será equivalente al monto del activo disminuido en los cánones de arrendamiento ya deducidos por el arrendatario financiero, sobre los cuales no se puede pretender que, además de haberse llevado como gastos deducibles, simultáneamente den derecho a la deducción por inversión en activos fijos (...)

[L]a DIAN ha sostenido que un contrato de leasing financiero sometido al tratamiento del arrendamiento operativo, en virtud del artículo 127-1 del ET, no es compatible con la deducción del artículo 158-3 del ET, en especial porque bajo esta modalidad no se puede cumplir con el requisito reflejar la inversión como activo fijo y dicho activo no puede ser depreciado en cabeza del arrendatario. No obstante, la Sala considera que el caso bajo estudio se concreta en la adquisición de activos cuya propiedad, a lo largo de la ejecución del contrato de arrendamiento operativo, fue reconocida en cabeza del arrendador y que en virtud del ejercicio de la opción irrevocable de compra (...), al finalizar el arriendo, fueron adquiridos por la sociedad demandante por un valor previamente pactado y que excluye las cuotas de amortización correspondientes al canon de arrendamiento pagado durante la vigencia del contrato (...) En este contexto, ha quedado demostrado que se trató de un arrendamiento operativo, por lo cual no se podía exigir al demandante el reconocimiento de la inversión en el momento de la suscripción o inicio del contrato, ni mucho menos su depreciación o amortización durante su ejecución, pues el artículo 127-1 del ET determina tratar esta operación

como un contrato de arrendamiento operativo (...) De conformidad con la documentación aportada al expediente y la normativa aplicable al caso concreto, la Sala considera que para efectos fiscales los contratos suscritos correspondían a leasing financiero con tratamiento fiscal de arrendamiento operativo sobre maquinaria y equipo pactado a un plazo de 36 meses. En consecuencia, la demandante debía aplicar las reglas previstas en el artículo 127-1 numeral 1 del ET, registrando para el efecto como gasto la totalidad del canon de arrendamiento causado y sin reconocer en su activo los bienes objeto de leasing. En consecuencia, el contrato de leasing con tratamiento de arrendamiento operativo para efectos fiscales, respecto del cual se ejerció la opción de compra, dio lugar a la adquisición efectiva del activo, por lo que en la medida en que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 158-3 del ET y del Decreto 1766 de 2004, es procedente la deducción especial respecto del valor de adquisición del activo, el cual corresponde al valor de la opción de compra. La Sala precisa que lo anterior no equivale a señalar que los contratos de leasing financiero sometidos al tratamiento tributario y contable del arrendamiento operativo dan lugar al beneficio 158-3 del ET. Toda vez que, en el caso concreto dicha deducción especial está generada exclusivamente en virtud de la adquisición de los activos, ahora sí, en virtud de una opción de compra en el marco de contratos sometidos al tratamiento del arrendamiento operativo, sin que ello signifique que tal deducción se originó por la suscripción de los contratos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 127-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTÍCULO 4

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el alcance de los requisitos o condiciones para la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos se reitera la sentencia proferida el 19 de mayo de 2016 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, radicado 11001-05-001-23-31-000-2008-00457-01(20501), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que recogió la conceptualización desarrollada por la Sección.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la procedencia para el arrendatario del leasing con opción de compra de deducir de la renta el 40% del costo del activo fijo real productivo al iniciar el contrato, si el mismo reúne las características para ser tratado desde el inicio como activo en cabeza del arrendatario financiero, siempre que se trate de la «*modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra*» y se ejerza dicha opción se citan las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 28 de septiembre de 2016, radicado 17001-23-31-000-2012-00118-01(20362), CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 29 de noviembre de 2017, radicado 25000-23-37-000-2012-00325-01(20252), CP: Milton Chaves García.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la posibilidad de acceder a beneficios fiscales concurrentes que se presentaría si se permite a los contribuyentes con “contratos de leasing operativo”, además de llevar como erogación todos los cánones de arrendamiento causados en el año gravable, el treinta por ciento (30%) de la inversión en activos fijos reales productivos, se cita la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 7 de febrero de 2008, radicado 11001-03-27-000-2005-00020-00 (15394), CP. María Inés Ortiz Barbosa.

PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Noción y alcance. Reiteración de jurisprudencia / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Alcance / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA EN EL ACTO DECISORIO DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Observancia / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA –

Análisis de su cumplimiento. Reiteración de jurisprudencia. La relación, enlace o concatenación que se exige respecto del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión se debe derivar de los hechos, de manera que si los reportados en la declaración privada son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Falta de configuración. En el caso no se violó el principio de correspondencia porque en los actos acusados se rechazó la misma glosa / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA POR ERROR MATEMÁTICO EN LA CUANTÍA DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Falta de configuración. No se violó el principio de correspondencia en relación con la cuantía de la glosa, pues si bien el requerimiento especial contiene una suma diferente a la de los demás actos, se debe a un error matemático al calcular el monto de la deducción especial

La Sala, en reiteradas oportunidades ha manifestado que el artículo 711 del ET constituye una protección del derecho al debido proceso, al exigir la debida correspondencia entre el requerimiento especial, como acto previo, y la liquidación oficial de revisión, con el objeto de garantizar la identidad de los hechos objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa controvirtiendo argumentos y pruebas que justifiquen su liquidación de impuestos. A este respecto, el artículo 703 del ET establece que la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propone modificar con explicación de las razones en que se sustenta, antes de realizar la liquidación oficial. En ese sentido, esta Sección ha precisado que una vez la Administración ha emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación a la liquidación privada, manifestación del derecho fundamental al debido proceso. Del principio de correspondencia se desprende que: i) antes de expedir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial; ii) dicho requerimiento debe contener todos los hechos que se propone modificar y las razones que sustenten dichas modificaciones; y iii) la liquidación de revisión debe limitarse a la declaración del contribuyente y a los hechos contemplados en el requerimiento especial. En adición a lo anterior, se debe tener en cuenta que el principio de correspondencia también debe ser observado por la Administración en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, pues al ser el acto que pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los actos emitidos en el curso de la actuación administrativa. Ahora bien, para efectos de analizar el cumplimiento del principio de correspondencia, la Sala ha precisado que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los «hechos», de manera que si los reportados en la declaración privada son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia (sentencia del 11 de mayo de 2017, proferida en el expediente 21883, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). En este sentido, para determinar si se respetó el citado principio, es necesario comparar los hechos que la Administración propuso modificar en el requerimiento especial con los que efectivamente fueron modificados en la liquidación de revisión. En el caso bajo análisis, la Sala observa que la misma glosa, esto es, la deducción de inversión en activos fijos reales productivos objeto de leasing financiero e importación temporal, fue rechazada por la Administración tributaria mediante los actos y razones que se indican a continuación: (...) De lo anterior se advierte que, en estricto sentido, la glosa planteada por la Administración a lo largo de la vía gubernativa se refirió al rechazo de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos,

específicamente en lo relativo a activos importados bajo modalidad temporal. Es oportuno aclarar que, en relación con la cuantía de la glosa, si bien el requerimiento especial contiene una suma diferente a la de los demás actos, se debe a un error matemático al calcular el monto de la deducción especial. Ahora bien, en cuanto a las objeciones presentadas por la actora referentes a la modificación de argumentos en los actos administrativos, se observa que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN modificó parcialmente el argumento previamente expuesto en la liquidación oficial de revisión, al considerar en aquella que la fecha de suscripción de los contratos de leasing debía coincidir con el año gravable en que solicitó la deducción, mientras que en esta consideró que el año de solicitud de la deducción debía coincidir con el año de importación ordinaria de los activos. Sobre el particular la Sala considera que no se violó el principio de correspondencia, dado que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no incluyó una glosa que fuera diferente al rechazo de deducción por inversiones en activos fijos reales productivos ni modificó la cuantía fijada en la liquidación oficial. En consecuencia, el actuar de la Administración no tuvo la entidad de vulnerar el debido proceso ni el derecho de defensa de la demandante. Por las razones expuestas, la Sala concluye que no prospera el cargo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 711

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el hecho de que el principio de correspondencia se refiere a la concatenación, el enlace o relación derivada de los hechos, también se puede consultar la sentencia de 10 de marzo de 2011, radicado 25000-23-27-000-2005-01946-01(17075), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

SOLICITUD DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS – Oportunidad. Se debe solicitar en el año en el que se hace la inversión / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS FRENTE A BIENES IMPORTADOS BAJO LA MODALIDAD TEMPORAL EN EJECUCIÓN DE CONTRATOS CON TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LEASING FINANCIERO - Oportunidad. El año gravable en el que resulta procedente la deducción corresponde al de la suscripción del contrato, el cual además corresponderá al año gravable en el que se reconoce el activo en el patrimonio del contribuyente

[L]a Sala considera que, de conformidad con el artículo 158-3 del ET y del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la deducción se debe solicitar en el año gravable en que se realiza la inversión. Ahora bien, cuando se trata de la adquisición de activos mediante leasing financiero, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 dispone la oportunidad de la deducción en los siguientes términos «*El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato*», bajo el entendido de que se trata de una obligación pura y simple no sometida a plazo o condición, de manera que si la ejecución del contrato pende de un plazo o condición suspensiva, dicha circunstancia deberá tenerse en consideración a efectos de determinar la oportunidad del año gravable en que resulta procedente la deducción especial. Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 127-1 del ET dispone que el locatario al inicio del contrato deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento, el cual corresponde a la suma del valor presente de los cánones y la opción compra (calculado a la fecha de iniciación del contrato y a la tasa pactada en el mismo), y de esa forma se cumple el requisito establecido en el artículo 2 del mismo decreto en cita, según el cual el

activo que da lugar a la deducción especial debe formar parte del patrimonio del contribuyente. Por lo tanto, a juicio de la Sala la oportunidad de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, adquiridos mediante contratos de leasing con opción irrevocable de compra, y sometidos al tratamiento tributario del leasing financiero —que no arrendamiento operativo—, el año gravable en el que resulta procedente la deducción corresponde al de la suscripción del contrato, el cual además corresponderá al año gravable en el que se reconoce el activo en el patrimonio del contribuyente en virtud del numeral segundo, letra a, del artículo 127-1 del ET (...) [L]a Sala observa que los referidos contratos de leasing financiero fueron suscritos en el año 2004 y 2005, y por otra parte, las fechas de inicio de tales contratos son previas al año 2007, de manera que se encuentra probado la oportunidad para solicitar la deducción especial no correspondió al año gravable 2007, como lo pretendió el contribuyente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 127-1 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 158-3 / DECRETO 1766 DE 2004 – ARTICULO 3 / DECRETO 1766 DE 2004 – ARTICULO 4

SANCIÓN POR DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES - Alcance. A la luz de la sentencia C-910 de 2004 de la Corte Constitucional, el artículo 647-1 del ET no tipifica un hecho sancionable independiente del artículo 647 ibídem, sino que regula las condiciones en las que se aplican la inexactitud y la corrección cuando se disminuyen o rechazan pérdidas fiscales / SANCIÓN POR DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES – Base / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Hechos sancionables / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Causales de exoneración de responsabilidad. Reiteración de jurisprudencia / SANCIÓN POR DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES – Configuración. Se configura la sanción porque la declaración privada de renta no se sustentó en hechos probados, completos y cifras veraces / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Reducción de la sanción por inexactitud: Reiteración de jurisprudencia

