



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., siete (7) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 11001-03-27-000-2022-00037-00 [26651]
Demandante: ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Tema: Nulidad del Decreto 1089 de 2020, artículos 1.2.1.27.1 (núms. 2 y 4 -parcial-) y 1.2.1.27.6 -parcial-. IVA. Requisitos activos fijos reales productivos. Descuento tributario del IVA pagado en las importaciones ordinarias

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

Conforme a la adecuación del trámite ordenada en el auto del 1° de agosto de 2023¹ y en ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 de la Ley 1437 de 2011 [en adelante, CPACA], en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019², corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra los artículos 1.2.1.27.1 [núms. 2 y 4 -parcial-] y 1.2.1.27.6 -parcial- del Decreto 1089 de 2020³, que disponen:

«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.

Artículo 1.2.1.27.6. Aplicación del descuento tributario establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en las importaciones ordinarias. 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

¹ Índice 25 de Samai.

² Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápite Sección Cuarta.

³ «Por medio del cual se reglamenta el artículo 258-1 del Estatuto Tributario y se adiciona el Capítulo 27 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria».



sobre las ventas - IVA pagado por la importación ordinaria de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización.

Lo anterior será aplicable a las importaciones ordinarias de activos fijos reales productivos que se realicen a través de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra en los términos señalados en el artículo 1.2.1.27.5. de este Decreto» [lo subrayado corresponde a los apartes demandados].

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad establecido en el artículo 137 del CPACA, solicitó lo siguiente⁴:

«Con fundamento en los argumentos anteriormente señalados, respetuosamente solicitamos a su Honorable despacho declarar la nulidad del numeral segundo y cuarto (parcial) del artículo 1.2.1.27.1 y de la expresión “ordinaria” [del] artículo 1.2.1.27.6 del Decreto 1089 de 2020 que regulan la aplicación del descuento del impuesto sobre las ventas – IVA en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público».

Invocó como vulnerados los artículos 60 y 258-1 del Estatuto Tributario [en adelante, ET], bajo el siguiente concepto de violación⁵:

Exceso de la potestad reglamentaria. Infracción de las normas en las que debería fundarse el acto

El numeral 2 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020, es nulo porque limita el descuento tributario para los activos fijos reales productivos que sean «bienes tangibles o corporales», desconociendo que según el artículo 258-1 del ET, el beneficio procede frente al IVA pagado por la construcción o formación de ese tipo de activos y se hace efectivo cuando se activen y comiencen a depreciarse o amortizarse. Es decir, que se genera frente a bienes susceptibles de depreciación (tangibles) o amortización (intangibles).

La norma acusada debió acoger como activos fijos los que describe el artículo 60 del ET, estos son, los corporales y los incorporeales. Aclarando que, inclusive, el numeral 1 del artículo demandado prevé que para los efectos del descuento son activos fijos reales productivos los que cumplan las características de los enunciados en el mencionado artículo del Estatuto Tributario.

Los intangibles se consideran activos fijos productores de renta cuando su venta o cesión está gravada con el IVA -como ocurre con los asociados con la propiedad industrial-, o cuando se trata de cualquier servicio intangible que se integra a un activo fijo en su proceso de producción o construcción.

Dentro de las condiciones para la procedencia del descuento está la de que los activos puedan amortizarse, característica propia de los intangibles. Si la voluntad del legislador no fuera la de incluir los incorporeales, la norma solo se habría referido a la figura de la depreciación.

⁴ Índice 2 de Samai. Archivo: «ED_DEMANDAY_DEMANDAAFRPDESCU(.pdf)». Pág. 25.

⁵ Índice 2 de Samai. Archivo: «ED_DEMANDAY_DEMANDAAFRPDESCU(.pdf)». Págs. 6 a 24.



Condicionar el efecto del descuento a la adquisición solo de activos fijos reales o corporales le resta eficacia a la expresión amortización descrita en el artículo 258-1 del ET, y excede la facultad reglamentaria.

El numeral 4 (parcial) del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020 es nulo al condicionar el descuento a aquellos activos que participen de manera directa en la producción de bienes y/o servicios, excluyendo sin justificación a los relacionados con el desarrollo de actividades comerciales.

