

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS



ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE ESPECIALISTAS
EN DERECHO TRIBUTARIO.**

**LÍNEA DE INVESTIGACIÓN: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL CONSEJO DE
ESTADO 11 DE MARZO DE 2010**

**KELLYS GENOVEVA ARGÁEZ ACUÑA.
AMANDA CRISTINA CERON RODRIGUEZ
ALEXANDER GUILLERMO PINEDA VANEGAS**

Bogotá, febrero de 2013

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS



ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE ESPECIALISTAS
EN DERECHO TRIBUTARIO.**

**LÍNEA DE INVESTIGACIÓN: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL CONSEJO DE
ESTADO 11 DE MARZO DE 2010**

DIRECTOR: DOCTOR JULIO FERNANDO ALVAREZ RODRIGUEZ.

**KELLYS GENOVEVA ARGÁEZ ACUÑA.
AMANDA CRISTINA CERON RODRIGUEZ
ALEXANDER GUILLERMO PINEDA VANEGAS**

Bogotá, febrero de 2013

TABLA DE CONTENIDO

1. Introducción.....	4
2. Análisis Sustancial de la Demanda.....	6
2.1 El Proceso.....	6
2.2 Hechos.....	6
2.3 Argumentos de la Parte Actora.....	7
2.4 Argumentos la Parte Demandada.....	14
2.5 Concepto del Ministerio Público.....	16
2.6 Argumentos del Fallo del Consejo de Estado.....	19
3. Conceptos.....	22
3.1 El Contrato de Leasing.....	22
3.1.1 Evolución Normativa.....	22
3.1.2 Concepto.....	25
3.2 Depreciación De Activos Fijos.....	26
4. Análisis Jurisprudencial.....	27
4.1 Problemas Jurídicos.....	27
5. Doctrina.....	38
6. Derecho Tributario en Relación al Leasing en Argentina.....	39
7. Conclusiones.....	41
8. Bibliografía.....	42

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto analizar la sentencia proferida por el Honorable Consejo de Estado, cuyo origen fue la demanda de acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho instaurada por la Compañía Leasing de Occidente S.A. Compañía de Financiamiento Comercial ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta en la que se solicitó la nulidad de las Resoluciones No 12151 de 17 de octubre de 2007 y 9480 de dos (2) de octubre de 2008, mediante las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) negó la solicitud elevada por la parte actora respecto a reducir la vida útil de algunos activos fijos adquiridos durante el año 2006 y el primer semestre de 2007 para ser entregados en leasing operativo, este análisis se hace con el objeto de responder a los problemas jurídicos que presenta la sentencia en relación a cuáles son los requisitos para que opere la deducción por depreciación cuando se solicita una vida útil diferente a la establecida en el Decreto No. 3019 de 1989 y, si resulta procedente la autorización de esta reducción a los plazos de los distintos contratos de arrendamiento operativo suscritos por la parte actora.

El tema aborda el estudio del derecho tributario, especialmente al impuesto a la renta, toda vez que se trata de un conflicto entre la administración tributaria y un contribuyente, en este caso Leasing de Occidente s.a. Compañía de Financiamiento Comercial y la DIAN que destaca la importancia de las formalidades procesales y de los conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico que se deben considerar cuando un contribuyente pretenda solicitar la autorización de la reducción de la vida útil de los activos fijos, además presenta doctrina y una síntesis de derecho tributario en relación al leasing en Argentina.

El análisis se desarrollará así: Análisis sustancial de la demanda, análisis jurisprudencial, doctrina, el estudio del Leasing en Argentina, conclusiones y bibliografía.

2. ANALISIS SUSTANCIAL DE LA DEMANDA

Con el fin de comprender a fondo el problema jurídico que plantea la demanda, hemos analizado detalladamente los planteamientos de la parte actora y la parte demandada, así como el concepto del Ministerio Público y por supuesto el pronunciamiento del juez en la sentencia proferida por el Consejo de Estado.

2.1 EL PROCESO

Sentencia de 11 de marzo de 2012 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Referencia: Acción de Nulidad Y Restablecimiento del Derecho.

No. de Expediente: 11001-03-27-000-2009-00010-00

Actor: Leasing de Occidente S.A.

Demandado: Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales –Dian.

Magistrado Ponente: William Giraldo Giraldo.

2. 2. HECHOS

1. El día 4 de septiembre de 2007, dentro del término de ley, la sociedad LEASING DE OCCIDENTE S.A. presentó solicitud de autorización para reducir la vida útil de los activos adquiridos en 2006 y primer semestre de 2007, de conformidad con el artículo 138 del Estatuto Tributario.

2. Mediante Resolución 12151 de octubre 17 de 2007, proferida por la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, negó la solicitud presentada, aduciendo que “el contribuyente

vincula la vida útil a la duración del contrato”, y que el espíritu de la ley es ajustar el valor del bien a la realidad, de acuerdo con el uso que se le dé a este.

3. Mediante escrito número 2007ER115284 del 18 de diciembre de 2007, el contribuyente interpone el recurso de reconsideración contra la resolución 12151 de octubre 17 de 2007, que niega la autorización para reducir la vida útil de los activos relacionados.

4. Mediante Resolución 09480 de octubre 2 de 2008, la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –División de Representación Externa, confirmó la decisión de negar la solicitud de reducción de vida útil de los activos, aduciendo, que “dicha modificación se encuentra sujeta al cumplimiento de unas condiciones específicas de carácter técnico, esto es, conceptos y tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

2.3. ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

En la solicitud presentada por la sociedad LEASING DE OCCIDENTE S.A., se hace referencia a la duración de los contratos de arrendamiento y no a la naturaleza misma de los bienes, debido, según ella, a que la actividad generadora de las rentas de la Sociedad, corresponde a la realización de contratos de arrendamiento y no a la explotación directa de los bienes entregados en arrendamiento.

La parte actora sostiene, que es irrelevante que los bienes, físicamente, tengan una mayor o menor vida útil potencial, desde el punto de vista técnico, toda vez que para el contribuyente que los adquiere y los deprecia, no son aptos para la generación de rentas sino únicamente por el periodo en el cual se encuentra vigente el contrato de arrendamiento.

“El Consejo Técnico de la Contaduría Pública entiende por vida útil de los activos y el tiempo durante el cual dichos activos se encuentran en condiciones de generar ingresos.”

“Se entiende por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen.

La contribución de estos activos a la generación del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado. Cuando sea significativo, de este monto se debe restar el valor residual técnicamente determinado. Las depreciaciones de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terreno respectivo

La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación”.¹

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que se trata de una compañía de leasing, en relación con los contratos de leasing operativo, la sociedad demandante afirma, que los activos solamente pueden producir ingresos durante el tiempo de duración de los respectivos contratos. La razón por la cual se adquieren los activos, es generar ingresos durante los contratos de arrendamiento

¹ Concepto 101 de 31 de octubre de 2006 -Utilización del Inventario en el Desarrollo del Negocio- Junta Central de Contadores- Consejo Técnico De La Contaduría Pública.

operativo, y por tanto es ese el tiempo que debe considerarse para la sustitución de nuevos bienes y nuevas tecnologías que permitan a los arrendatarios mantenerse a la vanguardia técnica y tecnológica del mercado.

En este caso no existe la discusión de si estos bienes pueden ser técnicamente utilizados en el futuro, sino si son productivos o no para su propietario, como lo establece el artículo 138 del Estatuto Tributario, que impone la necesidad de considerar el caso particular de cada contribuyente, esto es, conforme a su actividad y conforme a las operaciones generadoras de renta, y no simplemente frente a la condición técnica de los activos.

ARTICULO 138. POSIBILIDAD DE UTILIZAR UNA VIDA UTIL DIFERENTE. “Si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, previa autorización del Director de Impuestos Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

Si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada, por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes.

Si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el contribuyente puede distribuir, dentro del lapso faltante, el saldo amortizable, o puede disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva”. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 59 Num. 6o. Incs. 2o.; 3o.; 4o.>²

² Estatuto Tributario Art. 138

Considera el demandante que debe tenerse en cuenta que si se arrienda a una compañía de leasing, es con el fin de mantener actualizados tecnológicamente los equipos, conforme a las necesidades del arrendatario, y como lo establecen los artículos 129 y 137 del Estatuto Tributario, obedece no solo a características propias de los bienes, si no a los avances tecnológicos y la obsolescencia que sobreviene por ese hecho, y principalmente por los cambios en la demanda del mercado de los bienes, que hace que aunque estos mantengan su apariencia de nuevos o con vidas útiles aparentemente mayores, pierdan su posibilidad de comercialización o arrendamiento por la necesidad del mercado de bienes con mayores avances tecnológicos.

ARTICULO 129. CONCEPTO DE OBSOLESCENCIA. “Se entiende por obsolescencia el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable” <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 59 Num. 4o.³

ARTICULO 137. FACULTAD PARA ESTABLECER LA VIDA UTIL DE BIENES DEPRECIABLES “La vida útil de los bienes depreciables se determina conforme a las normas que señale el reglamento, las cuales contemplarán vidas útiles entre tres y veinticinco años, atendiendo a la actividad en que se utiliza el bien, a los turnos normales de la actividad

³ Estatuto Tributario Art. 129

respectiva, a la calidad de mantenimiento disponible en el país y a las posibilidades de obsolescencia”. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 59 Num. 6o. Inc. 1o. ⁴

“Dice la Resolución Numero 4980 de Noviembre 11 de 1987, por medio de la cual se dictan normas de carácter contable para las sociedades fiduciarias en su artículo 17, sobre la depreciación de los activos en las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia”.

ARTICULO 17. DEPRECIACION. El costo de las propiedades, planta y equipo que tienen una vida útil limitada, debe distribuirse como una forma de medir la expiración de éste, mediante el registro sistemático de su depreciación, durante su vida útil o el período estimado en que dichos activos generen ingresos. Con tal fin, deberán observarse las siguientes disposiciones:

- a) El costo es la base para la depreciación de las propiedades, planta y equipo. De este modo se debe restar, de ser significativo, el valor residual técnicamente determinado.*
- b) La depreciación debe ser determinada por métodos de reconocido valor técnico, tales como el de línea recta, saldos decrecientes y suma de los dígitos de los años. El método seleccionado debe establecer una relación adecuada entre los costos expirados de los bienes y los ingresos correspondientes. La determinación de la vida útil estimada de los activos debe estar técnicamente soportada.*

⁴ Estatuto Tributario Art. 137

*Los cambios en las estimaciones iniciales del período de vida útil, o, en otras bases similares, se deben reconocer mediante la modificación de la alícuota por depreciación en forma prospectiva, de acuerdo con la nueva estimación, previa aprobación de la Superintendencia Bancaria*⁵

El actor afirma: “Nos encontramos frente a una distinta interpretación de concepto de vida útil, que ya había entendido la ley, pero que no ha entendido en su integridad la Administración, cual es asociar la vida útil de los activos, a su capacidad productora de renta y no a la naturaleza física del bien”.⁶

A su vez el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 en su artículo 64, afirma que los conceptos que hacen que un bien sea útil durante un mayor o menor tiempo, corresponden a razones jurídicas, técnicas, económicas o de cualquier otro factor que lo afecten.

ART. 64. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.

⁵ Resolución No. 4980 de 1987 -Por medio de la cual se dictan normas de carácter contable para las sociedades fiduciarias.

⁶ Expediente No. 17544 Página. 21

Se entiende por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fabrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen

La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación.⁷

La parte demandante sostiene que, la naturaleza de los bienes objeto de la solicitud realizada, hace que en la modalidad de arrendamiento operativo no se pacte la opción de compra a favor de los arrendatarios sobre bienes que por su naturaleza, están en condiciones de prestar un servicio al arrendatario para el desarrollo de su actividad por el termino de tres años, que corresponde al que normalmente esta determinado para los equipos de computación, como de adaptabilidad tecnológica, ya que luego de transcurridos, los equipos se tornan obsoletos y es necesario reemplazarlos por otros que posean una tecnología más moderna.

En estos términos el actor solicitó como petición subsidiaria, la autorización de establecer una vida útil diferente para los equipos de computo entregados en arrendamiento operativo, cuya vida útil ha sido calculada por los fabricantes, en

⁷ Art. 64 Decreto 2649 de 1993

tres años, por lo que sería este el término de depreciación de los activos entregados en esta modalidad de contrato.

A su vez se solicito que en el año que dictara sentencia definitiva, se autorizara la liquidación del impuesto sobre la renta aplicando la deducción consecuencia de los actos administrativos demandados, y que no se realizo durante los años gravables 2008 y siguientes.

2.4 ARGUMENTOS LA PARTE DEMANDADA

La Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a través de la División de Representación Externa de la Oficina Jurídica disiente los argumentos manifestados en la demanda y de acuerdo con la información suministrada por el contribuyente Leasing de Occidente S.A. sobre la depreciación de sus activos la Administración observa:

Activos	Plazo de los Contratos en Años														Vida Útil Establecida en el Reglamento
	1	1.5	1.6	2	2	2.1	3	2.6	3	3	3	3	4	5	
Equipo de computo															5
Maquinaria y equipo	0.4	1.6	1.8	2	2.5	2.6	3	3.1	4	5					10
Muebles y enseres	0.1	0.6	1	2	2.9	3	4	5							10
Vehículos	2	3	4	5											5

De lo anterior según la demandada se infiere que:

- Cada tipo de activo es arrendado en diferentes plazos.
- Algunos de los bienes relacionados tienen fecha de inicio del contrato más no fecha de terminación de éste
- Algunos activos no aparecen con fecha de compra.
- Poseen activos que se arriendan en tiempo menor a un año, como por ejemplo el equipo de computo que tiene una vida útil de 5 años y se suscriben contratos por 0.4 años, muebles y enseres con vida útil de 10 años y son arrendados a 0.1 años y 0.6 años

La DIAN aduce que el contribuyente vincula la vida útil de los activos a la duración de los contratos, no obstante se evidencia que bienes de la misma naturaleza, como son los equipos de computo se arriendan con plazos diferentes que oscilan entre 1 y 5 años, lo cual demuestra que no se está estimando la vida útil real del bien.