[E]n relación con la sanción por disminución de pérdidas prevista en el artículo 647-1 del ET, la Sala parte de precisar que de conformidad con la sentencia C-910 de 2004, MP: Rodrigo Escobar Gil, proferida por la Corte Constitucional, la norma *ibidem* no tipifica un hecho sancionable independiente del artículo 647 del ET, sino que regula las condiciones en las que se aplican la inexactitud y la corrección cuando se disminuyen o rechazan pérdidas fiscales. Con ese objeto, el artículo 647-1 *eiusdem* dispone que la disminución de las pérdidas fiscales declaradas, bien mediante liquidaciones oficiales o correcciones privadas, se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada o disminuida y que ese valor constituye la base para determinar la sanción. Por su parte, el artículo 647 del ET determina que constituye inexactitud sancionable autoliquidar un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, como consecuencia de, entre otros supuestos, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos. No obstante, el último inciso de la misma norma establece que no se configura la infracción sancionada cuando la disminución del valor a pagar se derive de «errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos». De ahí que, de verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces y que realizó una interpretación razonable del derecho aplicable, esa Judicatura ha estimado que se configura, válidamente, la

causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del ET (sentencia del 5 de octubre de 2016, expediente 21051; CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Pues bien, dado que la Sala ha constatado la procedencia de la deducción pretendida por la actora, únicamente, en relación con los bienes objeto de leasing, se debe analizar si la contribuyente incurrió en la conducta infractora sancionada por los artículos 647 y 647-1 del ET en lo que respecta a los demás factores deducidos por el mismo concepto, es decir, el 40% de los activos fijos importados bajo modalidad temporal en virtud de contratos de leasing. Como se explicó, dicha deducción especial fue desestimada por la DIAN y por la Sala, pues el material probatorio alegado por la parte actora no basta para acreditar el cumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 158-3 del ET y su decreto reglamentario, por lo que la declaración privada carece de fundamentación a ese respecto y, por consiguiente, se configura la infracción sancionada, sin que sea aplicable la causal de exoneración prevista en el artículo 647 del ET, alegada por la demandante. Sobre el particular, se insiste, de conformidad con el plenario, la autoliquidación de renta del año gravable 2007 no se sustentó en hechos probados, completos y cifras veraces, por lo que no es dable considerar que el menor valor de la pérdida fijado en la liquidación oficial de revisión se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio entre CMU y la DIAN. Por el contrario, la Sala estima que la contribuyente desconoció los requisitos establecidos en la ley para aplicar la deducción especial, ya que no se encuentra demostrada la inversión en el año 2007 respecto de los activos importados bajo modalidad temporal, es decir, no está acreditada la existencia de una razonable diferencia de criterios en relación con la aplicación del artículo 158-3 del ET. Por lo anterior, la Sala mantiene la sanción por inexactitud frente a la disminución pérdidas por el rechazo de la deducción especial frente a los bienes importados durante el periodo imponible 2007. Con todo, la Sala observa que en los actos censurados se impuso a la demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% del mayor impuesto determinado, con fundamento en lo que, para la época de expedición de aquellos actos, consagraba el artículo 647 del ET. Sin embargo, la regulación de esa sanción fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de establecer una pena menor por la comisión de la infracción, que quedó consagrada en el actual artículo 648 del ET. Dada esa circunstancia, la Sala considera que se debe atender el mandato previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual en el ámbito sancionador procede aplicar la norma posterior, siempre que resulte más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora. Por lo tanto, en el presente asunto se adecuar la sanción por inexactitud impuesta, a la norma actual que resulta más favorable a los intereses del infractor.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

SANCIONES RELATIVAS AL DEBER FORMAL DE INFORMAR – Objeto / SANCIONES TRIBUTARIAS – Requisitos. Debe atender a la concurrencia de la tipificación legal preexistente al acto imputado, a la manifestación evidente del contenido material de antijuridicidad y a la culpabilidad de la conducta / SANCIÓN POR INFORMACIÓN EXTEMPORÁNEA ENTREGADA ANTES DE LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL –

Improcedencia. Hay lugar al levantamiento de la sanción, en la medida en que no se configuró una efectiva vulneración del bien jurídico tutelado por el artículo 651 del ET, pues los datos proporcionados permitieron que la Administración ejerciera su función de fiscalización en el caso concreto y que, en consecuencia, desconociera la deducción debatida

7. En relación con las sanciones relativas al deber formal de informar, conviene precisar que dicho deber formal está previsto para que la autoridad administrativa pueda cumplir con la función que le asigna el ordinal 20 del artículo 189 constitucional, consistente en «*velar por la estricta recaudación*» de los tributos. Bajo estos lineamientos, el artículo 686 del ET estableció a cargo de los administrados el deber formal de atender los requerimientos de información realizados por la Administración de impuestos; con lo cual, quienes incumpliesen el deber formal así regulado, quedaban sujetos a que se les sancionase bajo la disposición del artículo 651 *ibidem*, con multa de «*hasta el 5%*» del valor la información correspondiente. Ahora bien, dado que los artículos 1.º y 29 superiores proscriben cualquier forma de culpabilidad objetiva o regímenes de responsabilidad sin culpa, la imposición de sanciones por infracciones fiscales debe atender a la concurrencia de la tipificación legal preexistente al acto imputado, a la manifestación evidente del contenido material de antijuridicidad y a la culpabilidad de la conducta (sentencia de la Corte Constitucional C-690 de 1996). A la luz de los hechos probados en el plenario, la Sala constata que los actos censurados impusieron a la sociedad actora sanciones por no suministrar información y por extemporaneidad en la remisión de información (...) Asimismo, la Sala constata que tales datos fueron solicitados a la actora mediante los Requerimientos ordinarios (...) y que esta allegó respuestas extemporáneas, por medio de los memoriales radicados el 8 de septiembre de 2009 (ff. 55 a 113 caa) y el 26 de mayo de 2010 (ff. 272 a 330 caa). En efecto, por medio de los escritos reseñados la sociedad demandante suministró información sobre los contratos que dieron lugar a la deducción pretendida, incluidas las copias de dichos documentos, la individualización y descripción de los activos adquiridos, la identificación de las declaraciones de importación requeridas y las copias de dichos documentos, con indicación de los bienes objeto de deducción importados en cada caso, la depreciación de los activos inmovilizados, entre otros datos. Valga señalar que aunque las entregas señaladas fueron extemporáneas, para la fecha de la remisión de la información aún no se había notificado a la sociedad actora del requerimiento especial emitido el 20 de mayo de 2010, pues dicha notificación solo se surtió el 15 de junio del mismo año. De tal suerte que, aunque la respuesta de la contribuyente fue extemporánea, los datos proporcionados a la Administración permitieron que esta ejerciera la función de fiscalización que le correspondía en el caso concreto y que, en consecuencia, desconociera la deducción ahora debatida. En ese contexto, la Sala no encuentra que en el *sub lite* se haya configurado una efectiva vulneración del bien jurídico tutelado por el artículo 651 del ET que permita la imposición de la sanción en comento, máxime si se tiene presente que, en lo que respecta a los contratos de leasing, la información requerida por la autoridad tributaria estaba dirigida a constatar el cumplimiento de las exigencias fijadas por el artículo 158-3 *ibidem* en relación con la procedencia del beneficio cuando los activos se adquirieran en virtud de un contrato de leasing financiero, situación que, como se explicó con suficiencia, no obedece a los supuestos fácticos del caso concreto. En ese contexto, se impone concluir que verificada por la Sala la ausencia de antijuridicidad material en la conducta de la sociedad actora, no es procedente aplicar las sanciones relativas al incumplimiento del deber formal de informar, razón por la cual procede declarar la nulidad parcial de los actos acusados en lo que a este respecto refiere.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 1 /

CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 29 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA –
ARTÍCULO 189 ORDINAL 20 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 /
ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 651 / ESTATUTO TRIBUTARIO –
ARTÍCULO 686

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 08001-23-31-000-2012-00521-01(21516)

Actor: CONSORCIO MINERO UNIDO S. A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y el recurso de apelación adhesiva interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 17 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió:

Primero.- Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412011000044 del 8 de febrero de 2011, así como la nulidad parcial de la Resolución No. 900.014 del 28 de febrero de 2012, exclusivamente en lo relativo al no reconocimiento de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos y la sanción por inexactitud.

Segundo.- A título de restablecimiento del derecho, declárase la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la actora, Consorcio Minero Unido S. A.

Tercero.- Denegar las restantes súplicas de la demanda.

Cuarto.- Notificar personalmente esta decisión a la correspondiente Procuraduría Judicial Delegada ante esta Corporación.

Quinto.- Sin costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 21 de abril de 2008, Consorcio Minero Unido S. A. (CMU, en lo sucesivo) presentó su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007, incluyendo la suma de \$1.046.850.000 como deducción por inversión en activos fijos y registrando una pérdida líquida del ejercicio por valor de \$2.864.845.000 (f. 39 caa).

Posteriormente, mediante Requerimiento Especial nro. 022382010000099, del 20 de mayo de 2010, la DIAN propuso modificar la citada liquidación privada del impuesto sobre la renta, para: rechazar la suma de \$1.040.374.000 como deducción por inversión en activos fijos reales productivos; imponer sanción por disminución de pérdidas por \$565.963.456; y, fijar una multa por \$128.228.039 a título de sanción por no enviar información.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412011000044, del 8 de febrero de 2011, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, en el sentido de: disminuir en una suma equivalente a \$952.302.000 la deducción por inversiones en activos fijos declarada en la liquidación privada; imponer sanción por disminución de pérdidas por \$518.052.000; y, fijar una multa por \$128.228.039 a título de sanción por no enviar información (ff. 50 a 62).

Previa interposición del recurso de reconsideración, la DIAN expidió la Resolución nro. 900.014, del 28 de febrero de 2012, en la cual decidió: fijar el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos productivos en una cuantía equivalente a \$670.542.000; imponer sanción por disminución de pérdidas fiscales por \$364.774.000; e imponer sanción por no enviar información por \$128.228.000 (ff. 64 a 80).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la demandante formuló las siguientes pretensiones, ante el Tribunal Administrativo del Atlántico (ff. 3 y 4):

- A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412011000044 del 8 de febrero de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
- B. Que se declare la nulidad parcial de la Resolución 900.014 del 28 de febrero de 2012, emitida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos Nivel Central, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra el primer acto. La solicitud de nulidad es parcial toda vez que, en este acto administrativo se reconoció la procedencia de la deducción especial en relación con los activos depreciados, inicialmente rechazada en la liquidación oficial de revisión por valor de \$281.760.344, reduciendo la disminución de la pérdida líquida y la sanción por inexactitud a la suma de \$153.278.000, conceptos sobre los cuales no se solicita la declaratoria de nulidad.
- C. Que como consecuencia de lo anterior se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por CMU, correspondiente al año gravable 2007, así como que se declare la improcedencia de la sanción de inexactitud y de las sanciones por no enviar información y por envío de información extemporánea.