El artículo 1.2.1.27.6. (parcial) del Decreto 1089 de 2020 es nulo porque restringe la aplicación del beneficio tributario a las importaciones efectuadas bajo la modalidad ordinaria, sin que así lo considere el artículo 258-1 del ET. La norma excluye sin fundamento constitucional y legal el modelo de importación temporal a largo plazo en el que también se paga el IVA.

En las importaciones ordinarias y en las temporales a largo plazo, lo que se busca es introducir mercancía al territorio nacional a cambio de declarar y pagar los tributos aduaneros, en el caso del IVA, la diferencia radica en la forma del pago, en el primer modelo es en un solo momento, y en el segundo, en cuotas semestrales.

Por consiguiente, las normas acusadas son nulas porque el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no podía hacer restricciones donde el legislador no lo hizo, con lo cual, excedió la potestad reglamentaria sobre el artículo 258-1 del ET.

La no inclusión de los activos intangibles en el Decreto 1089 de 2020, excluye a los activos y servicios que se capitalizan como mayor valor del activo

De conformidad con el artículo 258-1 del ET también procede el descuento en renta, del IVA asociado a los servicios necesarios para poner en condiciones de utilización el activo fijo real productivo, los cuales están definidos en el artículo 1.2.1.27.2. del Decreto 1089 de 2020.

Según las normas contables y fiscales los servicios y demás activos intangibles susceptibles de ser capitalizados, en los que se incurra para la puesta en uso del activo tangible final, hacen parte de su costo, razón por la cual, no pueden estar excluidos del descuento en renta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones⁶:

Las normas censuradas se expidieron en desarrollo de las competencias constitucionales del ejecutivo para ejercer la potestad reglamentaria necesaria para la cumplida ejecución de las leyes, preservando la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley.

Como el artículo 258-1 del ET es una disposición sustantiva que contiene un beneficio tributario, el reglamento debía definir la expresión «*activos fijos reales*

⁶ Índice 12 de Samai.

productivos», para lo cual, era necesario precisar las características de los activos fijos para ser considerados como reales productivos, entendidos como aquellos que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente para la producción de bienes y/o prestación de servicios, no para quienes los comercializan.

Puso de presente que las características -descritas en los apartes acusados- de los activos fijos reales productivos para la procedencia del beneficio se ajustan a la definición del concepto por parte del Consejo de Estado⁷. Además, ese tratamiento aseguraba que el descuento del IVA no se aplicará a cualquier activo, y evitaba situaciones de ventaja fiscal.

No cualquier activo de la clasificación del artículo 60 del ET da lugar a la recuperación del IVA, solo los productivos y corporales. También se concede frente a los servicios necesarios para poner los activos en condiciones de utilización o actividades conexas para su instalación y puesta en funcionamiento. Comoquiera que los bienes para un comercializador no están involucrados en un proceso productivo, sobre ellos no opera el beneficio.

Para efectos del descuento del artículo 258-1 del ET los bienes o activos deben reunir como condiciones especiales las siguientes: (i) ser activos fijos, (ii) ser bienes tangibles, (iii) que se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente, (iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y (v) que se deprecien o amorticen fiscalmente.

De manera que, la expresión «*amortizarse*» contenida en el artículo 258-1 del ET, debe entenderse exclusivamente para los activos tangibles o corporales, que corresponden a los activos fijos reales productivos.

Se refirió a la sentencia C-029 de 2019 de la Corte Constitucional⁸, para señalar que los beneficios que aminoren la carga tributaria (exenciones, reducción de base gravable, etc.) deben observar el principio de legalidad y se caracterizan por ser taxativos y limitados, de suerte que, solo favorecen a los sujetos beneficiarios.

El artículo demandado excluyó a los bienes intangibles y a los servicios, así se capitalicen como mayor valor del activo y se incorporen dentro de su costo, porque al tratarse de un beneficio tributario el legislador únicamente lo fijó para los bienes corporales.

Los intangibles o los servicios inciden en otras situaciones, como, por ejemplo, en la determinación del costo fiscal de los elementos de la propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión (art. 69 del ET), o en la conformación del costo para efectos contables, pero no repercuten en las características de los activos fijos reales productivos. Aclarándose que, el beneficio se predica del activo real o corporal y no del intangible o servicio que en él se incorpora.

Defendió la legalidad de la expresión «*ordinaria*» contenida en el artículo 1.2.1.27.6. del Decreto 1089 de 2020 -se refiere a la modalidad de importación- indicando que el

⁷ Citó entre otras, las sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro de los expedientes números 14898, 15086, 15153 y 23188.

