

OFICIO N° 1699 [030990]
28-12-2018
DIAN

Dirección de Gestión Jurídica
Bogotá, D.C.
100202208 – 1699

Ref: Radicado 030255 del 20/12/2018

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptor: CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO.

Fuentes formales: Estatuto Tributario [Art. 127-1](#)

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Se solicita la revisión o aclaración del Oficio No. 000105 de febrero 12 de 2018, sobre el tratamiento del arrendamiento financiero u operativo que establece el [artículo 127-1](#) del Estatuto Tributario.

Con el fin de evaluar la solicitud, es menester traer a colación la exposición de motivos del proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado, que introdujo la modificación al [artículo 127-1](#) del Estatuto Tributario, así.

Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado – Gaceta 894 de octubre 19 de 2016.	Ponencia para primer debate - Gaceta 1090 de diciembre 5 de 2016.
Modifíquese el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: (página 182)	ARTÍCULO 73 (página 21)
El arrendamiento financiero debe cumplir con el requisito de que en esencia económica cumpla con la definición de un contrato de arrendamiento financiero según los establece la técnica contable. De igual manera, con el fin de hacer referencia a la contabilidad se establecen los indicios de manera taxativa en la norma tributaria.	Se proponen modificaciones al artículo 73 del proyecto de ley que incorpora modificaciones al artículo 127-1 del Estatuto Tributario en el siguiente sentido:
Adicional a lo anterior, este artículo otorga el mismo tratamiento que se otorgaba previamente a los contratos de arrendamiento financiero; sin embargo, en esta nueva versión del artículo, se elimina el requerimiento de que el arrendador debe	a. En el numeral ii. del literal a. del numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, se modifica la redacción de tal forma que se entienda que lo importante es que al principio del respectivo contrato se prevea que la opción de compra podrá ser ejercida con razonable certeza. b. En el numeral iv. del literal a. del numeral 1 del artículo 127-1 del

<p>ser vigilado por la Superfinanciera. Esto, porque existen contratos que pueden no ser suscritos por una entidad con dichas características, pero la esencia del contrato corresponde a la de un contrato de arrendamiento financiero.</p> <p>De igual manera, se incluye en numeral primero de este artículo que el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe equivaler al menos al 75% del valor comercial del activo objeto del contrato, con el fin de establecer un límite para evitar un abuso de esta figura.</p>	<p>Estatuto Tributario, se modifica eliminando la referencia al 75% del valor comercial y se determina que deberá ser el valor comercial del activo objeto del contrato.</p> <p>c. Se precisa el tratamiento aplicable al IVA pagado por los bienes objeto de los contratos de arrendamiento financiero.</p> <p>d. En el Parágrafo 1 se incorporan en el régimen de transición los contratos de arrendamiento operativo celebrados antes de la entrada en vigencia de la presente ley.</p>
--	--

De la exposición de motivos se desprende que la intención del legislador era establecer la prevalencia de la esencia económica para clasificar el contrato de arrendamiento como financiero al tenor de la técnica contable, pero la propia norma tributaria establece aquellos indicios de manera taxativa que dan origen a un contrato de arrendamiento financiero. En este sentido el [artículo 127-1](#) del Estatuto Tributario tiene que aplicarse, partiendo con una premisa fundamental que establece el parágrafo 4 del mismo artículo, el cual es que la esencia económica prima, independientemente de la denominación que se le otorgue al contrato.

PAR. 4º- *El tratamiento de este artículo aplica a todas las modalidades contractuales que cumplan con los elementos de la esencia del contrato de arrendamiento, independientemente del título otorgado por las partes a dicho contrato.*

Bajo esta posición este despacho, entra a reconsiderar las siguientes preguntas, resueltas en el oficio mencionado, así:

1. El consultante para realizar las preguntas 1.3.1 a la 1.3.5., parte de lo que establece el literal a) del numeral 1 del [artículo 127-1](#) del Estatuto Tributario en donde señala que "Arrendamiento financiero o leasing financiero: es aquel que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo y puede reunir uno o varias de las siguientes características" (Subrayados fuera del texto original)

Considerando que la expresión "*tiene por objeto*" es muy subjetiva y puede dar lugar a diferentes interpretaciones si tal definición no es analizada en toda su integralidad y su finalidad, que es la prevalencia de la esencia económica más que la forma contractual, por esa razón se debe aplicar de manera conjunta con las características que puede reunirse para que se configure el arrendamiento financiero, en el cual no necesariamente es por la transferencia del activo, sino también por el uso del mismo activo o por su especialidad, o en otras palabras cuando el arrendatario tiene el aprovechamiento económico del activo, el control del mismo, se entiende que es una forma de adquisición de ese bien.

