



Radicado: 110010327000202200047-00 (26739)
Demandante: Catalina Hoyos Jiménez
FALLO

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C. veinticinco (25) de enero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD – UNICA INSTANCIA
Radicación: 110010327000202200047-00 (26739)
Demandante: CATALINA HOYOS JIMÉNEZ
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios. Deducción por inversión en activos fijos. Recuperación de deducciones. Renta líquida.

SENTENCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por CATALINA HOYOS JIMÉNEZ contra algunos apartes de los artículos 3º y 5º del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del CPACA, la actora pidió se declare la nulidad de los apartes subrayados, contenidos en los artículos 3º y 5º del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La norma dispone lo siguiente:

“Decreto 1766 de 2004

Por el cual se reglamenta el artículo 158-3 del Estatuto Tributario

(...) “Artículo 3º. Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.

Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.

Cuando los activos fijos reales productivos sean construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción del treinta por ciento (30%) se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



En los casos a que se refieren los dos incisos anteriores, el contribuyente deberá demostrar los costos respectivos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo requiera.

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien".

"Artículo 5°. Efecto de las anulaciones, resoluciones y rescisiones de los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos, o de no ejercer la opción irrevocable de compra. Cuando los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos que dan derecho a la deducción se anulen, rescindan o resuelvan, el contribuyente deberá restituir el beneficio a que hace referencia el presente decreto, incorporándolo como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra.

Igualmente se deberá restituir el beneficio en la forma prevista en el inciso anterior, cuando por cualquier circunstancia no se materialice la opción irrevocable de compra, en el caso de la adquisición mediante el sistema leasing. En este caso, la entidad arrendadora deberá informar oportunamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el incumplimiento de la opción de compra pactada".

Normas violadas

La parte demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 95-9, 150-12, 189-11, 338 y 363 de la Constitución Política; 158-3 del Estatuto Tributario.

Concepto de la violación

Como concepto de la violación, la demandante expuso en síntesis lo siguiente:

Sostuvo que el artículo 158-3 del ET¹ incorporó en el ordenamiento jurídico el beneficio de la deducción por la inversión en activos fijos. Norma que dispuso expresamente que el Gobierno Nacional efectuaría la reglamentación correspondiente.

Manifestó que los artículos 3º y 5º del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004 crearon rentas líquidas gravables que no contempla la norma que reglamentan, esto es, el artículo 158-3 del ET.

Indicó que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al expedir el Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, excedió la potestad reglamentaria, porque planteó consecuencias jurídicas no previstas en la ley para los contribuyentes del impuesto sobre la renta que de buena fe decidieron hacer uso de la deducción especial por las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos de que trata el artículo 158-3 del ET. En efecto, los artículos 3º y 5º del Decreto 1766 de 2004 consagraron que el contribuyente deberá liquidar como renta líquida gravable el valor proporcional o total

¹ Derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.



de la deducción, según el caso, cuando: (i) se deje de utilizar el activo; (ii) lo enajenen; (iii) anulen, resuelvan o rescindan el contrato de compraventa suscrito para la adquisición de los activos fijos reales productivos; o (iv) no materialicen la opción irrevocable de compra prevista en el contrato de leasing financiero por cualquier circunstancia.

Finalmente, manifestó que las normas demandadas representan un exceso de la potestad reglamentaria, el desconocimiento de las normas legales en que debían fundarse y los principios constitucionales de legalidad, de reserva de la ley, capacidad contributiva, equidad, igualdad y progresividad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Sostuvo que el artículo 158-3 del ET consagra un beneficio tributario para las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en la deducción de un determinado porcentaje adicional de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos.

Indicó que en el reglamento en cuestión se precisó, entre otros aspectos, la consecuencia jurídica derivada de la pérdida del beneficio por la inobservancia de los supuestos o requisitos dispuestos en la ley para su procedencia. Es decir, que cuando los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos que dan derecho a la deducción se anulen, rescindan o resuelvan, o cuando el activo fijo real productivo se deje de utilizar en la actividad productora de renta o se enajene antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente debe restituir el beneficio, incorporándolo como una renta líquida gravable, por el valor total o proporcional de la deducción solicitada, según el caso; esto es, sin que la misma deba ser afectada con costos ni deducciones.

Concluyó que el Gobierno nacional no excedió su facultad reglamentaria, en cuanto se limitó a desarrollar aspectos necesarios y relevantes relacionados con la restitución del beneficio por parte de los contribuyentes en los casos en que el mismo se tornara improcedente. En consecuencia, las normas demandadas no desconocieron los principios de reserva legal, capacidad contributiva, igualdad, equidad y progresividad.

Concepto de entidades, organizaciones y expertos en la materia

De acuerdo con lo dispuesto en el lit. c del numeral 4 del artículo 184 del CPCA en concordancia con el art. 182B ib., aplicable al medio de control de nulidad establecido en el artículo 137 ibidem, fueron invitadas a presentar concepto entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso.

Al respecto, se pronunciaron las siguientes entidades, así:



Centro de Estudios Tributarios de Antioquia - CETA presentó concepto y estimó que los oficios deben ser anulados, por los argumentos que se resumen a continuación:

Señaló que la ley no previó las restricciones que la demandante advierte en las normas reglamentarias que son objeto del medio de control de nulidad.

Sostuvo que hace unos años la Administración tributaria conceptuó acerca del tratamiento de la devolución del beneficio de que trata el artículo 158-3 del ET y en ese entonces concluyó que debe entenderse como una renta líquida por recuperación de deducciones. Sin embargo, esa posición de la autoridad tributaria cambió con el Oficio 034470 de 2008, en el que se señaló: *“De otra parte, el inciso final del artículo 3 del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, consagra que si el activo fijo, real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá devolver total o proporcionalmente el beneficio recibido incorporándolo como renta líquida gravable en el período en que se verifique el hecho”*.

Afirmó que con las normas reglamentarias se desconocieron los principios de reserva de ley e igualdad frente a las cargas públicas, en la medida que se creó una nueva renta líquida gravable por las circunstancias señaladas en la norma y para revertir la deducción del artículo 158-3 del ET lo procedente era la aplicación del tratamiento de una renta líquida por recuperación de deducciones conforme con lo previsto en el artículo 195 del ET. Así mismo, dijo que se afectaron los principios de equidad y progresividad, por cuanto el contribuyente se ve en la obligación de incurrir en un mayor impuesto cuando se encuentra en alguno de los cuatro supuestos fácticos del Decreto 1766 de 2004.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT allegó concepto, en el que precisó lo siguiente:

Expresó que era obligación del legislador establecer todas las consecuencias relacionadas con la aplicación del nuevo beneficio fiscal o, por lo menos, haber señalado un marco general a partir del cual el Gobierno Nacional pudiera realizar la reglamentación correspondiente.

Afirmó que el Gobierno Nacional incurrió en una imprecisión en la redacción de los artículos 3 y 5 del Decreto 1766 de 2004, al indicar que el contribuyente debía incorporar el valor de la deducción solicitada como una renta líquida gravable, pues el tratamiento al que se refieren esas normas realmente corresponde al que se denomina en las reglas generales del sistema tributario como renta líquida por recuperación de deducciones prevista en el artículo 195 del ET.

Estimó que debe declararse la legalidad condicionada de las disposiciones acusadas, siempre que se entienda que cuando la norma se refiere “renta líquida gravable” se refiere a “renta líquida por recuperación de deducción”.

Finalmente, señaló que no tendría prosperidad el cargo sobre el exceso de la potestad reglamentaria por considerar que las normas demandadas crearon una sanción no prevista por el legislador, toda vez que debe tenerse en cuenta que el hecho de no utilizar un beneficio no se puede equiparar a un incumplimiento de una obligación



tributaria, pues el beneficio fiscal es opcional para el contribuyente y en la medida en que no lo utiliza, lo único que contemplan las normas es su reintegro.

TRÁMITE PROCESAL

Mediante auto del 29 de noviembre de 2022, se admitió la demanda de control de nulidad presentada por Catalina Hoyos Jiménez.

A través de la providencia del 2 de marzo de 2023, se negó la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de algunos apartes de los artículos 3º y 5º del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Finalmente, por auto del 21 de abril de 2023, se prescindió de la audiencia inicial y se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo manifestado en el escrito de la demanda y señaló que la norma reglamentaria creó rentas líquidas gravables y las consecuencias jurídicas que no contemplaba el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es decir, creó nuevos hechos generadores del impuesto de renta y nuevas bases gravables, toda vez que no se espera a que ocurra el “resultado” del ejercicio gravable, sino que, por la simple ocurrencia de los hechos descritos en el decreto reglamentario, nace a la vida un tributo que no depende de la renta global, anual y ordinaria del contribuyente.

El **demandado** no se pronunció al respecto.

El **Ministerio Público** no presentó concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

La Sala debe determinar si los apartes acusados de los artículos 3º y 5º del Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, exceden la potestad reglamentaria.

Cabe advertir que el Decreto 1766 de 2004 reglamentaba el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, norma que fue derogada expresamente por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, por lo que la norma reglamentaria también habría perdido vigencia. Sin embargo, esta corporación, de manera pacífica y reiterada,² admite el control judicial de actos derogados porque el efecto de la declaratoria de nulidad es *ex - tunc*, desde entonces y afectará las situaciones jurídicas no consolidadas. Teniendo en cuenta que el acto acusado produjo efectos jurídicos que, particularmente en materia tributaria, pueden extenderse más allá de su vigencia, resulta necesario estudiar su legalidad como garantía de que se haya respetado el orden jurídico.

² Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Expediente: S-157. Sentencia del 14 de enero de 1991. Expediente S-157. C.P.: Carlos Gustavo Arrieta Padilla. Postura reiterada en Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Expediente: S-612. Sentencia del 23 de julio de 1996. C.P.: Juan Alberto Polo Figueroa.



Potestad reglamentaria

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política dispone que corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes que sean necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Como toda potestad en un Estado de Derecho, el ejercicio de la potestad reglamentaria está sujeta a límites, siendo el primero de los cuales el ámbito material de la misma ley que reglamenta. Por lo tanto, en aras de facilitar el cumplimiento de la ley, el reglamento no puede ir más allá de lo dispuesto por el legislador.

En relación con la potestad reglamentaria, la Sala precisó lo siguiente³:

“El artículo 189-11 de la C.P. es el fundamento de la potestad reglamentaria, según el cual, el Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes. Esta competencia, por ende, está dirigida a determinar reglas específicas para que los distintos organismos del Estado cumplan adecuadamente con las disposiciones legislativas.

Esta facultad está sujeta a ciertos límites, que no son otros que la Constitución y la ley misma, ya que al reglamentar no es dado ampliar, restringir o modificar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben estar subordinadas a la ley respectiva, y tener como finalidad exclusiva la cabal ejecución de ella. El ejercicio del poder reglamentario obliga al Gobierno a desarrollar no solo el texto de la ley, sino también su contenido implícito, su finalidad específica, para que cumpla de la mejor manera con sus objetivos”.

El Ejecutivo desborda los límites de su potestad reglamentaria si modifica o altera el contenido de la ley. Ello ocurre si las definiciones establecidas por el propio legislador se ven ampliadas por la norma reglamentaria, de tal manera que aludan a supuestos no contemplados en la disposición legal.

Sobre este punto en particular, la Sala señaló que⁴:

“[...] la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquélla, ni modificarla para restringir su espíritu o finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas.”

Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley, hacerla nugatoria, ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.”

³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de junio de 2018, exp. 21235, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Ver también sentencias del 10 de mayo de 2018, exp. 20677, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 10 de agosto de 2017, exp. 20464, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y de 11 de febrero de 2014, exp. 18973, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 19306, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Ver también sentencia del 15 de abril de 2015, exp. 19103, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



En el presente caso, el Presidente de la República, en ejercicio de sus facultades reglamentarias que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución expidió el Decreto 1766 del 2 de junio de 2004, “*por el cual se reglamenta el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.*” El artículo 158-3 del E.T. consagraba la posibilidad de los contribuyentes de deducir de la renta un porcentaje del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos adquiridos.⁵ Se transcriben a continuación los artículos que contienen los apartes demandados:

“Artículo 3°. Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.

Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.

Cuando los activos fijos reales productivos sean construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción del treinta por ciento (30%) se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.

En los casos a que se refieren los dos incisos anteriores, el contribuyente deberá demostrar los costos respectivos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo requiera.

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.”

“Artículo 5°. Efecto de las anulaciones, resoluciones y rescisiones de los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos, o de no ejercer la opción irrevocable de compra. Cuando los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos que dan derecho a la deducción se anulen, rescindan o resuelvan, el contribuyente deberá restituir el beneficio a que hace referencia el presente decreto, incorporándolo como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del período fiscal en que ello ocurra. Igualmente se deberá restituir el beneficio en la forma prevista en el inciso anterior, cuando por cualquier circunstancia no se materialice la opción irrevocable de compra, en el caso de la adquisición mediante el sistema leasing. En este caso, la entidad arrendadora deberá informar oportunamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el incumplimiento de la opción de compra pactada”.

⁵ Según la Ley 863 de 2003, el 30% del valor del activo. A partir del 1 de enero de 2007, la Ley 1111 de 2006 aumentó el porcentaje al 40% del valor de la inversión. Luego la Ley 1370 de 2009 volvió a establecer el porcentaje deducible al 30%.



De acuerdo con la primera de las normas reglamentarias demandadas, si el contribuyente que accedió al beneficio y obtuvo la deducción de un porcentaje del valor de la inversión en activos fijos reales productivos, deja de utilizar el activo o lo enajena antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo, la consecuencia es que, en el periodo fiscal en que ello ocurra, el contribuyente debe reintegrar la deducción especial. La misma consecuencia se deriva del artículo 5º transcrito cuando los contratos que dieron derecho al beneficio se anulen, rescindan o resuelvan, o cuando no se materialice la opción irrevocable de compra, cuando se haya adquirido mediante el sistema de leasing.

La manera de reintegrar la deducción especial, según las disposiciones transcritas, es que el contribuyente debe *“incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra”*. La proporción para reintegrar se determina teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar.

Como se ve, el reglamento señaló que el reintegro del beneficio sería como una *“renta líquida gravable”*. Esta Sala tuvo oportunidad de precisar el alcance de las normas que ahora se demandan en los siguientes términos:⁶

“La renta líquida gravable es una categoría central del proceso de determinación de la cuota tributaria del impuesto sobre la renta en el ordenamiento jurídico colombiano en ese sentido el artículo 26 del ET, al preceptuar «la renta líquida gravable se determina así: [...]», tiene por objeto disponer las reglas para su determinación o liquidación. Además, se identifica con el concepto de base gravable, por cuanto a ella se aplican las tarifas del impuesto sobre la renta previstas en la ley, según disponen los artículos 26 y 178 del mismo cuerpo normativo. Pero la renta líquida gravable, como categoría del proceso de depuración de la base imponible, se diferencia de la «renta líquida», o renta líquida ordinaria, por cuanto esta es el resultado de restar las deducciones procedentes de la renta bruta, menos las compensaciones de las bases gravables negativas previstas en el artículo 147 del ET (i.e. pérdidas fiscales y excesos de rentas presuntivas de años gravables anteriores); (...) De modo que, en la estructura de la base imponible del impuesto sobre la renta, el concepto de renta líquida gravable tiene una precisa connotación, esto es, corresponde a la base gravable liquidable a la que se aplica la tarifa o tipo impositivo correspondiente, luego de restar las rentas exentas procedentes a la renta líquida o a la base gravable mínima de la renta presuntiva (artículo 188 del ET).

4.2- Adicionalmente, normas particulares preceptúan que ciertos rubros son constitutivos de rentas gravables o rentas líquidas gravables. Así el Capítulo VIII del Libro I del ET recoge la renta gravable por comparación patrimonial (artículo 236 del ET) y la renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes (artículo 239-1 ejusdem, adicionado por la Ley 863 de 2003). Igual calificación tributaria le asigna el inciso final del artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004 al reintegro de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, según se expuso arriba. En estos casos, conforme a lo dispuestos en las aludidas norma, la naturaleza de renta gravable o renta líquida gravable indica que los respectivos valores se adicionan a la renta líquida gravable determinada conforme al artículo 26 y 178 del ET, de manera que constituyen un mayor valor de esta, y

⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de mayo de 2021, exp. 22245, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



en esa medida constituyen base gravable efectiva de tributación, pues integran el factor al que se le aplica la tarifa del impuesto para liquidar la cuota tributaria.

4.3- Las rentas líquidas gravables no se confunden con las rentas líquidas especiales que recoge el ordenamiento tributario, entre las que se encuentra la renta líquida por recuperación de deducciones. En concreto el artículo 195 del ET dispone que constituyen «renta líquida» las recuperaciones de deducciones concedidas en uno o varios años gravables anteriores, por concepto de depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto. Conforme a lo dispuesto por esa norma, la recuperación de las deducciones de la renta bruta son una renta líquida, de manera que, en el año en que ocurra su recuperación, computan como un factor positivo para el cálculo de la renta líquida ordinaria del ejercicio gravable, esto es, aumentan la renta líquida o disminuyen la pérdida fiscal del año gravable del contribuyente.»

Es claro entonces y en ese aspecto coinciden las partes y las instituciones que rindieron concepto, en el sentido que las normas acusadas señalan que el contribuyente que obtuvo la deducción especial y posteriormente deja de utilizar el activo o lo enajena antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo, o bien, los contratos que dieron derecho al beneficio se anulen, rescindan o resuelvan, o no se materialice la opción irrevocable de compra; se debe incluir la parte proporcional del beneficio como renta líquida gravable, es decir, como un mayor valor de la base gravable a la que aplicará la tarifa correspondiente del impuesto. Ello implica que no pueda ser afectada con costos, gastos, compensaciones o demás factores que disminuyan la renta.

Ahora bien, según la demandante, estas previsiones exceden la facultad reglamentaria. Por su parte, la parte demandada considera que los apartes acusados del reglamento desarrollan aspectos necesarios y relevantes relacionados con la restitución del beneficio que consagraba el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Para resolver la controversia, se debe verificar si las disposiciones acusadas crearon o modificaron supuestos o consecuencias que no se derivan de la norma reglamentada, o si por el contrario se limitan a desarrollar el texto de la Ley, su contenido implícito o finalidad en orden a lograr su correcto acatamiento. Para tal efecto, se hace necesario realizar la siguiente comparación:

Norma violada	Norma que prevé renta líquida por recuperación de deducciones	Norma demandada
“Artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Deducción por inversión en activos fijos. A partir del 1° de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la	Artículo 195 del Estatuto Tributario. Deducciones cuya recuperación constituyen renta líquida. Constituyen renta líquida: 1. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro	“Decreto 1766 de 2004 Por el cual se reglamenta el artículo 158-3 del Estatuto Tributario (...) “Artículo 3°. Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.



<p>reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto. La utilización de esta deducción no genera utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas.</p> <p>La deducción por inversión en activos fijos sólo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos adquiridos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás empresas filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante, en el evento en que las hubiere.</p> <p>Parágrafo. Los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 1º de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto.</p> <p>Parágrafo 2º. Adicionado por el artículo 10 de la Ley 1370 de 2009. A partir del período gravable 2010, la deducción a que se refiere este artículo será del treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos.”</p> <p>Parágrafo 3º. Adicionado por el artículo 1º de la Ley 1430 de 2010. A partir del año gravable 2011, ningún contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios podrá hacer uso de la deducción de que trata este artículo.</p> <p>Quienes con anterioridad al 1o de noviembre de 2010 hayan presentado solicitud de contratos de estabilidad jurídica, incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el presente artículo y cuya prima sea fijada con base en el valor total de la inversión objeto de estabilidad, podrán suscribir contrato de estabilidad jurídica en el que se incluya dicha deducción. En estos casos, el término de la estabilidad jurídica de la deducción especial no podrá ser superior a tres (3) años”.</p>	<p>concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.</p> <p>2. La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes.</p>	<p>Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.</p> <p>Cuando los activos fijos reales productivos sean construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción del treinta por ciento (30%) se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.</p> <p>En los casos a que se refieren los dos incisos anteriores, el contribuyente deberá demostrar los costos respectivos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo requiera.</p> <p><u>Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del período fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien”.</u></p> <p>“Artículo 5º. Efecto de las anulaciones, resoluciones y rescisiones de los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos, o de no ejercer la opción irrevocable de compra. <u>Cuando los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos que dan derecho a la deducción se anulen, rescindan o resuelvan, el contribuyente deberá restituir el beneficio a que hace referencia el presente decreto, incorporándolo como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del</u></p>
--	--	--



		<p><u>periodo fiscal en que ello ocurra.</u> <u>Igualmente se deberá restituir el beneficio en la forma prevista en el inciso anterior, cuando por cualquier circunstancia no se materialice la opción irrevocable de compra, en el caso de la adquisición mediante el sistema leasing. En este caso, la entidad arrendadora deberá informar oportunamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el incumplimiento de la opción de compra pactada.</u></p>
--	--	---

Es de destacar que el primer inciso del artículo 158-3 del ET señala el beneficio consistente en la posibilidad que tienen los contribuyentes del impuesto sobre la renta de deducir un porcentaje del valor de la inversión en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero. Quienes accedieran al beneficio no podían acceder al beneficio de auditoría establecido en el artículo 689-1 del E.T.

Por su parte, el inciso segundo extiende el beneficio a los socios o accionistas señalando que el dividendo o participación no estará gravado; el inciso tercero limita la deducción señalando que no aplica para activos provenientes de vinculados; el párrafo limita el ejercicio de la depreciación impidiendo utilizar métodos diferentes al sistema de línea recta; y los párrafos 2 y 3 hacen relación a la vigencia y al porcentaje de la deducción.

Finalmente, la norma señaló expresamente que el Gobierno Nacional reglamentaría este beneficio.

Sobre la facultad otorgada al Gobierno Nacional para reglamentar la deducción especial por inversión en activos fijos productivos, la Corte Constitucional se pronunció en el sentido que no es una delegación que supere la facultad reglamentaria otorgada por el numeral 11 del artículo 189 de la Carta. No permite alterar el contenido de la Ley en cuanto a transformarla en algo sustancialmente distinto a como dispuso el Congreso y agregó que la reglamentación del artículo 185-3 *“debe estar orientada a determinar, por ejemplo, cuáles condiciones debe reunir el inversor en activos fijos reales productivos para beneficiarse de la deducción, y también a establecer cómo pueden acreditarse esas condiciones ante la entidad administrativa encargada de recaudar los impuestos sobre la renta y complementarios, pero no a expandir el ámbito predeterminado con la suficiente claridad y certeza por el legislador.”*⁷

Después de realizar la comparación de las normas, a juicio de la Sala, los textos acusados exceden la disposición legal reglamentada, dado que crean unos supuestos y una consecuencia jurídica que no fue señalada por el legislador, pues el texto del artículo 158-3 del E.T. no mencionó la circunstancia de que los contratos que dieron derecho al beneficio se anulen, rescindan o resuelvan, o que no se materialice la

⁷ Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-714 del 7 de octubre de 2009, M.P. María Victoria Calle Correa.



opción irrevocable de compra, cuando se haya adquirido mediante el sistema de leasing, o que el activo se deje de utilizar o se enajene.

Tampoco es posible derivar de la norma reglamentada que la intención del legislador fuese que en algún caso la manera de reintegrar la deducción especial sea incorporarla como renta líquida gravable.

Las disposiciones acusadas no se limitan a desarrollar el artículo 158-3 del E.T. para su correcto cumplimiento, sino que establecen disposiciones nuevas que no se derivan de la norma reglamentada y cuya predeterminación le corresponde únicamente a la Ley en los términos del artículo 338 superior, pues al señalar como consecuencia normativa que el beneficio se recupere incorporándola como renta líquida gravable está modificando la base gravable del impuesto sobre la renta, asumiendo funciones propias del Congreso de la República.

Advierte esta Sala que en uno de los escritos enviado por una de las instituciones que fueron invitadas a rendir concepto, como expertas en la materia, sugirió que se debía declarar la legalidad condicionada de las disposiciones acusadas, para que se entienda que cuando la norma se refiere “renta líquida gravable” se refiere a “renta líquida por recuperación de deducciones”.

Al respecto debe señalarse que el artículo 195 del Estatuto Tributario dispone la recuperación de deducciones por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto, «*hasta la concurrencia del monto de la recuperación*», mediante el incremento de la renta líquida. En ese sentido, la Administración cuenta con una herramienta para recuperar los beneficios tributarios no consolidados que fueron reclamados por los contribuyentes «*en uno o varios periodos gravables como deducción*», y a los administrados esta disposición les otorga de un medio para devolver tales conceptos.

Como indicó esta sección,⁸ la renta líquida por recuperación de deducciones corresponde a una categoría jurídica diferente a la renta líquida gravable, pues tienen un alcance y propósito distinto.

Cabe destacar que habrá que verificar en cada caso concreto si se dan las condiciones previstas en el artículo 195 del ET, para que se entienda que hay una recuperación de la deducción por inversión en activos fijos y, a su vez, para que se considere una renta líquida, tanto es así que cuando se enajena el activo antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo, procede la aplicación del procedimiento señalado en norma en comento.

En ese orden de ideas, si hay utilidad en la venta que implique recuperación, en los términos del artículo 195 del Estatuto Tributario, se genera renta por recuperación de deducciones. Así mismo, si se rescinde la operación, la DIAN deberá analizar las demás normas en ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinar cual norma es aplicable, pero la ley no prevé que se genere una renta bruta ni se dan las condiciones para la recuperación de deducciones.

⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de mayo de 2021, exp. 22245, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Por lo anterior, en este caso no resulta pertinente dictar una decisión condicionada en los términos sugeridos por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario porque ello implicaría que esta jurisdicción hiciera lo mismo que está reprochando de la norma demandada, pues estaría creando unos supuestos y consecuencias que, como se vio, no están previstas en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto se demuestra la vulneración del artículo 158-3 del E.T. y de contera los artículos 189 núm. 11 y 338 de la Constitución, por lo que de acuerdo con el artículo 137 del CPACA, procede declarar la nulidad de las normas demandadas.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede la condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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

FALLA

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD del último inciso del artículos 3º y del artículo 5º del Decreto 1766 de 2004, “*Por el cual se reglamenta el artículo 158-3 del Estatuto Tributario*”.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGUELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Salvo voto



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2022-00047-00 (26739)
Demandante: Catalina Hoyos Jiménez

En la sentencia proferida, la Sala decidió declarar la nulidad parcial de las disposiciones reglamentarias acusadas, las cuales disponían la forma en la que, proporcionalmente, se revertiría el beneficio tributario que se concedía en el impuesto sobre la renta para la inversión en activos fijos reales productivos (artículo 158-3 del Estatuto Tributario), en el evento de que se apartara el activo adquirido de la actividad generadora de renta antes de completar su plazo de vida útil. Señaladamente, los apartes anulados preceptuaban que el beneficio se restituiría reflejando una «*renta líquida gravable*» en el periodo en el que ocurriera la enajenación, la afectación del contrato de adquisición, se dejara de utilizar el activo o no se materializara la opción de compra, según fuera la circunstancia que impidiera la explotación del activo real productivo por parte del contribuyente durante la totalidad de la vida útil; y que esta «*renta líquida gravable*» equivaldría a la cuantía que la proporción de la vida útil no aprovechada representara en el monto de la «*deducción por inversiones en activos*» que, en el periodo fiscal de la adquisición del bien, se hubiese solicitado.

Para la Sala, las disposiciones reglamentarias excedían la norma reglamentada (*i.e.* el artículo 158-3 del ET) porque creaban «*unos supuestos y una consecuencia jurídica que no fue señalada por el legislador*», en la medida en que el texto de la ley no aludía a las circunstancias contempladas en el reglamento, ni a que el reintegro del beneficio tuviese que realizarse mediante el instituto de la «*renta líquida gravable*». La conclusión estuvo guiada por un ejercicio de comparación del texto de las normas legales y reglamentarias pertinentes, palabra a palabra, mediante un cuadro con columnas paralelas, que llevó a afirmar que los apartes acusados no eran un reflejo literal del precepto reglamentado.

No acompañé esa tesis que la Sala acogió mayoritariamente porque le niega cabida a la colaboración que puede prestarle el reglamento a la ley tributaria, frustrando auténticos mandatos legislativos por el hecho de que el reglamento no se circunscribió a reproducir la ley. En mi criterio, no han debido anularse los apartes reglamentarios acusados, toda vez que honraban el mandato que encerraba la disposición legal.

Los reglamentos desempeñan una función de estructuración del ordenamiento jurídico muy importante, pues constituyen el instrumento normativo adecuado para introducir las disposiciones de carácter técnico que permiten la concreción y la efectiva aplicación del precepto legal. Sobre su contenido y alcance existe una prolija doctrina constitucional en la jurisprudencia del máximo intérprete de la Carta (sentencias C-320 de 1999, C-530 de 2003, C-675 de 2005 y C-704 de 2010, entre otras), de acuerdo con la cual la expedición de decretos reglamentarios se encuentra sometida a dos restricciones sustanciales que son, en primer lugar, que exista una materia que pueda ser reglamentada, establecida en virtud de disposiciones legislativas que fijen criterios «*inteligibles, claros y orientadores*» dentro de los cuales deba desempeñarse la función ejecutiva; y, en segundo lugar, que la reglamentación no modifique, adicione o cambie disposiciones adoptadas por el



legislador. De acuerdo con esa pauta, es la propia ley, en función de la mayor o menor precisión que tenga, la que determina los alcances que cabe reconocer a la potestad reglamentaria, sin que el legislador cuente con la posibilidad de expedir una normativa vaga que en la práctica le transfiera todo el campo de regulación al Gobierno.

Tales exigencias no suponen que sea inadmisibile la colaboración del reglamento con la ley o que el primero deba restringirse a reproducir de modo literal el mandato legal. Al contrario, es perfectamente posible que, aun en sectores del ordenamiento sometidos a reserva de ley, como el tributario, tengan cabida, además de los reglamentos ejecutivos o *secundum legem*, colaboraciones reglamentarias de mayor alcance e intensidad, en las que el reglamento se encargue de aspectos no abordados por las disposiciones legales pero derivados de estas y de las exigencias técnicas necesarias para aplicarlas.

Aunque nuestra rama tenga una tendencia marcada por admitir solamente reglamentos ejecutivos, existen ejemplos significativos de reglamentos a los que se les ha permitido coadyuvar activamente en la formulación normativa a la que aspira el texto legal. Así ocurre, ni más ni menos, con la definición del hecho generador del IVA, en lo que a prestación de servicios se refiere: mientras que la letra C. del artículo 420 del ET prescribe que está gravada con el tributo la «prestación de servicios», es el reglamento el que se encarga de precisar cuál es el alcance jurídico de esa expresión, al indicar que en ese impuesto la prestación de servicios consiste en cualquier actividad o labor remunerada, que se concrete en una obligación de hacer, siempre y cuando no tenga causa en una relación laboral (artículo 1.º del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, hoy codificado en el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria). Esa complementación normativa no ha sido vista como una deslegalización del régimen jurídico del impuesto, del mismo modo en que no tendrían que serlo las normas sobre las que se pronunció la Sala en el proceso de la referencia, pues la colaboración reglamentaria «*praeter legem*» permite estructurar y armonizar el sistema normativo, sin someterlo a excesivas tensiones por cuenta de una concepción innecesariamente absolutista del principio de reserva de ley.

Observé en el caso juzgado que las normas en liza no desatendieron la doctrina arriba citada de la Corte Constitucional, por lo cual la Sala tendría que haber dictado sentencia negando las pretensiones de nulidad planteadas por la acusación.

Sin que hubiera confusiones al respecto, la norma reglamentada brindaba los criterios «*inteligibles, claros y orientadores*» que permitían distinguir los supuestos de hecho a los que les era aplicable el beneficio en cuestión, de aquellos a los que no. Esos criterios se asociaban con la finalidad declarada en la exposición de motivos para la adopción de la norma (*i.e.* que vino a ser el artículo 68 de la Ley 863 de 2003), que dejó en claro que lo establecido era un estímulo fiscal para el recambio industrial, incentivando la inversión en activos productivos, siempre que verdaderamente se incorporaran en las actividades generadoras de renta. A tal fin, el beneficio se concedía desde el momento mismo de la inversión. Ese conjunto de razones permite inferir, pacíficamente, que al retirar el activo de la actividad productiva sin haber agotado el potencial que se le hubiera reconocido razonablemente en el momento de reconocimiento del beneficio, se perdía la porción de la deducción especial correspondiente al tiempo en que la inversión no participara en la expansión de la actividad económica del contribuyente. Por ende, era razonable y derivada de la disposición legal, la exigencia de restitución proporcional del beneficio que se había aprovechado por adelantado en el momento en que se efectuó la inversión. Solo así se lograría que no se desnaturalizara la institución en el sentido de garantizar que la prerrogativa se concediera únicamente a las inversiones productivas, no al hecho nudo de efectuar una inversión. Además, para recuperar íntegramente la parte del beneficio al



que no se tendría derecho, hacía falta darle el tratamiento de «*renta líquida gravable*», pues así se preservaría el monto sin afectarlo con costos, deducciones o rentas exentas.

Fijando la atención en el segundo requisito establecido en la jurisprudencia constitucional, estimo que la reglamentación no modificó, ni alteró la disposición de orden legal, porque, al establecer una restitución proporcional del beneficio, garantizó que el contribuyente aprovechara de manera efectiva aquella parte de la deducción especial que correspondía al tiempo durante el cual tuvo integrada en su actividad productiva la inversión; y porque todos los supuestos de hecho que deban lugar a la restitución proporcional del beneficio estaban relacionados con retirar el activo de la actividad generadora de renta.

En resumidas cuentas, a diferencia del criterio mayoritario de la Sala, considero que por sí mismos los reglamentos «*praeter legem*» no desbordan los límites del ejercicio de la potestad reglamentaria, pues la función asignada a los reglamentos en el sistema jurídico va más allá de la mera reproducción facsimilar de la ley. El juicio en cada caso particular tendría que recaer en determinar si la norma derivada se subsume en el mandato de la disposición legal o si lo desarrolla razonablemente. En los debates futuros se le tendría que reconocer un mayor ámbito de acción a los reglamentos, pero dejando en claro que la potestad reglamentaria nunca podría consistir en una habilitación en blanco para que el Ejecutivo profiera una normativa autónoma.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN