



T 4/07

375

CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: **JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil siete (2007).

Radicación: 11001-03-27-000-2004-00078-00 -14898

ACTOR: **ÁLVARO ANDRÉS DÍAZ PALACIOS**

Acción pública de nulidad contra el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 expedido por el Gobierno Nacional

FALLO

ÁLVARO ANDRÉS DÍAZ PALACIOS, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo demandó la nulidad parcial del artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, expedido por el Gobierno Nacional.

**EL ACTO DEMANDADO**

La pretensión de nulidad recae sobre la expresión que se subraya del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, cuyo texto es el siguiente:

"DECRETO NÚMERO 1766 DE 2004  
(JUNIO 2)

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

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial, las que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y el artículo 68 de la Ley 863 de 2003,

DECRETA:

(...)

Artículo 2- *Definición de activo fijo real productivo.* Para efectos de la deducción de que trata este decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente".

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

376

**DEMANDA**

Invocó como violados los artículos 189 [11], 150 y 363 de la Constitución Política; 26 del Estatuto Tributario y 68 de la Ley 863 de 2003 que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 158-3, cuyo concepto de violación desarrolló así:

**Exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria.**

El Gobierno Nacional limitó el alcance del beneficio consagrado en el artículo 68 de Ley 863 de 2003, norma reglamentada, al referirse sólo a bienes tangibles como destinatarios de la inversión deducible en el impuesto de renta. Con esa restricción se desconoce que también los bienes intangibles pueden cumplir con los presupuestos de la norma superior, tales como, que se adquieren para formar parte del patrimonio, que pueden participar en forma directa y permanente en la actividad productora de renta y son susceptibles de depreciación o amortización fiscal.

La disposición reglamentaria implica una limitación al derecho de acogerse al beneficio, lo cual excede la atribución que tiene el Presidente para la cumplida ejecución de la ley a través de la potestad reglamentaria.

En efecto, la finalidad de la norma reglamentada es estimular la inversión, de manera que no hay motivo para que el Gobierno Nacional restringiera su alcance simplemente a los bienes tangibles.

**Violación de la norma legal en que debía fundarse**

La disposición demandada reglamentó el artículo 68 de la Ley 863 de 2003 que estableció la deducción del 30% del valor de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos, pero al definir el concepto de "activos fijos reales productivos" se refirió únicamente a los bienes tangibles, por lo que excluyó del beneficio las inversiones en bienes intangibles que forman parte del patrimonio y participan de manera directa en la actividad productora de renta. Ello, configura la nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, por infringir la norma en que debía fundarse.

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

377

### Violación del artículo 26 del Estatuto Tributario

Para determinar la renta líquida gravable en el impuesto de renta, el artículo 26 del Estatuto Tributario señala que a los ingresos brutos obtenidos se deducen los costos imputables a la obtención de ingresos y los gastos autorizados legalmente, entre ellos, la deducción del 30% de las inversiones realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos, sin embargo, el decreto reglamentario transgrede esta disposición, dado que impide hacer la deducción cuando se trata de bienes intangibles, no obstante está autorizada legalmente.

En capítulo aparte dentro del texto de la demanda se solicitó la suspensión provisional de la norma demandada, la cual fue negada mediante providencia de 12 de agosto de 2004 por no ser manifiesta la violación del artículo 68 de la Ley 863 de 2003.

OPOSICIÓN

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones de la demanda. Para el efecto, expuso las siguientes razones:

La norma acusada al definir qué se entiende por activos fijos reales productivos, busca la equidad en la aplicación del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, pues, sólo aquellos bienes que participan de manera directa en la actividad productora de renta, son los llamados a gozar de tratamiento preferencial, en un claro reconocimiento e incentivo a su participación permanente en los ingresos respecto de los cuales se tributa.

Cuando el legislador previó la deducción por inversiones realizadas "sólo en activos fijos reales" pretendió impulsar la economía a través de la renovación o reposición de equipos industriales que generen mejores condiciones de productividad. Por ello, el reglamento contempla no sólo la adquisición del activo, sino las obras de infraestructura necesarias para su montaje o puesta en marcha.

El que se participe directa y permanente en la actividad productora de renta es propio de los bienes tangibles, pues aunque los bienes intangibles hacen parte del

patrimonio de la empresa, no tienen la cualidad de ser productores en la misma proporción que los tangibles. Además constituyen, de una parte, el prestigio materializado en el nombre, patente, etc., y de otra, la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo.

La finalidad de reconversión industrial, insita en la norma, aplicada a los bienes intangibles no tendría efectos, pues, éstos no aumentan la productividad de la empresa, ni representan un cambio tecnológico, en atención a que no son objeto de reposición ni de actualización, ni son susceptibles de mostrar resultados reales.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

<p style="text-align: center;">INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO I. C. D. T. RELATORIA</p>
---

La **demandada** reitera que la Ley 863 de 2003 utilizó el término "sólo" en activos fijos reales productivos, lo que indica exclusividad, por lo que no puede hablarse de otra clase de activos. Además, el término "real" hace referencia a lo material que se predica de los bienes tangibles. Así las cosas, el reglamento al definir como bienes destinatarios de la deducción, los tangibles, obedece a la necesidad de desarrollar el querer del legislador, lo cual corresponde al correcto ejercicio de la potestad reglamentaria del Ejecutivo.

El **demandante** reitera los argumentos de la demanda e insiste en que el Gobierno Nacional excedió la facultad reglamentaria, porque limitó el alcance de la deducción prevista en el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, a los bienes tangibles, no obstante, tal disposición no distinguió entre bienes intangibles o tangibles como destinatarios de la inversión.

Ello descartaría la deducción cuando se trata de derechos de autor o franquicias, que están llamados a participar directamente en la actividad productora de renta de un contribuyente dedicado, por ejemplo, a la industria literaria, en la cual, tales bienes le generen ingresos y por tanto, utilidades gravables y no sólo los bienes tangibles, como son los destinados a las labores de imprenta y otros.

Dice que la finalidad de la Ley es incentivar la inversión mediante un beneficio fiscal hasta el año 2007 por la adquisición de activos fijos reales productivos, sin

379

que en su texto ni en sus motivos, se haya hecho referencia a la finalidad invocada por la Administración.

### MINISTERIO PÚBLICO

Solicita negar las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes razonamientos:

De la lectura del artículo 158-3 del Estatuto Tributario se desprende que para efectos de la deducción, el legislador estableció de manera específica su beneficio respecto de los "activos fijos reales productivos", carácter consagrado únicamente respecto de los bienes corporales, entendidos como los que "*tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos*" (art. 653 C.C.), definición que por estar referida por el legislador debe acatarse (art. 28 ib.).

De igual modo, la "productividad" como cualidad de "productivo", característica con que deben contar tales bienes, debe entenderse en su sentido natural y obvio, como "*La relación entre lo producido y los medios empleados*".

Concluye, que la condición relativa a que los activos deben ser productivos, tiene necesariamente que ver con el artículo 107 del Estatuto Tributario, que autoriza las deducciones, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta, sean necesarias y proporcionadas. Significa que tales bienes deben intervenir en la actividad productora de renta, porque el legislador mantuvo esa relación para efectos de la deducción.

Así las cosas, la norma demandada, no hizo más que ratificar la especial condición de los bienes objeto de la deducción y sus características, por lo tanto, no hubo exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Gobierno Nacional.

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la demanda de nulidad presentada contra el artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, en cuanto define como activos fijos reales productivos, cuya adquisición faculta al contribuyente para deducir el 30% de la inversión en los términos previstos por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, *los bienes tangibles* que se adquieren para formar parte del patrimonio y participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.

La demanda se fundamenta en un exceso de la facultad reglamentaria del Presidente de la República, porque, antes de pretender dar cumplida ejecución a la ley, lo que hace es restringir su alcance y limitar el beneficio legal a las inversiones que se realicen por la adquisición *sólo de bienes tangibles*, cuando la Ley que se reglamentó no hizo ninguna distinción entre bienes tangibles o intangibles, los cuales, por demás, pueden cumplir con todos los requisitos de la norma y por lo tanto, pueden ser destinatarios del beneficio fiscal.

El artículo 68 de la Ley 863 de 2003, adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 158-3 y consagró la deducción así:

"Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1 de enero de 2004. Esta deducción sólo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo" (subraya la Sala).

Precisamente para reglamentar esta deducción el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1766 de 2004 y señaló en su artículo 2 lo siguiente:

"Artículo 2- *Definición de activo fijo real productivo.* Para efectos de la deducción de que trata este decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes *tangibles* que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente".

381

Ahora bien, sobre el alcance de la deducción consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, la Sala se pronunció en sentencia de 23 de marzo de 2006, dictada dentro del expediente 15086, con ponencia de la Consejera Doctora Ligia López Díaz, en la que se decidió sobre la demanda de nulidad contra expresión "participan de manera directa" en la actividad productora de renta, contenida en la misma disposición acusada.

Se resaltó en esa oportunidad que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, constituía un incentivo importante en la medida que le permitía tratar como deducción el 30% de dicha inversión, lo cual lleva a la reactivación del proceso productivo y como consecuencia lógica, al incremento en la rentabilidad del contribuyente.

En efecto, en la exposición de motivos del proyecto inicial se manifestó: "[...] bajo la convicción de que la mejor forma de aumentar los ingresos públicos es estimular la inversión por sus efectos positivos sobre la producción y el empleo, este proyecto propone una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para las utilidades reinvertidas. Así, se propone que los contribuyentes que reinviertan por lo menos el 60% de las utilidades fiscales en activos productivos, tendrán una tarifa del impuesto del 15%" (Gaceta del Congreso 572 de 2003).

Sobre la propuesta de establecer una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para la reinversión de utilidades presentada con el proyecto inicial, las Comisiones Conjuntas no la aceptaron y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquieran a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción sólo será aplicable por los años gravables 2004 a 2007 (Gaceta del Senado 691 segundo debate)

De manera que la intención del legislador sí fue estimular la inversión y concretamente en la adquisición de "activos fijos reales productivos".

A juicio de la Sala, cuando el legislador especificó que la deducción sólo recaía en la adquisición de "activos fijos reales productivos", sí hizo una distinción, pues,

382

excluyó del beneficio aquellos activos que no son fijos, o no son reales o no son productivos. De manera, que no es cualquier bien que adquiera el contribuyente, debe tratarse de aquél que por definición tenga esas condiciones. Es decir, se adquiera para formar parte del patrimonio del contribuyente y se incorpore a la actividad productora de renta.

La primera condición, es que se trate de activos fijos, lo que excluye a los activos movibles. Los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos "bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente" (artículo 60 Estatuto Tributario).

Como se observa, los activos fijos pueden ser tanto corporales o incorporales. El artículo 653 del Código Civil, señala que "Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas".

Ahora bien, la segunda condición es que se trate de activos reales, lo cual conforme a la definición que se acaba de transcribir, es una característica que solamente se predica de los "bienes corporales", éstos son, los bienes tangibles y quedan excluidos por tanto los bienes intangibles.

Finalmente, debe tenerse la cualidad o condición de ser "productivos". La Sala en la sentencia mencionada precisó que esa condición implicaba "*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.*"

Ahora bien, el cargo de nulidad planteado en la demanda recae en cuanto el reglamento señaló que sólo los bienes tangibles, se encontraban dentro del "activos fijos reales productivos", lo cual a juicio de la Sala, no tiene ninguna vocación de prosperidad.

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

En efecto, aunque, los bienes incorporales o intangibles, tales como ciertos derechos, propiedades intelectuales o informáticas o sistemas técnicos, forman parte del patrimonio, tienen la calidad de ser activos fijos y de igual manera, participar en la realización del proceso productivo de la empresa, lo cierto, es que el legislador fue claro al especificar concretamente el tipo de activos sobre los cuales recae la deducción, al señalar que se trataba de activos reales.

Por ello, en cuanto a la condición de ser bienes tangibles, el reglamento no contradice ni limita el precepto legal. Por el contrario, se encuentra conforme con la particularidad que de activos fijos efectuó el legislador y, aunque no se haga una distinción expresa en el texto legal, tal singularidad excluye aquellos conceptos que no participen de la misma.

De otra parte, como lo precisó la Sala en el caso mencionado, el legislador creó una deducción especial, pues es claro que el 30% de la inversión realizada en activos fijos reales productivos, no es propiamente una "expensa necesaria". Por lo tanto, para que proceda su aplicación, deben cumplirse los requisitos específicos previstos en la norma legal que la consagra y nó, los que de manera general alude el artículo 107 del Estatuto Tributario, para los gastos deducibles que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. En el mismo sentido, sólo aquellas deducciones, generales o especiales (entre ellas, la que se estudia), que cumplan con los requisitos previstos para su procedencia, son susceptibles de restarse de la renta bruta en el proceso ordinario de depuración de la renta líquida gravable, conforme al artículo 26 ibidem.

Así las cosas, el reglamento que definió como activo fijo real, los bienes tangibles, para efectos de la deducción especial del 30% en su adquisición, no viola el citado artículo 26, pues si el contribuyente acredita el cumplimiento de los presupuestos contenidos en la norma legal que la autoriza, no hay lugar a desconocer su procedencia.

Por todo lo anterior, el Gobierno Nacional no excedió la potestad reglamentaria prevista en el artículo 189 [11] de la Constitución Política, por lo tanto, no se accederá a declarar la nulidad del aparte demandado.

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA

304


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**

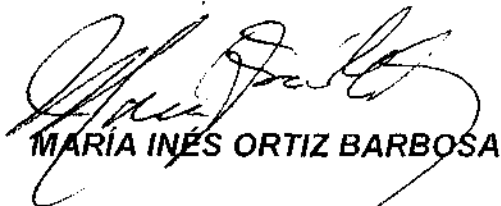
**DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

  
**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**  
Presidente

  
**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

  
**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

  
**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

INSTITUTO COLOMBIANO DE  
DERECHO TRIBUTARIO  
I. C. D. T.  
RELATORIA