⁸ M.P. Alberto Rojas Ríos.



objetivo del beneficio también es que el activo fijo real productivo permanezca en el país aumentando la productividad y fortaleciendo el sistema económico, certeza que no la brinda la importación temporal, así sea a largo plazo, pues vencido el lapso el interesado puede optar por la importación ordinaria o la reexportación de la mercancía.

COADYUVANCIA

El señor César Camilo Cermeño Cristancho presentó escrito de coadyuvancia⁹ dirigido específicamente a que se declare la nulidad de la expresión «*para la producción de bienes y/o servicios*», contenida en el literal d) del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020¹⁰.

El artículo 258-1 del ET establece las reglas para la aplicación del beneficio tributario, las cuales no dependen de una lectura profunda y técnica de la norma, sino del entendimiento natural y obvio de las palabras, por consiguiente, el decreto reglamentario al limitar el entendimiento de los activos fijos reales productivos a los que cumplan una serie de requisitos no previstos en la ley, debe declararse nulo.

El aparte acusado al señalar que los activos fijos reales productivos son únicamente aquellos que se usen «*para la producción de bienes y/o servicios*» establece una limitante no prevista en el artículo 258-1 del ET, lo que conduce al exceso de la potestad reglamentaria.

Lo reglamentado desconoce la definición legal y jurisprudencial de los activos fijos reales productivos, y vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria al tratar de forma diferente al que adquiere, construye, forma o importa esa clase de activos para la producción de bienes y/o servicios, y los que lo hacen para un fin distinto.

TRÁMITE PROCESAL

Mediante providencia del 17 de enero de 2023 se admitió la demanda de nulidad simple y se ordenaron las notificaciones, traslados e informes correspondientes¹¹.

Por auto del 1° de agosto de 2023, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada de acuerdo con el literal a) del artículo 182A del CPACA, en el entendido que el presente proceso corresponde a un asunto de pleno derecho que no requiere la práctica de pruebas. Además, fijó el litigio en el estudio de legalidad de los artículos 1.2.1.27.1. (núms. 2 y 4 -parcial-) y 1.2.1.27.6. -parcial- del Decreto 1089 de 2020, a partir de las normas que se citan como vulneradas, el concepto de violación y los argumentos de oposición¹².

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

⁹ Índice 13 de Samai.

¹⁰ La solicitud de coadyuvancia se admitió mediante auto del 24 de mayo de 2023. Índice 15 de Samai.

¹¹ Índice 4 de Samai.

¹² Índice 25 de Samai.

La **demandante**¹³ reiteró los argumentos de la demanda, en cuanto al exceso de la potestad reglamentaria ante la exclusión del beneficio fiscal para: (i) los activos incorporales o intangibles, (ii) los comercializadores que adquieren activos fijos y (iii) las importaciones temporales a largo plazo.

El **coadyuvante**¹⁴ reafirmó que el artículo 258-1 del ET no establece limitación en cuanto al alcance del descuento tributario, contrario a lo definido en los apartes acusados del decreto, que condicionan el beneficio a los activos que se destinen a la producción de bienes y servicios.

El **ministerio demandado**¹⁵ insistió en que no se excedió la facultad reglamentaria y, además, se tuvieron en cuenta los desarrollos legales y jurisprudenciales sobre los activos fijos reales productivos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los artículos 1.2.1.27.1. [núms. 2 y 4 -parcial-] y 1.2.1.27.6. -parcial- del Decreto 1089 de 2020¹⁶, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que establecen la definición de los activos fijos reales productivos y la aplicación del descuento tributario previsto en el artículo 258-1 del ET.

Cuestión previa

Observa la Sala que, la expresión «*para la producción de bienes y/o servicios*» contenida en el numeral 4 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020 -uno de los apartes demandados- fue anulada por la Sección en sentencia del 15 de junio de 2023, proferida en el proceso 25688¹⁷, en el que se discutió su legalidad bajo argumentos similares a los esgrimidos en el presente medio de control -exceso de la potestad reglamentaria al limitar el descuento tributario a los activos fijos reales productivos para la producción de bienes y/o servicios, con lo cual se dejaría por fuera del beneficio a las actividades del sector comercial-.