- D. Que como consecuencia de la declaración de nulidad se restablezca en su derecho a la Compañía, declarando que ésta se encuentra a paz y salvo por todo concepto en su obligación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007.
- E. Que se declare que no son de cargo de CMU las costas en que haya incurrido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

La demandante invocó como normas violadas los artículos: 29 y 228 de la Constitución; 127-1, 158-3, 647, 647-1 y 711 del Estatuto Tributario (ET); 2, 3 y 35 del CCA; el artículo 16 de la Ley 962 de 2005; 11 y 12 del Decreto 2649 de 1993; y 2, 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004. El concepto de violación planteado se sintetiza así:

1- Nulidad de los actos demandados por indebida motivación

Sostuvo que la Administración hizo caso omiso a la explicación de las operaciones contables y fiscales realizadas por la actora y, a pesar de la información suministrada por la demandante, mantuvo el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y la imposición de las sanciones de inexactitud por disminución de pérdidas, por no enviar información y por enviarla extemporáneamente.

Respecto a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, argumentó que la Administración desconoció el artículo 127-1 del ET, al considerar que los negocios jurídicos celebrados correspondían a leasing financiero y no a arrendamiento operativo, a pesar de que eran contratos de leasing sobre maquinaria y equipo con plazo igual o superior a 36 meses.

En relación con la deducción por inversión en activos importados, sostuvo que los argumentos presentados por la Administración a lo largo de la vía gubernativa para rechazar la deducción fueron incongruentes y contradictorios.

Así, al no estar sustentado el rechazo de las deducciones, resulta improcedente la disminución de pérdidas y, por ende, al no existir hecho sancionable, no hay lugar a imponer la sanción de inexactitud por disminución de pérdidas fiscales.

Sobre las sanciones por no informar, alegó que no es suficiente afirmar que se dejó de suministrar información, pues la DIAN debía demostrar su relevancia para el estudio del caso concreto. Adicionalmente, señaló que si bien los actos demandados apuntan a falta información respecto de los contratos de leasing, no se hace referencia a cuales documentos no se aportaron. Lo anterior, a su juicio, impidió que la sociedad pudiera ejercer su derecho de defensa para demostrar que la información sí se encontraba dentro de la documentación aportada con las respuestas a los requerimientos ordinarios de información.

Agregó que los actos demandados debían contener la motivación suficiente para fundamentar los hechos y aspectos jurídicos aplicables a la situación del contribuyente y no limitarse a aplicar en forma indebida

las normas relacionadas con la deducción especial de activos fijos, lo que a su vez generó una indebida aplicación de las sanciones impuestas.

Finalmente, sostuvo que la Administración no actuó con la debida diligencia al revisar la documentación aportada, pues se cometieron errores en la identificación de los contratos de leasing revisados, lo cual demuestra la expedición de decisiones administrativas indebidamente motivadas. Manifestó que, en consecuencia, todo lo anterior vulneró su derecho de defensa y al debido proceso.

2- Indebida aplicación de los artículos 127-1 y 158-3 del ET y falta de aplicación del artículo 228 de la Constitución y del artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, en relación con el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos

Explicó que los contratos de leasing financiero celebrados en los meses de septiembre y diciembre de 2004, con las compañías Leasing Colombia S. A. y Suleasing Internacional S. A., respectivamente, tenían el tratamiento tributario y contable del arrendamiento operativo en virtud del artículo 127-1 del ET, pues aquellos correspondían a leasing de maquinaria y equipo con vigencia de 36 meses.

En consecuencia, sostuvo que los cánones de arrendamiento originados en dichos negocios debían declararse como gastos deducibles, sin registro contable alguno en el activo y pasivo de la compañía, como hubiese sucedido en el caso del tratamiento tributario del leasing financiero.

Manifestó que, cuando se ejerció la opción de compra de dichos contratos, en septiembre y diciembre de 2007, los activos fueron registrados en el patrimonio de la demandante, por lo que en ese momento, se hizo procedente la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET, sobre el remanente pagado para adquirir los activos.

Hizo énfasis en que la adquisición de los activos objeto del arrendamiento operativo, en virtud del ejercicio de la opción de compra, constituyó una inversión en activos fijos reales productivos que dio derecho a la deducción especial mencionada.

Sostuvo que la demandada realizó una indebida interpretación y aplicación del artículo 158-3 del ET, pues la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, tomada en el año gravable 2007 respecto de los bienes objeto de leasing, era procedente en la suma de \$84.071.529.

A este respecto consideró que, independientemente de la figura contractual que permitió la adquisición de los activos, aquella cumplió con los requisitos del artículo 158-3 del ET toda vez que se verificó lo siguiente: (i) la adquisición de activos tangibles directamente relacionados con el objeto social de la compañía; y (ii) los activos fueron incorporados al patrimonio de la compañía en el año en que efectivamente se ejerció la opción de compra.

Adujo que los actos acusados son nulos por desconocer el principio de la primacía de la esencia sobre la forma, previsto en el artículo 228 de la Constitución y en el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, en la medida en que la demandada desconoció la realidad de los contratos suscritos, esto es, que a pesar de que estos corresponden jurídicamente a contratos de leasing financiero, la realidad de las operaciones y los registros contables demuestran que correspondían a contratos de arrendamiento operativo.

3- Violación de los artículos 711 y 158-3 del ET y 29 de la Constitución, indebida

Señaló que no hubo correspondencia entre los argumentos expuestos en el requerimiento especial y aquellos propuestos en los actos demandados, en relación con el desconocimiento de la deducción especial de los activos importados bajo la modalidad temporal, de manera que se violaron los artículos 29 de la Constitución y 711 del ET.

Sobre el particular, manifestó que mientras el requerimiento especial se sustentó en la falta de comprobación de la importación de los activos, la liquidación oficial de revisión sostuvo que el año de la solicitud de la deducción no coincidió con el de la importación y, a su turno, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración argumentó que la fecha de suscripción de los contratos no coincidía con el año gravable en el que se solicitó la deducción.

Concluyó que la actuación enjuiciada vulneró el derecho de defensa, pues la contribuyente no pudo conocer oportunamente los nuevos argumentos de la Administración y, en esa medida, tampoco pudo controvertirlos.

4- Errónea interpretación de los artículos 2, 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004, en relación con el rechazo de la deducción por inversión en activos importados temporalmente

Planteó que, a efectos de aplicar la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET, se deben cumplir las condiciones establecidas en la norma, para lo cual se requiere, además de la firma del contrato de leasing financiero, la ejecución del mismo. Lo anterior, bajo la consideración de que, si se otorgara la deducción con la mera firma del contrato, no se daría cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, esto es, que el activo fijo participe de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y, además, se deprecie o amortice fiscalmente, según el caso.

5- Improcedencia de la sanción por inexactitud por disminución de las pérdidas

Alegó que para la configuración de la conducta sancionable prevista en el artículo 647-1 *ibidem*, era necesario acudir a los supuestos de hecho

previstos por artículo 647 *ejusdem*; y que, en el *sub lite*, no se incluyeron datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración de renta debatida, de manera que la actora no incurrió en la conducta sancionable imputada por la DIAN.

Adujo que la Administración efectuó una interpretación errónea de los negocios jurídicos celebrados y de las normas tributarias aplicables, por lo que se generó una diferencia de apreciación sobre las operaciones realizadas, lo cual exonera a la demandante de la aludida sanción.

Invocó jurisprudencia de esta Corporación para sostener que la sanción por inexactitud solo puede ser aplicada ante la plena comprobación de maniobras fraudulentas por parte del declarante. A este respecto, sostuvo que la demandante actuó válida y legalmente, con arreglo a la normatividad vigente al momento de realizar la transacción que dio origen a la referida deducción especial, sin que su conducta hubiere sido culposa ni fraudulenta, razón por la cual no resulta procedente la imposición de la sanción.

6- Improcedencia de las sanciones por no enviar información y extemporaneidad en el envío de información

Argumentó que la información solicitada por la DIAN, relacionada con las declaraciones de importación, fue puesta a disposición de la entidad desde el momento en que se realizaron las operaciones de importación, pues la sociedad actora las presentó ante el área de aduanas de la Administración tributaria.

Adicionalmente, invocó el artículo 16 del Decreto Ley 2150 de 1995, modificado por el artículo 14 de la Ley 962 de 2005, que establece la posibilidad de que una entidad pública oficie a otra para obtener información que esta última posee, a efectos de evitar a los particulares la remisión de tal información, de forma que se eviten trámites innecesarios y se releve de la carga de la prueba al particular. Por lo tanto, consideró que debía ser la DIAN quien oficiara al órgano competente para obtener los datos solicitados.

Alegó que, en todo caso, los requerimientos ordinarios fueron atendidos a la mayor brevedad posible, especialmente teniendo en cuenta las circunstancias especiales en las que se encontraba la sociedad, al haber sido adquirida en el año 2007 y encontrarse la información solicitada en el archivo inactivo.

Solicitó el levantamiento de la sanción por no enviar información, al considerar que no se había configurado el hecho sancionable, dado que se dio repuesta a los dos requerimientos ordinarios y se suministró la información solicitada.

En relación a la entrega incompleta de información, adujo que suministró los contratos de leasing solicitados, de manera que si la Administración consideraba que la información estaba incompleta, y que ello causó un daño en la finalidad de las facultades de fiscalización,

debió explicar cuál era la información que estaba pendiente de envío y explicar su importancia para el análisis.

Frente a lo anterior, agregó que si la conducta del contribuyente careció de mala fe, de ánimo defraudatorio y/o del propósito de obstaculizar la labor de fiscalización, no habría lugar a la imposición de la sanción o la misma se graduaría de forma que considere la mayor o menor diligencia del contribuyente.

Sostuvo que no se vulneró el bien jurídicamente protegido y si en gracia de discusión se aceptara la ocurrencia del hecho sancionable, debió imponerse una sanción proporcional al daño causado.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos (ff. 1 a 19):

Manifestó que el arrendamiento operativo no es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 del ET, toda vez que el tratamiento fiscal y contable previsto en el artículo 127-1 del ET para dicha modalidad contractual, impide el cumplimiento de dos exigencias a efectos de esta deducción: (i) que el arrendatario debe reflejar la inversión como activo fijo, por lo tanto la deducción solo procede sobre los bienes tangibles que se adquieran para formar parte del patrimonio; y (ii) que el activo adquirido mediante leasing se deprecie o amortice, según el caso.

Consideró que el demandante no demostró el cumplimiento de los requerimientos fijados en el artículo 158-3 del ET, pues los contratos no correspondían a leasing financiero y, en todo caso, dichos acuerdos no incluían la opción irrevocable de compra.

Señaló que los acuerdos fueron suscritos en el año 2004 y no en el año 2007, además de que, en este último periodo, los bienes arrendados no se contabilizaron como activos sino como gastos y no fueron objeto de depreciación.

De otra parte, respecto de los bienes objeto de leasing financiero e importación temporal, alegó que tales contratos fueron suscritos en noviembre de 2004 y marzo de 2005 y, si bien, la transacción pasaría al régimen de importación ordinaria en julio de 2008 y junio de 2010, según el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, debía coincidir la fecha de la suscripción de los contratos con el año gravable en que solicitaba la deducción especial. En consecuencia, la demandante no podía aplicar la deducción prevista en el artículo 158-3 en el año gravable 2007.

