

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

**Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL
DERECHO**

Radicación: 11001-03-27-000-2022-00007-00 (26344)

11001-03-27-000-2022-00042-00 (26704) (Acumulado)

11001-03-27-000-2023-00008-00 (27421) (Acumulado)

Demandante: MAURICIO PIÑEROS PERDOMO Y OTROS

Demandado: UAE DIAN

**Temas: Descuento tributario. IVA pagado en adquisición, construcción o
formación e importación de activos fijos reales productivos.**

SENTENCIA DE UNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad promovido por los demandantes contra los Conceptos 907362 del 26 de julio de 2021 y 90112 del 14 de febrero de 2022, expedidos por la DIAN, que son del siguiente contenido:

Concepto 907362 del 26 de julio de 2021

(...)

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta en relación con el [artículo 258-1](#) del Estatuto Tributario:

“Cuando el artículo (sic) habla de ‘*en cualquiera de los períodos siguientes*’ ¿**puedo discriminar el valor cancelado del IVA por la compra de activos reales productivos durante dos períodos gravables**, para mayor claridad a la pregunta con un ejemplo: [por la compra de un activo real productivo en el año 2020 por valor de \$500.000.000 más IVA

\$95.000.000 podría tomarme ese IVA como descuento tributario para la declaración de renta del año 2020 [por] un valor de \$45.000.000 y para la declaración de renta del año 2021 los \$50.000.000 restantes?” (Negrilla fuera del texto original).

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

El [artículo 258-1](#) del Estatuto Tributario establece:

(...)

A la par, los artículos 1.2.1.27.3. y 1.2.1.27.4. del Decreto 1625 de 2016 contemplan: (...)

De otra parte, el [artículo 258](#) del Estatuto Tributario dispone:

(...)

De la normativa aplicable observa esta Subdirección que:

(...)

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

Concepto 90112 del 14 de febrero de 2022

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

[...]

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

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

(...)

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

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

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

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

DEMANDA

MAURICIO PIÑEROS PERDOMO y JAVIER OROZCO USTÁRIZ (exp. 26344), JUAN RAFAEL OSORNO JARAMILLO (exp. 26704) y SERGIO ANDRÉS SALDARRIAGA GARCÍA (exp. 27421) en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), pidieron la nulidad de los Conceptos 907362 del 26 de julio de 2021 y 90112 del 14 de febrero de 2022, expedidos por la DIAN.

Los demandantes indicaron como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 95, 121, 150, 189, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 27 de la Ley 84 de 1873.
- Artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.
- Artículos 25, 26, 27, 30, 31 y 32 del Código Civil (CC).
- Artículos [258](#), [258-1](#) y [259](#) del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 1.2.1.27 del Decreto Único Tributario 1626 de 2016.
- Artículo 56 del Decreto 1742 de 2020.
- Artículo 3 del CPACA.

El concepto de la violación expuesto en las demandas acumuladas se sintetiza así:

1. Violación de normas superiores, de los principios de legalidad, eficiencia y equidad tributaria. Falsa motivación. El [artículo 258-1](#) del ET permite descontar del impuesto sobre la renta a cargo, el IVA pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, en el mismo año en el que se paga el IVA o en cualquiera de los períodos gravables siguientes.

Los conceptos demandados niegan la posibilidad de tomar dicho descuento de forma fraccionada, esto es, en más de un período, ya que disponen que deberá descontarse en un único año. Lo anterior implica que, si la totalidad del IVA pagado no alcanza a ser descontado en un período determinado, se pierde el incentivo en los períodos siguientes. No obstante, tal limitación no está prevista en la referida norma ni en ninguna otra.

De esta forma, los actos demandados son contrarios a la finalidad del [artículo 258-1](#) del ET, que es permitir que el beneficiario tome el 100% del descuento. También desconocen el principio general de interpretación jurídica, según el cual, donde la ley no distingue no corresponde hacerlo al intérprete, violando las reglas de interpretación previstas en el CC. En consecuencia, los conceptos

vulneran las normas superiores y adolecen de falsa motivación porque contienen una interpretación equivocada y restrictiva de las normas. Asimismo, atentan contra el principio de legalidad porque fijan una limitación al incentivo que solo puede ser del resorte de la ley, que, además, va en contra de los principios de eficiencia y equidad tributaria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La oposición de la **DIAN** a las pretensiones de las demandas acumuladas se resume de la siguiente manera:

El [artículo 258-1](#) del ET no señaló un fraccionamiento del descuento tributario como sí lo hizo el [artículo 258](#) *ibidem*, que reconoce expresamente la posibilidad de utilizar los excesos de ciertos descuentos tributarios, específicamente, los previstos en los artículos [255](#), [256](#) y [257](#) *id.* Esto permite inferir que el fraccionamiento de este tipo de beneficios es la excepción. La intención de fraccionar el descuento y de utilizar los excesos de éste en años diferentes no quedó explícita en los antecedentes del [artículo 258-1](#) del ET, por lo que su diferimiento no consulta el espíritu del legislador.

No se incurre, entonces, en ninguna limitación al descuento tributario, ya que la DIAN no está impidiendo que éste pueda tomarse en su totalidad en el año gravable en el cual el IVA se paga ni en años posteriores, a conveniencia del beneficiario, sin perjuicio de la limitación establecida por la propia ley ([artículo 259](#) del ET). En todo caso, cualquier interpretación que deba hacerse del [artículo 258-1](#) del ET tiene carácter restrictivo, no extensivo, como lo pretende la parte demandante.

De otra parte, el hecho de que [artículo 258-1](#) del ET disponga que el descuento podrá hacerse en el «año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes», denota que este incentivo solo puede tomarse en uno u otro año, no en varios. Es así porque la coma (,) está siendo usada antes de la conjunción «o» lo que indica que esta conjunción disyuntiva es excluyente y no copulativa, como sería si se hubiera utilizado la conjunción «y/o», pues en ese caso se podía tomar en el año en que se paga el IVA y/o en cualquiera de los períodos siguientes.

INTERVENCIONES

La **ICDT** rindió concepto en los siguientes términos:

Los conceptos deben anularse porque desconocen los principios de buena fe, reserva de ley, transparencia e imparcialidad. Lo anterior, porque el [artículo 258-1](#) del ET no establece una limitación en cuanto a la temporalidad para tomar el descuento del IVA pagado en la adquisición de activos fijos. La interpretación de la DIAN excede la voluntad del legislador. Por el contrario, el fraccionamiento del descuento materializa la intención del legislador, cual es la de permitir que los beneficiarios tomen el 100% del beneficio, así sea en períodos distintos.

La Universidad Externado de Colombia pidió la nulidad de los conceptos por los siguientes motivos:

La finalidad del [artículo 258-1](#) del ET es permitir que los inversionistas puedan llevar como descuento la totalidad del IVA pagado por la adquisición de los activos fijos productivos, aun si para ello es necesario su fraccionamiento. La eliminación de la limitación temporal de los cinco períodos gravables propuesta en la radicación del proyecto de ley, denota la intención del legislador de no establecer ningún tipo de obstáculo para que los inversionistas puedan hacer pleno uso de este descuento.

Por el contrario, la interpretación de la DIAN plasmada en los conceptos demandados es una barrera importante a la posibilidad de descontar plenamente del impuesto a la renta, el IVA pagado por la adquisición de bienes de capital, lo cual va en contra de lo buscado por el legislador en el momento de incorporar la norma al ordenamiento jurídico. El no permitir que el exceso del descuento sea llevado a los períodos gravables siguientes, castiga aquellas inversiones en donde no se genera, por lo menos a corto o mediano plazo, renta suficiente en un solo año gravable como para hacer pleno uso de dicho descuento, lo que desincentiva las inversiones y produce un efecto contrario del señalado en la exposición de motivos.

La Universidad Nacional de Colombia rindió dos conceptos, uno través del **Centro de Pensamiento de Política Fiscal de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales** y otro

mediante la **Vicedecanatura Académica** de la misma facultad, cada uno con una visión opuesta frente al debate, como se ve:

El **Centro de Pensamiento de Política Fiscal** (exp. 26344) pidió negar las pretensiones de la demanda por lo siguiente:

El [artículo 258-1](#) del ET permite que, dadas ciertas condiciones, el contribuyente descuenta el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital del impuesto sobre la renta del año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes, El valor del descuento y la posibilidad de posponerse para declaraciones del impuesto de renta posteriores no es desconocido por la DIAN en los conceptos enjuiciados.

