

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00071-00 (25851)
Demandante: JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DIAN
Tema: Nulidad del artículo 1.3.1.10.5 [par. 6, inc. 2] del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, sustituido por el artículo 1 del Decreto 221 de 2020. Exención de IVA. Adquisición de vehículos por pequeños transportadores. Leasing Financiero. Opción irrevocable de compra.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019¹, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra el inciso segundo del parágrafo 6 del artículo 1.3.1.10.5 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, sustituido por el artículo 1 del Decreto 221 de 2020, que dispone:

“Decreto 1625 de 2016

ARTÍCULO 1.3.1.10.5. Exención del impuesto sobre las ventas - IVA para la adquisición de vehículos que ingresan por reposición de vehículos destinados al transporte público de pasajeros y al transporte público o particular de carga. Los pequeños transportadores propietarios de hasta dos (2) vehículos de transporte público de pasajeros y/o dos (2) vehículos de transporte público o particular de carga, de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular, que durante el término de cinco (5) años, contados a partir del veintisiete (27) de diciembre del 2019, efectúen la reposición de uno o dos vehículos propios de pasajeros y/o de carga, por una única vez, siempre y cuando se cumplan las condiciones para la obtención del certificado de cumplimiento de requisitos para el registro inicial de vehículo nuevo en reposición - CREIPASAJEROS y/o CREICARGA, a través del Sistema RUNT, tendrán el beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas - IVA, al momento de la adquisición del vehículo automotor nuevo o del chasis con motor y carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo. (...)

PARÁGRAFO 6. Los pequeños transportadores propietarios de hasta dos (2) vehículos de transporte público de pasajeros y/o dos (2) vehículos de transporte público o particular de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular, podrán aplicar el beneficio de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 477 del Estatuto Tributario, a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing realizado para la adquisición de hasta dos (2) vehículos nuevos, con entidades financieras debidamente autorizadas por la Superintendencia Financiera de Colombia, siempre que se pacte opción irrevocable de compra y se cumplan todos los requisitos y condiciones establecidas en la Ley y el presente Decreto.

¹ Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápite Sección Cuarta.

En el evento que no sea ejercida la opción de compra, la entidad financiera deberá cobrar al pequeño transportador el impuesto sobre las ventas - IVA correspondiente y deberá pagarlo en la declaración del impuesto sobre las ventas del respectivo bimestre².

DEMANDA

Juan Rafael Bravo Arteaga demandó la nulidad del inciso segundo [par. 6] del artículo 1.3.1.10.5 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016², sustituido por el artículo 1 del Decreto 221 de 2020, por violar el principio de reserva de ley, arguyendo que estableció un nuevo hecho gravado por el impuesto sobre las ventas.

Al efecto invocó la transgresión del artículo 338 de la CP³. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El legislador tributario exoneró del impuesto sobre las ventas a los pequeños transportadores de pasajeros y de mercancías que fueren propietarios hasta de dos vehículos. La norma acusada extendió la exención a los pequeños transportadores que adquieren esos vehículos a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing; la opción de compra en el contrato de leasing es una obligación para quien la otorga y un derecho para aquél a quien se le da.

En el impuesto referido, la venta de bien corporal mueble o inmueble es el hecho gravado con IVA y tal supuesto desaparece cuando no se ejerce la opción de compra en el contrato de arrendamiento financiero o leasing y cuando no existe venta de bien corporal mueble, como los vehículos para transporte de pasajeros o de carga, referidos en los ordinales 4 y 5 del artículo 477 del ET y adquiridos por los pequeños transportadores.

En acápite aparte⁴, el demandante solicitó la suspensión provisional de las normas demandadas, medida negada por Auto del 3 de mayo de 2022⁵.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**⁶ se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La norma demandada no desborda la facultad reglamentaria, porque tanto la exención tributaria como el incumplimiento de requisitos al que alude derivan de la voluntad legislativa, según la cual, el no ejercer la opción de compra activaría el pago del impuesto sobre las ventas. El ejecutivo no impuso el gravamen sobre las ventas al pequeño transportador que no ejerce dicha opción, lo que hizo fue reiterar las consecuencias legislativas de tal omisión, recalcando los efectos previstos en el artículo 477 del ET, de manera que los beneficios de la exención tributaria y la pérdida de los mismos no se originan en el ejercicio de la función reglamentaria sino legislativa.

² Índice 2, fls. 9-10

³ Índice. 2, fl. 3

⁴ Índice 2, fls. 5-7

⁵ Índice 24

⁶ Índice 19

Cuando los bienes se adquieren por la modalidad de leasing o arrendamiento financiero, la exención tributaria presupone que se haga uso de la opción irrevocable de compra y que el bien ingrese como activo fijo productivo, so pena de tener que pagar el impuesto generado.