Argumentó que no existió certeza ni convencimiento sobre el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 158-3 del ET y sus normas reglamentarias, por lo que no era viable aceptar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos. A este respecto, señaló que la Administración no contaba con pruebas idóneas,

según lo previsto en los artículos 742 y 743 del ET, para aceptar la procedencia de la deducción en discusión.

Sostuvo que, al momento de resolver el recurso de reconsideración, la Administración puede analizar, revisar y modificar las decisiones proferidas sin que ello vulnere el principio de congruencia ni el debido proceso. Lo anterior, teniendo en cuenta que durante el curso de la investigación la actora ejerció el derecho de defensa aportando las pruebas que consideró necesarias, las cuales a su vez fueron oportunamente valoradas por la DIAN.

Argumentó que la liquidación oficial de revisión impuso la sanción por disminución de pérdidas prevista en el artículo 647-1 del ET, dado que se configuró el supuesto previsto en la norma, esto es, una diferencia entre la pérdida líquida declarada por el contribuyente en la declaración privada y la determinada por la Administración en el acto de liquidación.

Señaló que, aunque el requerimiento especial hizo alusión a la sanción por inexactitud, ello no implica falta o falsa motivación, pues se aplicó el artículo 647-1 del ET que contempla la sanción por disminución de pérdidas, la cual se remite en algunos aspectos a lo previsto para la sanción por inexactitud.

Respecto de la obligación de demostrar las maniobras fraudulentas para aplicar la sanción, sostuvo que no se puede aceptar el argumento de la falta de comprobación de un elemento subjetivo en la conducta del contribuyente, pues él registró voluntariamente en la declaración de renta unas deducciones a las que no tenía derecho.

Así, argumentó que no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa para aplicar la sanción, pues la infracción se tipifica simplemente por la subsunción de la conducta cometida a la conducta tipificada por la norma.

Por otro lado, alegó que mediante Requerimiento Ordinario nro. 022382009000274, del 18 de agosto de 2009, se le solicitó a la demandante: (i) certificación de revisor fiscal o contador público en donde se indicara que la adquisición de los activos fijos no se hizo a través de *lease back*, pacto de retroventa o entre vinculados económicos; si el activo fue adquirido por leasing financiero, la certificación de los bienes incorporados contable y fiscalmente al patrimonio del arrendatario, adjuntando comprobante de contabilidad con el registro. Sin embargo, esta información no fue entregada por el contribuyente en el plazo establecido y la allegada posteriormente no fue presentada en forma completa, lo cual generó dificultades en la actividad de fiscalización de la DIAN.

Sostuvo que mediante Requerimiento Ordinario nro. 022382009000919, del 21 de diciembre de 2009, se solicitó copia de los contratos de leasing. Sin embargo, esta información fue presentada de manera incompleta por el contribuyente.

Añadió que no es procedente la graduación de la sanción, pues la entrega extemporánea e incompleta de la información, impidió que la Administración llevara a cabo la acción de fiscalización. En consecuencia, concluyó que no está probada la actitud de colaboración de la demandante para graduar la sanción.

Agregó que el hecho de no aceptar los argumentos del contribuyente por no estar probados o por ser improcedentes o insuficientes, no implica la indebida motivación ni significa que no fueron analizados, pues las decisiones de la Administración están soportadas en pruebas que se recogieron durante el proceso y que fueron aportadas por el contribuyente en respuesta a los requerimientos de información, las visitas y el requerimiento especial.

Concluyó que no hubo falta de motivación ni falsa motivación en las actuaciones administrativas, ni violación al debido proceso y al derecho de defensa, dado que el contribuyente tuvo oportunidad de conocer las actuaciones y se le dio traslado para que actuara en su defensa.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Atlántico, en sentencia del 17 de enero de 2014, accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (f. 278):

Manifestó que los negocios jurídicos celebrados por la demandante con las sociedades Suleasing Internacional S. A. y Leasing Colombia S. A. correspondían jurídicamente a la figura de leasing financiero, pero a efectos tributarios gozaban del tratamiento de arrendamiento operativo, en virtud del numeral 1.º del artículo 127-1 del ET.

Consideró que el artículo 158-3 del ET no estableció limitación alguna sobre la modalidad de leasing utilizada y, por ello, al margen de la figura contractual empleada, la deducción debatida era procedente, pues la finalidad del citado artículo 158-3 era otorgar una deducción a quienes invirtieran en activos fijos reales productivos.

Puntualizó que el arrendamiento operativo permite adquirir el derecho de dominio del activo objeto del contrato, bien por el ejercicio de la opción de compra o mediante negociación posterior. Sin embargo, precisó que en tal caso la deducción no puede realizarse antes de la adquisición del activo, puesto que bajo la vigencia del contrato de leasing, los pagos efectuados por concepto de cánones de arrendamiento se registran como gasto.

Por otra parte, señaló que aunque en el año 2007 se registraron en el patrimonio de la demandante los bienes objeto de leasing, ello no tenía que coincidir con la fecha de la importación, ya que al momento de ingresar los bienes al país estos serían objeto de arrendamiento, cuyo canon se registraría contablemente como un gasto y no como un activo.

En consecuencia, sostuvo que el tratamiento fiscal de los contratos de leasing debía analizarse a la luz de las disposiciones aplicables al leasing operativo, pues, además de cumplir la condición del término de duración del contrato (36 meses), estaba probado que se pactó la opción de compra a la terminación del mismo. En armonía con lo anterior, estimó que si la culminación del contrato ocurrió en el 2007, la deducción debió aplicarse durante ese año gravable, es decir, en un período distinto al de suscripción de los contratos.

Al considerar acreditado el cargo relacionado con la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, se relevó del estudio de los cargos relativos a la presunta vulneración de los artículos 711 y 158-3 del ET, 2, 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004 e indebida interpretación de los artículos 2 del Decreto 1766 de 2004 y 12 del Decreto 2649 de 1993; y del cargo sobre la sanción por inexactitud.

En relación con la sanción por no enviar información, sostuvo que la misma era independiente de los demás cuestionamientos, pues se fundamentó en el deber formal de colaboración con la Administración y por ello debía analizarse al margen de cualquier otra consideración. A este respecto, manifestó que el artículo 651 del ET establece tres supuestos de hecho que dan a lugar a imponer la sanción: (i) cuando no se suministre la información dentro del plazo indicado; (ii) cuando se entregue información con errores; y (iii) cuando se remita información distinta a la solicitada.

Observó que en el *sub judice*, la sanción se impuso por: (i) la omisión del envío oportuno de la certificación del revisor fiscal en donde se indicara que la adquisición de los activos no se hizo a través de *lease back* o venta con pacto de retroventa o leasing financiero; y (ii) el suministro incompleto de las copias de los contratos de leasing. Respecto del primer supuesto, encontró probada la entrega extemporánea del certificado solicitado, pues el requerimiento ordinario fue notificado a la actora el 20 de agosto de 2009, quien teniendo 15 días calendario para remitirlo, terminó allegándolo el 10 de septiembre de 2009. En relación con el segundo supuesto, sostuvo que no era procedente exigir la demostración de una conducta culposa por parte del contribuyente para imponer la sanción, pues la responsabilidad que surge del incumplimiento del deber de informar es de carácter objetivo.

Consideró que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN encaminada a efectuar cruces de información necesarios para el control de los tributos. En adición, estimó que el monto de la sanción ni era irrazonable ni desproporcionado, pues fue determinado de conformidad con la Resolución 11774 de 2005 de la DIAN.

Por último, se abstuvo de dictar condena en costas.

Salvamento de voto

El magistrado Luis Eduardo Cerra Jiménez salvó el voto por las razones que se resumen a continuación (ff. 279 a 281):

Consideró que el término del contrato de leasing no es el único requisito para establecer su naturaleza como financiero u operativo, pues existen otros factores que permiten determinar su naturaleza, *v.g.* en el leasing financiero siempre existe una opción de compra pactada desde el inicio, no al final de este, mientras que en el contrato de leasing operativo solo se presenta esta opción de manera excepcional y, de existir, el valor de compra es el comercial.

En consecuencia, manifestó que el análisis individual de cada uno de los requisitos del contrato de leasing habría permitido despejar dudas al respecto.

Recurso de apelación

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal y, a tal fin, solicitó que se revoque la providencia apelada en lo relativo a la imposición de la sanción por no enviar información y la extemporaneidad en el envío de información.

A este respecto, reiteró los argumentos de la demanda y añadió que no hubo afectación al recaudo nacional porque no se obstaculizó la actividad fiscalizadora de la Administración, en la medida en que la documentación requerida por la DIAN se encontraba en la dependencia de aduanas de la misma entidad.

Argumentó que en materia de derecho administrativo sancionador, la jurisprudencia ha sostenido que el Estado no puede imponer penalidades fundando su aplicación en criterios objetivos, sino que debe consultar aspectos subjetivos, como el ánimo defraudatorio, la ausencia de perjuicio y la diferencia de criterios jurídicos. En este sentido, enfatizó que si la conducta del contribuyente careció de mala fe, de ánimo defraudatorio y/o del propósito de obstaculizar la fiscalización de la Administración, no hay lugar a imponer sanción o la misma debe ser graduada para considerar la mayor o menor diligencia del contribuyente.

Adicionalmente, alegó que la sanción impuesta fue desproporcionada frente al impacto que la actuación de la demandante tuvo frente a la labor de fiscalización de la Administración y, en esa medida, la actuación enjuiciada vulneró el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Planteó que, en todo caso, tiene derecho a la aplicación del principio de favorabilidad y, además, a que no le sea aplicada la sanción en los términos planteados por la DIAN y confirmados por el tribunal, pues debe la misma ser reducida en atención a la buena fe y diligencia de la demandante.

Por su parte, la DIAN interpuso recurso de apelación adhesiva contra la sentencia del tribunal.

Sostuvo que el contrato suscrito por la demandante fue nominado como leasing financiero y al finalizar el mismo efectivamente se adquirió el activo. En este sentido, si bien la actora insistió en que se trató de un contrato de arrendamiento operativo, para acceder a la deducción especial debatida debió cumplir el tratamiento previsto en el artículo 127-1 del ET. Agregó que, independientemente del plazo pactado en el contrato de leasing, al término del mismo se adquirió el bien; por lo tanto, se debió estipular la opción irrevocable de compra, dar el tratamiento de activo real productivo desde la suscripción del contrato de leasing, registrar en la contabilidad el bien como activo y registrar el pasivo correspondiente por el mismo valor y aplicar la depreciación y ajustes por inflación respectivos.

Argumentó que, aunque el contribuyente no estipuló la opción irrevocable de compra en el contrato de leasing, al finalizar el mismo sí lo adquirió y, por lo tanto, desde el inicio del contrato debió registrar los activos para obtener el beneficio de la deducción especial.

Sobre la sanción impuesta por no enviar información, sostuvo que su fundamento era la falta de colaboración del contribuyente con la Administración, pues se demostró la entrega extemporánea de la información solicitada, así como la entrega incompleta de las copias de los contratos de leasing suscritos.

En consecuencia, solicitó revocar la sentencia de primera instancia respecto al no reconocimiento de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos y la sanción por inexactitud y confirmar en su totalidad la actuación de la DIAN.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos que plantearon en los respectivos recursos de apelación, contra la sentencia de primer grado (ff. 324 a 329).

