

LA CORTE DETERMINÓ QUE, AL BENEFICIO TRIBUTARIO DE DESCUENTO DEL IMPUESTO DE RENTA DE LO PAGADO POR IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, IVA POR CONCEPTO DE LA ADQUISICIÓN, CONSTRUCCIÓN O FORMACIÓN E IMPORTACIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS, TAMBIÉN PODRÁN ACCEDER LOS SUJETOS QUE NO SEAN CONTRIBUYENTES DEL IVA

II. EXPEDIENTE D-13426 - SENTENCIA C-379/20 (septiembre 2)
M.P. Cristina Pardo Schlesinger

1. Normas objeto de revisión constitucional

La Corte integró la unidad normativa entre la disposición originalmente demandada, artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019 que lo subrogó; ambos dirigidos a adicionar el Estatuto Tributario en un mismo artículo (el artículo 258-1)

LEY 1943 DE 2018 (art. 83)	LEY 2010 DE 2019 (art. 95)
<p>Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 258-1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN, FORMACIÓN, CONSTRUCCIÓN O ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS.</p> <p>Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el 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 periodos gravables siguientes.</p> <p>Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.</p> <p>El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del Impuesto sobre las Ventas (IVA)."</p>	<p>Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 258-1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN, FORMACIÓN, CONSTRUCCIÓN O ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS.</p> <p>Los responsables del impuesto sobre las ventas – IVA podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el 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 periodos gravables siguientes.</p> <p>Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.</p> <p>El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del impuesto sobre las ventas – IVA.</p>

2. Decisión

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “*Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA)*” del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, tal y como quedó modificado por el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y luego por el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido de que al beneficio tributario contemplado por la norma también podrán acceder aquellos sujetos que no son responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

3. Síntesis de la providencia

La Corte comenzó por conformar una unidad normativa entre el originalmente demandado artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019 que lo subrogó; ambos dirigidos a adicionar el Estatuto Tributario en un mismo

artículo (el artículo 258-1) encaminado a permitir que el Impuesto sobre las Ventas (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” pudiera ser descontado del impuesto sobre la renta a cargo de quienes hubieren realizado los negocios jurídicos atrás descritos.

Al estudiar la referida unidad normativa la Corte la Corte verificó que el Congreso incurrió en la omisión legislativa relativa consistente en haber previsto que del beneficio tributario atrás descrito solo podrían beneficiarse los sujetos responsables del IVA, excluyendo sin razón constitucionalmente suficiente a aquellos sujetos no responsables de dicho impuesto.

Para llegar a la anterior conclusión la Corte señaló que aunque el mencionado beneficio tributario ya había sido contemplado en las leyes 6ª de 1992 y 1739 de 2014 para todas las personas jurídicas y sus asimiladas, con las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 se previó que los beneficiarios de este serían todas las personas naturales y jurídicas siempre y cuando estas tuvieran la condición de responsables del IVA. Luego la Corte aludió a las exposiciones de motivos de estas últimas leyes y rememoró que, para la expedición de sus respectivos artículos 83 y 95, el Legislador consideró que el beneficio tributario resultaba conveniente para incentivar la inversión en bienes de capital, mejorar la competitividad e incrementar el potencial productivo de las empresas nacionales grandes y pequeñas y, de este modo, favorecer la creación de empleo y el crecimiento económico a través de una racionalización de la carga tributaria empresarial⁵.

Posteriormente, después de justificar por qué, a diferencia de lo que sobre el particular manifestó el Ministerio Público, las personas naturales también podían ser favorecidas por el mentado beneficio tributario y de recalcar que “la noción de ‘empresa’ no equivale a la actividad económico-productiva que desarrollan las personas jurídicas, sino que también puede corresponder a la actividad análoga que desarrollen las personas naturales”, la Sala Plena finalmente procedió a estudiar si el respectivo beneficio tributario podía ser circunscrito a los responsables del IVA, excluyendo del mismo a los no responsables de tal tributo.

Para estos últimos efectos la Corte utilizó un test de igualdad de intensidad leve en donde inicialmente encontró que las personas responsables del IVA y las no responsables de este se encontraban en una misma situación de igualdad en tanto **“ambos grupos se encuentran una misma situación frente del objeto particular de la norma; esto es, frente de la posibilidad de descontar del impuesto a la renta respectivamente a cargo el IVA pagado con ocasión de la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el IVA asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones**

⁵ La racionalización de la carga tributaria de las empresas en general, “tanto las grandes como las pequeñas”, no fue un argumento que incorporara en la exposición de motivos del proyecto que derivó en la expedición de la Ley 2010 de 2019, en donde -sin negar que las empresas pequeñas pudieran beneficiarse del beneficio que contempla la norma sub iudice- el Gobierno sugirió que este aprovecharía mayormente a las empresas grandes.

de utilización". Dicho lo anterior, la Corte explicó que, no obstante tal equivalencia, la norma preveía un trato disímil cuando circunscribía el beneficio tributario a los responsables del IVA pero, no obstante, excluía de sus provechos a los no responsables de este. Por último, la Sala primeramente señaló que no existía razón constitucional alguna que justificara dicha asimetría de trato pues, como se vio, las normas no perseguían privilegiar a las grandes empresas responsables del IVA, en menoscabo de las pequeñas no responsables de tal impuesto. Y seguidamente indicó que, de todos modos, si en gracia de discusión el Legislador hubiera considerado tal sistema asimétrico de privilegios, *"al excluir la norma del beneficio que esta contempla a un sector empresarial determinado que, por su menor tamaño, es mayormente frágil en su economía frente del sector empresarial con que se compara, la proposición jurídica demandada, además de no ser conducente al fin de competitividad perseguido, resulta contraria al rol del poder tributario como herramienta que propende por el alcance de la igualdad sustantiva."*

Con fundamento en las anteriores razones la Corte consideró que para la norma demandada siguiera produciendo los efectos de incremento de la competitividad empresarial, en lugar de declarar su inexecutable, resultaba necesario modular el fallo, declarando la exequibilidad del aparte legal impugnado bajo el entendido de que el beneficio que la respectiva norma prevé puede ser aprovechado tanto por los sujetos responsables como por los no responsables del IVA.