

DOCUMENTOS AVÍCOLAS

ANÁLISIS Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 258-1 DEL E.T EN EL SECTOR AVÍCOLA

Impuesto sobre las ventas en la importación,
formación, construcción o adquisición
de activos fijos reales productivos

Por: Christian Junot Quiñonez y Karen Álvarez Niño

Análisis y aplicación del artículo 258-1 del Estatuto Tributario en el sector avícola

Impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos

DOCUMENTOS AVICOLAS NO. 35
PROGRAMA DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

FERNANDO AVÍLA CORTÉS
DIRECTOR PROGRAMA DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

Por:
Christian Junot Quiñonez
y Karen Álvarez Niño

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN
Javier Enrique Nieto Díaz

©2024

www.fenavi.org

Fonav
Fondo Nacional Avícola



Sobre los Autores

Christian Junot Quiñonez Cortes

Contador Público
Universidad Libre

Especialista en Gestión Tributaria

Universidad Libre

Magister en Ciencias Políticas

Universidad de Salerno (Italia)

Magister en Fiscalidad Internacional

Universidad Europea (España)

Fue funcionario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ocupando cargos como Subdirector Operativo de Fiscalización y Subdirector Análisis y Sectores Estratégicos.

Realizó el diseño funcional del Sistema de Devoluciones de la DIAN, implementó las devoluciones abreviadas durante la pandemia, fue coautor de las declaraciones sugeridas de IVA - Consumo y creador de diversas acciones de control tributario.

Recibió la condecoración al mejor directivo de la DIAN 2023.

Es docente titular de Maestría y Especialización de diferentes universidades del país en los módulos de planeación tributaria.

Participa activamente como conferencista nacional e internacional en temas tributarios.

Karen Álvarez Niño

Abogada de la Universidad Javeriana

Especialista en Tributación

Universidad de los Andes

Especialista en Derecho Comercial

Universidad Javeriana

Fue funcionaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales asesorando el despacho de la Subdirección Operativa de Fiscalización.

Estructuró algunas de las acciones de control fiscal de alto impacto, asesoró la auditoría de los esquemas contractuales diseñados para la elusión y realizó varias de las propuestas del Plan de Choque contra la Evasión.

Se ha desempeñado como consultora de impuestos para diferentes firmas reconocidas como Jiménez Higuera Rodríguez y el Dr. Jesús Orlando Corredor Alejo.

Participa como conferencista en temas de derecho corporativo y contractual aplicados a la planeación tributaria.

Contenido

Presentación
2

Introducción
3

**Beneficios Tributarios
sobre la adquisición
de activos fijos reales
productivos**
4

**Reglamentación, Doctrina
y Jurisprudencia**
7

**Impacto del artículo
258-1 E.T. en la tasa
efectiva de tributación**
16

**Resumen y
conclusiones**
19



Presentación



Descuento del impuesto en la conformación de activos biológicos

Cuando se trata impuestos, una de las premisas más relevantes es que los contribuyentes tengan plena claridad del hecho generador, la tarifa y la base gravable. De igual forma, en el caso de los descuentos y deducciones, es fundamental conocer con certeza como se aplican.

La posibilidad de descontar el IVA pagado por la conformación del activo para su adquisición, construcción o formación del impuesto de renta. Aunque no se menciona específicamente a los activos biológicos, estos están incluidos. Por tanto, en el caso de los activos biológicos avícolas, el IVA más relevante es el correspondiente al alimento balanceado.

La segunda opción se menciona de forma implícita, indicando que el IVA a descontar no puede ser tratado simultáneamente como descontable del impuesto sobre las ventas. Es decir, al producir bienes exentos, se tienen ambas alternativas en lo que se refiere a los activos biológicos. Lo interesante es que la decisión que se tome al respecto genera diferentes impactos tributarios

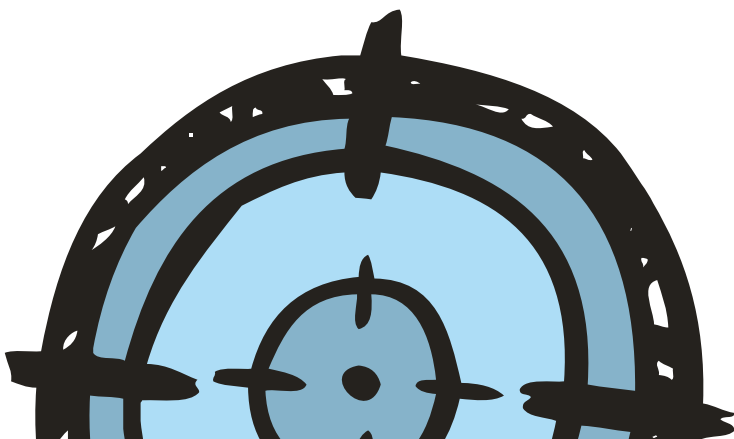
Por lo anterior, nos dedicamos a repasar la normativa para que las empresas puedan evaluar sus decisiones con herramientas adicionales. Para ello, contamos con el apoyo del profesional Cristhian Quiñonez, experto en el tema, quien, durante su tiempo como funcionario de la DIAN, atendió las inquietudes del gremio sobre esta materia.

Esperamos que este insumo les sirva de soporte en sus decisiones.

Fernando Avila Cortes
Directo de Estudios Económicos
Fenavi

En relación con el Art. 258-1, específicamente sobre el "Descuento del impuesto en la conformación de activos biológicos", es decir, aves reproductoras de la línea pesada o ponedoras de la línea liviana, pensábamos que, al ser una norma conocida por el sector desde hace varios años, las empresas no tendrían dudas sobre su aplicación. No obstante, a partir de los diferentes talleres que Fenavi realiza sobre aspectos tributarios, hemos encontrado una preocupación reiterada al respecto.

La preocupación surge debido a que la norma permite dos opciones de aplicación. La primera opción señala explícitamente la



Introducción

Los beneficios tributarios están constituidos por tratamientos especiales que contempla nuestra legislación con el propósito de disminuir la carga impositiva de los contribuyentes, están encaminados a la satisfacción de diferentes objetivos económicos del Estado, y se constituyen como un incentivo para promover la inversión y fomentar el desarrollo del país.

Los beneficios tributarios han existido en Colombia desde antes de la expedición del Decreto Ley 624 de 1989, mediante el cual se unificaron las diversas leyes en materia tributaria dando nacimiento a lo que hoy conocemos como el Estatuto Tributario.

En nuestro país, los beneficios han sido aplicados en su gran mayoría en los impuestos directos como el impuesto sobre la renta. La primera noción que se tiene de su aplicación, tuvo lugar después de las crisis de los años 30 cuando mediante la Ley 81 de 1931 se fortaleció el impuesto sobre la renta incrementando las tarifas y creando deducciones especiales como la depreciación; este beneficio así expresado, se convirtió en una deducción de carácter permanente y general.

Pues bien, el propósito de este artículo es evaluar el impacto de los beneficios tributarios establecidos en nuestra legislación para el sector avícola, particularmente, el referido a la posibilidad de descontar el

impuesto sobre las ventas pagado en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos, contemplado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario.

El análisis que presentamos de este beneficio tributario previsto para el impuesto sobre la renta, se confrontará con la exención del impuesto sobre las ventas contemplada en el artículo 477 del Estatuto Tributario, mediante la cual es posible solicitar en devolución, el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta y objeto de la exención, de manera que se pueda optar por uno u otro según el mayor provecho económico que pueda percibir el contribuyente del sector avícola.

La importancia de lo anterior se concreta en que los avicultores podrán someter a evaluación las dos alternativas, con el propósito que puedan contemplar cual de las dos opciones resulta más beneficiosa a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias, esto es, llevar el IVA pagado en la formación de activos fijos productivos como impuesto descontable susceptible de ser solicitado en devolución, o, como descuento tributario en el impuesto sobre la renta.



Beneficios Tributarios sobre la adquisición de activos fijos reales productivos



La ley 1111 de 2006 se caracterizó no solo por ser la reforma que eliminó los ajustes por inflación y creó la Unidad de Valor Tributario (UVT), sino que también trajo consigo una serie considerable de beneficios tributarios aplicables en el manejo de los activos como por ejemplo, la disminución de inventarios de fácil destrucción y pérdida.

Esta ley introdujo una idea innovadora en materia de inversión en activos fijos reales productivos, permitiendo una deducción del 40% del valor de la inversión en estos activos, a partir del año gravable 2007. Esta deducción fue aplicable hasta el año 2010 año en el cual la deducción era del 30%, manteniendo esta condición por tres años más a quienes tenían contratos de estabilidad jurídica.



A partir del año 2011, el beneficio desapareció y únicamente coexistieron beneficios aplicables a activos fijos que tenían que ver con la amortización en inversiones referentes a la explotación de recursos naturales no renovables.

No fue sino hasta el año 2018 con la Ley de financiamiento 1943 que se volvió a mencionar el tema de generar un incentivo por la adquisición de activos fijos reales productivos.

Posteriormente, en la ley de crecimiento económico Ley 2010 de 2019, se estableció la posibilidad de llevar al descuento tributario el IVA pagado para las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos se ratificó esta política económica; sin embargo, el reto en materia normativa consistía en sustentar la posibilidad de aplicar un impuesto indirecto como descuento al impuesto directo, todo esto por cuanto este artículo rompía de manera categórica los paradigmas existentes acerca de la naturaleza de los impuestos en nuestro complejo sistema tributario.

Recordemos que los impuestos directos como la renta, gravan el ingreso de las personas, mientras que los impuestos indirectos gravan el consumo en el que se incurre con esos ingresos. Como quiera que el hecho económico es diferente a la capacidad contributiva, se había establecido la imposibilidad de imputar un crédito fiscal a un impuesto que tuviera una naturaleza distinta. Lo anterior, tuvo una excepción, las solicitudes de compensación de deudas establecida en el artículo 815 del Estatuto Tributario en donde, por esta vía se puede usar un saldo a favor en determinado impuesto para extinguir la deuda que se tiene con otro impuesto, por ejemplo, si tengo un saldo a favor en el impuesto sobre las ventas y no he realizado el pago del impuesto sobre la renta, se puede solicitar una compensación mediante la cual, ese crédito fiscal que se tiene en el IVA sea utilizado para pagar el impuesto sobre la renta.

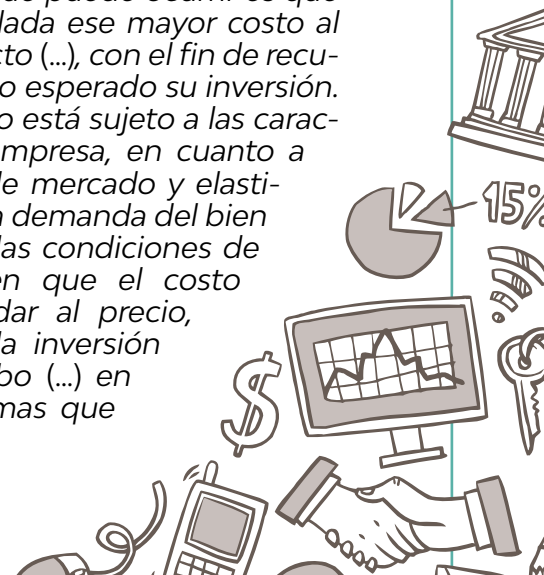
Actualmente y de cara al impuesto sobre las ventas, en aplicación del parágrafo 1 del

artículo 420 del Estatuto Tributario, el impuesto no se causa en la venta de activos fijos, salvo que se trate de ventas habituales a nombre y por cuenta de terceros. En este sentido, la regla general determina que el IVA que se paga en la adquisición de un activo fijo pasa a constituir un mayor valor del activo.

Antes de la expedición de la Ley 2010 de 2019, el IVA pagado en la adquisición de activos fijos componía un mayor valor del costo fiscal del activo, por lo que el beneficio fiscal incorporado en la denominada ley de crecimiento económico definitivamente rompió los paradigmas existentes hasta el momento y estableció la posibilidad de utilizar el pago de un impuesto de tipo indirecto para cubrir el pago de un impuesto directo.

Bajo este contexto, la exposición de motivos mediante la cual se dio la aprobación del artículo 258-1 del Estatuto Tributario señaló que:

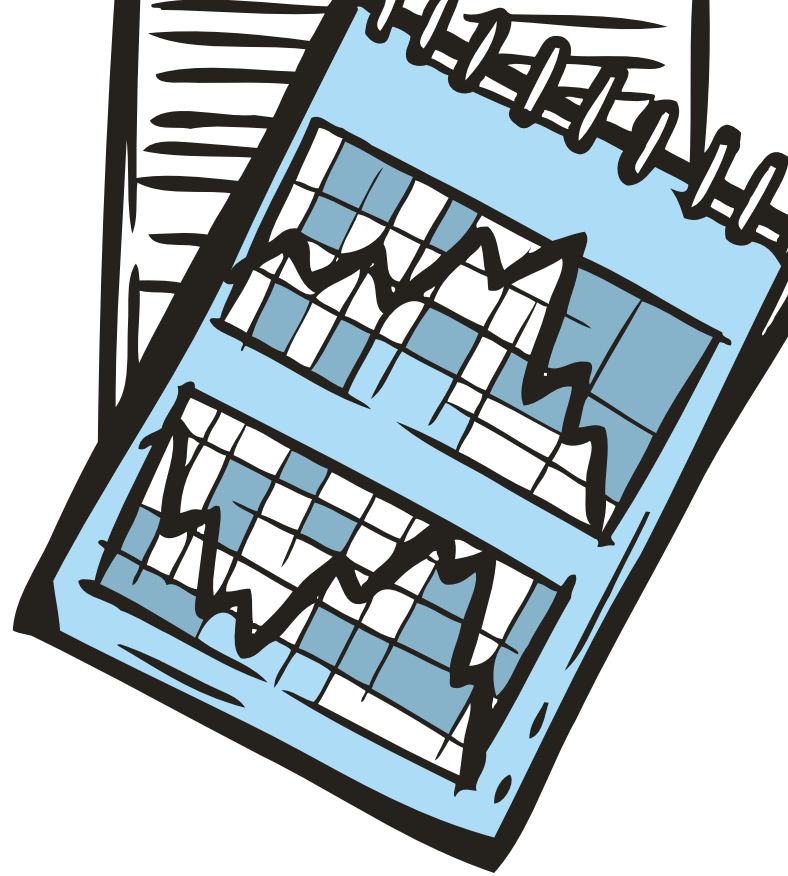
"dado que el IVA se establece sobre el consumo, la imposibilidad de descontar plenamente el IVA en la compra de los bienes de capital (...) castiga de manera importante la inversión. Bajo esta circunstancia, el IVA (...) representa un costo adicional para las empresas, que afecta su productividad (...) este impuesto distorsiona las decisiones de producción de los empresarios, fomentando la implementación de métodos menos intensivos en capital y/o alterando los precios relativos de los bienes más intensivos en capital. En particular, lo que puede ocurrir es que el productor traslada ese mayor costo al precio del producto (...), con el fin de recuperar en el tiempo esperado su inversión. Sin embargo, esto está sujeto a las características de la empresa, en cuanto a tamaño, poder de mercado y elasticidad precio de la demanda del bien que produce. Si las condiciones de mercado impiden que el costo se pueda trasladar al precio, es posible que la inversión no se lleve a cabo (...) en promedio las firmas que