La Administración advierte, que si bien el artículo 138 del Estatuto Tributario, faculta al contribuyente para que establezca una vida útil a la regla general, cabe destacar que esa facultad no es ilimitada, ya que la norma en mención la condiciona a que el contribuyente cumpla con unos requisitos previos, requisitos que en la solicitud realizada por la sociedad actora no se cumplen, ya que no se demuestra tal como lo exige la norma, “una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico”. Es decir, que se requiere del elemento de juicio técnico que ofrezca certeza sobre el hecho de que los activos correspondan a la vida útil que se está solicitando.

De igual manera, pretende la sociedad afectar la regla general de la vida útil, asociándola al termino de vigencia de los contratos de leasing, y sustituyendo las exigencias legales como son conceptos y tablas de reconocido valor técnico, con

un contrato de arrendamiento operativo que según el actor una vez finalizado este, agota la vida útil de los bienes, lo que no es procedente, toda vez que el concepto de obsolescencia se refiere al desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia o a la inutilidad que puede preverse como resultado de un cambio, es decir el bien en si es lo que el legislador tomó en cuenta como determinante para aceptar la reducción de la vida útil y no puede fundarse la solicitud objeto de estudio como lo pretende la parte actora, en el termino de duración de un contrato y menos considerarse irrelevante que los bienes físicamente, tengan una mayor o menor vida útil potencial como se afirma en la demanda.

El demandado advierte, que a pesar de que el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 dispone que para determinar la vida útil de un bien se requiere entre otros factores, las especificaciones de fabrica, el deterioro por uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios; estos hechos no se encuentran demostrados en la demanda.

La DIAN concluye en este orden de ideas, que al no aportar la prueba que permita soportar la solicitud, resulta improcedente la autorización para reducir la vida útil de los bienes solicitados por la actora, como lo determino la Subdirección de Fiscalización Tributaria y por lo tanto esta actuación se ajusto a derecho.

2.5 CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Según el concepto emitido por el Ministerio Público, se debe determinar si procede la reducción de la vida útil de los bienes que la actora arrienda en el mismo término de duración de los respectivos contratos de arrendamiento.

“El artículo 2 del Decreto 3019 de 1989 establece la vida útil de los activos fijos depreciables, adquiridos a partir de ese año”, así:

Artículo 2° VIDA UTIL DE LOS ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES ADQUIRIDOS A PARTIR DE 1989. La vida útil de los activos fijos depreciables, adquiridos a partir de 1989 será la siguiente:

<i>Inmuebles (incluidos los oleoductos)</i>	<i>20 años</i>
<i>Barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles</i>	<i>10 años</i>
<i>Vehículos automotores y computadores</i>	<i>5 años⁸</i>

En efecto, la vida útil de un bien se tiene en cuenta para calcular y amortizar su depreciación durante ese lapso, esto es, el desgaste o deterioro normal que sufre el bien por su uso en la actividad productora de renta. Es durante ese periodo de vida que se amortiza el ciento por ciento (100%) del costo del bien, de acuerdo con el artículo 128 del Estatuto Tributario.

ARTICULO 128. DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 59 Inc. 1o.> Son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras

⁸ *DECRETO 3019 DE 1989 “Por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.*

*de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.*⁹

De tal manera que la finalidad de fijar una vida útil distinta de la indicada en el reglamento es, precisamente, modificar el plazo de depreciación, para cuya determinación el legislador también previó métodos técnicos por medio de los cuales se debe calcular.

La Procuraduría afirma que el hecho de modificar el periodo de depreciación implica, a su vez, que la deducción por medio de la cual aquella se reconoce como costo resulte afectada, es decir que se debe reconocer en un menor o mayor termino que por ende repercute en la determinación de la base gravable del impuesto de renta.

Considera este que en el presente caso, la demandante no comprobó, mediante los referidos conceptos o tablas de depreciación, que el término de vida útil que solicita deba ser el de los contratos de arrendamiento que maneja.

Ella misma admite que normalmente ese término es de tres años, lo cual permite suponer que el periodo de arrendamiento puede ser inferior, como en efecto se observa respecto de algunos bienes que se arriendan por pocos días o meses, frente a los cinco años previstos para los computadores, lo que implica que puede arrendarlos nuevamente.

⁹ Estatuto Tributario Art. 128

En tal caso, no se podría acoger ese parámetro de fijación de una vida útil inferior a la determinada en el reglamento, no solo por la usencia de dichos conceptos o tablas que lo respalden, si no porque carecería de sustento el argumento de la actora, según el cual, cumplido el contrato de arrendamiento y restituidos los bienes, estos quedan desactualizados, pues tal afirmación no consulta ni la realidad de su caso particular ni de los bienes involucrados en su solicitud.

En ese orden, la Procuraduría considera que para efectos de la citada deducción no es cualquier concepto jurídico, económico o comercial el que sirve de sustento como lo dice la actora, sino aquel de reconocido valor técnico, en la medida que está de por medio aceptar como deducción la depreciación de los bienes en un periodo diferente al previsto en la norma legal.

Por consiguiente, el hecho de que el artículo 138 del Estatuto Tributario permita al contribuyente tener en cuenta la realidad de su caso particular para fijar una vida útil distinta de la fijada en el reglamento, de los bienes que utiliza en su actividad productora de renta, no lo autoriza para omitir los conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico o sustituirlos por otras pruebas.

Con estos argumentos el Ministerio Público respetuosamente a la H. Sala, negar las pretensiones”.

2.6 ARGUMENTOS EN LA SENTENCIA PROFERIDA POR EL CONSEJO DE ESTADO.

Al Consejo de Estado le corresponde decidir si se ajustan a derecho las Resoluciones 12151 de 17 de octubre de 2007 y 9480 de 2 de octubre de 2008 por las cuales la DIAN negó a la actora la solicitud para reducir la vida útil de los bienes adquiridos durante el año 2006 y el primer semestre de 2007.

Esta Corporación se pronuncia mediante fallo expresando, que de acuerdo a la realidad del caso individual del contribuyente que pretende justificar la variación de la vida útil de sus activos fijos y por lo mismo, la modificación del plazo para deducir la depreciación de tales bienes, debe estar debidamente probada por éste, mediante conceptos técnicos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico y no bastan las apreciaciones del solicitante sobre su realidad concreta.