Cuando el [artículo 258-1](#) del ET dispone que el descuento podrá hacerse en el «*año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes*», el conector lógico «o» al estar seguido de la expresión «cualquiera», indica que el descuento solo podrá realizarse en uno de estos años, porque el conector opera en el modo disyuntivo excluyente y no inclusivo.

La interpretación adoptada en la demanda desnaturaliza el beneficio previsto por el legislador y riñe con el principio de legalidad en materia tributaria y con el principio general de interpretación, pues, al permitirse el fraccionamiento del descuento se está haciendo una distinción no prevista en la ley. De haberlo deseado, el legislador simplemente lo habría dispuesto así.

Por su parte, la **Vicedecanatura Académica** (exp. 26704) pidió anular los conceptos demandados por las siguientes razones:

En atención al principio de legalidad en materia tributaria, lo que debe ser expreso (en la ley) es la prohibición de fragmentar el descuento, no al revés, esto es, permitir su diferimiento. Por tanto, si el [artículo 258-1](#) del ET permite que el descuento se tome en el período en que se paga el IVA o en los períodos siguientes no puede la DIAN, por cuenta de la prohibición del fraccionamiento, obligar a que el beneficio se tome en un único año.

El Centro de Estudios Tributarios (CETA) solicitó anular los conceptos por las razones que enseguida se exponen:

El [artículo 258-1](#) del ET no limitó la fragmentación del descuento. Por el contrario, lo que consagra la norma es la posibilidad de hacer uso de la totalidad del beneficio hasta agotarlo en favor del contribuyente, sin limitación del período, para lo cual el fraccionamiento en cuestión lo que hace es servir a esa finalidad, además de incentivar la inversión, lo cual quedó patente en los antecedentes legislativos de esta norma, así como en el informe de 2015 de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributarias. Lo anterior sin perjuicio de la limitación prevista en el [artículo 259](#) del ET, que es de otra índole. Una conclusión diferente es contraria a los principios de solidaridad, justicia y equidad tributaria, pues se introduciría para algunos contribuyentes un tratamiento injusto e inequitativo, al ponerlos en una situación desventajosa en relación con otros beneficiarios, que, por tener mejor situación económica o financiera, podrían descontar el IVA con mayor facilidad o rapidez.

La Universidad de los Andes pidió anular los conceptos demandados porque:

Al permitir el [artículo 258-1](#) del ET el descuento de IVA en más de un período gravable, dejó libre la posibilidad de que el beneficio pudiera fraccionarse hasta poder descontarse plenamente. Es así porque la norma no realiza una distinción respecto a la cantidad descontable de IVA en los períodos siguientes a la adquisición de los bienes de capital. Además, al eliminarse el límite temporal que se previó en otras normas de similar contenido, la intención fue la de que el beneficiario pudiera llevar la totalidad del descuento, inclusive si para ello resulta necesario el fraccionamiento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Los **demandantes** reiteraron los argumentos de las demandas. Además, señalaron que, según la RAE, la conjunción «o» por lo general no es excluyente, sino que expresa conjuntamente adición y alternativa, como ocurre en el asunto debatido, en el que la norma tributaria permite tomar el descuento tanto en el período del pago del IVA como en los posteriores.

La **DIAN** reiteró, en esencia, lo expuesto en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide la legalidad de los Conceptos 907362 del 26 de julio de 2021 y 90112 del 14 de febrero de 2022, expedidos por la DIAN. Para este fin, establece si el descuento tributario previsto en el [artículo 258-1](#) del ET es susceptible de ser fraccionado para ser utilizado en más de un período, al contrario de lo establecido en los mencionados conceptos.

El [artículo 258-1](#) del ET permite a sus destinatarios *«descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o construidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes»*.

Si bien normas como el [artículo 258](#) del ET¹, permiten utilizar en períodos siguientes los excesos no descontados en el año en que se toman determinados beneficios tributarios, contrario a lo alegado por la DIAN, ello no significa que exista una *«prohibición general»* de fraccionar los descuentos pues esta norma se refiere específicamente a los descuentos por inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente ([art. 255](#) ET); por inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación ([art. 256](#) del ET), y por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial ([art. 257](#) del ET).

Lo que regula el [artículo 258](#) del ET son las condiciones en que opera tal fragmentación frente a descuentos específicos, todos distintos del IVA pagado en adquisición de activos, estableciendo una serie de limitaciones especiales que se superponen a las generales establecidas en el [artículo 259](#) *ibidem*².

Y en relación con el [artículo 258-1](#) del ET y la posibilidad de llevar el descuento por el IVA pagado en adquisición de activos fijos reales productivos en más de un año gravable del impuesto sobre la renta, la Sala precisa que la referida norma permite fraccionar el descuento tributario y utilizar el

excedente en los períodos siguientes. Lo anterior, con base en un análisis teleológico, histórico y sistemático del texto legal en mención, que permite precisar su alcance literal.

Tal como lo pusieron de presente algunos intervinientes, a la par de otros países, en el caso colombiano se ha reconocido la importancia que los bienes de capital tienen sobre el desarrollo económico del país. Por ello, periódicamente distintos incentivos tributarios se han introducido en nuestra legislación tendientes a facilitar y promover la adquisición, fabricación e importación de activos fijos reales productivos al país, por la vía de la deducción ([art. 158-3](#) del ET) o la del descuento tributario (arts. [258-1](#) y [258-2](#) del ET, entre otras normas).

El incentivo analizado se creó en 1992, cuando a través del artículo 20 de la Ley 6ª de ese año, se incorporó el [artículo 258-1](#) del ET, que permitía que el IVA *«pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de transporte»* fuera descontable del impuesto sobre la renta a cargo de la persona jurídica adquirente.

Sin embargo, a pesar de que se permitía descontar la totalidad del IVA pagado, se impuso un límite temporal al habilitar el uso del descuento solamente en el período gravable en que se hacía la inversión, salvo en el caso de las nuevas empresas y las empresas en proceso de reconversión industrial, quienes podían llevar el descuento en el primer año productivo, disponiéndose, además para estas, que *«en caso de no poderse realizar el descuento en su totalidad en dicho año, el valor restante podrá descontarse en los dos años siguientes hasta agotarse»*. Este beneficio estuvo vigente hasta 1998, cuando fue derogado por el artículo 154 de la Ley 488 de dicho año.

El descuento fue nuevamente introducido por el artículo 67 de la Ley 1739 de 2014, en el mismo [artículo 258-1](#) del ET, pero rebajado a solo dos puntos del IVA pagado, decisión sobre la que la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, creada bajo los términos del artículo 44 de la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 0327 de 2015, señaló su preocupación al señalar que *«en Colombia, el impuesto al valor agregado IVA es un tributo tipo producto que grava tanto el consumo de bienes y servicios como la inversión. La inversión es gravada en la medida en que no se permite descontar totalmente el IVA pagado en la adquisición de activos fijos»*, poniendo énfasis en que ello afectaba la eficiencia económica y la competitividad del país, sobre todo, porque en la mayoría de los países el IVA se establece solo sobre el consumo, de manera

que permite el descuento del IVA pagado por la adquisición de los insumos y/o bienes de capital que hacen parte del proceso productivo.

Así, se recalcó que, bajo ese esquema, Colombia *«es uno de los pocos países en donde las empresas no pueden descontar totalmente el IVA pagado sobre la maquinaria y equipo que adquieren. En estas circunstancias, el IVA sobre los bienes de capital representa un costo adicional para las empresas que afecta la competitividad y desincentiva la inversión»*³. No obstante, este descuento una vez más fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, para ser nuevamente incorporado a la legislación tributaria mediante el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018.

Haciendo eco del informe de la Comisión de Expertos, se restableció la posibilidad de descontar la totalidad del IVA pagado en ese mismo año *«o en cualquiera de los períodos gravables siguientes»*, pero a raíz de la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018, el beneficio solo tuvo vigencia por el año gravable 2019, razón por la cual fue reincorporado en idénticos términos por el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019, en cuya exposición de motivos puede leerse lo siguiente:

“[...]”