utilizaron dicho beneficio [el IVA pagado podía ser llevado como impuesto deducible en el siguiente período al hecho económico] realizaron una inversión mayor (...) frente a las empresas manufactureras que no hicieron uso de este (...) se propone desmontar uno de los desincentivos más gravosos para la inversión en bienes de capital, que deriva de la imposibilidad de recuperar plenamente el IVA pagado en su adquisición, importación, construcción o formación, como sucede en los países que compiten con Colombia como receptores de inversión del exterior o doméstica”

Nótese que el sentido de la norma está encaminado a la protección de la inversión y por esa razón procurando mejorar la productividad de las empresas se propuso y se aprobó el artículo 258-1 así:

“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 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.



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. El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será deducible del impuesto sobre las ventas - IVA.”

Esta es la redacción que tenemos vigente y respecto de la cual haremos el recuento de las normas que reglamentan el beneficio, la doctrina que la autoridad tributaria ha expedido y aquello que la jurisprudencia ha decantado sobre el tema.

6

1. <https://acmineria.com.co/sitio/wp-content/uploads/2019/11/EM-PL-278-de-2019-C-y-227-de-2019-S.pdf>



Reglamentación, Doctrina y Jurisprudencia

.....

Lo Decreto 1089 de 2020, adicionó el capítulo 27 al Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto número 1625 de 2016, mediante el cual se reglamentó el artículo 258-1 del Estatuto Tributario. En este Decreto se señalan las condiciones en términos de reconocimiento, oportunidad y aplicabilidad del descuento tributario, así como la definición de activos fijos reales productivos.

Al amparo de la norma referida tenemos que son activos fijos reales productivos los que cumplan con la totalidad de las siguientes características:

- 1** Sean activos fijos en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario, es decir que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.
- 2** Sean bienes tangibles o corporales en los términos del Estatuto Tributario.
- 3** Se adquieran, construyan, formen o importen para formar parte del patrimonio bruto del contribuyente.
- 4** Participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente para la producción de bienes y/o servicios, y
- 5** Sean susceptibles de depreciarse o amortizarse fiscalmente.



Frente a los activos fijos reales productivos objeto del descuento tributario, el Consejo de Estado mediante de la Sentencia C-379 de 2020² ha señalado la posibilidad de incluir el IVA pagado por los servicios necesarios para poner en condición de utilización el activo fijo real productivo.

Teniendo identificado que el activo frente al cual se realizó el pago del IVA, corresponde a un activo fijo real productivo debemos evaluar las demás condiciones señaladas para poder aplicar el descuento tributario en la declaración del impuesto sobre la renta. De acuerdo con el Decreto 1080 de 2020, existen condiciones de oportunidad, reconocimiento y aplicación así:

Artículo 1.2.1.27.3. Oportunidad del reconocimiento del descuento señalado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario. 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 períodos gravables siguientes, 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 e imprescindibles para ponerlos en condiciones de utilización.

En el caso de los activos fijos reales productivos formados o construidos, el Impuesto sobre las Ventas (IVA) 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.

Parágrafo 1°. Para efectos de este artículo se entenderá por “activación” la fecha en la cual los activos fijos reales productivos formados o construidos estén en condiciones para su uso.

Artículo 1.2.1.27.4. Reconocimiento del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos como descuento o como mayor valor del costo o gasto del activo en el impuesto sobre la renta. El Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos podrá tener uno de los siguientes tratamientos:

1. Ser reconocido como un descuento en el impuesto sobre la renta, tal como lo señala el artículo 258-1 del Estatuto Tributario y el presente Capítulo; o
2. Como un mayor valor del costo o gasto del activo, el cual puede ser depreciable o amortizable.

Parágrafo. El Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos no podrá ser reconocido como impuesto descontable para efectos del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

Artículo 1.2.1.27.5. Aplicación del descuento tributario establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en el arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. Cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido, formado o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing en los términos del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, siempre y cuando exista opción irrevocable de compra, el arrendatario podrá descontar del impuesto sobre la renta a cargo, el Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado por el arrendador financiero.

El valor del descuento del impuesto sobre la renta señalado en el artículo 258-1 del



Estatuto Tributario, aplicable a los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra a favor del arrendador, será igual al valor del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado por el arrendador financiero respecto del bien objeto del contrato.

El arrendatario podrá reconocer el descuento mencionado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en el período que se realice el pago del impuesto originado por la adquisición del activo fijo real productivo, objeto del contrato de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes.

Para efectos de la procedencia del descuento señalado en este artículo, el arrendador financiero deberá certificar el valor del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado en la adquisición del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero o leasing. Dicho certificado, deberá ser expedido a solicitud del arrendador dentro de un plazo no mayor a quince (15) días hábiles y deberá incluir el valor del Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado por el arrendador financiero.

Artículo 1.2.1.27.6. Aplicación del descuento tributario establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en las importaciones ordinarias. *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 períodos gravables siguientes, el Impuesto sobre las Ventas (IVA) pagado para la importación ordinaria de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización.*

Lo anterior será aplicable a las importaciones ordinarias de activos fijos reales productivos que se realicen a través de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra en los términos señalados en el artículo 1.2.1.27.5. de este decreto.

