



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., quince (15) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00060-00 (25688)
Demandante: Angélica Acevedo Ogliastri
Demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Temas: IVA. Requisitos activos fijos reales productivos. Descuento en renta IVA soportado, artículo 258-1 del ET.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad contra la expresión «*para la producción de bienes y/o servicios*» del ordinal 4.º del artículo 1.2.1.27.1 del Decreto Reglamentario 1089 de 2020, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), acudió la demandante para solicitar que se declarara la nulidad de la expresión del ordinal 4º, que se resalta a continuación del artículo 1.2.1.27.1, adicionado al DUR 1625 de 2016, por el artículo 1º del Decreto Reglamentario 1089 de 2020:

Artículo 1.2.1.27.1. Definición de activos fijos reales productivos. Para efectos del descuento de que trata el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, son activos fijos reales productivos, aquellos que cumplan con la totalidad de las siguientes características:

- 1 Sean activos fijos en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario;*
- 2. Sean bienes tangibles o corporales en los términos del Estatuto Tributario;*
- 3. Se adquieran, construyan, formen o importen para formar parte del patrimonio bruto del contribuyente*
- 4. Participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente para la producción de bienes y/o servicios, y*
- 5. Sean susceptibles de depreciarse o amortizarse fiscalmente.*

Asimismo, formuló como pretensión subsidiaria que se interpretara la expresión acusada en el sentido de que allí también se incluyen los activos fijos reales productivos adquiridos para actividades productoras de renta de naturaleza comercial y no únicamente para las actividades industriales y de servicios.

A esos efectos, la actora invocó como normas vulneradas los artículos 13, 121, 150, 189, 338 y 363 de la Constitución; y 258-1 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (índice 2 de Samai):

Aseguró que la parte de la disposición enjuiciada restringe el beneficio tributario establecido en el artículo 258-1 del ET a aquellos activos que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente para la producción de bienes y/o servicios, excluyendo los relacionados con el desarrollo de actividades comerciales como la venta de bienes o los agricultores, ganaderos u otros que no se dediquen a producir bienes y servicios. A su juicio, en la exposición de motivos de las leyes 1943 de 2018 (posteriormente declarada inconstitucional) y 2010 de 2019, el beneficio en cuestión se estableció sin tener en consideración el tipo de actividad productora de renta (*i.e.* industrial, comercial o de servicios), pues pretendía mejorar la competitividad de todas las empresas, sin importar su tamaño, como justificación de la medida que se pretendía adoptar; de ahí que fuera para todos los contribuyentes que generaran renta gravable y no solo para aquellos que produjeran bienes y servicios, de manera que la expresión enjuiciada contraría el artículo 258-1 del ET. En línea con la ley, rememoró que la jurisprudencia (sentencia del 06 de agosto de 2014, exp. 19288, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) ha señalado la necesidad de que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos y que la calidad de «*productivos*» implicaba que entre lo producido y los activos empleados debe existir una relación directa y permanente; esto es, que son indispensables para la actividad productora de renta, por antonomasia de los activos fijos que participan indirectamente en el proceso productivo, como serían los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial.

Por ello, adujo que el aparte demandado vulnera los principios de eficiencia tributaria, equidad horizontal e igualdad, pues da un trato desigual injustificado a los contribuyentes que adquieren esta clase de activos, beneficiando solo a aquellos que los destinen a la producción de bienes y servicios. Asimismo, que la Administración excedió la potestad reglamentaria sobre el artículo 258-1 del ET, dado que en su regulación modificó el sentido normativo al excluir a los activos fijos reales productivos destinados a la comercialización sin fundamento constitucional y, por cuenta de ello, el ejecutivo se arrogó competencias reservadas al legislador¹.

Contestación de la demanda

El demandado se opuso a las pretensiones de la actora (índice 21 de Samai). Explicó que el descuento consagrado en el artículo 258-1 del ET únicamente es aplicable para los bienes que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta para la producción de bienes y/o prestación de servicios y no para quienes los comercializan, de conformidad con los desarrollos jurisprudenciales de esta corporación en relación con la definición de la palabra «*productivo*». Al respecto, indicó que en la sentencia del 24 de mayo de 2007 (exp. 14898, CP: Juan Ángel Palacio Hincapie), esta judicatura advirtió que la cualidad de productivo del bien implicaba que entre lo producido

¹ Se formuló un cargo de anulación por el ordinal 4.º del artículo 3.º del Decreto Reglamentario 3032 de 2013 que no corresponde a la norma acusada en el presente juicio (índice 2 de Samai).

y los bienes empleados para ello debía existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Por lo tanto, aseguró que en el caso de los comerciantes, que se dedican a la venta de bienes que son producidos por otros, su actividad no involucra ningún activo de forma directa en la producción de los bienes que comercializan; de suerte que como no produce bienes, los activos no pueden ser productivos y este beneficio tiene una aplicación restrictiva. Indicó que la exposición de motivos del beneficio en cuestión se refirió expresamente a los productores y a la importancia de la inversión en bienes de capital por lo que en ejercicio de la libertad configurativa normativa el beneficio era para quienes los adquirían, fabricaban o «*introducían al país*», ya que estos debían trasladar un mayor costo al consumidor final así que no era para los comercializadores. Por lo tanto, afirmó que incluyó la expresión demandada con el fin de evitar abusos y arbitrariedades.

Sostuvo que la parte de la disposición enjuiciada no vulnera los principios de igualdad y equidad, en la medida en que, frente al beneficio analizado, los productores y comercializadores no son sujetos comparables y a que los bienes usados por estos últimos no tienen el carácter de productivos en la medida que no tienen una relación directa y permanente con la producción de los bienes comercializados. Asimismo, aseguró que al reglamentar el artículo 258-1 del ET no se apartó del contenido de la ley ni lo modificó y, por el contrario, observó su finalidad, por lo que no vulneró el principio de legalidad, la separación de poderes, ni excedió su potestad reglamentaria.

Trámite para sentencia anticipada

Por auto del 13 de diciembre de 2021, se determinó la procedencia del trámite de sentencia anticipada previsto en el artículo 182A del CPACA por tratarse de un litigio sobre un asunto de puro derecho que no requiere de la práctica de pruebas (índice 29 de Samai).

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró que la disposición acusada excedía la potestad reglamentaria al excluir a la actividad productora comercial en el beneficio de descontar en renta el IVA soportado en la adquisición de activos fijos reales productivos, así que se vulneró el derecho de igualdad y el principio de equidad, para lo cual recabó en que la exposición de motivos de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 anunciaban esta medida para incentivar el crecimiento económico de todos los sectores y el aparte en el que se ejemplifica el efecto que traería en el productor al adquirir bienes de capital tan solo ilustra el alcance del beneficio en una de las actividades económicas, sin limitarla a esta (índice 45 de Samai). Formuló un cuestionamiento adicional a los de la demanda, relativo a la presunta falta de aplicación de las reglas interpretativas del artículo 27 del CC al definir activos fijos reales productivos en la disposición reglamentaria.

Por su parte, el demandado insistió en que la exposición de motivos de los proyectos de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 se refiere expresamente al productor y no a los comercializadores de ahí que la norma reglamentaria propendió por evitar abusos en la aplicación del descuento, así que no se vulneró el derecho de igualdad, en tanto los comercializadores y los productores no eran sujetos comparables al tenor de la ley como tampoco hubo extralimitación de la potestad reglamentaria ni transgresión del principio de legalidad (índice 43 de Samai).

El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad contra la expresión «*para la producción de bienes y/o servicios*» del ordinal 4.º del artículo 1.2.1.27.1 del Decreto Reglamentario 1089 de 2020. En concreto, la Sala debe estudiar si el demandado excedió su potestad reglamentaria y vulneró el derecho de igualdad y los principios de eficiencia y equidad, al incluir dentro de las características para que un activo sea fijo real y productivo a los efectos del descuento tributario del artículo 258-1 del ET el que este fuera «*para la producción de bienes y/o servicios*», lo cual, a juicio de la demandante, dejaría sin dicho beneficio a actividades productoras de renta de otros sectores como sería la comercial.

2- La actora sostiene que la parte de la disposición enjuiciada limita la aplicación del beneficio tributario, fijado en el artículo 258-1 del ET, para los activos que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente para la producción de bienes y/o servicios, excluyendo expresamente los empleados en el desarrollo de actividades productoras de renta que sean comerciales. Señala que según la exposición de motivos de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 el beneficio referido era aplicable sin tener en consideración el tipo de actividad productora de renta (para lo cual aludió a que no importaba si se trataba de los sectores económicos industrial, comercial o de servicios), en la medida en que se buscaba mejorar la competitividad de todas las empresas, sin importar su tamaño, como justificación de la medida que se pretendía adoptar; de ahí que el beneficio se estableció para todos los contribuyentes que generaran renta gravable y no solo para aquellos que produjeran bienes y servicios, razón por la cual la expresión enjuiciada excedía la potestad de reglamentación del artículo 258-1 del ET y se arrogaba la competencia reservada al legislador para establecer requisitos al incluir uno no fijado en la ley.

Asimismo, con fundamento en la sentencia del 06 de agosto de 2014 (exp. 19288, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) estimó que el activo fijo real se debía involucrar directamente en el proceso productivo para generar ingresos, y que su calidad de «*productivos*» implicaba que entre lo producido y los bienes empleados debía haber una relación directa y permanente, de suerte que fuesen indispensables para la actividad productora de renta; por lo cual se excluían los activos fijos que participaran de manera indirecta en el proceso productivo, como los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial. De esa forma, consideró que la disposición acusada vulnera los principios de equidad horizontal, eficiencia e igualdad, comoquiera que da un trato desigual injustificado a los contribuyentes que adquieren esta clase de activos, beneficiando solo a aquellos que los destinan a la producción de bienes y servicios. Advierte que su contraparte excedió la potestad reglamentaria porque excluyó a los activos fijos reales productivos que se emplearan para la comercialización sin fundamento constitucional.

Por su parte, la demandada sostiene que el descuento consagrado en el artículo 258-1 del ET únicamente es aplicable para los bienes que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta para la producción de bienes y/o prestación de servicios y no para quienes los comercializan, en virtud de los desarrollos jurisprudenciales de esta corporación sobre la definición de la palabra «*productivo*». Sobre lo anterior, indica que en la sentencia del 24 de mayo de 2007 (exp. 14898, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), esta judicatura advirtió que la cualidad de productivo del bien implicaba que entre lo producido y los bienes empleados para ello debía existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. De manera que asegura que en el caso de los comerciantes, que se dedican a la venta de

bienes que son producidos por otros, su actividad no involucra ningún activo de forma directa en la producción de los bienes que comercializan; por lo que como no produce bienes, los activos no pueden tener la cualidad de productivos. Señala que la exposición de motivos del beneficio en cuestión se refirió expresamente a los productores, quienes invertían en bienes de capital, por lo que se dirigía a aquellos que debían trasladar un mayor costo al consumidor final y no a los comercializadores. Por lo tanto, afirma que incluyó la expresión demandada con el fin de evitar abusos y arbitrariedades.

Así también explica que la parte de la disposición enjuiciada no vulnera los principios de igualdad y equidad, en la medida en que, frente al beneficio analizado, los productores y comercializadores no son sujetos comparables y a que los bienes usados por estos últimos no tienen el carácter de productivos dado que no tienen una relación directa y permanente con la producción de los bienes comercializados. Igualmente, manifiesta que al reglamentar el artículo 258-1 del ET no se apartó del contenido de la ley ni lo modificó y, por el contrario, observó su finalidad, por lo que no vulneró el principio de legalidad, la separación de poderes, ni excedió su potestad reglamentaria.