Adicionalmente, la realidad individual de un contribuyente, según el Consejo debe analizarse teniendo en cuenta no sólo su situación particular, sino de manera general, la de otros contribuyentes que realizan la misma actividad. Por lo tanto, la realidad particular que incide en la determinación de la vida útil de un contribuyente, como la actora, que se dedica a operaciones de leasing, no debe analizarse frente a contribuyentes que ejercen actividades distintas, pues en tal caso, la comparación que necesariamente debe hacerse para analizar su situación individual carece de toda lógica.

Por otra parte la reducción la pidió teniendo en cuenta los plazos de los distintos contratos de arrendamiento, con el argumento de que como su actividad es arrendar y los ingresos que obtiene son los cánones de arrendamiento que deja de recibir al vencimiento de los contratos, la vida útil de los bienes arrendados sólo es la de la vigencia de los contratos y que además los bienes que arrienda, una vez restituidos no pueden ser arrendados de nuevo, en general, por obsolescencia de los mismos.

Tal razonamiento no justifica que la realidad individual de la actora sea tan particular y especial que amerite la reducción de la vida útil de los activos a los plazos de los distintos contratos, pues, todas las compañías de leasing que

arrienden bienes sin opción de compra reciben ingresos sólo hasta cuando los bienes les son restituidos y por lo tanto, hasta cuando los contratos se terminan. Lo anterior no significa que al vencimiento del contrato los bienes no puedan ser arrendados de nuevo y por lo mismo, contribuir en la actividad generadora de renta y en la correlativa obtención de ingresos.

Además, en el caso de la actora, los contratos de arrendamiento sobre los equipos de cómputo, por ejemplo, oscilan entre uno y cinco años, aunque predominan los contratos con plazo de tres años. Lo dicho significa que no es cierto que al vencimiento de todos los contratos, los bienes restituidos no puedan ser arrendados de nuevo, por lo que tampoco es cierto que la vida útil de los activos fijos sea solamente la de los contratos de arrendamiento.

A su vez, El Consejo de Estado sostiene que la solicitud de la actora no se soportó en concepto técnico o tablas de depreciación de reconocido valor técnico, exigencia que debe cumplirse de manera perentoria según el artículo 138 del Estatuto Tributario.

En conclusión La Sala se pronuncia señalando:” *Comoquiera que la actora no probó la existencia de una realidad particular que ameritara la reducción de la vida útil de los activos depreciables adquiridos durante el año 2006 y el primer semestre de 2007, se ajustó a derecho la decisión de la DIAN de negar la solicitud de reducción, plasmada en los actos acusados, por lo que se impone negar la nulidad de los actos acusados y el restablecimiento solicitado por aquélla.*

*La Sala tampoco accederá a las pretensiones subsidiarias de la demandante, esto es, a declarar la nulidad parcial de los actos y autorizar la solicitud de reducción de la vida útil de los equipos de cómputo a tres años. Ello, porque si bien la Resolución 2303 de 2008 acredita que respecto de los equipos de cómputo del segundo semestre de 2007 y el primer semestre del año 2008, la DIAN autorizó a la actora a reducir la vida útil a tres años, tal como ésta lo había pedido, en el caso en estudio no se allegaron los conceptos técnicos ni las tablas de reconocido valor técnico a que se refiere el artículo 138 del Estatuto Tributario y no pueden extenderse los efectos de la resolución en mención a bienes de períodos distintos a los que fueron materia de la solicitud”.*¹⁰

3. CONCEPTOS

En relación con la sentencia que se está analizando, vale la pena tener en cuenta algunos conceptos extraídos de normas y jurisprudencia de la legislación colombiana.

3.1 EL CONTRATO DE LEASING

3.1.1 EVOLUCIÓN NORMATIVA

En la Reforma Financiera de 1990, contenida en la Ley 45, se les otorgó a las compañías dedicadas a la realización de operaciones de leasing, la categoría de sociedades de servicios financieros, en la misma categoría de las fiduciarias, comisionistas de bolsa, almacenes generales de depósito y sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías.

¹⁰ Expediente No. 17544 Página. 234

En 1991 el Decreto 836, el cual, reconociendo la realidad económica del contrato de leasing, deja claro que es una operación especial diferente al crédito, a la venta a plazos y al arrendamiento puro, al establecer que en los casos de enajenación de los bienes objeto de un contrato de leasing y en ejercicio de la “opción de compra”, el valor comercial de la enajenación sería el de dicha opción sin importar, para el caso de los inmuebles, que dicho valor fuere inferior al costo o al avalúo Catastral vigente en la fecha de enajenación.

Por su parte el Decreto 2913 del mismo año, que permitió, a partir de 1992, depreciar los bienes objeto de los contratos de leasing durante la vida de los contratos.

En 1992 La Ley 6ª, reglamentada por el Decreto 1250 de 1992, que elimina el IVA para los cánones de arrendamiento financiero y autoriza al arrendatario financiero a descontar del impuesto sobre la renta el impuesto a las ventas pagado en la adquisición de los bienes de capital entregados.

Con la Reforma Financiera de 1993, contenida en la Ley 35, se produce un cambio muy importante para la industria del leasing en el país, pues se les otorga a dichas compañías la categoría de establecimientos de crédito bajo la forma de compañías de financiamiento comercial, lo que les permitiría realizar captaciones habituales y masivas de ahorro del público, obtener préstamos de las corporaciones financieras, realizar operaciones de redescuento ante el IFI y Bancoldex, estructurar emisiones de bonos ordinarios y realizar captación mediante CDT, con la ventaja consecuente en los costos de intermediación financiera para la operación de leasing. Se ordena entonces la conversión obligatoria de las sociedades de leasing en compañías de financiamiento comercial, dividiendo a estos intermediarios financieros en dos grupos: las

compañías especializadas en leasing y las compañías tradicionales de financiamiento comercial.

A partir de la Reforma Financiera contenida en la Ley 510 de 1999 la diferenciación entre las compañías especializadas en leasing y las tradicionales desaparece como categoría legal, y se deja en libertad a las compañías de financiamiento comercial para definir el objeto del negocio al que van a dirigir sus operaciones, esto es, el leasing o el crédito de consumo, pudiendo realizar indistintamente, sin límites legales, operaciones de crédito y de leasing.

Durante el resto de la década de 1990, tanto el Gobierno Nacional como la propia Superintendencia Bancaria regulan con mayor profundidad la actividad de las compañías especializadas en leasing.

Se destaca la expedición de los Decretos 913 y 914 de 1993, mediante los cuales se formaliza la primera reglamentación de algunos aspectos del contrato de leasing, se le reconocen sus características y se reglamenta de manera más puntual la operación.