Artículo 1.2.1.27.7. Conservación de los soportes del descuento del artículo 258-1 del Estatuto Tributario. *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que apliquen el tratamiento de que trata el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, deberán conservar los recibos de pago, certificados, facturas de adquisición de los activos fijos reales productivos, declaraciones de importación y demás documentos necesarios para evidenciar el cumplimiento de los requisitos para la procedencia del respectivo tratamiento por el término señalado en el artículo 632 del Estatuto Tributario y artículo 46 de la Ley 962 de 2005”.*

De lo anterior, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- 1** No existe término legal para aplicar el descuento tributario hacia el futuro, es decir, que se podrá descontar a partir del año del pago en adelante, sin embargo, es necesario observar que para el caso de la formación de activos fijos esto solo se podrá a partir de la activación del activo fijo, es decir, a partir que se encuentre en condiciones para su uso.
- 2** El descuento aplica también para activos fijos reales productivos que se encuentren bajo la modalidad de leasing con opción irrevocable de compra.
- 3** Se deben conservar todos los soportes que dan derecho al descuento tributario.

Respecto de la oportunidad, durante algún tiempo la DIAN en su doctrina sostuvo la imposibilidad de fraccionar el IVA pagado para poderlo utilizar en diferentes períodos gravables; sin embargo, mediante la Sentencia 27421 de 28 de septiembre de 2023 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se declaró la nulidad de los conceptos DIAN número 907362 del 26 de julio de 2021 y 90112 del 14 de febrero de 2022 a través de los cuales se cercenaba la posibilidad de que el IVA pagado en la adquisición de activos

fijos reales productivos se usara como descuento de tributario de forma fraccionada.

Fue a partir de la sentencia referida, que la Administración Tributaria modifico su criterio y mediante el concepto 581 del 22 de julio de 2024³ reconoció que el IVA pagado en la adquisición, formación, construcción e importación de activos fijos reales productivos se puede fraccionar y utilizar en los períodos siguientes al de su adquisición, puesta en funcionamiento o amortización.

Otra de las situaciones a tener en cuenta es la concurrencia con otros beneficios tributarios, es decir, la posibilidad de aplicar este beneficio con otros también contemplados en la ley, por ejemplo: el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016 estableció un régimen de tributación para las nuevas empresas ubicadas en las Zonas Mas Afectadas por el Conflicto (ZOMAC), este consiste en que las nuevas sociedades que inicien actividades en estas zonas tienen una tarifa preferencial en el impuesto sobre la renta para micro y pequeñas empresas corresponde al 25% de la tarifa general de renta hasta el año 2024 y 50% hasta el año 2027, y para las medianas y grandes empresas se establece una tarifa del 75% de la tarifa general hasta el año 2027.

Siendo así, tenemos que un contribuyente que se ubique como nueva sociedad en una ZOMAC, clasificada como mediana empresa que invierta en un activo fijo real productivo podrá calcular el impuesto sobre la renta a una tarifa del 26,25% y además podrá llevar el IVA como descuento tributario, esto por cuanto corresponde a situaciones diferentes, por un lado está un régimen tarifario y por el otro hablamos de un hecho económico que no afecta el cálculo de la renta.

Lo anterior, ha sido acogido por la DIAN quien a través del concepto 531 de 2024⁴ expresó lo siguiente:

“Tratándose de la inversión como hecho económico el parágrafo 1 del artículo 23 del artículo 383 de 1997, establece que se considera diferente de la utilidad o renta que genera y en este sentido, establece una excepción a los beneficios concurrentes señalados en el inciso 3 ibídem.

En este sentido, si una sociedad con régimen de tributación ZOMAC adquiere activos fijos reales productivos³ como requisito para acceder a dicho régimen, dicha inversión debe considerarse como un hecho económico diferente a la utilidad o renta que genera. Bajo este entendido, es procedente que el beneficio tributario de renta reducida consagrado en el artículo 237 de la Ley de 1819 de 2016 concorra con el descuento tributario en renta señalado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario.”

También, como ejemplo de la concurrencia de este beneficio con otros, encontramos el descuento por inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente señalado en el artículo 255 del Estatuto Tributario que establece:

“Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 25% de las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberá tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones. No darán derecho a descuento las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.(...)”

3. <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2024/concepto-581004844.html>

4. <https://incp.org.co/wp-content/uploads/2024/08/Concepto-No.-531-del-10-de-julio-de-2024-%E2%80%93DIAN.pdf>

La DIAN sobre el particular señaló mediante el Oficio número 08761 de abril 11 de 2019⁵ que:

*"1. Concluimos que el descuento establecido en el **artículo 255** del Estatuto Tributario ("E.T.") se puede aplicar de manera concurrente con el descuento tributario establecido en el **artículo 258-1 del E.T.**, ya que cada uno de estos se genera como consecuencia de hechos económicos diferentes en los términos del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. La anterior conclusión, proviene del análisis realizado a continuación.*

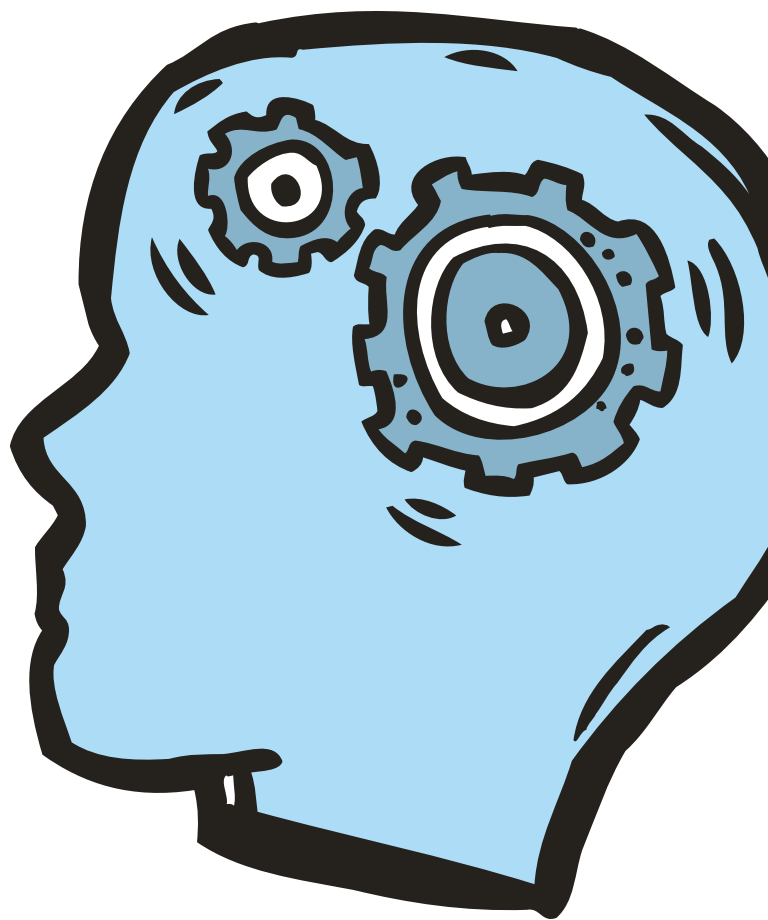
*1.2. El **artículo 255** del E.T. establece un descuento tributario por las inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente. Por lo cual podrá reconocerse como descuento el 25% de la inversión realizada, siempre y cuando se cumplan la totalidad de los requisitos aplicables para la procedencia del descuento.*