Para el caso de Colombia, Parra (2008) lleva a cabo una evaluación del efecto que tuvo el descuento especial de IVA sobre la inversión en maquinaria industrial en Colombia en el período 2003-2005. La medida consistía en que el IVA pagado podía ser llevado como impuesto descontable en el siguiente período al hecho económico. **El autor encuentra que, en promedio, las firmas que utilizaron dicho beneficio realizaron una inversión mayor en un 45,7% frente a las empresas manufactureras que no hicieron uso de este.** Adicionalmente, las empresas grandes, de acuerdo con el valor de sus activos, realizaron mayores inversiones que las demás firmas, aun cuando las benefició a todas en diferentes proporciones. En conclusión, la medida establecida tuvo efectos positivos sobre la inversión, debido a que redujo los costos que estas enfrentaban.

Por lo tanto, se propone que el IVA por la adquisición de bienes de capital sea 100% descontable del impuesto de renta, con lo cual se desmontará uno de los desincentivos más gravosos para la inversión en bienes de capital, tal y como sucede en los países que

compiten con Colombia como receptores de inversión del exterior o doméstica. (Resalta la Sala)

Cabe resaltar que el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019 esencialmente reproduce el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018. Como antecedente de la última norma, inicialmente se propuso que del descuento pudiera hacerse uso en el período gravable en que se efectuara el pago «*o en cualquiera de los cinco períodos siguientes*», lo cual, desde luego, mejoraba las expectativas de capitalizar el beneficio en relación con lo que permitían las normas anteriores que también habían consagrado el incentivo. Aun así, no resultaba suficiente para lograr el cometido de que el 100% del IVA pagado fuera descontable, ya que la limitación temporal eventualmente impedía que en las inversiones a largo plazo se pudiera hacer pleno uso del descuento debido a que, por lo general, estas no cuentan con suficiente renta en los primeros años, por lo que, ante el advenimiento del plazo estas empresas tenían que hacer uso del incentivo perdiendo el exceso que no podían llevar como descuento.

Siendo que lo anterior podía representar una importante traba a la idea de desmontar «*uno de los desincentivos más gravosos para la inversión en bienes de capital*» y de paso influir en las decisiones de inversión de las compañías desviándolas a los países que no tuvieran tal «*desincentivo*», en la ponencia para segundo debate en plenaria del Senado se dejó plasmado que «*se elimina[ba] la limitación de tiempo para descontar del impuesto sobre la renta a cargo, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos*» (Gaceta 1137/18).

Así, desde el punto de vista teleológico, histórico y sistemático, no cabe duda de que la finalidad del [artículo 258-1](#) del ET actualmente vigente es la de permitir que los inversionistas puedan llevar como descuento el 100% del IVA pagado por adquisición de los activos fijos productivos y, para lograr ese cometido, paulatinamente se eliminaron una serie de barreras. El haber suprimido la propuesta inicial del límite de los cinco períodos gravables, denota la intención del legislador de no establecer ningún límite para que los inversionistas puedan hacer pleno uso de este incentivo.

Desde esta óptica, es un obstáculo al incentivo tributario prohibir que el descuento pueda utilizarse en más de un período, vía fragmentación, pues ello comporta un castigo para aquellas inversiones a largo plazo que en sus inicios no generan renta suficiente para tomar la totalidad del beneficio, obligándolas a aguardar varios años hasta que tengan un impuesto sobre la renta lo suficientemente

alto que les permita descontar el IVA pagado en la adquisición de los aludidos bienes de capital, sin afectar las limitaciones establecidas en el [artículo 259](#) del ET, siendo que la misma norma permite tomar el incentivo desde el primer año.

En consecuencia, los conceptos demandados, en cuanto disponen, de un lado, la imposibilidad de fraccionar el descuento para hacerlo operativo al 100% y, de otro, que el exceso no descontado no se puede aprovechar en los períodos gravables siguientes, son contrarios a la norma interpretada. El no fraccionamiento del descuento puede conducir a que los destinatarios no accedan plenamente al incentivo. Por el contrario, su diferimiento garantiza el pleno uso del incentivo, inclusive desde el primer año.

Todo lo anterior descarta el argumento de que la conjunción disyuntiva «o» prevista en el [artículo 258-1](#) del ET es de carácter excluyente, por cuanto lo que ésta denota, de acuerdo con el contexto y la finalidad de esta norma, es la adición o alternativa para el destinatario del incentivo de hacer uso del descuento en el año en que se paga el IVA o en cualquiera de los períodos venideros, no que deba elegir, de forma privativa, en cuál de estos años debe usar el beneficio. Tal distinción no está establecida en la ley y al no estarlo, no le corresponde hacerlo al intérprete, de acuerdo con el principio general de interpretación jurídica en tal sentido.

Por consiguiente, los conceptos demandados serán declarados nulos.

2. Condena en costas. En consideración de lo previsto en el artículo 188 del CPACA, 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 de los Conceptos 907362 del 26 de julio de 2021 y 90112 del 14 de febrero de 2022, expedidos por la DIAN.

SEGUNDO. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta

Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

|

SALVAMENTO DE VOTO

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación 11001-03-27-000-2022-00007-00 (26344)

11001-03-27-000-2022-00042-00 (26704) (Acumulado)

11001-03-27-000-2023-00008-00 (27421) (Acumulado)

Demandante MAURICIO PIÑEROS PERDOMO Y OTROS

Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN

Con el mayor respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto en la providencia de la referencia, que declaró la nulidad de los conceptos 907362 del 26 de julio de 2021 y 90112 del 14 de febrero de 2022, expedidos por la DIAN, al considerar que los conceptos demandados, en cuanto disponen, de un lado, la imposibilidad de fraccionar el descuento para hacerlo operativo al 100% y, de otro, que el exceso no descontado no se puede aprovechar en los períodos gravables siguientes, son contrarios a la norma interpretada. El no fraccionamiento del descuento puede conducir a que los destinatarios no accedan plenamente al incentivo.

Mi desacuerdo radica en lo siguiente:

i) Texto normativo

El [artículo 258-1](#) del Estatuto Tributario dispuso que se podrá “descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes, el IVA pagado (...)” en mi opinión la conjunción “o” tiene un valor disyuntivo, y al estar precedida de una coma da a entender que se está aislando “en cualquiera de los períodos de los períodos gravables siguientes” de “correspondiente al año en el que se efectúe su pago”, indicando con ello que el descuento tributario se debe aplicar en uno y otro período fiscal.

Adicional a lo anterior y frente a la frase “en cualquiera de los períodos gravables siguientes”, la norma usa la forma singular del determinante “cualquiera”, en vez del plural, “cualesquiera”, de lo que puede inferirse que de todos los períodos gravables en que pudiere tener lugar el descuento, sólo podrá realizarse el descuento en uno de ellos.

ii) Finalidad de la norma

Si el legislador hubiese querido permitir el fraccionamiento, la redacción sería la del [artículo 258](#) del Estatuto Tributario, que a diferencia del [artículo 258-1](#) ibídem sí reconoce expresamente la posibilidad de utilizar los excesos de ciertos descuentos tributarios como son los consagrados específicamente en los artículos [255](#), [256](#) y [257](#) ibídem. Lo anterior permite inferir que el

fraccionamiento de los descuentos tributarios es una excepción a la regla general, ya que está consagrada sólo para ciertos casos, dentro de los cuales no se encuentra lo previsto en el [artículo 258-1](#) del Estatuto Tributario.

Por las razones anteriores me aparto de la decisión de anular los conceptos,

Con todo respeto,

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Notas al pie

1. ↑ **Artículo 258. Limitaciones a los descuentos tributarios de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario.** <Artículo modificado por el artículo 106 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los descuentos de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario tomados en su conjunto no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable. El exceso no descontado en el año tendrá el siguiente tratamiento:
2. ↑ Esta norma establece que los descuentos tendrán las siguientes limitaciones: (i) en ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta; (ii) La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.
3. ↑ 4 Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público, (2015), págs. 115, 116 y 127, consultado el 25/08/2023 y disponible en <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/3284>