La exención tributaria, requisitos y causales de pérdida son de creación legal y su aplicación es taxativa, limitativa, inequívoca, personal e intransferible, de modo que opera frente a los sujetos y las situaciones establecidos en la disposición, sin lugar a interpretaciones extensivas a sujetos o supuestos diferentes.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁷ precisó que el decreto demandado se limitó a compilar y racionalizar las normas de carácter reglamentario, actualizando la normativa para ajustarla a la realidad institucional y al orden vigente, de modo que, bajo una política de simplificación normativa, un solo cuerpo permitiera mejor conocimiento del derecho, ofreciera certeza sobre la vigencia de las normas, asegurara la eficiencia económica y social del sistema legal y afianzara el principio de seguridad jurídica.

La norma acusada no desborda la facultad reglamentaria, pues el efecto del incumplimiento de los requisitos legales de la exención a la que alude derivan de la voluntad del legislador, sin que el ejecutivo gravara con IVA las ventas del pequeño transportador al no ejercer la opción de compra ni incurriera en usurpación de funciones; solo reiteró las consecuencias descritas por el legislador.

Los requisitos para acceder a la exención tributaria reglamentada son los establecidos en el artículo 477 del ET, entre ellos, que el pequeño transportador haga uso incondicional de la opción de compra derivada del contrato de arrendamiento o leasing financiero, a riesgo de pagar el respectivo impuesto sobre las ventas. Los requisitos de dicha exención tienen fuente legal, son taxativos, limitativos, inequívocos, personales e intransferibles y se circunscriben a los elementos subjetivos y objetivos que establece la ley.

La norma demandada no apareja un perjuicio para el pequeño transportador, pues aplica la exención al momento en que adquiere el vehículo directamente o a través del leasing financiero, y solo debe pagar el tributo si incumple el ejercicio de la opción irrevocable de compra.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Ministerio de Hacienda⁸ reiteró los argumentos de su escrito de contestación, destacando que la demanda se fundó en una indebida interpretación de la ley, pues la condición de que el adquirente de vehículos use la opción irrevocable de compra para acceder a la exención de que trata la norma acusada fue establecida por el propio artículo 477 del ET que el reglamento se limitó a desarrollar.

⁷ Índice 21

⁸ Índice 36

La **DIAN**⁹ insistió en los argumentos de su escrito de contestación. En ese sentido, resaltó que la exención reglamentada es de creación legal y que la norma acusada se limitó a desarrollarla en forma armónica, sin perjudicar al pequeño transportador que, cuando adquiere el vehículo directamente o través del leasing financiero, aplica dicha exención y solo paga el impuesto cuando se abstiene de ejercer la opción irrevocable de compra.

El **demandante**¹⁰ retomó los argumentos de la demanda para puntualizar que mientras el hecho legalmente gravado con IVA es *“la venta de bienes corporales muebles”*, la norma demandada prevé como tal *“el ejercicio de la opción de compra en un contrato de leasing”*.

Alegó que el incumplimiento al que alude el inciso 3 del párrafo 4 del artículo 477 del ET se aplica a los deberes del arrendatario en el contrato de leasing, en tanto que la *“opción de compra”* es un derecho que el arrendatario puede o no ejercer. El incumplimiento el que alude dicho inciso se predica de la obligación de pagar los cánones de arrendamiento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la norma que reglamentó la exención del impuesto sobre las ventas establecida en los numerales 4 y 5 del artículo 477 del ET, a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing para la adquisición de hasta dos vehículos de transporte público de pasajeros y/o dos vehículos de transporte público o particular de carga, en los que se pacte opción irrevocable de compra; en cuanto dispuso el cobro del impuesto al pequeño transportador y su pago en la declaración del impuesto sobre las ventas del respectivo bimestre, cuando dicha opción no se ejerce¹¹.

De acuerdo con el cargo de nulidad, corresponde establecer si tal disposición quebranta el principio de reserva de ley de cara a la norma superior que establece la exención mencionada y el hecho gravable del impuesto sobre las ventas.

Según el demandante, el reglamento desborda ese hecho, porque a partir de la falta de ejercicio de la opción de compra en los contratos de leasing o arrendamiento financiero, desestima la venta de los vehículos para transporte de pasajeros o de carga, adquiridos por los pequeños transportadores y, en esa medida, presenta la no configuración de la venta de bien corporal mueble, como hecho generador de IVA.