*1.3. De lo anterior, es preciso señalar que el hecho económico que reconoce el descuento del **artículo 255** del Estatuto Tributario es la realización de una inversión en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.*

*1.4. Adicionalmente, el descuento del **artículo 255** del Estatuto Tributario se determina sobre el valor de la inversión realizada en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente donde no se incluye el valor del IVA pagado en dichas inversiones.*

*1.5. Por su lado, el descuento establecido en el **artículo 258-1 del E.T.** establece un descuento tributario por el IVA pagado en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos.*

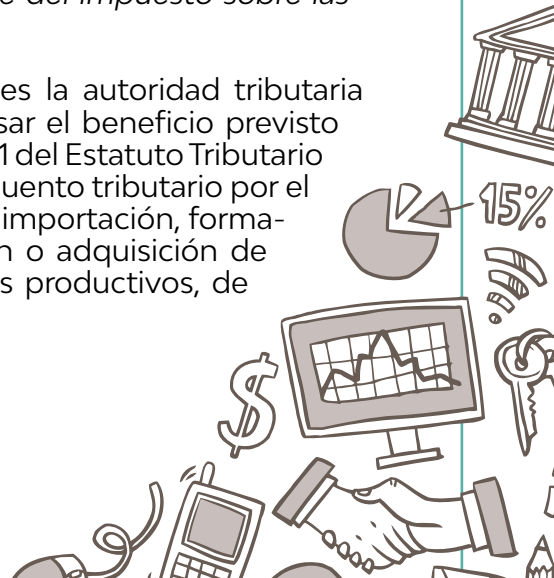
*1.6. En el caso del **artículo 258-1** del E.T., es posible reconocer que el hecho eco-*



nómico que da lugar al descuento es el pago del IVA en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivo (sic), lo cual lo hace diferente al analizado en el literal b) de este numeral."

*De igual manera, el **artículo 258-1** del Estatuto Tributario establece que: "(...) El IVA de que trata esta disposición no podría tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni sería descontable del impuesto sobre las ventas - IVA."*

Concluye entonces la autoridad tributaria que es posible usar el beneficio previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario respecto del descuento tributario por el IVA pagado en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos, de



manera concurrente con el beneficio tributario establecido en el artículo 255 del mismo compendio normativo en lo referente a la inversión realizada en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente por cuanto los dos beneficios provienen de hechos económicos distintos, siempre que, en uno y otro caso, se cumpla el lleno de los requisitos legales para cada uno de ellos.

Ahora bien, en lo referente a la concurrencia de beneficios fiscales de manera general, la postura que ha asumido la DIAN es que serán concurrentes aquellos beneficios y deducciones que estando autorizadas por la ley, se refieran a hechos económicos distintos y así lo sostuvo en el Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008⁶, al analizar el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 sobre beneficios fiscales concurrentes, indicó:

"(...) Del tenor del artículo se establece que no es permitida la utilización de múltiples beneficios basados en un mismo hecho económico, para lo cual el legislador expresamente enunció, cuáles beneficios deben tenerse en cuenta a efectos de evitar la concurrencia como es, en suma, que un mismo hecho económico sea de traído doblemente. Pues es a eso que se concreta la disposición que consagra la limitación.

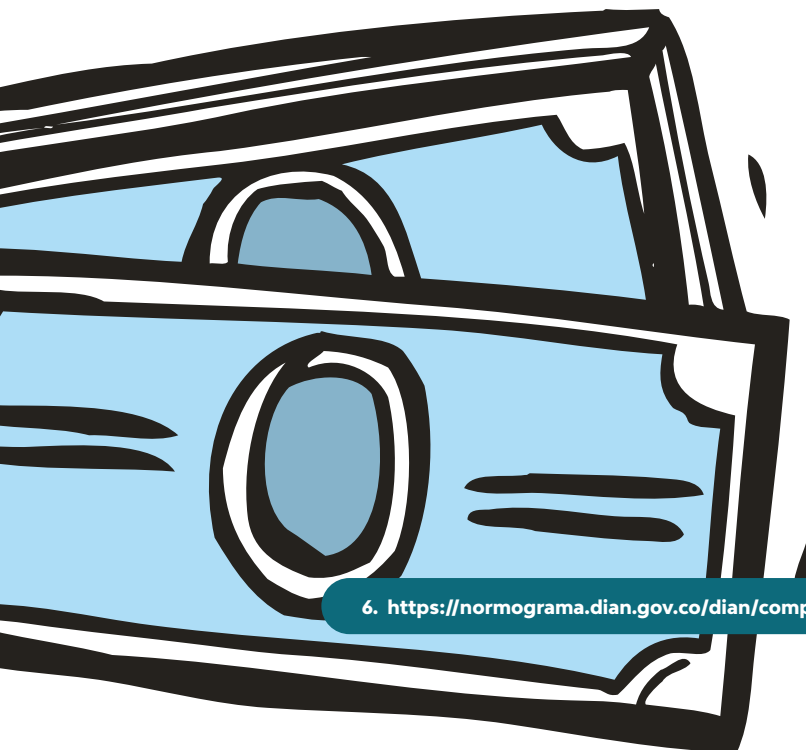
Con tal finalidad la norma indica que para el efecto son beneficios concurrentes las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación de causalidad con la renta y los descuentos tributarios, en el entendido que solicitado un beneficio a título de cualquiera de los dos factores que menciona la Ley, no puede bajo ningún otro concepto solicitarse nuevamente el hecho económico que lo origina.

Al estar reconocido el carácter del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 como una medida de naturaleza tributaria (Sentencia C-806 de 2001) y acatando el artículo 338 de la Constitución Política según el cual corresponde a la ley fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos, la limitación a la aplicación múltiple de beneficios tributarios contenida en la norma objeto de análisis debe entenderse circunscrita a sus objetivos que, como se anotó, son el evitar que los mismos hechos económicos relativos a deducciones autorizadas por la ley sin relación de causalidad con la renta así como los descuentos tributarios, se soliciten concurrentemente (a la vez, o nuevamente) a título de otro factor de depuración de la renta o del impuesto a cargo, según se trate. Por tanto, basta que se haya tomado una vez un monto como factor de detracción en la determinación, para que haya imposibilidad de detraerlo nuevamente."

Considera la Administración Tributaria entonces que es procedente aplicar el descuento establecido en el artículo 255 del E.T. de manera concurrente con el descuento tributario establecido en el artículo 258-1 del E.T., ya que cada uno de estos se genera como consecuencia de hechos económicos diferentes.

La concurrencia de beneficios es un tema que ha generado bastante debate a la hora de utilizar de manera conjunta algunos de estos; sin embargo, como se observa en el

6. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0030172_2008.htm



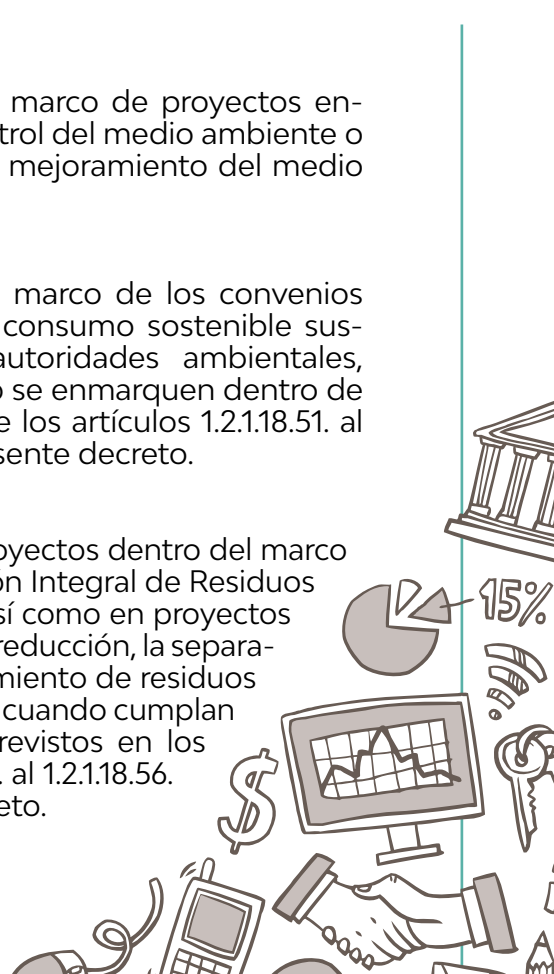
oficio de la DIAN al momento de determinar la concurrencia se debe realizar la evaluación del hecho económico, de forma tal que se pueda establecer que el valor detráido no corresponde a un mismo hecho para que no se aplique doble beneficio, lo cual en este caso no es posible porque el artículo 255 del E.T. se refiere a la inversión, es decir, valor del activo, mientras que el 258-1 del E.T. le da tratamiento de descuento tributario al impuesto sobre las ventas.

Por su parte, el artículo 1.2.1.18.53 del Decreto 1625 de 2016 señala los rubros a los que deben corresponder las inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, las cuales si se evalúan, podemos encontrar que puede existir la posibilidad de adquirir un activo destinado al control y conservación del medio ambiente que tenga IVA, en este caso, se podrá utilizar el 25% del valor del activo y el IVA pagado como descuento tributario, los rubros son:

- a)** Construcción de obras biomecánicas o mecánicas principales y accesorias para sistemas de control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente.
- b)** Adquisición de maquinaria, equipos e infraestructura requeridos directa y exclusivamente para la operación o ejecución de sistemas de control del medio ambiente o conservación y mejoramiento del medio ambiente.
- c)** Bienes, equipos o maquinaria para el monitoreo y/o procesamiento de información sobre el estado de la calidad, cantidad o del comportamiento de los recursos naturales renovables, variables o parámetros ambientales.
- d)** Bienes, equipos o maquinaria para el monitoreo y procesamiento de información sobre el estado de calidad o comportamiento de los vertimientos, residuos y/o emisiones.
- e)** Adquisición de predios necesarios para la

ejecución única y exclusiva de actividades de preservación y restauración de recursos naturales renovables del medio ambiente, de acuerdo con lo previsto en los planes y políticas ambientales nacionales contenidos en el Plan Nacional de Desarrollo y/o formulados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o de planes regionales ambientales definidos por las Autoridades Ambientales respectivas, así como los destinados a la constitución de Reservas Naturales de la Sociedad Civil.

- f)** Adquisición de predios destinados a la recuperación y conservación de fuentes de abastecimiento de agua por parte de las Empresas de Servicios Públicos en cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 11.5 e inciso 3 del artículo 25 de la Ley 142 de 1994.
- g)** Adquisición de predios por parte de los distritos de riego en cumplimiento del parágrafo del artículo 111 de la Ley 99 de 1993, modificado por el artículo 210 de la Ley 1450 de 2011.
- h)** Inversiones en el marco de proyectos encaminados al control del medio ambiente o la conservación y mejoramiento del medio ambiente.
- i)** Inversiones en el marco de los convenios de producción y consumo sostenible suscritos con las autoridades ambientales, siempre y cuando se enmarquen dentro de los parámetros de los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.
- j)** Inversiones en proyectos dentro del marco del Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos -PGIRS, así como en proyectos que garanticen la reducción, la separación y aprovechamiento de residuos sólidos, siempre y cuando cumplan los parámetros previstos en los artículos 1.2.1.18.51. al 1.2.1.18.56. del presente decreto.



k)

Inversiones en proyectos dentro del marco de planes de saneamiento y manejo de vertimientos, los cuales garanticen la disminución del número de vertimientos puntuales hasta conducirlos al sitio de tratamiento y disposición final -colectores e interceptores, y la disminución de la carga contaminante -sistemas de remoción.

Empero, ¿cómo se concreta el descuento tributario establecido en el artículo 258.1 del Estatuto Tributario en el caso concreto del sector avícola? veamos:

Activos fijos reales productivos en el sector avícola

Cuando hablamos de los activos fijos reales productivos en general, lo primero que nos viene a la mente son equipos, maquinas o aparatos industriales de gran tamaño; lo cierto es que respecto del sector avícola, el principal activo fijo real productivo del sector son las aves, las cuales están clasificadas dentro de la rama de los activos fijos biológicos.

Los activos biológicos son aquellos seres vivos que son cultivados o criados con el propósito de obtener productos agrícolas, ganaderos o de otro tipo, pero en todo caso que generen beneficios económicos. Esto incluye una amplia gama de organismos tales como plantas (cultivos, árboles frutales) y animales (ganado, aves, peces), que se utilizan para la producción de alimentos, fibras, biocombustibles y otros productos.

La NIIF 41, que se titula "Agricultura", establece los principios para la contabilización de los activos biológicos. Algunas de las características clave de esta norma son:

1. Medición Inicial: Los activos biológicos se deben reconocer inicialmente al costo. Esto incluye todos los gastos necesarios para llevar el activo a su condición de utilidad y ubicación deseadas.

2. Medición Posterior: Después del reconocimiento inicial, los activos biológicos deben ser medidos a su valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable se define como el precio que se recibiría por la venta de un activo en una transacción ordenada entre partes informadas y dispuestas a negociar.

3. Ganancias y Pérdidas: Los cambios en el valor razonable de los activos biológicos se reconocen en el resultado del periodo en que ocurren. Esto significa que cualquier incremento o decremento en el valor de los activos se refleja en las cuentas de resultado de la empresa.

4. Revelación: La NIIF 41 también establece requisitos de divulgación para proporcionar información clara sobre la naturaleza de los activos biológicos y su medición, así como sobre los riesgos asociados con la actividad agrícola.

De lo anterior, observamos pautas que pueden ser relevantes a la hora de determinar y configurar el beneficio señalado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario pues aunque las aves son excluidas de IVA, los pollitos de un día son exentos de este impuesto, y, debido a que en su adquisición no se incurre en pago del impuesto sobre las ventas, estamos frente a un activo en formación o construcción y en tal sentido, la medición del activo que se realice deberá incluir todos los gastos necesarios para llevarlo a condiciones de uso y/o utilidad, por lo tanto, los gastos con IVA en los que se incurran durante el proceso hacen parte del activo mismo, y en tal sentido, el IVA así pagado podrá ser utilizado como descuento tributario.