En la decisión de esta corporación que declaró la nulidad de la citada norma, previo análisis del artículo 258-1 del ET, se argumentó que «*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 sea productivo y otra 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*»¹⁸.

Además, se puso de presente 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*»¹⁹.

¹³ Índice 31 de Samai.

¹⁴ Índice 32 de Samai.

¹⁵ Índice 34 de Samai.

¹⁶ Artículos adicionados al DUR 1625 de 2016, por el artículo 1° del Decreto 1089 de 2020.

¹⁷ C.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁸ Página 6 de la sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 25688, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁹ Página 7 de la sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 25688, C.P. Wilson Ramos Girón.

Los anteriores motivos condujeron a la Sala a anular el aparte acusado, ante el exceso en la potestad reglamentaria, en tanto se restringió la aplicación del beneficio a ciertos sectores económicos, lo cual no fue previsto en la ley.

Por consiguiente, en los términos del artículo 189 del CPACA²⁰, la sentencia del 15 de junio de 2023²¹ tiene fuerza de cosa juzgada *erga omnes*, con efectos absolutos y oponibles a todos, frente a la nulidad de la expresión «para la producción de bienes y/o servicios» contenida en el numeral 4 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En consecuencia, se declarará de oficio la excepción de cosa juzgada respecto de las pretensiones anulatorias de la expresión contenida en el mencionado numeral, y se dispondrá estarse a lo resuelto en el citado fallo.

Ahora, de conformidad con los cargos de nulidad frente a las otras disposiciones demandadas, la Sala debe determinar si se excedió la potestad reglamentaria al fijarse como una de las características de los activos fijos reales productivos que sean bienes tangibles o corporales en los términos del Estatuto Tributario -artículo 1.2.1.27.1. (num. 2) del Decreto 1089 de 2020-, y al establecerse que el IVA susceptible de ser descontado en renta es el pagado por la importación bajo la modalidad «ordinaria» -artículo 1.2.1.27.6. (parcial) del Decreto 1089 de 2020-.

(i) Facultad reglamentaria

Como lo ha explicado esta Sección²², el ejercicio de la facultad reglamentaria debe respetar los principios de necesidad y legalidad, el primero se refiere a la obligación de desarrollarse únicamente sobre aspectos de la ley que requieran de precisión para su correcta implementación; por lo tanto, «entre más amplio, general o ambiguo sea el contenido de la ley, más amplia será la facultad reglamentaria. Mientras que, por el contrario, entre más precisa sea la ley menor será el ámbito de la facultad»²³. Y el segundo, propende porque no se exceda el alcance de la ley que dice reglamentar, «pues en ese caso no está asegurando su cumplimiento, sino adicionando un contenido normativo lo que no tiene sustento en una norma de rango superior»²⁴.

(ii) Definición de activos fijos reales productivos

Para la demandante, el **numeral 2 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020** es nulo porque limita el descuento para los activos fijos reales productivos que sean «bienes tangibles o corporales», desconociendo que según el artículo 258-1 del ET, el beneficio procede frente al IVA pagado por la construcción o formación de ese tipo de activos, y se hace efectivo cuando se activen y comiencen a depreciarse o amortizarse. Es decir, que se genera frente a bienes susceptibles de depreciación (tangibles) o amortización (intangibles).

²⁰ «Artículo 189. Efectos de la sentencia. La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo en un proceso tendrá fuerza de cosa juzgada *erga omnes*. La que niegue la nulidad pedida producirá cosa juzgada *erga omnes* pero solo en relación con la causa petendi juzgada [...]».

²¹ Exp. 25688, C.P. Wilson Ramos Girón.

²² Cfr. sentencias del 10 de agosto de 2017, exp. 20464, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E), del 6 de diciembre de 2017, exp. 19359, C.P. Milton Chaves García y del 26 de febrero de 2020, exp. 23254, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de febrero de 2020, exp. 24125, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁴ *Ibidem*.

Sostuvo que la norma acusada debió acoger como activos fijos los que describe el artículo 60 del ET, esto son, los corporales y los incorporeales, atendiendo que el numeral 1 del artículo demandado prevé que para los efectos del descuento son activos fijos reales productivos los que cumplan las características de los enunciados en el mencionado artículo del Estatuto Tributario.