El Ministerio Público no emitió su concepto en este caso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Debe la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes respecto de la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico, proferida el 17 de enero de 2014, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

En los anteriores términos, corresponde establecer: (i) si es procedente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por bienes adquiridos con ocasión del ejercicio de la opción de compra pactada en contratos de leasing con tratamiento fiscal de arrendamiento operativo; (ii) si en el caso de la deducción especial, respecto de activos

importados bajo modalidad temporal, se violó el principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del ET, al ser los argumentos y fundamentos del requerimiento especial diferentes a los expuestos en los actos demandados; (iii) si es procedente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos respecto de bienes importados bajo modalidad temporal, en ejecución de un contrato de leasing; (iv) si es procedente la imposición de la sanción por disminución de pérdidas prevista en el artículo 647-1 del ET; y (v) si es procedente la imposición de la sanción por no enviar información y por enviar información extemporáneamente.

2. En la medida que el debate jurídico trabado entre las partes discurre alrededor del tratamiento tributario de los contratos nominados como leasing financiero, de cara a la aplicación al beneficio de la deducción por inversión en activos fijos, la Sala se pronunciará, como consideración previa, sobre este particular.

2.1 El artículo 127-1 del ET, vigente para el año gravable de ocurrencia de los hechos discutidos, no definía el contrato de leasing financiero, pues se limitaba a utilizar la expresión *«arrendamiento financiero con opción de compra»*, para regular sus efectos en materia estrictamente fiscal y contable.

De esa forma, para determinar los efectos tributarios del *«arrendamiento financiero con opción de compra»*, la citada norma partía de la existencia desde el punto de vista jurídico y contractual de un negocio jurídico que correspondiera al leasing financiero. Al respecto, de acuerdo con el artículo 2 del Decreto 913 de 1993, compilado por el artículo 2.2.1.1.1. del Decreto 2555 de 2010, dicho contrato es aquel que tiene por objeto la entrega a título de arrendamiento de bienes adquiridos para financiar su uso y goce, a cambio del pago de cánones que se recibirán durante un plazo determinado, pactándose a favor del arrendatario la facultad de ejercer al final del contrato una opción de compra. De acuerdo con el mismo artículo del Decreto 913 de 1993, el bien debe ser de propiedad de la compañía arrendadora, la cual amortizará su costo durante el término de duración del contrato vía el cobro periódico del canon de arrendamiento, generando además, su respectiva utilidad.

De otra parte, la normatividad financiera autoriza a las compañías de financiamiento la celebración de contratos de arrendamiento sin opción de compra o arrendamiento operativo, manifestando expresamente que estas *«se sujetarán a las disposiciones comunes sobre el particular»*. Para efectos de diferenciar, desde el punto de vista jurídico —que no tributario— el contrato de arrendamiento operativo del leasing financiero, debe tenerse en cuenta que, en general, aquel se utiliza para bienes cuyo arrendamiento tiene una gran demanda o sobre los cuales no se pretende su compra, lo que permite arrendarlos fácilmente en cualquier momento¹. Adicionalmente, de manera excepcional, el

¹ Superintendencia Financiera. Concepto 2007049014-001 del 30 de octubre de 2007.

contrato de arrendamiento operativo puede incluir la opción de compra, pero siempre pactada por el valor comercial del bien².

De lo anterior, se concluye que las diferencias esenciales entre el leasing financiero y el arrendamiento operativo, radican en que: (i) en el primero siempre se pacta la opción de compra por parte del arrendatario al finalizar el contrato por un valor equivalente al residual del activo, mientras que en el segundo se pacta de manera excepcional y al valor comercial del bien; y (ii) el leasing financiero constituye un mecanismo de financiamiento para la adquisición de activos, mientras que el otro corresponde a un arrendamiento con sus características propias.

Lo anterior, al margen de las modificaciones introducidas por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, el cual sí definió el contrato de «*arrendamiento financiero o leasing financiero*» como aquel cuyo objeto contractual corresponde a «*la adquisición financiada de un activo*», y que puede reunir una o varias de las siguientes características: la transferencia de la propiedad del activo al final del contrato; la opción de compra del activo al final del contrato por un precio suficientemente inferior que permita prever la certeza de que la opción será ejercida; el plazo del contrato cubre la mayor parte de la vida económica del activo; al inicio del contrato el valor presente de los pagos por arrendamiento es equivalente al valor comercial del activo; los activos son de naturaleza especializada de manera que el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Como consecuencia de la modificación al artículo 127-1 del ET, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819, la definición fiscal del contrato de arrendamiento financiero o leasing financiero se aparta de las definiciones y requisitos previstos en la normativa financiera.

Ahora bien, debe reiterarse que la legislación fiscal, vigente para el año gravable 2007, hizo alusión expresa a los «*contratos de arriendo financiero o leasing con opción de compra*». Así, el tratamiento fiscal a que se refería el artículo 127-1 del ET, antes de su modificación por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, estaba referido exclusivamente a los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, prescribiendo el siguiente manejo fiscal y contable, que variaba según el tipo de activo objeto de negociación y del plazo del contrato, según se pasa a exponer.

En primer lugar, el numeral primero del artículo 127-1 ET dispuso el tratamiento conocido como «arrendamiento operativo» para los contratos de leasing financiero con opción de compra que tuvieran por objeto los siguientes bienes y se pactaran plazos que se indican a continuación: inmuebles (en la parte que no corresponda a terreno) con un plazo igual o superior a 60 meses; maquinaria, equipo, muebles y enseres con plazo igual o superior a 36 meses; vehículos de uso productivo y equipo de cómputo con plazo igual o superior a 24 meses. El referido tratamiento tributario y contable consistía la posibilidad de

² Superintendencia Financiera. Concepto 2007029151-001 del 29 de junio de 2007.

amortizar la inversión, vía deducción del canon de arrendamiento durante la vigencia del contrato, sin registrar un activo en el patrimonio del locatario.

En segundo lugar, el numeral 2.º del artículo 127-1 del ET, dispuso un tratamiento fiscal y contable para los contratos de leasing financiero con opción de compra, con las siguientes particularidades: contratos de arrendamiento financiero de inmuebles exclusivamente en la parte correspondiente al terreno, independientemente del plazo del contrato; contratos de arrendamiento financiero de inmuebles con plazo inferior a 60 meses, de maquinaria, equipo, muebles y enseres con plazo inferior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación con plazo inferior a 24 meses. Dicho tratamiento consistía en la obligación de activar el bien objeto del contrato, con el consecuente derecho a la depreciación, ordenando registrar como contrapartida un pasivo por el mismo valor del bien activado, sin posibilidad de llevar al gasto fiscal el canon de arrendamiento pagado, reconociendo en esencia una verdadera operación de financiación para la adquisición de activos de capital.

Debe precisarse que el tratamiento fiscal como arrendamiento operativo previsto para los contratos de leasing financiero o leasing con opción de compra, estaba previsto exclusivamente para arrendatarios que tuvieran activos totales hasta el límite previsto para la mediana empresa definido en la Ley 905 de 2004, tratamiento que permaneció vigente desde la incorporación al ET de las reglas especiales adoptadas para el leasing por la Ley 223 de 1995, con las modificaciones realizadas por las leyes 1004 de 2005 y 1111 de 2006, que extendieron este beneficio en el tiempo, atendiendo, además, a la inexecutable del artículo 15 de la Ley 1527 de 2012, declarada por la sentencia C-015 del 23 de enero de 2013 (expediente D-9182; MP: Mauricio González Cuervo), al no prever la reviviscencia de las normas que fijaban su límite temporal, por lo que la aplicación del beneficio cesó al entrar en vigencia la Ley 1819 de 2016

Como corolario de lo anterior, la norma fiscal prevé una ficción jurídica según la cual, si los contratos de *leasing* con opción de compra o *leasing* financiero cumplen con los requisitos de plazo y tipo de activo previstos en la ley, recibirán el tratamiento fiscal de leasing operativo, esto es, no habrá reconocimiento del activo en cabeza del arrendatario; de lo contrario, desde el inicio del contrato los bienes harán parte integrante del patrimonio del arrendatario.

2.2 Con respecto a la deducción por inversión en activos fijos, el artículo 158-3 del ET, exige el cumplimiento de las condiciones allí previstas, esto es: i) que se haya hecho una inversión para la adquisición de bienes tangibles; ii) que dichos bienes sean activos fijos; iii) que los bienes adquiridos entren a formar parte del patrimonio; iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente; y v) que se deprecien o amorticen fiscalmente.

El alcance de los conceptos contenidos en la norma *ibidem* ha sido precisado por esta Sección en reiterada jurisprudencia³. De manera ilustrativa, la sentencia del 19 de mayo de 2016 (expediente 20501, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) recogió la conceptualización desarrollada por la Sala y señaló:

Activos fijos: Conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario son activos fijos los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Es decir, se excluyen los activos movibles.

Bienes reales — tangibles: Conforme con la definición del artículo 653 del Código Civil, los bienes corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, quedan excluidos los bienes intangibles.

Productivos: Esta condición implica 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. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial”.

Adquiridos: Para la Sala la adquisición se refiere a la compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta.

En cuanto al momento en que se entiende realizada la inversión y retomando el análisis realizado en los puntos anteriores, se tiene entonces que dependiendo de los términos contractuales, para efectos fiscales y en el contexto de la deducción especial por inversión en activos fijos, existen momentos diferentes de adquisición del bien objeto del contrato de leasing:

Si el contrato de leasing con opción de compra reúne las características para ser tratado desde el inicio del contrato como activo en cabeza del arrendatario financiero, siempre que se trate de la «*modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra*» y se ejerza dicha opción irrevocable de compra⁴, es procedente que el arrendatario pueda deducir de la renta el 40% del costo del activo fijo real productivo al iniciar el contrato (sentencias del 28 de septiembre de 2016, expediente 20362, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y 29 de noviembre de 2017, expediente: 20252, CP: Milton Chaves García).

Si el contrato de leasing con opción de compra o leasing financiero es tratado fiscalmente como un arrendamiento operativo, es decir, no hay lugar a reconocer activo alguno en cabeza del arrendatario al inicio del contrato, fiscalmente el bien deberá reconocerse como parte del patrimonio del arrendatario financiero únicamente en el momento en que este ejerza la opción de compra, al finalizar el contrato.

³ Sobre el particular ver, entre otras, las sentencias del 13 de septiembre de 2012, expediente 18473, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 11 de octubre de 2012, expediente 18233, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 2 de agosto de 2017, expediente 20952, del 7 de marzo de 2018, expediente 20707, 29 de agosto de 2018, expediente 21760, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 23 de noviembre de 2017, expediente 21184, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

⁴ Artículo 4 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Debe resaltarse que el artículo 158-3 del ET extendió el beneficio de la deducción por inversión en activos fijos a las operaciones de adquisición bajo la modalidad de leasing financiero con opción de compra, disposición que no se puede interpretar en el sentido de que la intención del legislador fue establecer una limitación a la aplicación del beneficio cuando la adquisición de activos se lleve a cabo en ejercicio de la opción de compra en un contrato con tratamiento fiscal de leasing operativo. A este respecto, no debe perderse de vista que el contrato de leasing no tiene la virtud de transferir la propiedad del bien al arrendatario, es el ejercicio de la opción de compra la que lo hace y, precisamente, la finalidad del artículo 158-3 al otorgar la deducción especial «*aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra*» fue asegurar el cumplimiento de la ficción legal, para efectos tributarios y contables, que atribuye en cabeza del arrendatario la adquisición de un activo fijo.