Con todo, es preciso señalar otra de las situaciones a tener en cuenta para la aplicación del beneficio y esto es, la clasificación del activo biológico. Sobre el particular, el artículo 92 del Estatuto Tributario señala que los activos biológicos se clasifican en productores y consumibles.

Los productores hacen referencia a aquellos de los cuales se obtienen los bienes susceptibles de producir ingreso, mientras que los consumibles corresponden a aquellos que clasificados en el inventario se enajenan en el giro ordinario del negocio.

Esta distinción es importante porque son los activos biológicos productores los que darían lugar al derecho de acceder al beneficio tantas veces referido y no depende del activo en sí, sino del uso que el avicultor le asigne pues, mientras que un ave para un productor de huevo es un activo biológico productor, valga la redundancia, para una

persona que produce pollitos de un día, el ave será un activo biológico consumible. Esta situación se replica para los productores de carne de pollo y por ello resaltamos que el beneficio aquí evaluado, únicamente podrá ser utilizado por los productores de huevo.

Es importante tener en cuenta que, para aplicar el beneficio, el ave debe ser sujeta de depreciación de conformidad con lo señalado en el artículo 93 del Estatuto Tributario, es decir, bajo el método de línea recta. Ahora, la dificultad para el sector se encontrará en el artículo 92 ya que señala que es necesario que el activo biológico produzca durante más de un período, y, teniendo en cuenta el Oficio 17131 de 2019 de la DIAN, la palabra período hace referencia al período fiscal comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre, de manera que para que un activo biológico sea considerado productor debe producir durante al menos un año.



Impacto del artículo 258-1 E.T. en la tasa efectiva de tributación

Supongamos que durante el proceso para poner en condiciones óptimas de producción a un ave se realizó compras de alimento por \$30.000.000 de pesos con un IVA de \$1.500.000, sobre esto tenemos dos escenarios:

RENTA		
Concepto	Sin Beneficio 258-1	Con Beneficio 258-1
Ingresos	\$ 100.000.000,00	\$ 100.000.000,00
Costos y Deducciones	\$ 75.000.000,00	\$ 75.000.000,00
Renta	\$ 25.000.000,00	\$ 25.000.000,00
Impuesto de renta	\$ 8.750.000,00	\$ 8.750.000,00
Descuento Tributario	\$	\$ 1.500.000,00
Impuesto neto	\$ 8.750.000,00	\$ 7.250.000,00
Tasa Efectiva de Tributación	8,75%	7,25%



Como se observa, la aplicación del IVA genera una disminución en la tasa efectiva de tributación, sin embargo, se debe tener en cuenta que el \$1.500.000 que se pagó durante el proceso de formación del activo tiene derecho a devolución, en este sentido, se debe realizar el análisis para determinar, cuál es el camino más conveniente, ya que en este caso no son concurrentes, la norma especifica claramente que este IVA no puede ser usado como impuesto descontable, en consecuencia, no podrá ser solicitado en devolución.

Adicionalmente, el tratamiento que se le da a un ave como activo biológico tiene incidencia en la determinación del impuesto descontable, por cuanto al momento de su enajenación no se encuentra sujeto a proporcionalidad por tratarse de un ingreso no gravado, mientras que si se le da tratamiento de inventario se categorizaría como un ingreso excluido.

Veamos la diferencia con el siguiente ejemplo:

Una avícola tiene ingresos por venta de huevo por un valor \$100.000.000 en determinado bimestre, durante ese bimestre vendió aves que ya no están aptas para producir por valor de \$25.000.000, para esto incurrió en pago de IVA por compra de alimento de \$8.000.000. Con estos datos veamos la diferencia entre el tratamiento de un ave como inventario y el tratamiento como activo biológico.

INVENTARIO	
Ingresos Exentos	\$ 100.000.000
Ingresos Excluidos	\$ 25.000.000
Total Ingresos	\$ 125.000.000
Impuesto Descontable	\$ 6.400.000
Valor a solicitar en devolución	\$ 6.400.000

ACTIVO	
Ingresos Exentos	\$ 100.000.000
Ingresos no Gravados	\$ 25.000.000
Total Ingresos	\$ 125.000.000
Impuesto Descontable	\$ 8.000.000
Valor a solicitar en devolución	\$ 8.000.000

Como se puede observar cuando le doy el tratamiento de activo al ave productora, el descontable es mayor y, en consecuencia; el saldo a favor, esto por cuanto la venta de activos no es un ingreso excluido, es un ingreso no gravado. Mientras que las aves en inventario al ser ingresos excluidos si deben someterse a la proporcionalidad del artículo 490 E.T. al momento de su enajenación así:

Proporcionalidad 490 ET		
Ingresos Exentos	\$ 100.000.000	80%
Ingresos Excluidos	\$25.000.000	20%
Total Ingresos	\$125.000.000	100%
Impuesto sometido a proporcionalidad	\$ 8.000.000	
IVA descontable	\$ 6.400.000	



Ahora, con los mismos datos del ejemplo anterior, supongamos que el IVA pagado no fue de \$8.000.000 millones sino de \$9.500.000, de los cuales \$1.500.000 corresponde al alimento que se utilizó para la formación de las aves enajenadas, las cuales tuvieron un costo de adquisición de \$40.000.000 así que, dándole el tratamiento de activo biológico, no solo tenemos derecho a la devolución de IVA correspondiente a \$8.000.000 de pesos sino que también podemos hacer uso del artículo 258-1 del Estatuto Tributario para aplicar el descuento tributario y también a deducciones como la depreciación y el costo de adquisición no depreciado que afectaría directamente la renta teniendo en cuenta que este activo no permanece más de dos años, en consecuencia no tendrá tratamiento de ganancia ocasional así:

Como se observa en este ejemplo el tratamiento como activo biológico disminuye considerablemente la tasa efectiva de tributación con respecto a la totalidad de impuestos por cuanto concurren diversos beneficios:

- 1 Mayor saldo a favor susceptible de devolución en IVA
- 2 Posibilidad de tratar el ave productora como bien depreciable generando mayor deducción
- 3 Acceder al descuento tributario del artículo 258-1 del Estatuto Tributario por el IVA pagado durante su etapa de formación.