También argumentó que los intangibles se consideran activos fijos productores de renta cuando su venta o cesión está gravada con el IVA -como ocurre con los asociados con la propiedad industrial-, o cuando se trata de cualquier servicio intangible que se integra a un activo fijo en su proceso de producción o construcción.

La entidad demandada, por su parte, adujo que no cualquier activo de la clasificación del artículo 60 del ET da lugar a la recuperación del IVA, solo los productivos y corporales. Además, según el artículo 258 *ib.* para el descuento tributario los bienes deben reunir como condiciones especiales: (i) ser activos fijos, (ii) ser bienes tangibles, (iii) que se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente, (iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y (v) que se deprecien o amorticen fiscalmente, entendiéndose esa reducción del valor exclusivamente para los corporales.

Para resolver, es oportuno mencionar que el beneficio tributario -descuento del IVA en renta- está previsto en el artículo 258-1 del ET, que establece:

«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 períodos 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 contruidos, 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 períodos 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)».

El Decreto 1089 de 2020²⁵ reglamentó la anterior norma, y sobre la definición y características de los activos fijos reales productivos, aspecto sobre el que versa el cargo de nulidad, dispone:

«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; [Aparte demandado].

²⁵ «Por medio del cual se reglamenta el artículo 258-1 del Estatuto Tributario y se adiciona el Capítulo 27 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria».

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 [lo subrayado declarado nulo por el Consejo de Estado en sentencia del 15 de junio de 2023²⁶].
5. Sean susceptibles de depreciarse o amortizarse fiscalmente».

De conformidad con el decreto reglamentario, son activos fijos reales productivos, para efectos de la procedencia del descuento, los que cumplan con las siguientes características: (i) sean activos fijos según el artículo 60 del ET, (ii) sean bienes tangibles o corporales en los términos del Estatuto Tributario -sobre esta se concreta el cargo de nulidad-, (iii) se adquieran, construyan, formen o importen para formar parte del patrimonio bruto del contribuyente, (iv) participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y (iv) sean susceptibles de depreciarse o amortizarse fiscalmente.

Por consiguiente, como el legislador se refirió expresamente a las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos, los bienes que por definición no tengan esa naturaleza están excluidos del beneficio.

Como lo consideró la Sección²⁷, al analizar la definición de activo fijo real productivo en torno a la deducción para la inversión en este tipo de activos, prevista en el artículo 158-3 del ET²⁸, «cuando el legislador especificó que la deducción sólo recaía en la adquisición de “activos fijos reales productivos”, sí hizo una distinción, pues, excluyó del beneficio aquellos activos que no son fijos, o no son reales o no son productivos».

Partiendo de lo anterior, el artículo 60 del ET define fiscalmente los **activos fijos** como aquellos «bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente». Es decir que, de la naturaleza de esa clase de activos «participan tanto los bienes corporales como los intangibles, que están destinados a ser incorporados en la actividad productora de renta [...]»²⁹.

De manera que, los activos fijos pueden ser corporales o incorporeales. Sobre esas dos categorías, el artículo 653 del Código Civil establece que «los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales», y define las primeras como «las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro», y las segundas como «las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas».

Nótese que el artículo 258-1 del ET dirige el beneficio a los bienes «activos fijos **reales** [...]»; por lo tanto, siguiendo la definición de la legislación civil, el descuento opera frente al IVA pagado por adquirir algo real y perceptible por los sentidos, característica propia de los bienes corporales. A partir de la anterior interpretación, la Sección³⁰ en otras oportunidades ha entendido que están excluidos «de tal tratamiento - se refiere a la deducción-, los activos fijos que tienen el carácter de intangibles».

²⁶ Exp. 25688, C.P. Wilson Ramos Girón.

²⁷ Sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 14898, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁸ Derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

²⁹ Sentencia del 23 de marzo de 2006, exp. 15806, C.P. Ligia López Díaz.

³⁰ Sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 14898, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 20501, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 23 de noviembre de 2017, exp. 21184, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 21 de mayo de 2020, exp. 22207, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

En torno a la condición de que sean **productivos**, jurisprudencialmente se ha entendido que 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»*³¹.

En este caso, el cargo de nulidad se concreta en que el **numeral 2 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020**, al caracterizar como activos fijos reales productivos solo los bienes tangibles o corporales, limitó el beneficio frente a los intangibles o incorporeales.