En el año 1996, la Superintendencia Bancaria expidió la Circular Externa No. 007, mediante la cual se imparten instrucciones dirigidas a asegurar el estricto cumplimiento, por parte de las compañías de financiamiento comercial, de los requisitos contemplados en los artículos 2 y 3 del Decreto 913 de 1993, con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero. En dicha circular se establecieron reglas relativas a la adquisición de bienes, al ejercicio de la opción de adquisición, al tratamiento de los prepagos, a la terminación anticipada de los contratos de arrendamiento financiero y/o refinanciación de los cánones, a la cancelación del precio en la adquisición de los bienes para ser entregados en arrendamiento financiero, a la constitución de garantías sobre los

bienes en arrendamiento financiero, a los avalúos de bienes retirados en leasing y al inventario de activos en leasing, entre otras.

Posteriormente, la Ley 795 de 2003 señaló que tanto los establecimientos bancarios como las compañías de financiamiento comercial son entidades autorizadas para realizar operaciones de leasing habitacional, las cuales debían tener por objeto bienes inmuebles destinados a vivienda. El Gobierno Nacional, en desarrollo de la atribución contemplada en el artículo 1 de la citada Ley, expidió los Decretos 777 y 779, ambos del 28 de marzo de 2003, los cuales reglamentaron la operación del leasing habitacional y el tratamiento tributario aplicable, respectivamente.

Con la expedición del Decreto 1787 del 3 de junio de 2004 se derogó el Decreto 777 de 2003, salvo los artículos 10 y 12, y se reglamentaron las operaciones de leasing habitacional previstas en el artículo 1 de la Ley 795 de 2003, señalándose dos modalidades de leasing habitacional:

La destinada a la adquisición de vivienda familiar y la que tiene como propósito la adquisición de vivienda no familiar.

Finalmente, a través de la Ley 1328 del 15 de julio de 2009, se modificó el nombre de las Compañías de Financiamiento Comercial por el de Compañías de Financiamiento y se amplió a los establecimientos bancarios la facultad de realizar operaciones de leasing y arrendamiento sin opción de compra.¹¹

3.1.2 CONCEPTO

¹¹ *Extraído del texto original del Manual Jurídico del Leasing en Colombia 2010*

En sentido amplio, el leasing es un contrato mediante el cual una parte entrega a la otra un activo para su uso y goce, a cambio de un canon periódico, durante un plazo convenido, a cuyo vencimiento el bien se restituye a su propietario, o se transfiere al usuario si este último decide ejercer una opción de adquisición que, generalmente, se pacta a su favor.

El operativo o arrendamiento sin opción de compra es un contrato en virtud del cual una persona, natural o jurídica, denominada “la arrendadora”, entrega a otra, llamada “la arrendataria”, la tenencia de un bien para su uso y goce, a cambio del pago de un canon o renta periódica.¹²

3.2 DEPRECIACION DE ACTIVOS FIJOS

Concepto

La depreciación es el mecanismo mediante el cual se reconoce el desgaste que sufre un bien por el uso que se haga de él. Cuando un activo es utilizado para generar ingresos, este sufre un desgaste normal durante su vida útil que al final lo lleva a ser inutilizable.

El ingreso generado por el activo usado, se le debe incorporar el gasto correspondiente al desgaste que ese activo a sufrido para poder generar el ingreso, puesto que como según señala un elemental principio económico, no puede haber ingreso sin haber incurrido en un gasto, y el desgaste de un activo

¹² *Extraído del texto original del Manual Jurídico del Leasing en Colombia 2010*

por su uso, es uno de los gastos que al final permiten generar un determinado ingreso.

Otra connotación que tiene la depreciación, vista desde el punto de vista financiero y económico, consiste en que, al reconocer el desgaste del activo por su uso, se va creando una especie de provisión o de reserva que al final permite ser reemplazado sin afectar la liquidez y el capital de trabajo de la empresa, de ahí la importancia de la depreciación, que al reconocer dentro del resultado del ejercicio el gasto por el uso de los activos, permite, además de mostrar una información contable y financiera objetiva y real, mantener la capacidad operativa de la empresa al no afectarse su capital de trabajo por distribución de utilidades indebidas.

La depreciación, reconoce el desgaste de los activos por su esfuerzo en la generación del ingreso, de modo pues, que su reconocimiento es proporcional al tiempo en que el activo puede generar ingresos. Esto es lo que se llama vida útil de un bien o un activo.

La vida útil es diferente en cada activo, depende de la naturaleza del mismo, pero por simplicidad y estandarización, la legislación Colombiana, mediante el Decreto 3019 de 1989, ha establecido la vida útil a los diferentes activos clasificándolos de la siguiente manera: Inmuebles (incluidos los oleoductos) 20 años, barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles 10 años, vehículos automotores y computadores 5 años.

Aunque la vida útil de los activos ha sido fijada por norma, esta no es inflexible, puesto que en la realidad económica, algunos activos ya sea por su naturaleza o por el uso que se les dé, puede tener una vida útil diferente a la establecida por decreto, razón por la cual, el legislador consecuente con esta realidad, en el

artículo 138 del Estatuto Tributario, establece la posibilidad de fijar una vida útil diferente, previa autorización del Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Respecto a la depreciación, se suele hablar de una depreciación contable y una fiscal, puesto que contablemente, aunque la vida útil, por lo general es la misma que la fiscal, se pueden utilizar diferentes Métodos de depreciación, de los cuales algunos no son aceptados fiscalmente, aunque la norma tributaria mediante el Artículo 134 de Estatuto tributario, es muy general al permitir su cálculo por cualquier “sistema de reconocido valor técnico autorizado

Por el subdirector de fiscalización de la administración de impuestos o su delegado”.

La vida útil de los activos está regulada por una norma tributaria (Decreto 3019 de 1989), por lo que respecto a la vida útil de los activos, mal se puede hablar de una depreciación contable o fiscal. Esta diferencia se presenta, principalmente en los métodos de depreciación y en el tratamiento que se le dé cómo deducción. Ya que fiscalmente, la depreciación de algunos activos tiene tratamientos especiales, como puede ser el caso de los bienes recibidos en arrendamiento leasing (Art. 127-1, E.T).

Respecto a la contabilización, la depreciación esta es un crédito en la cuenta del activo respectivo (1592) disminuyéndolo, y un debito en la cuenta de gastos (5160 o 5260). La depreciación que se lleva a la cuenta del activo se denomina depreciación acumulada, puesto que esta año a año se va acumulando la alícuota correspondiente hasta depreciar completamente el activo, lo que conlleva a que al

final de la vida útil del activo, el valor de la depreciación acumulada sea igual al valor del activo, lo que lo deja con un saldo cero.¹³

4. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

4.1 PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.1 ¿Cuáles son los requisitos para que opere la deducción por depreciación cuando se pide una vida útil diferente?