En este contexto, cuando al contrato de leasing financiero le sea aplicable el tratamiento de arrendamiento operativo, no existe limitación legal alguna en cuanto a la posibilidad de acceder a la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos en el caso en que el activo se adquiera al finalizar el contrato, en el momento de ejercer la opción de compra. No obstante, en este evento el monto de la inversión realizada es el valor pactado como opción de compra, el cual será equivalente al monto del activo disminuido en los cánones de arrendamiento ya deducidos por el arrendatario financiero, sobre los cuales no se puede pretender que, además de haberse llevado como gastos deducibles, simultáneamente den derecho a la deducción por inversión en activos fijos⁵.

3. Planteado lo anterior, el primer punto a analizar por la Sala corresponde al cargo sobre la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por valor de \$84.071.529.

En el caso concreto, se encuentra probado que la demandante suscribió contratos de leasing con Suleasing Internacional S. A. (ff. 84 a 97) y con Leasing Suramericana Compañía de Financiamiento Comercial S. A. (ff. 127 a 132), en los siguientes términos:

Arrendador	Suleasing Internacional S. A.	Leasing Suramericana Compañía de Financiamiento Comercial S. A.
Activo	Tres bulldozer Komatsu Modelo D275AX-5	Grúa telescópica Grove Modelo RT 890E
Nro. Contrato	174	44261
Fecha suscripción	17/09/2004	01/10/2004
Fecha iniciación	01/10/2004	16/12/2004

⁵ Sentencia de 7 de febrero de 2008 (expediente 15394; CP: María Inés Ortiz Barbosa): «[S]ería injustificado y al margen de la Ley permitir a los contribuyentes con "contratos de leasing operativo", además de llevar como erogación todos los cánones de arrendamiento causados en el año gravable, el treinta por ciento (30%) de la inversión en el activo, que a la larga representaría un valor superior a su costo, y ocasionaría que de un mismo hecho económico el administrado se beneficiara doblemente, en abierta vulneración de lo estipulado en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 (beneficios fiscales concurrentes).

Plazo	3 años	36 meses
Valor	USD 1.278.750	COP \$1.868.072.814
Opción de compra	USD 12.787	COP \$186.807.281

De conformidad con las certificaciones aportadas al expediente, respecto del contrato no. 174, la demandante ejerció la opción de compra el día 1 de octubre de 2007 (f. 247 caa 2) y respecto del contrato no. 44261, el 17 de diciembre de 2007 (f. 248 caa 2).

De los anteriores soportes, la Sala observa que en la declaración de renta presentada por el año gravable 2007, la demandante registró la suma de \$84.071.529 a título de inversiones en activos fijos reales productivos, que corresponde al 40% del valor de adquisición de la maquinaria al ejercer la opción de compra prevista en los contratos de leasing y no al valor que tenía el activo al inicio de tales contratos.

Según los argumentos de la demandada, las normas que regulan la deducción por inversión en activos fijos *«son claras al determinar la primera condición para acceder a la deducción por inversión en activos fijos, consistente en que si la adquisición se realiza por la modalidad de leasing financiero, el contrato debe consagrar la cláusula de opción irrevocable de compra, obviamente al momento de la suscripción del contrato»*, posición que ha esgrimido a lo largo de todas las etapas procesales.

En esencia, la DIAN ha sostenido que un contrato de leasing financiero sometido al tratamiento del arrendamiento operativo, en virtud del artículo 127-1 del ET, no es compatible con la deducción del artículo 158-3 del ET, en especial porque bajo esta modalidad no se puede cumplir con el requisito reflejar la inversión como activo fijo y dicho activo no puede ser depreciado en cabeza del arrendatario.

No obstante, la Sala considera que el caso bajo estudio se concreta en la adquisición de activos cuya propiedad, a lo largo de la ejecución del contrato de arrendamiento operativo, fue reconocida en cabeza del arrendador y que en virtud del ejercicio de la opción irrevocable de compra (f. 96, f. 110), al finalizar el arriendo, fueron adquiridos por la sociedad demandante por un valor previamente pactado y que excluye las cuotas de amortización correspondientes al canon de arrendamiento pagado durante la vigencia del contrato (ff. 101 y 113).

En este contexto, ha quedado demostrado que se trató de un arrendamiento operativo, por lo cual no se podía exigir al demandante el reconocimiento de la inversión en el momento de la suscripción o inicio del contrato, ni mucho menos su depreciación o amortización durante su ejecución, pues el artículo 127-1 del ET determina tratar esta operación como un contrato de arrendamiento operativo.

Revisada la documentación que reposa en el expediente, se aprecia que al finalizar los contratos de leasing la demandante ejerció la opción de compra, adquirió los bienes correspondientes y los registró en la Cuenta

1520-Maquinaria y Equipo, por su valor de adquisición pactado en la opción de compra (ff. 125 y 126 caa. 2). Adicionalmente, en el sistema de activos año 2007, se realizaron los siguientes registros en relación con los activos en cuestión (ff. 87 c 1):

Código	Costo ajustado	Depreciación ajustada	Costo neto	Descripción del activo
2020000174	186.807.281,00	0,00	186.807.281,00	Grúa Grover RT89E-1
2020000171	8.623.847,33	2.155.962,00	6.467.885,33	Buldozer Komatsu D275AX-01
2020000172	8.623.847,33	2.155.962,00	6.467.885,33	Buldozer Komatsu D275AX-02
2020000173	8.623.847,33	2.155.962,00	6.467.885,33	Buldozer Komatsu D275AX-03

En el caso del Contrato no. 44261, la demandante aportó el Comprobante de Causación no. 1200000007 en donde se registró como débito el valor de \$186.807.281 correspondiente al valor de la opción de compra del activo (ff. 165 c 1). Así mismo, se aportaron documentos que soportan el pago de la opción de compra realizado a Leasing Suramericana (ff. 164 a 166 c 1). En el caso del Contrato nro. 174, la demandante aportó el Registro Contable No. 0900000016, en donde se registró como débito el valor de \$25.871.542 correspondiente al valor de la opción de compra por USD 12.788 (ff. 170 c 1).

De conformidad con la documentación aportada al expediente y la normativa aplicable al caso concreto, la Sala considera que para efectos fiscales los contratos suscritos correspondían a leasing financiero con tratamiento fiscal de arrendamiento operativo sobre maquinaria y equipo pactado a un plazo de 36 meses. En consecuencia, la demandante debía aplicar las reglas previstas en el artículo 127-1 numeral 1 del ET, registrando para el efecto como gasto la totalidad del canon de arrendamiento causado y sin reconocer en su activo los bienes objeto de leasing.

En consecuencia, el contrato de leasing con tratamiento de arrendamiento operativo para efectos fiscales, respecto del cual se ejerció la opción de compra, dio lugar a la adquisición efectiva del activo, por lo que en la medida en que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 158-3 del ET y del Decreto 1766 de 2004, es procedente la deducción especial respecto del valor de adquisición del activo, el cual corresponde al valor de la opción de compra.

La Sala precisa que lo anterior no equivale a señalar que los contratos de leasing financiero sometidos al tratamiento tributario y contable del arrendamiento operativo dan lugar al beneficio 158-3 del ET. Toda vez que, en el caso concreto dicha deducción especial está generada exclusivamente en virtud de la adquisición de los activos, ahora sí, en virtud de una opción de compra en el marco de contratos sometidos al tratamiento del arrendamiento operativo, sin que ello signifique que tal deducción se originó por la suscripción de los contratos.

En relación con el cumplimiento de las condiciones para aplicar la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET, se observa que la

demandante efectivamente realizó una inversión para adquirir bienes tangibles al ejercer la opción de compra y pagar el valor correspondiente. Adicionalmente, la maquinaria adquirida cumple la condición de activo fijo bajo el artículo 60 del ET, vigente para el año gravable 2007, pues no fue adquirida para enajenarse dentro del giro ordinario de los negocios, sino para ser utilizada en su actividad económica. Los bienes adquiridos por la actora entraron a formar parte de su patrimonio, así en el caso de los tres buldóceres se registraron como activos en la «Cuenta 1520-Maquinaria y Equipo» el día 30 de septiembre de 2007 (ff. 125), y en el de la grúa, el día 7 de diciembre de 2007 (f. 126).

A este respecto, la Cuenta 1520 hace parte de la «Cuenta 1-Activo», la cual según el PUC, contiene el conjunto de las cuentas que registran los bienes de cualquier naturaleza que posea el ente económico, con la intención de emplearlos en forma permanente para el desarrollo del giro normal de sus negocios o que se poseen, por el apoyo que prestan en la producción de bienes y servicios, por definición no destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil exceda de un año.

En relación con requisito de participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, se tiene que la maquinaria adquirida cumplió esta condición. Lo anterior teniendo en cuenta que la actividad adelantada por la sociedad consiste en la industria minera en todas sus etapas, en especial la exploración, explotación, extracción, operación, transporte privado, comercialización y exportación de carbón (ff. 37 reverso). En este sentido, entre la actividad productiva de la actora y la maquinaria adquirida existió una relación directa y permanente, siendo los activos adquiridos indispensables para su ejecución, sin que se pueda predicar de ellos una participación indirecta en el proceso productivo.

Finalmente, con respecto al requisito de depreciación o amortización fiscal, se tiene que la maquinaria adquirida era susceptible de ser depreciada de conformidad con las reglas previstas en el artículo 127, 128 y 137 del ET, vigente para el año gravable en cuestión. De forma concreta para los tres buldóceres que fueron adquiridos el día 30 de septiembre de 2007, la demandante registró una depreciación de \$6.467.886 por el año gravable 2007 (ff. 87 y 116 c 1). Así mismo, si bien sobre la grúa adquirida el día 7 de diciembre de 2007 no se registró suma alguna por concepto de depreciación (ff. 87 y 116 c 1), la misma era susceptible de ser depreciada.

En consecuencia, la Sala encuentra procedente la deducción solicitada por valor de \$84.071.529.

4. El segundo punto a analizar por la Sala está relacionado con el cargo por violación al principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del ET, respecto de la deducción especial por valor de \$586.470.365 sobre activos objeto de contratos de leasing financiero e importados bajo modalidad temporal. Lo anterior, por considerar la demandante que

los argumentos y fundamentos expuestos en el requerimiento especial no coinciden con los expuestos en los actos demandados.

La Sala, en reiteradas oportunidades ha manifestado que el artículo 711 del ET constituye una protección del derecho al debido proceso, al exigir la debida correspondencia entre el requerimiento especial, como acto previo, y la liquidación oficial de revisión, con el objeto de garantizar la identidad de los hechos objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa contravirtiendo argumentos y pruebas que justifiquen su liquidación de impuestos⁶.

A este respecto, el artículo 703 del ET establece que la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propone modificar con explicación de las razones en que se sustenta, antes de realizar la liquidación oficial. En ese sentido, esta Sección ha precisado que una vez la Administración ha emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación a la liquidación privada, manifestación del derecho fundamental al debido proceso⁷.

Del principio de correspondencia se desprende que: i) antes de expedir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial; ii) dicho requerimiento debe contener todos los hechos que se propone modificar y las razones que sustenten dichas modificaciones; y iii) la liquidación de revisión debe limitarse a la declaración del contribuyente y a los hechos contemplados en el requerimiento especial.

En adición a lo anterior, se debe tener en cuenta que el principio de correspondencia también debe ser observado por la Administración en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, pues al ser el acto que pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los actos emitidos en el curso de la actuación administrativa.

Ahora bien, para efectos de analizar el cumplimiento del principio de correspondencia, la Sala ha precisado que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los «hechos», de manera que si los reportados en la declaración privada son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia (sentencia del 11 de mayo de 2017, proferida en el expediente 21883, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

En este sentido, para determinar si se respetó el citado principio, es necesario comparar los hechos que la Administración propuso modificar

⁶ En ese sentido, las sentencias: del 14 de junio de 2018 (expediente 20821, CP: Milton Chávez García); del 9 de diciembre de 2004 (expediente 14307, CP: María Inés Ortiz Barbosa); del 5 de octubre de 2016 (expediente 19366, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 13 de diciembre de 2017 (expediente 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), entre otras.

⁷ Sentencias del 23 de septiembre de 2013 (expediente 18902, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 13 de diciembre de 2017 (expediente 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

en el requerimiento especial con los que efectivamente fueron modificados en la liquidación de revisión.

En el caso bajo análisis, la Sala observa que la misma glosa, esto es, la deducción de inversión en activos fijos reales productivos objeto de leasing financiero e importación temporal, fue rechazada por la Administración tributaria mediante los actos y razones que se indican a continuación: (i) Requerimiento especial: *«Dado que la DIAN no pudo comprobar la importación de los activos debido a la falta de entrega de las declaraciones de importación por parte del contribuyente, se debe rechazar la deducción proporcional por los activos importados»*; (ii) Liquidación oficial de revisión: *«así las cosas no le es dable al administrado incorporar el valor de estos bienes importados en el 2005 bajo esta modalidad, como parte integrante de la base para determinar el valor de la deducción especial por inversión en activos fijos conforme al artículo 158-3 del Estatuto Tributario, por no corresponder el año de solicitud con el de importación»* (ff. 57); y, (iii) Resolución que resolvió el recurso de reconsideración: *«de conformidad con el artículo 4º de Decreto 1766 de 2004 debía coincidir la fecha de los contratos de la suscripción de los contratos con el año gravable en que solicitaba la deducción especial, razón por la que en este caso el arrendatario no podía deducir del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2007 el cuarenta por ciento (40%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato que declaró»* (f. 73).

De lo anterior se advierte que, en estricto sentido, la glosa planteada por la Administración a lo largo de la vía gubernativa se refirió al rechazo de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos, específicamente en lo relativo a activos importados bajo modalidad temporal. Es oportuno aclarar que, en relación con la cuantía de la glosa, si bien el requerimiento especial contiene una suma diferente a la de los demás actos, se debe a un error matemático al calcular el monto de la deducción especial.

Ahora bien, en cuanto a las objeciones presentadas por la actora referentes a la modificación de argumentos en los actos administrativos, se observa que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN modificó parcialmente el argumento previamente expuesto en la liquidación oficial de revisión, al considerar en aquella que la fecha de suscripción de los contratos de leasing debía coincidir con el año gravable en que solicitó la deducción, mientras que en esta consideró que el año de solicitud de la deducción debía coincidir con el año de importación ordinaria de los activos.

Sobre el particular la Sala considera que no se violó el principio de correspondencia, dado que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no incluyó una glosa que fuera diferente al rechazo de deducción por inversiones en activos fijos reales productivos ni modificó la cuantía fijada en la liquidación oficial. En consecuencia, el actuar de la Administración no tuvo la entidad de vulnerar el debido proceso ni el derecho de defensa de la demandante.

Por las razones expuestas, la Sala concluye que no prospera el cargo.

5. Corresponde analizar el cargo relativo a la oportunidad de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por valor de \$586.470.365, correspondiente a activos importados bajo modalidad temporal en ejecución de un contrato de leasing financiero.

El demandante planteó que la oportunidad para aplicar la deducción especial bajo análisis no está determinada únicamente por el año gravable de la firma del contrato de leasing financiero, pues es necesario que, además, se inicie la ejecución de dicho negocio jurídico, para que de esa forma se cumplan los demás requisitos sustanciales previstos en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2002, como sería el consistente en que el activo forme parte del patrimonio.

Al respecto, la Sala considera que, de conformidad con el artículo 158-3 del ET y del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la deducción se debe solicitar en el año gravable en que se realiza la inversión. Ahora bien, cuando se trata de la adquisición de activos mediante leasing financiero, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 dispone la oportunidad de la deducción en los siguientes términos *«El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato»*, bajo el entendido de que se trata de una obligación pura y simple no sometida a plazo o condición, de manera que si la ejecución del contrato pende de un plazo o condición suspensiva, dicha circunstancia deberá tenerse en consideración a efectos de determinar la oportunidad del año gravable en que resulta procedente la deducción especial.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 127-1 del ET dispone que el locatario al inicio del contrato deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento, el cual corresponde a la suma del valor presente de los cánones y la opción compra (calculado a la fecha de iniciación del contrato y a la tasa pactada en el mismo), y de esa forma se cumple el requisito establecido en el artículo 2 del mismo decreto en cita, según el cual el activo que da lugar a la deducción especial debe formar parte del patrimonio del contribuyente.

Por lo tanto, a juicio de la Sala la oportunidad de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, adquiridos mediante contratos de leasing con opción irrevocable de compra, y sometidos al tratamiento tributario del leasing financiero —que no arrendamiento operativo—, el año gravable en el que resulta procedente la deducción corresponde al de la suscripción del contrato, el cual además corresponderá al año gravable en el que se reconoce el activo en el patrimonio del contribuyente en virtud del numeral segundo, letra a, del artículo 127-1 del ET.

La Sala destaca que la glosa en particular está relacionada con los siguientes contratos leasing de financiero:

- Contrato de leasing nro. 20: suscrito con Caterpillar Financial Services el 24 de noviembre de 2004, por valor de USD\$

17.000.000 (ff. 136 a 172). Los activos objeto del contrato eran camiones mineros (CAT 793 y CAT 777D), cargadores de ruedas (CAT 980G), un tractor topador (CAT 824G), y una motoniveladora (CAT 16H). El contrato señala que los pagos comienzan desde el 1 de julio de 2005. Según la cláusula 2.4., modificada por el numeral 2 del Otrosí suscrito el 24 de noviembre de 2004 y por la sección B del Anexo 1 (fols. 138 y 156), a la finalización del contrato el arrendatario puede devolver el equipo o ejercer la opción irrevocable de compra. Según el Anexo 1 y la carta de aceptación, el inicio del contrato es el 6 de diciembre de 2004, tiene una vigencia de 60 meses, y los pagos comienzan el 1 de julio de 2005 (ff. 156 y 165). Una segunda modificación al contrato, del 2 de mayo de 2005, indica que el pago de los cánones comienza el 1 de julio de 2005, respecto de USD \$12.262.190, y el 1 de diciembre de 2005 respecto de USD \$3.850.500 (f. 170).

- Contrato de leasing financiero nro. 10179: suscrito con Leasing de Crédito S. A. Helm Financial Services, del 9 de septiembre de 2004, por \$422.355.200. Su duración es de 36 meses desde la culminación del trámite de importación y entrega del bien al arrendatario, bajo sistema de importación temporal a largo plazo (ff. 175 a 191). La cláusula décima sexta prevé que el arrendador debe permitir al locatario ejercer la opción de compra de los bienes, si así lo manifiesta dentro de los 30 días anteriores a la terminación del contrato (f. 179). La cláusula décima novena prevé que a la terminación del contrato, el locatario puede devolver los bienes o ejercer la opción de compra pagando al arrendador la suma señalada como opción de compra en el anexo de iniciación de plazo (f. 181). Según el Anexo de Iniciación del Plazo del 9 de septiembre de 2004, el valor del bien es de \$417.155.200, la fecha de iniciación es 9 de septiembre de 2004, la duración es de 36 meses, y el valor de la opción de compra a la terminación del contrato es de \$41.715.520 (ff. 187 y 191).
- Contrato de leasing financiero nro. 219: suscrito con Suleasing Internacional, del 15 de octubre de 2005. La demandante solo allegó al expediente el Otrosí nro. 2 anexo 2 (f. 195), en donde se establece que el plazo del contrato es de 3 años, la fecha de efectividad es el 15 de octubre de 2005, la fecha de iniciación es el 15 de enero de 2006, y el valor de la opción de compra es de USD 2.900.

Conforme con lo anterior, la Sala observa que los referidos contratos de leasing financiero fueron suscritos en el año 2004 y 2005, y por otra parte, las fechas de inicio de tales contratos son previas al año 2007, de manera que se encuentra probado la oportunidad para solicitar la deducción especial no correspondió al año gravable 2007, como lo pretendió el contribuyente.

Por las razones expuestas no prospera el cargo planteado por el demandante.

6. Ahora bien, en relación con la sanción por disminución de pérdidas prevista en el artículo 647-1 del ET, la Sala parte de precisar que de conformidad con la sentencia C-910 de 2004, MP: Rodrigo Escobar Gil, proferida por la Corte Constitucional, la norma *ibidem* no tipifica un hecho sancionable independiente del artículo 647 del ET, sino que regula las condiciones en las que se aplican la inexactitud y la corrección cuando se disminuyen o rechazan pérdidas fiscales.

Con ese objeto, el artículo 647-1 *ejusdem* dispone que la disminución de las pérdidas fiscales declaradas, bien mediante liquidaciones oficiales o correcciones privadas, se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada o disminuida y que ese valor constituye la base para determinar la sanción.

Por su parte, el artículo 647 del ET determina que constituye inexactitud sancionable autoliquidar un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, como consecuencia de, entre otros supuestos, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos. No obstante, el último inciso de la misma norma establece que no se configura la infracción sancionada cuando la disminución del valor a pagar se derive de *«errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos»*.

De ahí que, de verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces y que realizó una interpretación razonable del derecho aplicable, esa Judicatura ha estimado que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del ET (sentencia del 5 de octubre de 2016, expediente 21051; CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Pues bien, dado que la Sala ha constatado la procedencia de la deducción pretendida por la actora, únicamente, en relación con los bienes objeto de leasing, se debe analizar si la contribuyente incurrió en la conducta infractora sancionada por los artículos 647 y 647-1 del ET en lo que respecta a los demás factores deducidos por el mismo concepto, es decir, el 40% de los activos fijos importados bajo modalidad temporal en virtud de contratos de leasing.

Como se explicó, dicha deducción especial fue desestimada por la DIAN y por la Sala, pues el material probatorio alegado por la parte actora no basta para acreditar el cumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 158-3 del ET y su decreto reglamentario, por lo que la declaración privada carece de fundamentación a ese respecto y, por consiguiente, se configura la infracción sancionada, sin que sea aplicable la causal de exoneración prevista en el artículo 647 del ET, alegada por la demandante. Sobre el particular, se insiste, de conformidad con el

plenario, la autoliquidación de renta del año gravable 2007 no se sustentó en hechos probados, completos y cifras veraces, por lo que no es dable considerar que el menor valor de la pérdida fijado en la liquidación oficial de revisión se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio entre CMU y la DIAN.

Por el contrario, la Sala estima que la contribuyente desconoció los requisitos establecidos en la ley para aplicar la deducción especial, ya que no se encuentra demostrada la inversión en el año 2007 respecto de los activos importados bajo modalidad temporal, es decir, no está acreditada la existencia de una razonable diferencia de criterios en relación con la aplicación del artículo 158-3 del ET. Por lo anterior, la Sala mantiene la sanción por inexactitud frente a la disminución pérdidas por el rechazo de la deducción especial frente a los bienes importados durante el periodo imponible 2007.

Con todo, la Sala observa que en los actos censurados se impuso a la demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% del mayor impuesto determinado, con fundamento en lo que, para la época de expedición de aquellos actos, consagraba el artículo 647 del ET. Sin embargo, la regulación de esa sanción fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de establecer una pena menor por la comisión de la infracción, que quedó consagrada en el actual artículo 648 del ET.

Dada esa circunstancia, la Sala considera que se debe atender el mandato previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual en el ámbito sancionador procede aplicar la norma posterior, siempre que resulte más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Por lo tanto, en el presente asunto se adecuar la sanción por inexactitud impuesta, a la norma actual que resulta más favorable a los intereses del infractor.

La sanción por inexactitud, equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a favor determinado por la DIAN, según los ajustes efectuados por la Sala, y el determinado por la demandante, se cuantifica así:

Saldo a favor según resolución que resolvió el recurso de reconsideración, ajustada por la Sala	\$4.564.940.000
Saldo a favor según liquidación privada	\$4.778.538.000
Diferencia (base)	\$213.598.000
Porcentaje	100%
Sanción por disminución de pérdidas fiscales	\$213.598.000

Por las razones expuestas en la presente providencia, la Sala revocará el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, en su lugar anulará parcialmente los actos demandados y, a título de

restablecimiento del derecho, se tendrá como liquidación de la sanción por inexactitud la determinada por la Sala.

7. En relación con las sanciones relativas al deber formal de informar, conviene precisar que dicho deber formal está previsto para que la autoridad administrativa pueda cumplir con la función que le asigna el ordinal 20 del artículo 189 constitucional, consistente en «*velar por la estricta recaudación*» de los tributos. Bajo estos lineamientos, el artículo 686 del ET estableció a cargo de los administrados el deber formal de atender los requerimientos de información realizados por la Administración de impuestos; con lo cual, quienes incumpliesen el deber formal así regulado, quedaban sujetos a que se les sancionase bajo la disposición del artículo 651 *ibidem*, con multa de «*hasta el 5%*» del valor la información correspondiente.

Ahora bien, dado que los artículos 1.º y 29 superiores proscriben cualquier forma de culpabilidad objetiva o regímenes de responsabilidad sin culpa, la imposición de sanciones por infracciones fiscales debe atender a la concurrencia de la tipificación legal preexistente al acto imputado, a la manifestación evidente del contenido material de antijuridicidad y a la culpabilidad de la conducta (sentencia de la Corte Constitucional C-690 de 1996).

A la luz de los hechos probados en el plenario, la Sala constata que los actos censurados impusieron a la sociedad actora sanciones por no suministrar información y por extemporaneidad en la remisión de información relativa a: (a) los contratos de leasing suscritos por la demandante con las compañías Leasing Colombia S. A. y Suleasing Internacional S. A., la modalidad contractual escogida, la descripción de los activos fijos productivos objeto de leasing y su permanencia en el patrimonio de la sociedad durante el periodo gravable 2007, por valor total de \$212.678.823 (f. 59); y (b) las declaraciones de importación que sustentaban la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, en cuantía de \$1.466.175.915 (f. 59).

Asimismo, la Sala constata que tales datos fueron solicitados a la actora mediante los Requerimientos ordinarios nros. 022382009000274, del 18 de agosto de 2009, y 022382009000919, del 21 de diciembre de 2009; y que esta allegó respuestas extemporáneas, por medio de los memoriales radicados el 8 de septiembre de 2009 (ff. 55 a 113 caa) y el 26 de mayo de 2010 (ff. 272 a 330 caa).

En efecto, por medio de los escritos reseñados la sociedad demandante suministró información sobre los contratos que dieron lugar a la deducción pretendida, incluidas las copias de dichos documentos, la individualización y descripción de los activos adquiridos, la identificación de las declaraciones de importación requeridas y las copias de dichos documentos, con indicación de los bienes objeto de deducción importados en cada caso, la depreciación de los activos inmovilizados, entre otros datos. Valga señalar que aunque las entregas señaladas fueron extemporáneas, para la fecha de la remisión de la información aún no se había notificado a la sociedad actora del requerimiento

especial emitido el 20 de mayo de 2010, pues dicha notificación solo se surtió el 15 de junio del mismo año.

De tal suerte que, aunque la respuesta de la contribuyente fue extemporánea, los datos proporcionados a la Administración permitieron que esta ejerciera la función de fiscalización que le correspondía en el caso concreto y que, en consecuencia, desconociera la deducción ahora debatida. En ese contexto, la Sala no encuentra que en el *sub lite* se haya configurado una efectiva vulneración del bien jurídico tutelado por el artículo 651 del ET que permita la imposición de la sanción en comento, máxime si se tiene presente que, en lo que respecta a los contratos de leasing, la información requerida por la autoridad tributaria estaba dirigida a constatar el cumplimiento de las exigencias fijadas por el artículo 158-3 *ibidem* en relación con la procedencia del beneficio cuando los activos se adquirieran en virtud de un contrato de leasing financiero, situación que, como se explicó con suficiencia, no obedece a los supuestos fácticos del caso concreto.

En ese contexto, se impone concluir que verificada por la Sala la ausencia de antijuridicidad material en la conducta de la sociedad actora, no es procedente aplicar las sanciones relativas al incumplimiento del deber formal de informar, razón por la cual procede declarar la nulidad parcial de los actos acusados en lo que a este respecto refiere.

8. Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos acusados, en lo que se refiere a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de leasing, a la sanción por inexactitud por disminución de pérdidas en aplicación del principio de favorabilidad, y a la eliminación de la sanción por enviar información y por enviar información extemporáneamente.

En definitiva, la determinación del total de la deuda tributaria de la demandante por concepto del renta del año gravable 2007, queda de la siguiente manera:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación Oficial (modificada por la Resolución que resolvió el recurso)	Liquidación Sección Cuarta del Consejo de Estado
Total gastos de nomina	7.144.398.000	7.144.398.000	7.144.398.000
Aportes a seguridad social	1.273.830.000	1.273.830.000	1.273.830.000
Aportes al SENA, ICBF y cajas de compensación	445.810.000	445.810.000	445.810.000
Efectivo, bancos, etc.	368.116.000	368.116.000	368.116.000
Cuentas por cobrar clientes	26.254.743.000	26.254.743.000	26.254.743.000
Acciones y aportes (sociedades anónimas)	11.972.112.000	11.972.112.000	11.972.112.000
Inventarios	20.855.342.000	20.855.342.000	20.855.342.000
Activos fijos	62.052.859.000	62.052.859.000	62.052.859.000
Otros activos	0	0	0
Total patrimonio bruto	121.503.172.000	121.503.172.000	121.503.172.000

Pasivos	99.777.970.000	99.777.970.000	99.777.970.000
Total patrimonio líquido/ negativo	21.725.202.000	21.725.202.000	21.725.202.000
Ingresos brutos operacionales	98.458.612.000	98.458.612.000	98.458.612.000
Ingresos brutos no operacionales	2.536.041.000	2.536.041.000	2.536.041.000
Intereses y rendimientos financieros	19.554.590.000	19.554.590.000	19.554.590.000
Total ingresos brutos	120.549.243.000	120.549.243.000	120.549.243.000
Menos: devoluciones, descuentos y rebajas	0	0	0
Otros ingresos no constitutivos de renta	0	0	0
Total ingresos netos	120.549.243.000	120.549.243.000	120.549.243.000
Costos de venta (sistema permanente)	102.171.813.000	102.171.813.000	102.171.813.000
Otros costos	0	0	0
Total costos	102.171.813.000	102.171.813.000	102.171.813.000
Gastos operacionales de administración	2.181.406.000	2.181.406.000	2.181.406.000
Gastos operacionales de ventas	528.064.000	528.064.000	528.064.000
Deducción inversiones en activos fijos	1.046.850.000	376.308.000	460.380.000
Otras deducciones (servicios, arrend., etc.)	17.485.955.000	17.485.955.000	17.485.955.000
Total deducciones	21.242.275.000	20.571.733.000	20.655.805.000
Renta líquida del ejercicio	0	0	0
Perdida líquida	-2.864.845.000	-2.194.303.000	-2.278.375.000
Compensaciones	0	0	0
Renta líquida	0	0	0
Renta presuntiva	752.356.000	752.356.000	752.356.000
Total rentas exentas	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0
Renta líquida gravable	752.356.000	752.356.000	752.356.000
Ingresos por ganancias ocasionales	133.186.000	133.186.000	133.186.000
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	0	0	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0
Ganancia ocasional gravable	133.186.000	133.186.000	133.186.000
Impuesto sobre renta gravable	255.801.040	255.801.040	255.801.040
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	255.801.040	255.801.040	255.801.040
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Impuesto de remesas	0	0	0
Total impuesto a cargo	255.801.040	255.801.040	255.801.040
Anticipo por el año gravable	3.185.875.000	3.185.875.000	3.185.875.000
Saldo fvr sin sol dev o comp/saldo fvr per fis ant	0	0	0
Autorretenciones	0	0	0
Otros conceptos	1.848.464.000	1.848.464.000	1.848.464.000
Total retenciones año gravable	1.848.464.000	1.848.464.000	1.848.464.000
Anticipo por el año gravable siguiente	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	0	0
Sanciones	0	493.002.000	213.598.000
Total saldo a pagar	0	0	0
0 total saldo a favor	4.778.538.000	4.285.536.000	4.564.940.000

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 17 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en el proceso contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la Compañía CONSORCIO MINERO UNIDO S. A. contra la DIAN. En su lugar,

Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412011000044, del 8 de febrero de 2011 y de su confirmatoria, la Resolución 900014, del 28 de febrero de 2012, que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la compañía CONSORCIO MINERO UNIDO S. A.

A título de restablecimiento del derecho, **establecer** como liquidación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007 a cargo de la compañía CONSORCIO MINERO UNIDO S. A., la contenida en la parte resolutive de esta sentencia.

Negar las demás pretensiones de la demanda.

2. **Reconocer** personería para actuar en el proceso al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva, como apoderado de la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra a folio 304 del expediente.
3. **Reconocer** personería para actuar en el proceso al abogado Javier González Valencia, como apoderado de CONSORCIO MINERO UNIDO S. A., en los términos del poder conferido, que obra a folio 333 del expediente.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