Al respecto, si bien es cierto los bienes intangibles -patentes, marcas, derechos de autor, propiedades intelectuales e industriales, etc.-, forman parte del patrimonio y tienen la calidad de activos fijos, también lo es que el legislador fue específico al señalar que los activos sobre los que recae el beneficio, son aquellos reales, lo que de plano descarta su aplicación frente a los incorporeales.

Por lo tanto, para la Sala, la característica de los activos fijos reales productivos incluida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el **numeral 2 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020**, consistente en que *«sean bienes tangibles o corporales en los términos del Estatuto Tributario»*, no excede la potestad reglamentaria, porque en el artículo 258-1 del ET el legislador estableció que el descuento procede frente al IVA pagado por la adquisición de activos fijos reales productivos, con lo cual, pese a que no se hizo la distinción expresa frente a los bienes que no son reales (intangibles), la particularidad plasmada en la disposición legal -activos reales- excluye aquellos conceptos que no gozan de la citada naturaleza.

Tampoco encuentra la Sala sustento para la nulidad en el argumento de la actora, según el cual, la remisión que hace el numeral 1 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020 al artículo 60 del ET para la definición de activos fijos, implica necesariamente que se incluyan dentro del beneficio los intangibles, pues se insiste, la condición impuesta por el legislador no se agotó en que se tratara de activos fijos, sino que fueran reales, característica propia de las cosas corporales.

En igual sentido, no se desconoce que los intangibles pueden llegar a ser activos fijos productores de renta, pero no por ese motivo se les puede hacer extensivo el beneficio del descuento tributario, porque la voluntad del legislador se limitó a los activos que sean reales lo cual, según las normas del Código Civil, es un atributo de los bienes tangibles.

De otra parte, el hecho de que en el numeral 5 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020 se haya hecho referencia a que se consideran activos fijos reales productivos los que *«sean susceptible de depreciarse o amortizarse fiscalmente»*, no implica *per se* que del beneficio deban gozar también los intangibles, que como lo señala la demandante son susceptibles de amortizarse, pues el método de cuantificación de la pérdida de valor del bien no es el elemento determinante, sino que como se expuso en precedencia, el descuento se sujeta al tipo del activo, para el caso, uno que sea fijo, real y productivo.

Por los anteriores motivos, **no prospera** el cargo de nulidad.

³¹ Sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 14898, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

(iii) Modalidad de importación de los activos fijos reales productivos para acceder al descuento tributario

La expresión cuya nulidad se solicita es la contenida en el primer inciso del artículo 1.2.1.27.6. del Decreto 1089 de 2020, en el aparte subrayado:

«Artículo 1.2.1.27.6. Aplicación del descuento tributario establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en las importaciones ordinarias. 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 importación ordinaria de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización.

Lo anterior será aplicable a las importaciones ordinarias de activos fijos reales productivos que se realicen a través de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra en los términos señalados en el artículo 1.2.1.27.5. de este Decreto».

Para la demandante, el término «ordinaria» contenido en el inciso primero del **artículo 1.2.1.27.6. del Decreto 1089 de 2020** es nulo porque restringe la aplicación del beneficio tributario a las importaciones efectuadas bajo esa modalidad de importación, sin que así lo considere el artículo 258-1 del ET. En concreto, la norma excluye sin fundamento constitucional y legal el modelo de importación temporal a largo plazo en el que también se paga el IVA.

Puso de presente que ese trato injustificado desconoce que en las importaciones ordinarias y en las temporales a largo plazo lo que se busca es introducir mercancía al territorio nacional a cambio de declarar y pagar los tributos aduaneros, en lo que interesa para el caso el IVA, sin perjuicio de la diferencia en la forma del pago. En el primer modelo es en un solo momento, y en el segundo, en cuotas semestrales.

En los términos planteados en la demanda, encuentra la Sala que el cargo de nulidad se concreta en que, a juicio de la actora, como el artículo 258-1 del ET solo se refirió al descuento del IVA pagado cuando se importe el activo fijo real productivo, sin mencionar alguna de las modalidades del régimen de importación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público excedió la potestad reglamentaria al limitar el beneficio a la importación ordinaria, con lo cual, se excluyen otras clases, como la temporal a largo plazo, en la que también se paga el tributo.

Para resolver, se precisa que conforme al artículo 172 del Decreto 1165 de 2019³², en el régimen de importaciones se pueden dar, entre otras modalidades la ordinaria y la temporal para reexportación en el mismo Estado, la cual, a su vez, comprende una clase de importación denominada «de largo plazo» (arts. 173, 200, 201 y 203 *ib.*).