Al estudiar la sentencia de 11 de marzo de 2010 proferida por el Consejo de Estado nos encontramos con este problema jurídico que trataremos de contestar con base de la jurisprudencia de la misma Corporación.

Para resolver este interrogante acudimos al artículo 138 del Estatuto Tributario el cual contempla la posibilidad de utilizar una vida útil diferente de los bienes depreciables. Respecto a la interpretación y alcance del mencionado artículo existen diversos pronunciamientos del Consejo de Estado, uno de estos fue emitido en la sentencia de 10 de febrero de 2011, Magistrado Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, proceso No Interno 17069, la cual señala:

“Ahora bien, cada inciso del artículo 138 contempla un caso diferente de vida útil de los bienes usados en las actividades productoras de renta de un contribuyente, así:

¹³ Texto extraído de artículo publicado el 12 de junio de 2010 por “KANBAN”

a. La variación de la vida útil del bien por razones de su naturaleza y desde que se adquiere o durante su uso, pues, se evidencia que el bien no tiene una vida útil igual a la del reglamento, caso en el cual se exige la autorización previa del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico; por ejemplo, si considera que un determinado mueble no tiene una vida útil de 10 años, sino menos de acuerdo al caso particular.

b. La variación de la vida útil efectiva por obsolescencia u otro motivo imprevisto. Si se trata de obsolescencia, se debe acudir al concepto del artículo 129 ibídem, según el cual, ocurridas las circunstancias de desuso, etc., “se determina clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable” caso en el cual, el inciso 2 del artículo 138 citado dispone que el contribuyente “puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes” y,

c. Cuando la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, caso en el cual el contribuyente puede distribuir en el lapso faltante el saldo amortizable o disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva.

Los dos últimos eventos se refieren a vida útil efectiva, es decir a la que en realidad ha resultado del uso de los bienes y si ha sido menor por obsolescencia, no debe exigirse la autorización del director, sino proceder como se indica en la norma, con las pruebas y explicaciones del caso”.

Bajo este mismo postulado se ha pronunciado el Consejo mediante las siguientes sentencias:

1. 12 de marzo de 2009 Expediente 01377 -01(16242) Consejera Ponente: Ligia López Díaz
2. 7 de mayo de 2009 Expediente 2003-01112-01(16125) Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
3. 30 de septiembre de 2010 Expediente 2004-02142-01(17097) Consejero ponente: William Giraldo Giraldo.

Como lo podemos apreciar en las sentencias aludidas, esta alta Corporación es clara en precisar que cuando se refiere a la variación de la vida útil respecto a su naturaleza, es necesaria la autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico y que, cuando se trata de los otros dos casos contemplados en el artículo 138 solo son necesarias las pruebas y explicaciones pertinentes.

Teniendo en cuenta lo anterior pasaremos a estudiar los pronunciamientos jurisprudenciales de estas diferentes clases de vida útil y a precisar cuál es la que más se acomoda al caso analizado.

¿Variación de la vida útil del bien por razones de su naturaleza o por obsolescencia?

En nuestro parecer y teniendo en cuenta la sentencia que antecede, en el caso bajo estudio, la compañía demandante (LEASING DE OCCIDENTE S.A.) podría argumentar cualquiera de las dos primeras opciones que contempla el artículo

138, sin embargo se le presenta una cierta ventaja al solicitar la variación de la vida útil por su obsolescencia, en razón a que no es necesario que se solicite una autorización al Director de Impuestos Nacionales para poder hacer válida dicha deducción, para ello bastaría demostrar que los computadores son bienes que pueden enmarcarse dentro del concepto de obsolescencia que establece el artículo 129 del Estatuto Tributario el cual consagra:

*“ARTICULO 129. CONCEPTO DE OBSOLESCENCIA. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 59 Núm. 4o.> Se entiende por obsolescencia el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable”.*¹⁴

Opinamos, entonces, que se podría aceptar válidamente la deducción por este concepto en razón a que los avances tecnológicos hacen que este tipo de bienes queden rápidamente desactualizados y que no se empleen en las exigencias actuales del mercado, que requieren tecnologías avanzadas, con gran capacidad de procesamiento y almacenamiento, con más servicios para hacer más efectivo su uso y a pesar de que estos, por su naturaleza, pueden durar más tiempo del que se establece en su vida útil probable, pero debido a las circunstancias enunciadas el bien queda obsoleto en un tiempo mucho menor, por ello, es factible, que se pueda alegar la deducción por obsolescencia, sin embargo y como lo reiteran las sentencias que presentamos a continuación también es necesario el soporte probatorio que demuestre la realidad del contribuyente que lo lleva a dejar de utilizar dichos bienes.

¹⁴ Estatuto Tributario Art. 129.

Consejo de Estado, Sentencia de 6 de abril de 2006 Exp. 2001-01544-01(14013)
Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

“En las circunstancias anotadas, es indiscutible que era a la actora y no a la Administración, a quien correspondía la carga probatoria de demostrar que se había dado cumplimiento a los presupuestos legales previstos para la aceptación de la deducción, si pretendía que ésta se reconociera bajo el concepto de “depreciación de activos fijos”, en los precisos términos que se señalan en los artículos 128, 129, y 139 del Estatuto Tributario...., con base en el artículo 129 del Estatuto Tributario, sobre la ausencia de pruebas relativas a la obsolescencia de los bienes, que según la actora habrían generado la deducción por depreciación. Conforme a lo anterior, y habida consideración que son distintos los presupuestos de aplicación de las normas que autorizan la deducción por pérdida de activos fijos, (art. 148 E.T.) y la depreciación derivada de la obsolescencia de los mismos, (arts. 128,129 y 139 ib.), era perfectamente válido que en la liquidación de revisión y en la resolución del recurso, se argumentara como razón del rechazo, la falta de demostración de los hechos previstos para la procedencia de la deducción, bajo los dos conceptos sugeridos por la actora, para concluir que no tenía derecho a tomar como deducción por depreciación suma alguna, dado que los bienes adquiridos habían sido totalmente depreciados, y tampoco como “pérdida”, por no haberse demostrados la fuerza mayor”.

En el mismo sentido la Sentencia de 30 de septiembre de 2010, Expediente 2004-02142-01(17097) Consejero ponente: William Giraldo Giraldo predica:

“El artículo 138 contempla diversos eventos que harían que la vida útil efectiva del bien varíe, ya sea porque ésta se incremente o disminuya, eventos en los que se hace indispensable la formulación de petición sustentada ante el Director de la DIAN. Situación diferente es la regulada en el artículo 128, que acepta la

deducibilidad de la depreciación causada por el desgaste o deterioro normal, o por obsolescencia, concepto que define el artículo 129 íb. Así, para la solicitud de la deducción por depreciación u obsolescencia, no se requiere de autorización alguna, basta con aplicar las alícuotas que determina el reglamento en el caso de la depreciación, o probar las circunstancias que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonar el bien por obsolescencia. En consecuencia, si bien es cierto, que la deducción por obsolescencia no requiere autorización previa de la administración tributaria, también lo es que su procedencia exige unas explicaciones justificativas, las cuales, como ya se anotó, no fueron probadas y, por tanto, no permiten aceptar la deducción, pues de las mismas no se desprende que el desuso de los elementos dados de baja obedeció a la obsolescencia.”

*En sentencia de 11 de noviembre de 2009 Expediente2006-01325-01(16944)
Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia:*

“Si se analizan en conjunto las normas fiscales relacionadas con el tema en estudio, podremos observar que mientras el artículo 128 del Estatuto Tributario explica que se pueden deducir cantidades razonables “por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia”, el 129 íbidem indica claramente en que ocasiones se presenta la obsolescencia, definida ésta como la inutilidad de un bien resultante de un cambio de condiciones físicas o económicas que hagan indispensable su desuso, lo que obliga a su abandono antes del vencimiento de su vida útil probable. Difieren notoriamente las dos figuras autorizadas en la norma transcrita en cuanto a la procedencia de la deducibilidad, ya que si bien, las dos se circunscriben al concepto de “depreciación” como “el mecanismo mediante el cual se reconoce el desgaste que sufre un bien” respecto de la causa misma, precisa también que la depreciación puede ser causada: por desgaste o deterioro normal; o (disyuntiva), por obsolescencia, poniendo a cada una en un plano diferente. La primera de ellas, es

decir, cuando la depreciación deviene como resultado de un desgaste o deterioro normal del bien, necesariamente se aplica la vida útil probable fijada en el reglamento, sobre la que, en los términos del inciso primero del artículo 138 del Estatuto Tributario, si el mismo contribuyente considera que no se ajusta a su realidad operacional, puede fijar una vida útil distinta, para lo cual requiere obligatoriamente la autorización del Director General de Impuestos. Distinto es el caso que se discute, al que le es aplicable el inciso 2° de la misma norma donde cambia la razón respecto del anterior, puesto que la vida útil no varía ni se puede prever por determinación del contribuyente, de tal manera que requiera de autorización para la modificación de la vida útil, pues no se trata de un desgaste mayor resultante de someterlo a turnos superiores de los normales, sino que ésta se disminuye o se agota “por un motivo imprevisto como la inutilidad súbita de un bien como resultado de un cambio de condiciones físicas o económicas que determinen la necesidad de abandonarlo por inadecuado” caso para el cual, se venía aplicando la depreciación de acuerdo al reglamento, pero al darle de baja, siendo requisito que la vida útil fijada por el mismo no se haya agotado, el contribuyente queda facultado para depreciar el valor que resta para terminar la vida útil, con la única condición de “aducir las explicaciones pertinentes”.

Es una postura reiterada en las sentencias del Consejo de Estado la importancia de la carga probatoria para que opere la deducción por depreciación como lo muestra la sentencia del Consejo de Estado de 20 de junio de 1951, Consejero ponente: Daniel Anzola Escobar.

“Ahora bien: como confrontadas las informaciones de vinculación probatoria que aparecen en el expediente con las exigencias o requisitos establecidos por la ley y que debe precisar todo reclamante cuando quiera que solicite deducciones por depreciación, se nota que, como lo afirma el sentenciador a quo, no aparecen debidamente satisfechos. Siendo así, deberá entonces

concluirse que es estrictamente legal la negativa que dio el Tribunal a lo solicitado en la primera súplica de la demanda”.

Incluso desde 1939 ya se hablaba del concepto de obsolescencia en la sentencia de 27 de septiembre de 1939, Consejero Ponente, Guillermo Peñaranda Arenas.

“En la legislación norteamericana se reconoce la depreciación por desuso o "absolencia", que no reconoce la ley colombiana. Pero cree el Consejo que el reglamento ha previsto la manera de remediar los inconvenientes o injusticias que en la práctica pudiera acarrear ese desconocimiento, en lo que atañe a la estimación del patrimonio, cuando en el inciso 3° del artículo 99 del Decreto 818 faculta al Jefe de Rentas e Impuestos Nacionales para que, a solicitud del contribuyente, por motivos plenamente justificados, eleve o rebaje el precio comercial, cuando hubieren mediado causas razonables que hayan determinado un alza o baja de aquel precio”.

Por otra parte la jurisprudencia es reiterativa en el sentido de que si se demuestra el cambio de tecnología procede la deducción, así lo demuestra la sentencia de 10 de febrero de 2011, Expediente 2005-90856-01, Consejero Ponente. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

“Deducción por obsolescencia - procede cuando se demuestra que el activo fijo entra en desuso por cambio de tecnología”.

“Las pruebas que aportó la parte actora, tanto en vía gubernativa, como en esta instancia, muestran la procedencia de la deducción solicitada por la demandante, porque corresponde a la obsolescencia de bienes utilizados durante la vigencia de

2002, específicamente equipos de comunicación usados en la actividad productora de renta de la Empresa. Asimismo, para la Sala resultan suficientes las explicaciones técnicas sobre el cambio de tecnología que los hizo entrar en desuso, razón por la que correspondía a la DIAN evaluar tales documentos a la luz de lo preceptuado en los artículos 128 y 129 del E.T., y no negar la deducción con fundamento en los artículos 130 y 148 del E.T., toda vez que la deducción discutida no corresponde a la procedencia de un mayor gasto fiscal por depreciación (art. 130 E.T.), ni a una deducción por pérdida de activos fijos (art. 148 ib.), como equivocadamente lo consideró la DIAN, sino a una depreciación por obsolescencia, regulada en los arts. 128 y 129 ibídem”.

En conclusión son muchas las sentencias del Consejo de Estado que demuestran que es factible la deducción por depreciación, cuando se prueba la obsolescencia del bien o que este tiene una vida útil diferente a la contemplada en artículo 2 del Decreto 3019 de 1989, incluso a la misma sociedad demandante se le ha reconocido dichas deducciones para otros periodos, sin embargo es clara la jurisprudencia en sostener que sin los medios probatorios que comprueben la necesidad de la depreciación, dicha deducción no es procedente.

4.1.2 ¿Resulta procedente la autorización de reducción de la vida útil a los plazos de los distintos contratos de arrendamiento operativo suscritos por la demandante, en su calidad de arrendadora, como ésta lo considera, o, la aludida reducción debe autorizarse teniendo en cuenta la naturaleza misma de los activos objeto de depreciación?

Frente a este interrogante no se tiene un precedente jurisprudencial conocido que trate el tema en específico, sin embargo según lo dicho en la sentencia bajo estudio no procede la reducción de la vida útil dependiendo del plazo de los

contratos suscritos por la parte actora, pues el vencimiento de los contratos no implica que los bienes restituidos no puedan ser arrendados de nuevo. Para nosotros es acertado este pronunciamiento, porque además se tiene que tratar por igual a todos los bienes con similares características y dependiendo de esto, se fija una vida útil probable, en la que es factible que se arriende el bien por todo este tiempo o que se contrate por uno menor y exista la posibilidad de se vuelva a arrendar y con esto se siga aportando con la actividad generadora de renta.

5. DOCTRINA

Hernán E. Muñoz construyó un criterio, mediante el cual pone en duda la viabilidad o conveniencia de la actual vida útil de los activos fijos, vida útil que se ha transformado en una inflexibilidad que choca en varias ocasiones con las nuevas realidades resultantes del avance tecnológico. Su lectura es la siguiente:

Toda la vida he entendido la depreciación como un concepto económico, es el demerito de un bien por usar su capacidad de producir riqueza; lamentablemente tanto en lo contable como en lo fiscal, han determinado unas convenciones que no dejan de ser convenciones, mismas que fueron normalizadas en épocas en las cuales el mundo en su desarrollo tecnológico, era otro.

Hoy en día la velocidad en los cambios tecnológicos vuelven un equipo obsoleto en un espacio muy corto de tiempo, en muchas ocasiones menores a lo establecido por las costumbres contables y por las normas tributarias, y si no miren que sucede con las empresas de comunicaciones y de informática, donde los equipos por un cambio tecnológico, se vuelve obsoleto en un instante; estamos próximos a tener en el mercado, una tecnológica 4G en los teléfonos celulares, donde queda valor para los activos fijos de las empresa

*que reparen telefonía celular y que tengan equipos de no más de 3 años con la tecnología de 3G. El mercado y las percepciones del consumidor son las que le dan valor a un bien, no la determinación de un consejero de estado que en este caso está tomando decisiones alejadas de la realidad que mueve el mundo.*¹⁵

6. DERECHO TRIBUTARIO EN RELACIÓN AL LEASING EN ARGENTINA

La legislación Argentina le da un tratamiento tributario a las ganancias provenientes de contratos de leasing, clasificándolas en tres categorías: arrendamientos financieros, arrendamientos operativos y venta a plazo. Los tratamientos distintos se edifican sobre la naturaleza de la compañía y los rasgos de los activos arrendados.

Las definiciones de esta legislación son las siguientes:

1. Arrendamiento financiero: La sociedad "leasing" (arrendadora) es una institución financiera, un "fideicomiso financiero" o una entidad cuyo objeto principal es la celebración de contratos de leasing. Los activos arrendados pueden ser bienes muebles o inmuebles (excluyen los bienes intangibles) La vigencia del contrato deberá superar el 50%, 20% o 10% de la vida útil de los activos respectivamente para el caso de los bienes muebles, bienes inmuebles no residenciales y viviendas. El contrato debe incluir el precio de opción de compra. La base imponible es la diferencia entre el precio de locación y el costo del activo (el costo es el valor de adquisición, menos la porción del costo atribuible a la opción de compra, dividido por los años de la vigencia del contrato).

¹⁵ Artículo publicado en la página web Gerencie.com

2. *Arrendamientos operativos*: Cualquier persona con capacidad legal para celebrar contratos (incluyendo personas capacitadas para arrendamientos financieros) podrá revestir carácter de arrendador (locador), no obstante la vigencia de los contratos de leasing no podrá exceder los plazos mínimos que se establecen para los arrendamientos financieros. Los activos arrendados incluyen activos intangibles y el precio de opción de compra se determina en la fecha de entrega/ de los mismos. La base imponible es el precio de locación abonado y el locador podrá deducir la depreciación de los bienes arrendados.

Esta legislación sobre asuntos impositivos, en tratándose de contratos leasing (arrendamiento), relacionados con las ventas efectuadas con plazos de financiación en los tópicos de los arrendamientos operativos, “cuando el precio de la opción de compra es menor al costo impositivo de acuerdo con la Ley de Impuestos a las Ganancias, la transacción se considerará una venta a plazo desde el inicio. El arrendatario (locatario) no podrá deducir el precio de locación abonado, no obstante se admite que realice la deducción correspondiente a la depreciación de los bienes arrendados y de los intereses abonados.”

7. CONCLUSIONES.

Al estudiar los antecedentes, los argumentos de las partes y todos los precedentes jurisprudenciales respecto al tema, concluimos que es acertada la decisión que tomó el Consejo de Estado en esta sentencia, porque a pesar de que estamos de acuerdo con que la vida útil de este tipo de objetos debe ser mucho menor a cinco años debido a que quedan rápidamente desactualizados por el cambio de tecnología, también es cierto que si la empresa quería utilizar una vida útil más corta debía demostrarla y además establecer un tiempo común a todos los equipos de iguales características, porque nada tiene que ver la duración de los contratos de arrendamiento de los equipos con la obsolescencia de ellos.

No sobra expresar que la dinámica tecnológica debería ser considerada como un factor determinante para promover una reforma al Decreto Reglamentario No. 3019 de 1989, por medio del cual se fijó la vida útil de los activos fijos depreciables, en el sentido de tener como criterio los avances tecnológicos, para redefinir, de manera acorde con la actualidad, el término de vida útil de los bienes, objeto del presente análisis.

8. BIBLIOGRAFÍA

1. Original del Expediente: 11001-03-27-000-2009-00010-00 Acción de Nulidad Y Restablecimiento del Derecho. Leasing de Occidente S.A. contra Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales –DIAN. Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo
2. Concepto 101 de 31 de octubre de 2006 -Utilización del Inventario en el Desarrollo del Negocio- Junta Central de Contadores- Consejo Técnico De La Contaduría Pública.
3. Estatuto Tributario Colombiano
4. Resolución No. 4980 de 1987 –Por medio de la cual se dictan normas de carácter contable para las sociedades fiduciarias.
5. Decreto 2649 de 1993
6. Decreto 3019 de 1989 -Por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
7. Manual Jurídico del Leasing en Colombia 2010
8. Sentencia de 6 de abril de 2006 Expediente. 2001-01544-01(14013) Consejero Ponente: Héctor J. Romero Díaz.
9. Sentencia de 30 de septiembre de 2010, Expediente 2004-02142-01(17097) Consejero ponente: William Giraldo Giraldo.

10. Sentencia de 11 de noviembre de 2009 Expediente: 2006-01325-01(16944)
Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia:
11. Sentencia de 20 de junio de 1951, Consejero ponente: Daniel Anzola Escobar.
12. Sentencia de 27 de septiembre de 1939, Consejero Ponente, Guillermo Peñaranda Arenas.}
13. Sentencia de 10 de febrero de 2011, Expediente 2005-90856-01, Consejero Ponente. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.
14. Página web www.consejodeestado.gov.co
15. Página web www.gerencie.com