2. "... 1.3.1.- *¿Es necesario que el contrato prevea una transferencia jurídica del bien en favor del arrendatario para que el mismo califique para fines fiscales como un contrato de arrendamiento financiero?*

"Sí, considerando que por definición tiene por objeto la adquisición de un activo. El tenor literal de la norma se subraya ..."

Se reconsidera la respuesta dada, estableciendo que NO es necesario la transferencia jurídica del bien en favor del arrendatario para se califique como arrendamiento financiero, por las razones expuestas en el punto anterior, en especial a que la transferencia jurídica es una de las diferentes característica u opciones que puede darse en este tipo de contrato, pero no necesariamente puede ocurrir, es por eso que la misma norma consagra otros elementos que pueden calificar a esta modalidad contractual.

3. 1.3.2.- *¿Un contrato puede calificar para fines fiscales como un contrato de arrendamiento financiero incluso si no tiene una opción de compra en favor del arrendatario?*

"No, porque por definición debe tener por objeto la adquisición de un activo. Para efectos fiscales en el caso hipotético propuesto se trataría de un arrendamiento operativo."

Se reconsidera la respuesta dada, estableciendo que SÍ puede calificarse como arrendamiento financiero, por las razones expuestas en el presupuesto general de esta reconsideración, en especial a que la opción de compra es una de las diferentes característica u opciones que puede darse en este tipo de contrato, pero no necesariamente puede ocurrir, es por eso que la misma norma consagra otros elementos que pueden calificar a esta modalidad contractual.

4. 1.3.3.- *En caso en que el plazo del arrendamiento cubra la mayor parte de la vida económica del activo, ¿el contrato podría calificar para fines fiscales como un contrato de arrendamiento financiero incluso si el contrato no prevé una opción de compra en favor del arrendatario?*

"No, porque se reitera que por definición debe tener por objeto la adquisición de un activo. Para efectos fiscales en el caso hipotético propuesto se trataría de un arrendamiento operativo."

Se reconsidera la respuesta dada, estableciendo que SÍ puede calificarse como arrendamiento financiero, por las razones expuestas en el presupuesto general de esta reconsideración, en especial a que el carácter que el plazo cubra la mayor parte de la vida económica del activo es una de las diferentes característica u opciones que puede darse en este tipo de contrato, pero no necesariamente puede ocurrir, es por eso que la misma norma consagra otros elementos que pueden calificar a esta modalidad contractual.

5. 1.3.4.- *¿Cómo debe entenderse o interpretarse, para efectos tributarios, los términos "adquisición financiada de un activo" consagrada en el [artículo 127-1](#) del Estatuto Tributario?*

"Debe entenderse que la adquisición de un activo es la transferencia de dominio de un bien que se considera activo para el adquirente, y financiada se refiere a la utilización del financiamiento para la adquisición de dicho bien; es decir, por medio de recursos que no son propios para la realización de la operación económica."

Se reconsidera la respuesta dada, bajo el alcance que la adquisición financiada de un activo, no requiere la transferencia de dominio del bien, tal como se explicó en el presupuesto general de esta reconsideración, dado que un contribuyente cunado realice un tipo de contrato de arrendamiento debe evaluar las características del mismo y calificarlo entre financiero u operativo, y en caso que sea financiero, reconocerlo y medirlo fiscalmente como un activo por arrendamiento y en contrapartida un pasivo por arrendamiento financiero, en los términos que establece el numeral 2 del [artículo 127-1](#) del estatuto tributario.

6. 1.3.5.- *El listado de características incluido en el literal a) del literal 1 del [artículo 127-1](#) es enunciativo o taxativo.*

"El listado de características es taxativo, en tanto se encuentran expresamente señalados.

Debe tener en cuenta que la cualidad de taxativo del listado es diferente de las condiciones fijadas para la tipificación del contrato de arrendamiento financiero."

Al respecto se complementa lo manifestado en la respuesta inicial, estableciendo que si bien es cierto la norma lista las características que pueden enmarcar un contrato de arrendamiento financiero, no se puede perder de vista lo manifestado en el párrafo 4 del mismo [artículo 127-1](#) del estatuto tributario, cuando establece que *"El tratamiento de este artículo aplica a todas las modalidades contractuales que cumplan con los elementos de la esencia del contrato de arrendamiento, independientemente del título otorgado por las partes a dicho contrato."* Por consiguiente, se debe analizar la esencia más que la forma legal para determinar si se cumple la condición de un arrendamiento financiero.

7. 1.4.- *Si la respuesta a la pregunta 1.3.5. arriba es que el listado debe entenderse como taxativo, se formula la siguiente pregunta con base en la siguiente situación de hecho: el contrato califica para fines contables/financieros como arrendamiento financiero, pero el mismo no contiene una de las características señaladas en el literal a) del numeral 1 del referido [artículo 127-1](#) del Estatuto Tributario.*

"Este caso hipotético no tiene una respuesta asertiva pues depende en cada caso revisar que se trate un contrato que tenga por objeto la adquisición financiada de un activo como condición básica.

En términos generales, del contenido del literal del numeral referido se puede colegir que para que se trate de leasing financiero debe tratarse de un contrato de arrendamiento financiero que al menos debe contener la adquisición financiada de un activo y otra de las características taxativamente señaladas en el artículo en cita"

Este despacho considera que esta pregunta se resuelve con base en la aclaración realizada en el punto anterior, en donde se debe considerar adicionalmente a las características enunciadas en el numeral 1 del [artículo 127-1](#) del estatuto tributario, así como el párrafo 4 del mismo artículo, en tal sentido se reconsidera la respuesta dada.

8. 1.5.- Por el contrario, si la respuesta a la pregunta 1.3.5. arriba es que el listado debe entenderse como enunciativo ¿se podrían utilizar como criterios de interpretación aquellos que son aplicables a la NIC 17 mientras la misma se encuentra vigente?

"Esta pregunta 1.5. se formula por cuanto la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 establece expresamente que "con el fin de hacer referencia a la contabilidad se establecen indicios de manera taxativa en la norma tributaria

Asimismo, esta pregunta 1.5. se formula por cuanto el referido literal a) del numeral 1 del [artículo 127-1](#) está redactado de la siguiente forma: "(...) y puede reunir una o varias de las siguientes características". Así las cosas, no resulta claro porque la norma utiliza el termino puede y no utilizó otros términos como "debe" o "tiene".

Tal como se explicó con anterioridad el legislador tuvo como fin crear una definición que refleje la esencia económica de la operación de arrendamiento financiero por medio de la exigencia del cumplimiento de unos requisitos para efectos fiscales, lo cuales se pueden utilizar para la contabilidad de estas operaciones, en la medida que reflejen la realidad económica de la misma y correspondan con el marco técnico contable que utilice el contribuyente.

*La definición en primer lugar consagra como elemento del **Arrendamiento financiero o leasing financiero ser un** contrato, que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo; es decir, que este componente es principal, esencial e imprescindible, mientras que los segundos son posibles u opcionales y son sumados al primero para tipificar el contrato para efectos fiscales.*

La enunciación de los indicios no conlleva que no sean taxativas las características enlistadas, porque lo enunciativo es la forma de presentar las características y lo taxativo se relaciona con las restricciones o limitación en la

aplicación de los enunciados. Así las cosas, debe acudir al contenido de los artículos en estudio para determinar con esos criterios si se cumplen las condiciones para definir un contrato como de arrendamiento financiero para fines fiscales.

En este contexto no resulta procedente utilizar criterios de la NIC 17, pues son normas de carácter contable y no fiscal."

Este despacho, considera que frente a la respuesta dada, se aclara que se debe en primera medida revisar el cumplimiento de una de las características enunciadas en el numeral 1 del artículo 127-1 del estatuto tributario, así como el párrafo 4 del mismo artículo.

En los anteriores términos se reconsideran y se aclaran las preguntas 1.3, 1.3.1, 1.3.2, 1.3.3., 1.3.4., 1.3.5, 1.4. y 1.5., y se mantiene en la doctrina sobre los demás temas de que trata el Oficio 000105 de febrero 12 de 2018.

Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

Atentamente, (Sic)

LORENZO CASTILLO BARVO
Director de Gestión Jurídica (E)