Dadas esas posiciones, debe la Sala determinar si el Ministerio de Hacienda y Crédito Público excedió su potestad reglamentaria y vulneró el derecho de igualdad y el principio de equidad, al haber determinado que el descuento en renta por el IVA soportado en la adquisición de activos fijos reales productivos estaba acotado a los responsables del IVA siempre que fuera «*para la producción de bienes y servicios*», lo cual, a juicio de la actora, excluye actividades productoras de renta de otros sectores económicos, como sería la comercialización.

3- La potestad reglamentaria, facultad constitucional (artículo 189.11 de la Carta) conferida al Gobierno, como órgano supremo de Administración, está dirigida a facilitar la ejecución de la ley, por lo que su ejercicio presupone la existencia de una norma con rango de ley, al cual le debe sujeción, de manera que «*el reglamento no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador*»².

De esta forma, la reglamentación emana en cuanto potestad, a la necesidad de precisar el alcance en la ejecución o cumplimiento de la ley, por lo que la norma reglamentaria debe estar acorde con esta, pues la adopción de condiciones no previstas en el dispositivo legal implicaría arrogarse la facultad configurativa de la ley, cuando lo cierto es que dicha función está reservada al legislador.

3.1- Preciado lo anterior, partirá la Sala del contenido del artículo 258-1 del ET, el cual prevé para los responsables y no responsables del IVA (sentencia C-379 de 2020, MP: Antonio José Lizarazo Ocampo), la posibilidad de descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización, en el año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes. Respecto de los activos fijos reales productivos formados o construidos, determina que el IVA podrá descontarse en el año gravable en el que el activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes. Asimismo, precisa que el descuento referido procede en el caso en que los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través

² Auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez y sentencia del 04 de diciembre de 2019, exp. 23781, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez

de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra, supuesto en el cual el descuento procede en cabeza del arrendatario. Finalmente, advierte que el IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del IVA.

3.2- Por otro lado, la exposición de motivos del Proyecto de Ley nro. 278 de 2019, que derivó en la Ley 2010 de 2019 (y que coincide con la exposición de motivos del Proyecto de Ley nro. 240 de 2018, que sustentó la Ley 1943 de 2018, declarada inconstitucional por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-481 de 2019), señala que:

«dado que el IVA se establece sobre el consumo, la imposibilidad de descontar plenamente el IVA en la compra de los bienes de capital (...) castiga de manera importante la inversión. Bajo esta circunstancia, el IVA (...) representa un costo adicional para las empresas, que afecta su productividad (...) este impuesto distorsiona las decisiones de producción de los empresarios, fomentando la implementación de métodos menos intensivos en capital y/o alterando los precios relativos de los bienes más intensivos en capital. En particular, lo que puede ocurrir es que el productor traslada ese mayor costo al precio del producto (...), con el fin de recuperar en el tiempo esperado su inversión. Sin embargo, esto está sujeto a las características de la empresa, en cuanto a tamaño, poder de mercado y elasticidad precio de la demanda del bien que produce. Si las condiciones de mercado impiden que el costo se pueda trasladar al precio, es posible que la inversión no se lleve a cabo (...) en promedio las firmas que utilizaron dicho beneficio [el IVA pagado podía ser llevado como impuesto descontable en el siguiente periodo al hecho económico] realizaron una inversión mayor (...) frente a las empresas manufactureras que no hicieron uso de este (...) se propone desmontar uno de los desincentivos más gravosos para la inversión en bienes de capital, que deriva de la imposibilidad de recuperar plenamente el IVA pagado en su adquisición, importación, construcción o formación, como sucede en los países que compiten con Colombia como receptores de inversión del exterior o doméstica».

3.3- Ahora bien, esta corporación, en sentencia del 23 de marzo de 2006 (exp. 15086, CP: Ligia López Díaz) al analizar la definición de activo fijo real productivo, en el marco del tratamiento de deducción previsto para la inversión en este tipo activos en el artículo 158-3 del ET (derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016), indicó que *«la condición sobre la cualidad de "productivos", prevista en la ley para que proceda la deducción, 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, a que alude la accionante».*

4- En el contexto anterior, se precisa destacar que el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, solo se refirió a activos fijos reales productivos, sin vincularlos en ninguna forma a la producción de bienes y servicios. Una cosa es que el activo fijo sea productivo y otra que es que participe en la producción de bienes y servicios, productivo es que coadyuve en la actividad productora de renta. Tampoco la disposición circunscribió el beneficio a unos determinados sectores económicos.

Cabe igualmente destacarse que la noción de estos activos no es novedosa en la regulación tributaria, la misma ya había sido utilizada por el legislador a efectos de otros beneficios, como fue el caso de la deducción del valor del activo propiamente tal que consagraba el artículo 158-3 *ejusdem*, oportunidad para la cual, su alcance no estuvo

restringido a los sectores productivos de bienes y servicios, sino que se reconoció y aplicó indistintamente del sector económico de los contribuyentes, mismo contexto de la la sentencia del 24 de mayo de 2007 (exp. 14898, CP: Juan Ángel Palacio Hincapie), que invoca el demandado en la contestación de la demanda.

Ahora bien, observa la Sala que la exposición de motivos del artículo 258-1 del ET pone de presente que el referido descuento fue creado con la finalidad de mejorar la competitividad empresarial, para lo cual aludió a apartes del informe de 2015 de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, según el cual, la imposibilidad de descontar el IVA soportado -impuesto descontable- en la compra de bienes de capital «*castigaba*» ese tipo de inversión, porque era un costo adicional que debía asumirse y ello afectaba la productividad, razonamiento que aplica respecto de los activos fijos adquiridos para el desarrollo de cualquier actividad económica, no solo para los productores de bienes y servicios, pues la prohibición de descontar el IVA incurrido aplica para la generalidad de bienes que tengan la connotación de activos fijos. De manera que la alusión a productores y a bienes de capital que destaca la entidad demandada, como efectuada en la exposición de motivos, solo corresponde a una mera referencia a uno de los sectores productivos, sin que ello pueda ser entendido como excluyente respecto de los demás sectores económicos. Si esa hubiere sido la voluntad legislativa, así lo hubiera señalado el artículo 258-1 *ibidem*.

En ese orden, se precisa que la calidad de «*activo productivo*» implica una relación directa y permanente entre el bien empleado y la actividad productora de renta sin distinguir en el sector económico en que el contribuyente se desenvuelva (sea industrial, comercial, de servicios, entre otros), pues, a diferencia del entendimiento de la contraparte en este juicio, la norma no está acotada para contribuyentes de cierto sector económico, por lo que, la expresión «*para la producción de bienes y/o servicios*» excede la potestad reglamentaria, al restringir la aplicación del beneficio respecto de otros sectores económicos, entre ellos el comercial, en tanto esto no fue previsto en la ley.

Establecido el exceso en la potestad reglamentaria, lo que resulta suficiente para anular los apartes acusados de la disposición, la Sala se relevará de analizar los demás cargos planteados en la demanda

5- No se impondrá condena en costas, porque en el *sub lite* se abordó el estudio de un asunto de interés público, de conformidad con el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de la expresión «*para la producción de bienes y/o servicios*» contenida en el ordinal 4º, del artículo 1.2.1.27.1, adicionado al DUR 1625 de 2016, por el artículo 1º del Decreto Reglamentario 1089 de 2020.
2. Sin condena en costas.
3. **Reconocer** personería a Juan José Martínez Guerra, como apoderado de la demandada, en virtud del poder otorgado (índice 43 de Samai).



Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Ausente con permiso)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN





Radicado: 11001-03-27-000-2021-00060-00 (25688)
Demandante: Angélica Acevedo Ogliastri