⁹ Índice 38

¹⁰ Índices 37

¹¹ DUR 1625 de 2016. **ARTÍCULO 1.3.1.10.5.** Exención del impuesto sobre las ventas - IVA para la adquisición de vehículos que ingresan por reposición de vehículos destinados al transporte público de pasajeros y al transporte público o particular de carga.

(...)

PARÁGRAFO 6. Los pequeños transportadores propietarios de hasta dos (2) vehículos de transporte público de pasajeros y/o dos (2) vehículos de transporte público o particular de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular, podrán aplicar el beneficio de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 477 del Estatuto Tributario, a través de contratos de arrendamiento

financiero o leasing realizado para la adquisición de hasta dos (2) vehículos nuevos, con entidades financieras debidamente autorizadas por la Superintendencia Financiera de Colombia, siempre que se pacte opción irrevocable de compra y se cumplan todos los requisitos y condiciones establecidas en la Ley y el presente Decreto. En el evento que no sea ejercida la opción de compra, la entidad financiera deberá cobrar al pequeño transportador el Impuesto sobre las ventas -IVA correspondiente y deberá pagarlo en la declaración del impuesto sobre las ventas del respectivo bimestre.

A *contrario sensu*, los demandados aducen que la norma acusada se limitó a reiterar el precepto legal que estableció la exención y que el ejercicio de la opción de compra en los contratos de leasing financiero es un requisito de dicho beneficio.

Para resolver, se observa:

El aparte normativo demandado reglamentó los numerales 4 y 5 del artículo 477 del ET que, con la modificación introducida por el artículo 12 de la Ley 2010 de 2019, establecieron la exención del impuesto sobre las ventas, con derecho a compensación y devolución para *«los vehículos automotores de transporte público de pasajeros completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo, de transporte público de pasajeros, así como para los vehículos automotores de servicio público o particular, de transporte de carga completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo de transporte de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular»*.

En lo demás, tales preceptos legales asignaron al beneficio una vigencia de cinco años y limitaron las ventas posibles del mismo a las realizadas por los pequeños transportadores propietarios de hasta dos vehículos, y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez.

La exención así establecida se entiende aplicable a *«todas»* las ventas realizadas a pequeños transportadores que se encuentren en las condiciones materiales anteriormente descritas (*propietarios de máximo dos vehículos y con fines de reposición*). Tal generalidad habilitaba al reglamento para reconocer, reiterando expresamente la aplicación de la exención a través del contrato de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra, para la adquisición de hasta dos vehículos nuevos por parte de los pequeños propietarios beneficiados, a quienes facultó ese tipo comercial quedando a su liberalidad el uso del mismo.

Acorde con el Decreto 2555 de 2010¹² [2.2.1.1.1. y 2.2.1.1.2], dicho contrato financiero permite entregar, a título de arrendamiento, bienes adquiridos para ese efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones recibidos durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período la opción de compra.

Dentro de dicha estructura contractual, el bien debe ser propiedad de la compañía arrendadora, quien conserva su derecho de dominio hasta tanto el arrendatario ejerza la opción de compra.

A la luz de lo anterior, la opción de compra es un elemento de la esencia del contrato que, por la misma semántica de la *«opción»*¹³, opera entre dos posibilidades de elección, a modo de facultad para el contratante, de la cual puede o no hacer uso al final de la vigencia del contrato, so pena de mutar en otro tipo contractual.

¹² Por el cual se recogen y reexpiden las normas en materia del sector financiero, asegurador y del mercado de valores y se dictan otras disposiciones.

¹³ “1. f. Libertad o facultad de elegir. 2. f. Esa misma elección. 3. f. Cada una de las cosas a las que se puede optar. 4. f. Posibilidad de conseguir algo. 5. f. Derecho que se tiene a un oficio, dignidad, etc. 6. f. *Der.* Derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico.” (<http://lema.rae.es/drae/?val=opci%C3%B3n>).

Y es precisamente del ejercicio de la opción de compra que el legislador, dentro de su potestad de configuración normativa¹⁴, condicionó en el párrafo 4 del artículo 477 del ET el acceso al beneficio tributario de la exención para los casos establecidos en los numerales 4 y 5 *ib.*¹⁵, siempre que los vehículos automotores completos nuevos o el que se conforme por el chasis con motor o carrocería, que se adquieran bajo la citada modalidad de leasing o arrendamiento financiero, se destinen para el respectivo servicio público o particular en el que se encontraba registrado el vehículo objeto de reposición, cumplan «*los procedimientos que para el efecto fijen los ministerios de Transporte y Hacienda y Crédito Público*» para la aplicación de la prerrogativa fiscal, y que los beneficiarios *-pequeños transportadores-*, mantengan dichos bienes como activo fijo, condiciones que, de ser incumplidas, acarrearán el pago del impuesto sobre las ventas correspondiente.

Por ello, fue la voluntad del legislador en el párrafo 4¹⁶ del artículo 477 del ET, en desarrollo de su libre configuración normativa, que el incumplimiento de los requisitos señalados y, en concreto, el del ejercicio de la opción de compra en las modalidades contractuales referidas, de «*lugar al pago del impuesto sobre las ventas correspondiente*».

En ese contexto, el reglamento se limitó a reiterar *-como lo expresaron las entidades demandadas-* la consecuencia señalada por el legislador *-que no por el ejecutivo-* frente al incumplimiento referido, que se repite, no es otra que el pago del impuesto sobre las ventas correspondiente. Por lo demás, el planteamiento del demandante conlleva un juicio contra la citada norma legal *-art. 477 ET-* ajeno al medio de control de nulidad objeto de este proceso.

¹⁴ En materia tributaria, la Corte Constitucional, en sentencia C-129 de 2004, MP. Marco Gerardo Monroy Cabra, reconoció que «*el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria le permite no solo definir la política tributaria, sino escoger entre diversas alternativas legislativas al momento de ejercer el poder de imposición. Estas diferentes alternativas obran como instrumentos que le hacen posible cumplir los objetivos que persigue. Así, las normas tributarias vienen a ser herramientas en manos del Congreso que le permiten intervenir la economía para fomentar ciertas actividades económicas de interés social, desincentivar otras, redistribuir el ingreso, etc. Las exenciones, los beneficios, las tasas reducidas, cuando persiguen objetivos constitucionales, son estos instrumentos o herramientas de la política tributaria*». La Sección Cuarta del Consejo de Estado, entre otras, en sentencia del 25 de marzo de 2022, exp. 25417, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, ha expresado que «*... el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales; (...) el legislador cuenta con la potestad de crear beneficios tributarios taxativos, limitados, personales e intransferibles, que responden a razones justificadas de política económica o social, o dirigidas a garantizar la igualdad real o efectiva en la materia -sentencias C-341 de 1998 y C-250 de 2003- (...)*» como ocurre con las «*exenciones (sentencia C-602 de 2015)*».

¹⁵ “4. Los vehículos automotores de transporte público de pasajeros completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo, de transporte público de pasajeros. Este beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años.”

5. Los vehículos automotores de servicio público o particular, de transporte de carga completos y el chasis con motor y la carrocería adquiridos individualmente para conformar un vehículo automotor completo nuevo de transporte de carga de más de 10.5 toneladas de peso bruto vehicular. Este beneficio será aplicable a las ventas hechas a pequeños transportadores propietarios de hasta de dos (2) vehículos y para efectos de la reposición de uno o dos vehículos propios, por una única vez. Este beneficio tendrá vigencia de cinco (5) años.”

¹⁶ «**PARÁGRAFO 4o.** <Parágrafo modificado por el artículo 12 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Para la aplicación de la exención a que se refieren los numerales 4 y 5 de este artículo, los vehículos automotores completos nuevos o el que se conforme por el chasis con motor o carrocería adquiridos individualmente, deberán destinarse para el respectivo servicio, público o particular según el caso, en el cual se encontraba registrado el vehículo objeto de reposición, para lo cual deberán cumplir los procedimientos que para el efecto fijen los Ministerios de Transporte y Hacienda y Crédito Público para la aplicación de dicho beneficio. Los beneficiarios de esta exención deberán mantener los bienes de que tratan los numerales 4 y 5 del

artículo 477 del Estatuto Tributario como activo fijo y su incumplimiento dará lugar al pago del impuesto sobre las ventas correspondiente.

Cuando el vendedor de los bienes de que tratan los numerales 4 y 5 de este artículo, responsable del impuesto sobre las ventas sea un comercializador, podrá aplicar el procedimiento de devolución y/o compensación previsto en el artículo 850 del Estatuto Tributario, según corresponda.

El beneficio establecido en los numerales 4 y 5 de este artículo también será aplicable cuando se adquieran por arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. Su incumplimiento dará lugar al pago del impuesto correspondiente».

Conforme a lo anterior, al no haberse desvirtuado la presunción de legalidad del inciso segundo, parágrafo 6, del artículo 1.3.1.10.5 del DUR 1625 de 2016, la Sala negará las pretensiones de la demanda.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

2.- Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN