



## NOTICIAS TRIBUTAR-IAS

Agosto 31 de 2004

FLASH 148

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

### DOCTRINA DE LA DIAN SOSTIENE QUE NO PROCEDE DEDUCCIÓN DEL 30% EN CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO (Segunda parte)

#### 2. VALORACIÓN DEL CONTENIDO DEL REGLAMENTO

Debemos ahora evaluar el reglamento, pero para ello es necesario hacerlo comparativamente dado que el tema sufrió una doble reglamentación. En lo pertinente las normas indican (subrayamos lo pertinente):

DECRETO 970 DE 2004.	DECRETO 1766 DE 2004
<p><b>Artículo 4. Deducción especial en la adquisición de bienes de capital con leasing financiero.</b> Cuando la inversión en bienes de capital se efectúe mediante la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra <u>a que se refiere el numeral segundo del artículo 127-1 del Estatuto Tributario</u>, ... el arrendatario podrá deducir de la renta, además de la depreciación y del gasto financiero incorporado en los cánones, el treinta por ciento (30%) del monto de la amortización anual al capital incorporado en los cánones que se causen en el correspondiente año.</p> <p>(...)</p> <p><b>Parágrafo 2. ...</b></p> <p><u>Esta deducción no procede para el arrendamiento operativo de que trata el numeral 1º del artículo 127-1 del Estatuto Tributario...</u></p>	<p><b>Artículo 4. Deducción especial en la adquisición de activos fijos reales productivos con leasing.</b> Cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el <u>sistema de leasing</u>, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6º del presente decreto.</p>

No se requiere mayor esfuerzo para ver la diferencia de reglamentación: el decreto 970 expresamente indicaba que el beneficio del 30% aplicaría solamente para la modalidad financiera del leasing, descartando, también de manera expresa, el beneficio para la modalidad operativa. El decreto 1766, hoy vigente, no hizo esa limitación sino que por el contrario admite que la deducción especial procede para



el “sistema” de leasing. El reglamento nuevo hizo lo que la ley: no distingue entre la metodología de leasing, porque, lo mismo que la ley, entiende que el beneficio opera tanto para la modalidad financiera como para la modalidad operativa.

En realidad, a nosotros no nos cabe duda que el análisis comparativo del reglamento no admite otra conclusión: el beneficio opera tanto si el leasing es operativo como si es financiero.

### 3. VALORACIÓN DEL CONTENIDO DE LA DOCTRINA OFICIAL

El concepto oficial, al analizar el tema empieza por citar el artículo 1º del decreto 1766, según el cual *“Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra”* Luego, recuerda lo que se entiende por activo fijo real productivo en los términos del artículo 2º del mismo decreto, es decir los **bienes que se adquieren para formar parte del patrimonio...** Y finalmente, se apoya en el artículo 4º del mismo decreto 1766.

De acuerdo con estas normas, entiende el concepto oficial que un requisito para la deducción especial del 30% cuando la adquisición se hace por leasing, es que *“1. El arrendatario... deberá reflejar la inversión como activo fijo, en consecuencia solo procede sobre los bienes que se adquieran para formar parte del patrimonio (contabiliza el activo y reconoce el pasivo)... 6. Por último, el activo adquirido mediante el sistema leasing, deberá depreciarse o amortizarse fiscalmente”*.

Indica el concepto que la modalidad operativa del leasing permite tomar el canon como gasto deducible y el arrendatario no lleva fiscalmente al patrimonio el valor del bien objeto del contrato y contablemente registra un gasto por arrendamiento, sin revelar en los estados financieros el bien, ni en el activo ni en el pasivo. Por ende, dice el concepto oficial *“para este despacho la aplicación del sistema o leasing operativo no es compatible con la deducción del 30% del valor de las inversiones efectivamente realizadas en activos fijos reales productivos, como quiera que el tratamiento contable y fiscal, de carácter imperativo, previsto en el numeral 1º del artículo 127-1 del Estatuto Tributario impide el cumplimiento de los requisitos señalados en los numerales 1 y 6, a saber:*

*Numeral 1º. Es evidente que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el decreto 1766 de 2004 consagran una deducción especial con el objeto de incentivar las inversiones efectivamente realizadas en activos fijos reales productivos, finalidad que riñe con el sistema operativo en el cual la totalidad del canon de arrendamiento se registra en la contabilidad como un gasto por arrendamiento, es decir que resulta manifiestamente contradictorio el asimilar las inversiones al gasto por arrendamiento. Así mismo, para efectos de la deducción, ... se requiere que el arrendatario refleje su inversión como activo fijo, en consecuencia deberá formar parte del patrimonio bruto del arrendatario...; este requisito no puede cumplirse cuando se trata del sistema operativo...*

*Numeral 6: Para efectos de la deducción, el bien adquirido mediante el sistema de leasing debe depreciarse o amortizarse fiscalmente por parte del arrendatario...;*



*este efecto es propio del sistema o leasing financiero en el cual el arrendatario es quien solicita la depreciación o amortización del activo...”*

Altamente sugestiva la tesis del concepto oficial, pero resulta contradictoria frente al contenido de la ley y del reglamento. Veamos por qué:

Primero, cierto es que de acuerdo con el reglamento, para que haya activo fijo real productivo, el bien debe ser **adquirido** para formar parte del patrimonio. Evidentemente, en el leasing, como ya se ha hecho notar, no hay adquisición al comienzo del contrato sino al final. Si conforme al reglamento, un requisito para que haya activo real productivo es que se “adquiera” para formar parte del patrimonio, de hecho deberíamos descartar las dos modalidades de leasing, porque en ninguno de éstos hay adquisición al comienzo del contrato y por ende, por no existir propiedad legalizada, el bien no puede hacer parte del patrimonio del sujeto. Es que, de hecho, el que se obligue a registrar activo y pasivo, no significa que el bien haga parte del patrimonio del sujeto. Ciertamente es que hace parte del patrimonio bruto, pero, en la realidad, no hace parte de su patrimonio porque el registro contable no le otorga la propiedad del bien. El registro contable es apenas un referente de tratamiento que en nada afecta la propiedad (derecho real) del bien. En otras palabras: mientras no haya adquisición, no hay derecho real; y mientras no haya derecho real, no hay consolidación patrimonial en cabeza del sujeto.

Segundo, que el reglamento diga que se adquiere **para formar parte del patrimonio**, no significa otra cosa que, como culminación de la operación, el bien quede radicado dentro de los estados financieros del sujeto. Si la adquisición se hace inmediata, de hecho, el bien queda radicado en el patrimonio del sujeto (porque ya tiene el derecho real). Pero si la adquisición se hace por leasing, la propiedad del bien quedará radicada en el patrimonio del sujeto cuando ejerza la opción de compra. Esta situación no cambia por el hecho de que el leasing deba ser tratado como operativo o financiero, porque en ambos, la adquisición se produce al final del contrato.

Tercero, no es cierto que la modalidad operativa riña con la deducción especial, ni que se trate de equiparar la inversión en activos fijos con el gasto por cánones de arrendamiento. El leasing, como sistema (es decir tanto para el operativo como para el financiero), según lo indica el artículo 2º del decreto 913 de 1993, es la entrega de un bien, **financiando** su uso y goce a cambio del pago de cánones periódicos, pactándose para el locatario la facultad de ejercer la opción de compra. Es extremadamente clara la definición, en el sentido de que el leasing es una manera de financiarse para la adquisición de activos. Que tributariamente deba tratarse como operativo o como financiero, en nada afecta la financiación que se hace a través del contrato. La finalidad última del contrato de leasing es, pues, financiar el uso y goce, con la opción de adquirir la propiedad al finalizar el contrato. En otras palabras, la celebración de un contrato de leasing, *per se*, presupone adquisición del bien, dado que la opción de compra debe pactarse como irrevocable. Por ello, la mentada adquisición para formar parte del patrimonio no puede ser vista de manera inmediata sino en función de la modalidad contractual que se adopte para la adquisición del activo. Si la adquisición se hace



por leasing, pero su tratamiento contable y tributario debe ser el operativo, ello no descarta ni implica que no vaya a haber adquisición del bien. Lo mismo que si se hace por modalidad financiera: el bien, aunque se refleje como activo, no se adquiere por ese hecho, ya que la adquisición solamente podrá darse al ejercer la opción de compra.

#### **4. A MANERA DE CONCLUSIÓN**

Todo lo anterior nos permite ratificar nuestra postura expresada en FLASHES anteriores, en el sentido de que el leasing operativo sí otorga el beneficio de deducción especial del 30%. Esperamos, por ende, que la doctrina oficial sea reformada, lo cual suponemos debe darse habida cuenta de la altura profesional con que la DIAN ha asumido su rol en la doctrina tributaria, altura que seguramente los hará aceptar que el concepto excede el marco e intención de la ley y del reglamento.

**\*\*\*Queda prohibida su reproducción total o parcial con fines comerciales.**