18

CONCEPTO	INVENTARIO	ACTIVO
Ingresos	\$ 125.000.000	\$ 125.000.000
Costos y Deducciones	\$ 50.000.000	\$ 50.000.000
Costo del Activo enajenado	0	\$ 13.333.333
Depreciación*	0	\$ 26.666.667
Renta	\$ 75.000.000	\$ 35.000.000
Impuesto sobre la Renta	\$ 26.250.000	\$ 12.250.000
Descuento Tributario	\$	\$ 1.500.000
Impuesto neto de renta	\$ 26.250.000	\$ 10.750.000
menos: Devolución IVA	\$ 6.400.000	\$ 8.000.000
Impuestos globales	\$ 19.850.000	\$ 2.750.000
Tasa Efectiva de Tributación	15,88%	2,20%

Depreciación a 18 meses teniendo en cuenta que para acceder al 258-1 ET la depreciación debe ser mayor a un año



Resumen y conclusiones



Como nos propusimos al inicio de este documento, hemos analizado el beneficio establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario conforme al cual es posible llevar como descuento tributario el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición, importación, formación, o construcción de activos fijos reales productivos concluyendo que, de manera excluyente, el contribuyente podrá optar por llevar el IVA pagado en la formación de activos fijos productivos como impuesto descontable susceptible de ser solicitado en devolución, o, solicitarlo en su declaración de renta como un descuento tributario, de acuerdo con la opción que económicamente hablando le resulte más favorable. Sin embargo, al tratarlo como impuesto descontable se debe tener en cuenta la clasificación de los ingresos para que el IVA no se vea afectado por la proporcionalidad, distinguiendo claramente el efecto entre el tratamiento como inventario y como activo biológico.

Señalamos también que de acuerdo con la reglamentación expedida en desarrollo del artículo 258-1 respecto del descuento tributario por el IVA pagado en la importación,

formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos, la jurisprudencia y la doctrina de la administración de impuestos, no existe término legal para aplicar el descuento tributario hacia el futuro pudiendo descontar a partir del año de la adquisición en adelante o a partir del momento en que el activo esté en condiciones de utilización cuando el activo ha sido construido, teniendo en cuenta también que para poder aplicar al crédito fiscal el activo debe ser un bien depreciable y su vida útil debe superar el año.

Así mismo, resaltamos que el descuento aplica también para activos fijos reales productivos que se encuentren bajo la modalidad de leasing con opción irrevocable de compra y que en todos los casos se requiere de la conservación de todos los soportes que dan derecho al descuento tributario.

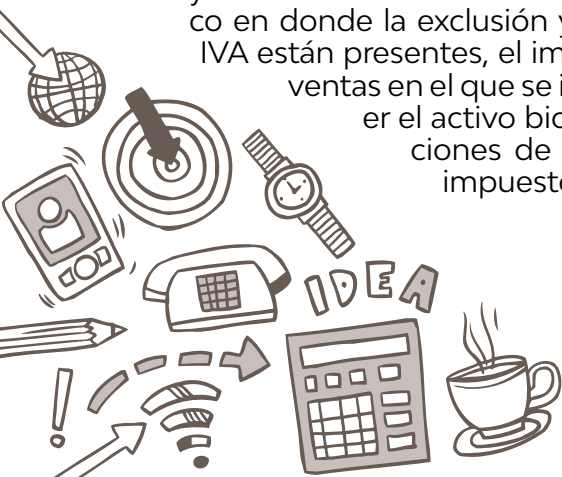
De acuerdo con reiterada doctrina de la DIAN, concluimos que el descuento tributario previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario puede aplicarse de manera concurrente con otros beneficios tales como, la aplicación de tarifa preferencial del régimen de tributación para las nuevas empresas ubicadas en las Zonas Mas Afectadas por el Conflicto (ZOMAC) establecido en el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016, o, el descuento tributario por las inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente establecido en el artículo 255 del Estatuto Tributario.

Por otra parte analizamos de cara al sector avícola como se materializa el descuento tributario previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, indicando que el activo más representativo en el sector son las aves y aun cuando se trata de un activo biológico en donde la exclusión y la exención del IVA están presentes, el impuesto sobre las ventas en el que se incurra para poner el activo biológico en condiciones de utilización es un impuesto susceptible

de ser tomado como descuento tributario en el impuesto sobre la renta. Resaltamos que este beneficio tributario es aplicable a los productores de huevo por cuanto en la producción de carne, las aves tienen el tratamiento de inventario.

Finalmente, observamos el efecto que tiene el artículo 258-1 del Estatuto Tributario en la tasa mínima de tributación, comparando el resultado con respecto a la categorización que se le da a las aves, demostrando que se obtiene mayor beneficio cuando se clasifican como activos biológicos y no como inventarios, concluyendo que la tasa mínima de tributación disminuye siempre y cuando se tengan en cuenta los siguientes aspectos:

- 1 Las aves deben ser clasificadas como activos biológicos
- 2 Deben ser depreciadas y no por menos de un año lo cual da derecho a deducción en renta
- 3 Al momento de su enajenación deben ser clasificadas como ingresos no gravados para que no afecten la proporcionalidad del IVA descontable
- 4 El IVA directamente aplicado a la formación no podrá ser tratado como descontable, y al ser tratada el ave como ingreso no gravado en su enajenación, el IVA que no se lleva al descontable será compensado por aplicación de la proporcionalidad, y se podrá usar como descuento tributario.
- 5 Este beneficio solo tiene efecto cuando el resultado del ejercicio en el denunciario rentístico es positivo, es decir, no tiene efecto sobre ejercicios con pérdidas fiscales.
- 6 El mayor reto, es lograr que las aves se mantengan como activo fijo real productivo por más de un año.

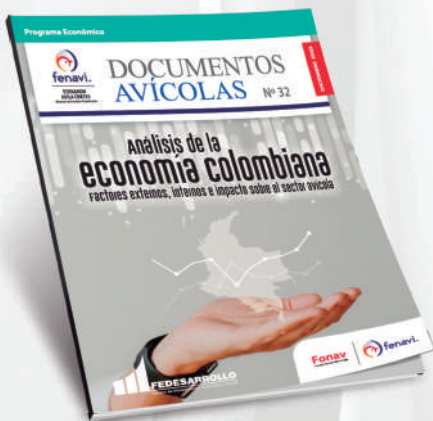
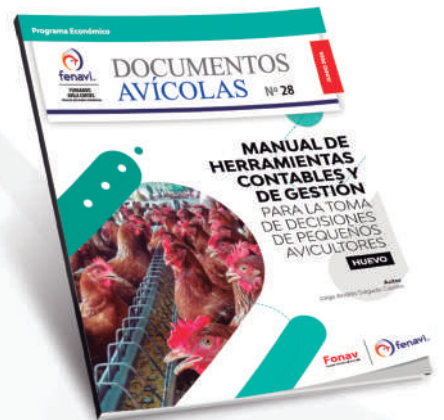
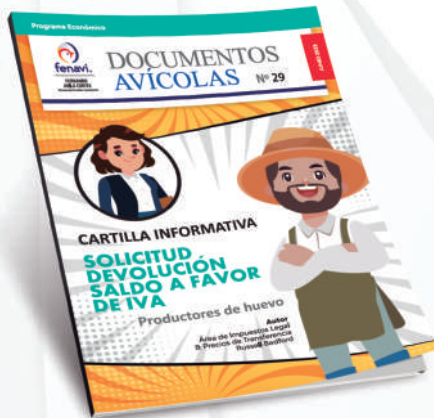




¿Quieres conocer más?

Te invitamos a explorar nuestra colección de **documentos especializados con enfoque económico** para mejorar la rentabilidad del sector avícola, disponibles en la página web:

www.fenavi.org



Con un solo **click** puedes consultar estas y otras publicaciones en formato digital.

¡No te las pierdas!