El artículo 173 del citado decreto define la importación ordinaria como «la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional con el fin de permanecer en él de manera indefinida, en libre disposición, con el pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar [...]».

Por su parte, la importación temporal para reexportación en el mismo Estado está definida en el artículo 200 *ibidem*, según el cual, «[e]s la importación al territorio aduanero

³² «Por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013».



nacional, con suspensión de tributos aduaneros, de determinadas mercancías destinadas a la reexportación en un plazo señalado, sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal originada en el uso que de ellas se haga, y con base en la cual su disposición quedará restringida [...]».

La anterior modalidad de importación puede ser de largo plazo, «cuando se trate de bienes de capital, sus piezas y accesorios necesarios para su normal funcionamiento, que vengan en el mismo embarque. El plazo máximo de esta importación será de cinco (5) años contados a partir del levante de la mercancía» (art. 201 del Decreto 1165 de 2019).

En cuanto a este tipo de importación, que es a la que se refiere la demandante, el artículo 203 *ejusdem* dispone que en ella se «liquidarán los tributos aduaneros en dólares de los Estados Unidos de América a las tarifas vigentes en la fecha de su presentación y aceptación y se señalará el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional». Además, «[l]os tributos aduaneros así liquidados se distribuirán en cuotas semestrales iguales por el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional. Las cuotas se pagarán por semestres vencidos, para lo cual se convertirán a pesos colombianos a la tasa de cambio vigente, para efectos aduaneros en el momento de su pago».

Precisado lo anterior, se tiene que, en el artículo 258-1 del ET el legislador estableció que los responsables del impuesto sobre las ventas podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes, el IVA pagado, entre otros eventos, en la «importación de activos fijos reales productivos», sin concretarlo o limitarlo a una u otra modalidad de importación de las previstas en el régimen aduanero, pues lo determinante, como se especificó en la citada norma, es que el descuento recae -en lo que interesa al caso- en la importación de aquellos activos que cumplan los lineamientos para ser considerados fijos reales productivos.

Nótese que, como lo puso de presente la parte actora, la importación temporal a largo plazo es un mecanismo para introducir mercancía al territorio aduanero nacional que también causa el IVA, sin perjuicio de la diferencia que surge al cumplir el deber formal de declarar en relación con la modalidad ordinaria.

Por lo expuesto, se concluye que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al incluir la expresión «ordinaria» en el inciso primero del artículo 1.2.1.27.6. del Decreto 1089 de 2020, excedió la facultad reglamentaria respecto del artículo 258-1 del ET, motivo por el cual, se declarará su nulidad.

En conclusión: (i) se declarará probada de oficio la excepción de cosa juzgada en relación con la pretensión de nulidad parcial del numeral 4 del artículo 1.2.1.27.1 del Decreto 1089 de 2020 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y, en consecuencia, se dispondrá estarse a lo resuelto en la sentencia del 15 de junio de 2023, proferida por esta sección en el proceso 25688, (ii) se negará la pretensión de nulidad del numeral 2 del artículo 1.2.1.27.1. del citado decreto y (iii) se declarará la nulidad de la expresión «ordinaria» contenida en el inciso primero del artículo 1.2.1.27.6. del Decreto 1089 de 2020.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.



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

FALLA

1. **DECLARAR** probada de oficio la excepción de cosa juzgada en relación con la pretensión de nulidad parcial del numeral 4 del artículo 1.2.1.27.1 del Decreto 1089 de 2020 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En consecuencia, **ESTARSE A LO RESUELTO** en la sentencia del 15 de junio de 2023, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el proceso 25688.
2. **NEGAR** la pretensión de nulidad del numeral 2 del artículo 1.2.1.27.1. del Decreto 1089 de 2020.
3. **DECLARAR** la nulidad de la expresión «ordinaria» contenida en el inciso primero del artículo 1.2.1.27.6. del Decreto 1089 de 2020.
4. Sin condena en costas.
5. **RECONOCER** personería para actuar como apoderada de la parte demandada a la abogada Luisa Fernanda Cuellar Cogollo, en los términos y para los efectos del poder visible en el índice 34 de Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse en la opción «validador de documentos» dispuesta en <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalida>