

DEDUCCION POR ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Finalidad / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO - Implica que entre lo producido y los bienes empleados debe existir una relación directa y permanente / ACTIVIDAD PRODUCTORA QUE RENTA - La inversión en activos fijos productivos debe incidir en forma inmediata en aquella

La Ley 863/03 artículo 68, consagra una deducción especial del 30% para los contribuyentes del impuesto de renta que adquieran efectivamente activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente. Ahora bien, el legislador determinó en forma concreta que la inversión que otorga la prerrogativa fiscal debía realizarse “sólo en activos fijos reales productivos”, de lo cual se deduce que excluyó aquellos bienes que por definición no tienen la naturaleza de reales, como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles. Así mismo, la norma legal condicionó la procedencia de la deducción a que los activos fijos reales fueran “productivos”, frente a lo cual la Sala en Sentencia reciente que examinó la legalidad de la expresión “participan de manera directa” y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, contenida en la misma norma que aquí se impugna, señaló: “De otra parte, la condición sobre la cualidad de “productivos”, prevista en la ley para que proceda la deducción, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución..” Por tanto, debe existir una estrecha relación o vinculación directa entre los activos fijos y la actividad productiva del contribuyente, de tal suerte, que su incorporación incida en forma inmediata en las actividades productoras de renta y por ende en el caudal de ingresos sometidos al tributo.

TERRENOS - Normas fiscales impiden su amortizan o depreciación / INVERSION EN TERRENOS - La sola inversión en ellos no genera derecho a la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario / TERRENOS NO UTILIZADOS EN LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA - La inversión en ellos no genera efectos positivos sobre la producción y el empleo / ACTIVO FIJO DEPRECIABLE O AMORTIZABLE - Son los beneficiados con la deducción por inversión del artículo 158-3 del Estatuto Tributario

En efecto, la expresión legal “activos fijos reales productivos adquiridos”, indica que son aquéllos en los que invierte el contribuyente para producir renta y para el caso de los terrenos que participan de manera directa y permanente en la actividad productora o generadora del ingreso, existe otro tipo de disposiciones fiscales que impiden su depreciación o amortización. (arts. 135 y 142 E.T.). De otra parte, para la Sala la inversión en terrenos que no permanezcan ni se utilicen directamente en las actividades generadoras de ingreso del contribuyente, no otorga derecho a la deducción pues el solo hecho de adquirir terrenos, no genera efectos positivos sobre la producción y el empleo que es la razón teleológica de la ley, como se observa en los apartes transcritos. Pero, como se ha explicado, la norma reglamentaria acusada aclara que tienen los activos fijos reales como característica esencial participar directamente en la actividad productora de renta del contribuyente, cuando sean depreciables y amortizables fiscalmente para cumplir con la finalidad de la norma superior en lo previsto por el legislador y así no invade la órbita del Congreso para legislar ni establece una restricción del beneficio. Además debe tenerse presente que los beneficios tributarios son de aplicación restrictiva. En consecuencia, no se configura un exceso en la facultad reglamentaria, por lo que no se declarará la nulidad de la expresión “y se

deprecian o amortizan fiscalmente.” contenida en el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., abril veintiséis (26) de dos mil siete (2007).

Radicación número: 11001-03-27-000-2004-00100-00(15153)

Actor: OSCAR FABIAN GUTIERREZ HERRAN

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES Y EL MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

FALLO

El ciudadano Oscar Fabián Gutiérrez Herrán en ejercicio de la acción simple de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicita que se anule la expresión “**y se deprecian o amortizan fiscalmente**” contenida en el artículo 2° del Decreto 1766 de junio 2 de 2004, por el cual se reglamenta el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

EL ACTO DEMANDADO

Se demanda la nulidad parcial del artículo 2° del Decreto 1766 de junio 2 de 2004, en el aparte subrayado:

*“Artículo 2. **Definición de activo fijo real productivo.** Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieran 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.”*

LA DEMANDA

El actor invocó como normas vulneradas los artículos 13 y 189 numeral 11 de la Constitución Política; 68 de la Ley 863 de 2003; 60 del Estatuto Tributario y 36 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de violación se sintetiza en:

Retomó la posición jurisprudencial de la Corporación frente al ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el numeral 11 del artículo 189 de la Carta Política, para evidenciar que el ejecutivo no puede modificar, restringir o limitar el texto legal.

En el caso concreto explicó que el legislador en la ley se refirió a los activos fijos reales y productivos, y el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 estableció que el bien sea de aquéllos que se “deprecian o amortizan fiscalmente”, limitación que no surge en ninguna forma de la disposición superior.

Sostuvo que el Decreto Reglamentario no podía introducir distinciones injustificadas que contrariaran el derecho de igualdad, toda vez que al condicionar los activos fijos productivos a su depreciación o amortización, excluye bienes que no son susceptibles de ese tratamiento, como ocurre con los terrenos.

Citó ejemplos de empresas que utilizan terrenos para su actividad productiva, la agrícola o para quienes el tratamiento contable obliga a separar el valor del terreno y el de la construcción, lo que haría inoperante en esa parte el beneficio tributario.

Después de transcribir el principio de igualdad y apartes de sentencias de la Corte Constitucional al respecto, consideró que no existe en el Decreto una explicación de la limitación introducida por vía reglamentaria al artículo 68 de la Ley 863 de 2003, para que las personas que hagan inversiones en bienes que involucren terrenos deban recibir un tratamiento menos favorable que aquéllas que inviertan en otra clase de activos fijos, por lo que la expresión demandada es inconstitucional.

Concluye que se vulnera el artículo 36 del Código Contencioso Administrativo, porque el gobierno desconoció la finalidad legal, al establecer la definición de activo fijo real productivo, lo que hace nugatoria la prerrogativa para la inversión en terrenos.

LA OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se oponen a la nulidad parcial del artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 con los siguientes argumentos:

La DIAN:

Expresó que el Gobierno Nacional al determinar qué se entiende por activo fijo real productivo, reglamentó la norma en busca de la equidad y del desarrollo correcto del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, en el sentido de que sólo aquellos bienes que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y además se deprecian fiscalmente, son los llamados a ostentar el tratamiento, en un claro reconocimiento e incentivo a su participación permanente en los ingresos respecto de los cuales se tributa.

Advirtió que en los terrenos no se cumple la finalidad perseguida en la norma, que no es otra que facilitar a los destinatarios la reconversión industrial que redunde en mejoramiento del equipo de trabajo vinculado directamente a las labores productivas.

Afirmó que al permitir la aplicación de la reconversión industrial a los terrenos, tampoco representa un cambio tecnológico para efectos de la producción de la renta y no sería posible demostrar resultados reales, porque estos activos por su naturaleza, no son objeto de reposición y menos de actualización.

Sostuvo que la Ley pretendió beneficiar a los contribuyentes que inviertan en activos fijos reales productivos (generadores de renta), que lleven implícito el desgaste o el uso, hecho que no sucede con los terrenos, porque mantienen su valor e incluso se incrementa por efecto de la inflación.

Aclaró que si bien los terrenos no gozan del beneficio, las inversiones que se realicen para su acondicionamiento, en la medida en que participen en la actividad productora de renta, son objeto de la deducción.

Lo anterior porque la finalidad del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es conceder el beneficio por inversiones que se hagan en bienes que se consideren reales y productivos, y no simplemente por la obtención de un activo fijo.

Expresó que la Ley tributaria clasifica los terrenos como no depreciables, de ahí que no existe posibilidad de que proceda la deducción, como quiera que la norma legal cubre únicamente los bienes tangibles asociados de manera directa y permanente con la actividad productora de renta, cuyo valor disminuye por el deterioro, siendo necesaria su reposición.

Precisó que de acuerdo con los artículos 157 y 158 del Estatuto Tributario, la Ley tributaria ya concede beneficios tributarios en el caso de inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos y la deducción por amortización en el sector agropecuario, por lo que no procede un nuevo beneficio para estos sectores, pues existirían beneficios concurrentes, prohibidos por ley.

En cuanto a la aplicación del derecho de igualdad, consideró que los activos fijos depreciables o amortizables fiscalmente como maquinaria y equipo, una vez se deprecian, se agotan, mientras que los terrenos a través del tiempo permanecen, encontrándose así estos bienes en condiciones diferentes.

Por último, aduce que no se entiende la argumentación relacionada con la violación del artículo 60 del Estatuto Tributario, pues no es posible que la definición del Decreto excluya el concepto de activo fijo a que hace referencia el precepto legal.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público:

Señaló que la compra de terrenos no demuestra resultados reales en términos de productividad, porque estos activos no son objeto de reposición y menos de actualización.

Con base en la exposición de motivos de la norma legal, indicó que el propósito e intención del legislador es impulsar la economía a través de la renovación o reposición de equipos industriales, en busca de mejores condiciones de productividad y laboralidad como núcleo central de la lucha contra el desempleo y la inflación.

En lo demás, expuso lineamientos similares a los que presentó la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto con ocasión de la demanda de nulidad y agregó que ni el Ministerio de Hacienda, ni la DIAN probaron cual fue la intención del legislador con la expedición del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 conforme a las gacetas del Congreso citadas, por lo que no se infiere la razón por la cual el Gobierno excluyó de la deducción, a los terrenos.

Tanto el Ministerio de Hacienda como la DIAN reiteraron los argumentos contenidos en la oposición.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría Sexta delegada ante el Consejo de Estado emitió concepto en el sentido de negar las súplicas de la demanda, pues de acuerdo a los antecedentes legislativos de la Ley 863 de 2003, se estableció la deducción del 30% del valor de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos, con la finalidad de estimular la producción y el empleo, por lo cual el concepto de “activo productivo” cumple con dicho objetivo, toda vez que participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y sólo así se entiende que esté destinado a impulsar la economía.

Señaló que de la naturaleza misma del activo generador de renta, se desprende que su utilización ocasiona desgaste, deterioro u obsolescencia, de lo cual se concluye que hace parte de la definición de “activo productivo”.

Por ultimo, expresó que el hecho de que un bien no lleve implícita la depreciación, como en el caso de los terrenos, resulta ser un motivo suficiente para no considerarlo como un activo productivo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad del Decreto Reglamentario 1766 de junio 2 de 2004, en cuanto define en su artículo 2° los activos fijos reales productivos como aquellos

bienes tangibles que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente “y se deprecian o amortizan fiscalmente.”, 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.

Argumenta el accionante que la Ley al referirse a los activos fijos reales productivos, no mencionó que los activos vinculados directamente a la actividad productiva, fueran depreciables o amortizables fiscalmente, pues con esa concepción, activos utilizados por el contribuyente para generar renta como los terrenos, no podrían acogerse a la prerrogativa tributaria. En consecuencia, el reglamento al señalar que los activos que participan en la actividad productiva deben ser objeto de depreciación o amortización, restringe el tratamiento especial previsto por el legislador como estímulo a la inversión, con lo que el gobierno excedió la facultad reglamentaria.

Lo primero que advierte la Sala es que el accionante en el concepto de violación se ha centrado en el caso de los “terrenos” y en tales condiciones las contestaciones a la demanda presentadas por la DIAN y por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se circunscribieron a tal hecho. No obstante debe precisarse que en materia tributaria existen otros tales como: edificios, construcciones en curso, maquinaria y equipo, equipo de oficina, equipo de computación, parqueaderos, bodegas, equipos de hoteles y restaurantes, equipo de transporte, flota y equipo fluvial, aéreo y férreo, acueducto, plantas y redes y semovientes.

Así las cosas se limitará esta Corporación al análisis de la norma en cuanto se refiere a los terrenos.

La Ley 863 de 2003, en su artículo 68 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 158-3, que reza:

“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).

La norma transcrita consagra una deducción especial del 30% para los contribuyentes del impuesto de renta que adquieran efectivamente activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Ahora bien, el legislador determinó en forma concreta que la inversión que otorga la prerrogativa fiscal debía realizarse “*sólo en activos fijos reales productivos*”, de lo cual se deduce que excluyó aquellos bienes que por definición no tienen la naturaleza de reales¹, como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles².

Así mismo, la norma legal condicionó la procedencia de la deducción a que los activos fijos reales fueran “*productivos*”, frente a lo cual la Sala en Sentencia reciente³ que examinó la legalidad de la expresión “*participan de manera directa*” y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, contenida en la misma norma que aquí se impugna, señaló:

*“De otra parte, la condición sobre la cualidad de “productivos”, prevista en la ley para que proceda la deducción, **implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución.** Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial, a que alude la accionante.*

De lo expuesto se colige que la definición contenida en el reglamento acusado, en cuanto precisa que son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que “participan de manera directa” y permanente en la actividad productora de renta, no contradice lo preceptuado en la norma superior reglamentada, pues está claro que fue voluntad del

¹ Los bienes “reales” se predicán de los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “...que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos...”

² 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” (Art. 60 del E.T.).

³ Sentencia del 3 de marzo de 2006, expediente 15086, Consejera Ponente: Dra. Ligia López Díaz.

legislador limitar la deducción del 30% “sólo” para aquellos activos fijos que se incorporan de manera directa al proceso productivo.”
(Negrilla de la Sala)

Por tanto, debe existir una estrecha relación o vinculación directa entre los activos fijos y la actividad productiva del contribuyente, de tal suerte, que su incorporación incida en forma inmediata en las actividades productoras de renta y por ende en el caudal de ingresos sometidos al tributo.

De esta manera el legislador concibió una deducción que estimulara la inversión en la adquisición de **activos fijos reales productivos**, para buscar aumentar el ingreso público, es así como en la exposición de motivos del proyecto inicial, aún cuando en principio se refirió a una tarifa diferencial en renta para la reinversión de utilidades se lee:

6.1.5 Tarifa diferencial para reinversión de utilidades.

*Tal y como se dijo en los párrafos iniciales de ésta exposición de motivos, el presente proyecto de Ley no es sólo una reforma tributaria cuyo único objetivo sea imponer nuevos gravámenes, o aumentar los ya existentes. 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). (Negrilla fuera del texto).

Finalmente se cambió la deducción de reinversión de utilidades en activos fijos, por una inversión en dichos bienes al expresarse que:

*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)*

Se colige que el propósito del legislador al establecer la deducción en comento, fue la adquisición de bienes tangibles que participen de manera directa y

permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad, los fenómenos de la depreciación y/o la amortización.

En efecto, la expresión legal "*activos fijos reales productivos adquiridos*", indica que son aquéllos en los que invierte el contribuyente para producir renta y para el caso de los terrenos que participan de manera directa y permanente en la actividad productora o generadora del ingreso, existe otro tipo de disposiciones fiscales que impiden su depreciación o amortización. (arts. 135 y 142 E.T.)

Todo ello sin perjuicio de que la naturaleza propia de los demás activos fijos reales obligue a observar los preceptos legales tributarios que establecen la depreciación y amortización e incluso la renta líquida por recuperación de deducciones (arts 137, 142, 196 y 198 del E.T.), aspecto por demás contemplado en el Decreto reglamentario (Art. 3°), cuando se deja de utilizar el bien en la actividad productora de renta o por su enajenación, antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo.

De otra parte, para la Sala la inversión en terrenos que no permanezcan ni se utilicen directamente en las actividades generadoras de ingreso del contribuyente, no otorga derecho a la deducción pues el solo hecho de adquirir terrenos, no genera efectos positivos sobre la producción y el empleo que es la razón teleológica de la ley, como se observa en los apartes transcritos.

Así las cosas, el Legislador estableció la deducción del 30% de la inversión en la norma mencionada, para estimular el sector productivo, por lo que para su procedencia se atienden los requisitos específicos previstos en la norma que la consagra, que no son otros, que tales bienes adquiridos en los años gravables de 2004 a 2007 produzcan directa y permanentemente rentabilidad al contribuyente y los elementos determinantes de la productividad -la depreciación o amortización- razón por la cual no se incurrió en un exceso de facultad reglamentaria.

Ciertamente la Corporación en abundante jurisprudencia⁴ ha expresado que la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la Ley que va a reglamentar, pues 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, de lo contrario 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.

Pero, como se ha explicado, la norma reglamentaria acusada aclara que tienen los activos fijos reales como característica esencial participar directamente en la actividad productora de renta del contribuyente, cuando sean depreciables y amortizables fiscalmente para cumplir con la finalidad de la norma superior en lo previsto por el legislador y así no invade la órbita del Congreso para legislar ni establece una restricción del beneficio. Además debe tenerse presente que los beneficios tributarios son de aplicación restrictiva.

En consecuencia, no se configura un exceso en la facultad reglamentaria, por lo que no se declarará la nulidad de la expresión “**y se deprecian o amortizan fiscalmente.**” contenida en el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004.

Finalmente precisa la Sala que en relación con los beneficios fiscales previstos en los artículos 157 y 158 del E.T. a que hace referencia la DIAN en su escrito de oposición, constituyen deducciones especiales y por tanto su aplicación excluye la del beneficio previsto en el artículo 68 de la Ley 863 del 2003 (art. 158-3 del E.T.), en atención al principio tributario de que no puede existir concurrencia de beneficios fiscales.

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.

F A L L A

DENIEGANSE las súplicas de la demanda.

⁴ Consejo de Estado, Sentencia de mayo 5 de 2003, expediente 13212, Consejera Ponente Dra Lúgía López Díaz, entre otras.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

HECTOR J. ROMERO DIAZ
Salva Voto

TERRENOS - Puede ser objeto de deducción por inversión en activos fijos reales productivos / BIENES QUE NO SE DEPRECIAN O AMORTIZAN - Pueden ser deducibles conforme al artículo 158-3 del Estatuto Tributario / DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Por ser una deducción especial prevalece sobre las reglas generales de las deducciones / NORMA POSTERIOR EN EL TIEMPO - Prevalece sobre las anteriores

Las razones por las cuales no comparto la decisión de negar las pretensiones de la demanda son las siguientes: La conclusión de que la depreciación y la amortización son elementos sustanciales de la productividad, que es la base de la decisión mayoritaria, no es el resultado de un análisis jurídico o económico, sino una afirmación que finalmente sólo tiene soporte en el acto demandado. El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que hace parte de las normas sobre deducciones, consagra el beneficio fiscal de llevar como deducción el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos. El legislador creó la deducción en comentario, sin excluir de la misma la inversión en bienes que no se deprecian o amortizan, como los terrenos. Así pues, si la ley no hizo la exclusión que se menciona, mal puede hacerla el intérprete. Si bien los artículos 135 y 142 del Estatuto Tributario, que hacen parte de las normas sobre deducciones, no permiten la depreciación ni la amortización de los terrenos, el 158-3 ibídem, es una disposición especial en cuanto consagra una deducción específica por la inversión en activos fijos reales productivos. En consecuencia, prevalece sobre las reglas generales de las deducciones, como las de las referidas disposiciones (artículo 5 de la Ley 57 de 1887). Además, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario es posterior en el tiempo a los artículos 135 y 142 ibídem, dado que mientras éstos fueron recogidos en el Decreto 624 de 1989, aquél fue adicionado al Estatuto por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003. Por tanto, su texto prevalece sobre los de las normas en mención, según el artículo 2 de la Ley 153 de 1887.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO DEL DR. HECTOR J. ROMERO DIAZ

Radicación número: 11001-03-27-000-2004-00100-00(15153)

Actor: OSCAR FABIAN GUTIERREZ HERRAN

De manera respetuosa me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala que negó las pretensiones de la demanda de nulidad contra la expresión “y se *deprecian o amortizan fiscalmente*”, del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, reglamentario del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que, por los años 2004 a 2007, creó para los contribuyentes del impuesto de renta, una deducción del 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en **activos fijos reales productivos**.

El artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 define los activos fijos reales productivos como *“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”*

Sostuvo el fallo del cual me separo que el elemento determinante del beneficio fiscal es que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos. Y, que como la depreciación y amortización son elementos sustanciales de la productividad, son activos fijos reales productivos, los que se deprecian o amortizan fiscalmente.

Contrario sensu, los terrenos no son activos fijos reales productivos, por cuanto los artículos 135 y 142 del Estatuto Tributario impiden su amortización o depreciación. Por tanto, la inversión en los mismos no puede ser objeto de la deducción especial.

Concluye la sentencia de la que me aparto, que es legal la expresión acusada, como quiera que simplemente aclara que los activos fijos reales tienen como característica esencial participar directamente en la actividad productora de renta del contribuyente, cuando sean depreciables y amortizables fiscalmente.

Las razones por las cuales no comparto la decisión de negar las pretensiones de la demanda son las siguientes:

La conclusión de que la depreciación y la amortización son elementos sustanciales de la productividad, que es la base de la decisión mayoritaria, no es el resultado de un análisis jurídico o económico, sino una afirmación que finalmente sólo tiene soporte en el acto demandado.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que hace parte de las normas sobre deducciones, consagra el beneficio fiscal de llevar como deducción el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos

El legislador creó la deducción en comentario, sin excluir de la misma la inversión en bienes que no se deprecian o amortizan, como los terrenos. Así pues, si la ley no hizo la exclusión que se menciona, mal puede hacerla el intérprete.

Si bien los artículos 135 y 142 del Estatuto Tributario, que hacen parte de las normas sobre deducciones, no permiten la depreciación ni la amortización de los terrenos, el 158-3 *ibídem*, es una disposición especial en cuanto consagra una deducción específica por la inversión en activos fijos reales productivos. En consecuencia, prevalece sobre las reglas generales de las deducciones, como las de las referidas disposiciones (artículo 5 de la Ley 57 de 1887).

Además, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario es posterior en el tiempo a los artículos 135 y 142 *ibídem*, dado que mientras éstos fueron recogidos en el Decreto 624 de 1989, aquél fue adicionado al Estatuto por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003. Por tanto, su texto prevalece sobre los de las normas en mención, según el artículo 2 de la Ley 153 de 1887.

En suma, dado que el artículo 158-3 del ordenamiento tributario no excluyó del beneficio fiscal los bienes que no se deprecian o amortizan fiscalmente, y que esta norma, por ser relativa a un asunto especial y posterior en el tiempo, prevalece sobre los artículos 135 y 142 *ib*, no podía el reglamento hacer dicha exclusión, pues, como lo precisó el fallo del que me aparto, la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la Ley que va a reglamentar.

Como quiera que la expresión “y se deprecian o amortizan fiscalmente” del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, implica excluir del beneficio del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, los bienes que no se deprecian o amortizan, como los terrenos, a pesar de que pueden ser activos fijos reales productivos, entre otras razones, por participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, debió ser anulada por desconocer la ley que desarrolla.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

⁵ Aunque la deducción por inversión en activos fijos fue creada sólo para los años 2004 a 2007, en virtud del artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario,

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Fecha ut supra

el beneficio dejó de ser temporal y fue objeto de algunas reformas.