

Area del Derecho

OFICIO 901122 - int 012 DE 2022 FEBRERO 14

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Número de Problema

1

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

Descriptores

DESCUENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE BIENES DE CAPITAL>

Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 0258-1.
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 0259.
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 0127-1

Extracto

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia, los peticionarios solicitan la reconsideración del Oficio 907362 – interno 1130 de julio 26 de 2021 *“en el sentido de aclarar que el descuento tributario del artículo 258-1 del Estatuto Tributario (...) se puede fraccionar y utilizar su exceso en los periodos gravables siguientes”* (subrayado fuera de texto) con base en los siguientes argumentos:

- *“El artículo 258-1 del Estatuto Tributario no contempla ninguna limitación sobre la aplicación del descuento y la DIAN, en su condición de intérprete, no tiene la facultad de limitarlo”.*
- *“(...) el Congreso de la República inicialmente había contemplado un límite temporal para la aplicación del descuento (...) y durante el proceso legislativo lo eliminó, dejando claro que su intención era que el descuento no se sometiera a ningún límite específico.*

(...)

Al revisar la exposición de motivos del segundo y cuarto debate en las Plenarias de Cámara y Senado, se observa que la decisión inequívoca del legislador es quitarle cualquier límite específico a dicho descuento (...).”

- *“El artículo 258-1 del Estatuto Tributario no contempla la forma de manejar el exceso que puede resultar de aprovechar parcialmente el descuento en un año gravable, precisamente porque no está sometido a limitaciones en relación con su fraccionamiento y/o uso del exceso”.*
- *“El límite general aplicable a todos los descuentos tributarios (artículo 259 del Estatuto Tributario), tampoco puede limitar el uso fraccionado y/o del exceso del descuento del artículo 258-1 del Estatuto Tributario”.*

Ahora bien, en el pronunciamiento objeto de disenso la Subdirección de Normativa y Doctrina concluyó:

"j) El descuento tributario de que trata el artículo 258-1 del Estatuto Tributario equivale al valor del 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'.

ii) El contribuyente que opte por reconocer el IVA en comento como un descuento en el impuesto sobre la renta deberá atender lo señalado en el artículo 259 del Estatuto Tributario, que establece – entre otras cosas – que 'En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta' y que 'La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario'.

iii) No se encuentra expresamente contemplada la posibilidad de fraccionar el descuento tributario contemplado en el artículo 258-1 ibídem – como lo consulta el peticionario – ni aprovechar el exceso del mismo, producto de los límites de que trata el citado artículo 259, en los años gravables siguientes, como sí lo prevé el artículo 258 del Estatuto Tributario para otros descuentos tributarios. Por el contrario, tanto el artículo 258-1 ibídem como su reglamentación permiten utilizar el referido descuento – que, de nuevo, equivale al valor del IVA pagado y que debe entenderse como el valor total – en el año gravable en que se pague o en cualquiera de los años gravables siguientes. (Subrayado fuera de texto).

Previo a las consideraciones de esta Dirección, es menester examinar la normativa aplicable. En este sentido, el artículo 258-1 *ibídem* establece:

"ARTÍCULO 258-1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN, FORMACIÓN, CONSTRUCCIÓN O ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS. <Artículo modificado por el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA) podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, 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 caso de los activos fijos reales productivos formados o construidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.

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 impuesto sobre las ventas (IVA)." (Subrayado fuera de texto).

Entre otras cosas, el Decreto 1625 de 2016 dispone a su vez:

"Artículo 1.2.1.27.3. Oportunidad del reconocimiento del descuento señalado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios e imprescindibles para ponerlos en condiciones de utilización.

(...)

Artículo 1.2.1.27.4. Reconocimiento del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos como descuento o como mayor valor del costo o gasto del activo en el impuesto sobre la renta. El Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos podrá tener uno de los siguientes tratamientos:

1. Ser reconocido como un descuento en el impuesto sobre la renta, tal como lo señala el artículo 258-1 del Estatuto Tributario y el presente Capítulo; o

2. Como un mayor valor del costo o gasto del activo, el cual puede ser depreciable o amortizable.

Parágrafo. El Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos no podrá ser reconocido como impuesto descontable para efectos del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

Artículo 1.2.1.27.5. Aplicación del descuento tributario establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en el arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. Cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido, formado o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing en los términos del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, siempre y cuando exista opción irrevocable de compra, el arrendatario podrá descontar del impuesto sobre la renta a cargo, el Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado por el arrendador financiero.

El valor del descuento del impuesto sobre la renta señalado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, aplicable a los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra a favor del arrendador, será igual al valor del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado por el arrendador financiero respecto del bien objeto del contrato.

El arrendatario podrá reconocer el descuento mencionado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en el periodo que se realice el pago del impuesto originado por la adquisición del activo fijo real productivo, objeto del contrato de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

(...)” (Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta los argumentos planteados por los peticionarios, se encuentra:

1. Aunque la normativa aplicable no prohíbe el fraccionamiento del descuento tributario *sub examine* o el aprovechamiento de su exceso en los períodos gravables siguientes (teniendo en cuenta la limitación prevista en el artículo 259 del Estatuto Tributario), sin duda alguna señala que el valor de este descuento es equivalente a:

- El IVA pagado “*por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios e imprescindibles para ponerlos en condiciones de utilización*”, o
- El IVA pagado por el arrendador financiero respecto del bien objeto del contrato, cuando la mencionada adquisición, construcción, formación o importación se da a través de un contrato de arrendamiento financiero (cfr. artículo 127-1 del Estatuto Tributario).

En otras palabras, el valor del descuento es uno sólo, esto es, el monto del IVA pagado, con lo cual la misma ley da a entender que, en el evento que el contribuyente opte por éste (en lugar de la deducción del IVA vía costo o gasto), su valor corresponderá a la totalidad del susodicho IVA, sin lugar a su fraccionamiento y limitado en todo caso a lo establecido por el artículo 259 del Estatuto Tributario, el cual señala:

“En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta.

La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario. (Subrayado fuera de texto).

Lo antepuesto de modo alguno implica la limitación del beneficio tributario bajo estudio, ya que la ley -por el contrario- plantea, a favor de los contribuyentes, diferentes alternativas en aras de su aprovechamiento del modo que resulte más conveniente como son la determinación del tratamiento tributario (descuento o deducción) del IVA pagado en relación con los activos fijos reales productivos, y la elección del período gravable en el que se desee utilizar.

2. Si bien en ciertas ocasiones es importante remontarse a los antecedentes legislativos de algunas normas para comprender su alcance, no se puede dejar de lado que en su interpretación prima la remisión al texto legal (cfr. artículo 27 del Código Civil); particularmente cuando se pretende otorgar a una determinada disposición efectos no contemplados en la misma, bajo el argumento de la voluntad o intención del legislador.

Sin perjuicio de lo anterior, vale la pena traer a colación los siguientes antecedentes que permiten evidenciar que, acorde con los mismos, no se puede deducir la posibilidad del fraccionamiento del descuento tributario de que trata el artículo 258-1 *ibidem* :

De la Ley 2010 de 2019 (vigente a la fecha)

Gaceta 1055/19 (Exposición de Motivos Cámara):

“3.1.3. IVA pagado en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos

(...)

(...) se propone que el IVA por la adquisición de bienes de capital sea 100% descontable del impuesto de renta, con lo cual se desmontará uno de los desincentivos más gravosos para la inversión en bienes de capital, tal y como sucede en los países que compiten con Colombia como receptores de inversión del exterior o doméstica.” (Subrayado fuera de texto).

De la Ley 1943 de 2018 (declarada inexecutable mediante la Sentencia C-481/19)

i) Gaceta 1048/18 positiva y negativa 1061/18 modificatoria (Primera Ponencia Senado):

“ARTÍCULO 95 (NUEVO). Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 258-1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN, FORMACIÓN, CONSTRUCCIÓN O ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS. Los responsables del impuesto sobre las ventas –IVA podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los cinco (5) periodos gravables siguientes, 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. (...)

(...)” (Subrayado fuera de texto).

ii) Gaceta 1137/18 (Segunda Ponencia Senado):

“III. JUSTIFICACIÓN AL PLIEGO DE MODIFICACIONES Y RECAUDO 1. JUSTIFICACIÓN

En el curso de las reuniones celebradas por los ponentes y los coordinadores con el Ministro de Hacienda y Crédito Público y el Director de la DIAN para preparar la presente ponencia, se encontró que se requiere complementar el articulado aprobado en el primer debate. Con este fin, se somete a consideración de las Plenarias las siguientes modificaciones al texto del proyecto de ley aprobado en primer debate, con fundamento en las justificaciones que se exponen a continuación frente a cada artículo objeto de modificación.

(...)

Artículo 80. Se elimina la limitación de tiempo para descontar del impuesto sobre la renta a cargo, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos.

(...)

TEXTO PROPUESTO PARA SEGUNDO DEBATE ANTE LA PLENARIA DE LA HONORABLE CÁMARA DE REPRESENTANTES AL PROYECTO DE LEY NÚMERO 240 DE 2018 CÁMARA Y 197 DE 2018 SENADO

(...)

Artículo 80. Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 258-1. Impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos. Los responsables del impuesto sobre las ventas – IVA podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, 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.
(...)

(...)” (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se observa que, aunque la Ley 1943 de 2018 ya no está vigente y, por lo tanto, carecería de sentido examinar sus antecedentes, éstos -no obstante- permiten comprender que la voluntad del legislador se orientó a permitir que el descuento *sub examine* sea utilizado en cualquier período gravable siguiente al año en que se efectúa el pago del IVA (limitado inicialmente a 5 años según el texto de la Primera Ponencia Senado), no así a su fraccionamiento.

3. En línea con lo señalado anteriormente y, de cara al fraccionamiento del descuento tributario planteado por los peticionarios, se considera importante destacar que ha sido la misma ley la encargada de indicar en qué eventos procede tal circunstancia.

A modo de ejemplo y, tal y como lo evidenció la Subdirección de Normativa y Doctrina, el artículo 258 del Estatuto Tributario regula el tratamiento aplicable a los excesos no utilizados de los descuentos tributarios previstos en los artículos 255, 256 y 257 *ibidem* .

Por ende, bajo la premisa de la limitación consagrada en el artículo 259 del Estatuto Tributario y en lo que al artículo 258-1 *ibidem* se refiere, es de colegir que el exceso no descontado no se puede aprovechar en los períodos gravables siguientes, ya que dicha situación no está contemplada en la ley.

Por lo anterior, este Despacho confirma el Oficio 907362 – interno 1130 de julio 26 de 2021.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.