

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., cuatro (4) de diciembre dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2018-00025-00 (23781)

Demandante: Gustavo Humberto Cote Peña

Demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Temas: Régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro. Potestad reglamentaria: determinación del beneficio neto, rechazo de egresos, inversiones y causales de exclusión del régimen.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, mediante sentencia, el contencioso de única instancia promovido en contra de algunos apartes del artículo 2.º del Decreto 2150 de 2017, que sustituyó parcialmente al Decreto Único Reglamentario en materia Tributaria (DURT o Decreto 1625 de 2016).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

El demandante solicitó la nulidad de los apartes que se a continuación se destacan con subrayas del artículo 2.º del Decreto 2150 de 2017, que sustituyó parcialmente el DURT (ff. 2 y 3):

DECRETO 2150

20 de diciembre de 2017

(...)

DECRETA

(...)

Artículo 2. Sustitución del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Sustitúyase el Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, el cual quedará así:

"CAPÍTULO 5

CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

SECCIÓN 1

RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

(...)

Artículo 1.2.1.5.1.20. Ingresos.

(...)

Parágrafo. Para efectos de la determinación de los ingresos fiscales de que trata el presente artículo, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional harán parte de la determinación del beneficio neto o excedente.

(...)

Artículo 1.2.1.5.1.22. Inversiones. Se entenderán por inversiones aquellas dirigidas al fortalecimiento del patrimonio que no sean susceptibles de amortización ni depreciación de conformidad con las reglas previstas en el Estatuto Tributario, y que generan rendimientos para el desarrollo de la actividad meritoria de los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto. Estas inversiones tendrán que ser como mínimo superiores a un (1) año.

(...)

Artículo 1.2.1.5.1.24. Determinación del beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial.

(...)

Parágrafo 4. De manera excepcional, en caso de que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. de este Decreto.

Lo anterior, siempre y cuando lo aquí indicado no se genere por las causales de exclusión de que trata el artículo 364-3 del Estatuto Tributario.

Artículo 1.2.1.5.1.36. Tarifas del impuesto sobre la renta y complementario de las entidades del Régimen Tributario Especial.

(...)

2.6. La parte del beneficio neto o excedente que resulte de la omisión de ingresos o inclusión de egresos improcedentes, siempre y cuando lo aquí indicado no se genere por causales de exclusión de las que trata el artículo 364-3 del Estatuto Tributario y esta sección.

(...)

Artículo 1.2.1.5.1.44. Causales de exclusión de las entidades del Régimen Tributario Especial. Son causales de exclusión del Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la renta y complementario, de los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto, las siguientes:

(...)

2. Cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes en la declaración.

3. Cuando se utilicen datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor beneficio neto o excedente.

4. Cuando se efectúen compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.

(...)

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83, 84, 189, ordinal 11, 338 y 363 de la Constitución; el Libro Primero del Estatuto Tributario (ET) y los artículos 19, 356, 357, 358 y 683 de ese mismo cuerpo normativo.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 9 a 28):

Sostuvo que el Ejecutivo se excedió en el ejercicio de la potestad reglamentaria por: que introdujo y reguló elementos no previstos en las normas legales establecidas por la Ley 1819 de 2016, que son precisamente aquellas que se reglamentan mediante las normas demandadas. En sustento de la configuración del exceso de la potestad reglamentaria, invocó las consideraciones de los autos del 24 de febrero de 2015 (exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 25 de octubre de 2016 (exp. 22482, CP: *ibidem*).

Individualizó el concepto de violación para cada una de las normas demandadas como pasa a explicarse:

(i) Nulidad del parágrafo único del artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 1625 de 2016

Manifestó que, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución, es función exclusiva de la ley fijar los elementos que componen la base imponible de los tributos. Bajo ese contexto, señaló que en las disposiciones normativas de rango legal que definen cuáles ingresos poseen la connotación de no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, el legislador no realizó distinción alguna, razón por la cual resultan aplicables tanto a los contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta como a aquellos que tributan en el marco del régimen tributario especial.

A la luz del anterior planteamiento, consideró que la disposición demandada es ilegal, comoquiera que ordena incluir, para el cálculo del beneficio neto o excedente de las entidades sin ánimo de lucro, los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.

(ii) Nulidad del parágrafo 4.º del artículo 1.2.1.5.1.24 del Decreto 1625 de 2016

Afirmó que una de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 fue eliminar el inciso 2.º del artículo 358 del ET, que señalaba textualmente que «*el beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de egresos, no será objeto del beneficio de que trata ese artículo*».

Planteó que el legislador quiso expresamente desgravar aquellos egresos calificados como improcedentes dentro del proceso de determinación del beneficio neto o excedente, de modo que no existe fundamento legal para que la disposición demandada los someta a tributación bajo una tarifa del 20%.

Habida cuenta de lo anterior, consideró que el Presidente de la República se excedió en el ejercicio de la potestad reglamentaria y se arrogó la facultad de adicionar, por medio de un decreto, un factor positivo de determinación del impuesto en la base gravable del tributo a cargo de este tipo de contribuyentes.

(iii) Nulidad del inciso 1.º del artículo 1.2.1.5.1.22 del Decreto 1625 de 2016

Advirtió que, para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente, el artículo 357 del ET admite, sin ninguna clase de condicionamiento, la detracción de aquellas inversiones que realiza la entidad sin ánimo de lucro para el cumplimiento de su objeto.

Sin embargo, y desconociendo el anterior mandato, la disposición demandada ordena excluir del cálculo del beneficio indicado aquellas inversiones susceptibles de ser depreciadas o amortizadas y las que no tengan un mínimo de duración de un año. Así, el reglamento introdujo un régimen no previsto por el legislador, que por ende, es contrario al ordenamiento superior.

(iv) Nulidad de los ordinales 2.º, 3.º y 4.º del Artículo 1.2.1.5.1.44 del Decreto 1625 de 2016

Advirtió que los ordinales censurados incluyeron tres supuestos infractores, adicionales a los previstos en el artículo 364-3 del ET, que dan lugar a que el contribuyente sea excluido del régimen tributario especial. Por lo anterior, consideró que las disposiciones demandadas desconocieron el principio de legalidad previsto en el artículo 29 de la Constitución, según el cual a nadie se le puede juzgar por conductas que no estén previamente definidas en la ley.

En definitiva, manifestó que por medio de un decreto reglamentario no se pueden establecer infracciones administrativas.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 50 a 59), para lo cual:

Explicó que las normas demandadas no infringen las normas superiores invocadas ni constituyen un exceso de potestad reglamentaria, por cuanto buscan precisar aspectos propios del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta para las entidades sin ánimo de lucro.

Concretamente, en relación con la inclusión de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional en el proceso de determinación del referido beneficio, precisó que el reglamento siguió el mandato contenido en el artículo 357 del ET que ordena tener en cuenta todos los ingresos sin importar su naturaleza o denominación.

De otra parte, aseguró que el gravamen extendido a los egresos no procedentes dentro de la base gravable es una consecuencia propia del incumplimiento del régimen previsto en el artículo 357 *ejusdem*, con lo cual las erogaciones que no tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social de la entidad respectiva están sometidos a tributación. A ello agregó que, según el artículo 358 del ET, la exención solo se otorga al beneficio neto o excedente debidamente determinado.

Frente a las inversiones, explicó que ante la falta de precisión legal sobre cuáles se pueden detraer para determinar el beneficio neto previsto en el artículo 357 del ET, el decreto se encargó de hacer claridad al respecto para permitir la correcta aplicación de la norma de rango legal, tendiendo a asegurar el cumplimiento de los fines propios de las entidades sin ánimo de lucro.

Respecto a las causales de exclusión del régimen tributario especial, manifestó que estos constituyen una reiteración al cumplimiento de las disposiciones de la ley, por lo que en caso de no acogerse se harían nugatorios los objetivos y los postulados que justifican la existencia del régimen especial.

Coadyuvante del demandado

La DIAN, en calidad de coadyuvante de la parte demandada, se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 60 a 71), así:

Respecto de la norma que ordena tener en cuenta dentro del cálculo del beneficio neto o excedente los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, manifestó que el artículo 357 del ET ordenó que, para la determinación del excedente o beneficio neto, se tengan en cuenta la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza. En el mismo sentido, planteó que los ingresos no constitutivos de renta no se encuentran exentos a efectos de determinar el beneficio neto, por lo cual no es posible admitir una exención no prevista en la ley.

Manifestó que la disposición demandada que ordena someter a tributación los egresos imprevistos no contraviene norma alguna, sino que se ajusta al ordenamiento.

De otra parte, precisó que las conductas sancionables que describe el reglamento como casuales de exclusión del régimen tributario especial, solo reiteran normas de la legislación tributaria y, más aún, precisan el régimen que al respecto estableció la Ley 1819 de 2016.

Audiencia inicial

La audiencia inicial de que trata el artículo 180 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011) se celebró el 05 de diciembre de 2018^[1]. Comparecieron el Ministerio Público y los apoderados de las partes y el tercero coadyuvante (ff. 165 a 169). En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas hasta ese momento.

La parte demandada propuso como excepciones: (i) la ineptitud sustantiva de la demanda bajo la consideración de que el concepto de violación carece de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, al no confrontar, en debida forma, las normas superiores presuntamente vulneradas y; (ii) la de caducidad, por considerar que la nulidad de las normas objeto de discusión generaría el restablecimiento automático del derecho.

Al respecto, el despacho declaró no probadas las excepciones propuestas al considerar que los cargos de nulidad y el concepto de violación son suficientes, pertinentes y claros. Aunado a ello, precisó que el demandante no persigue el restablecimiento de un derecho subjetivo, ni la decisión restablecería automáticamente uno que eventualmente exista, razón por la cual la acción de simple nulidad propuesta contra los actos acusados no está sujeta a término de caducidad.

De otra parte, agregó que correspondía determinar si, con la expedición del decreto demandado, el Ejecutivo excedió la potestad reglamentaria al: (i) establecer que los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional hacen parte de la determinación del beneficio neto o excedente de los contribuyentes del régimen tributario especial; (ii) determinar los egresos no procedentes en la determinación del beneficio neto o excedente, distintos a los señalados en la ley; (iii) limitar las inversiones que fungen como egresos en la determinación del beneficio en cuestión y; (iv) fijar causales de exclusión o pérdida del régimen tributario especial para el caso de las entidades sin ánimo de lucro.

Sobre la fijación del litigio así planteada, la parte demandante aclaró que el inciso 1.º del artículo 1.2.1.5.1.44 no fue demandado. Igualmente consideró que no se incluyó el cargo propuesto en contra de la disposición que ordena excluir del cálculo del beneficio neto o excedente las inversiones susceptibles de ser amortizadas o depreciadas.

A su turno, la parte demandada y el Ministerio Público se mostraron conformes con la fijación del litigio.

El magistrado sustanciador afirmó que el cuestionamiento formulado por la demandante sería tenido en cuenta, pero que, en todo caso, dentro de la fijación del litigio se encuentra incluido el problema jurídico relativo a las inversiones.

A continuación, se manifestó que era improcedente la conciliación y, acto seguido, fue presentada solicitud de medidas cautelares. A esos efectos, mediante Auto, del 25 de octubre de 2018, se negó la solicitud de suspensión provisional de las normas acusadas (ff. 129 a 132 c.m.c.^[2])

En atención a las características del debate jurídico planteado y a lo dispuesto en el inciso final del artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la de alegaciones

y juzgamiento. Por ende, dispuso correr traslado a las partes por el término común de 10 días, para alegar de conclusión.

Alegatos de conclusión

Las partes alegaron de conclusión para reiterar los planteamientos expuestos en la demanda (ff. 175 a 194) y en la contestación de la demanda (ff. 202 a 206). La DIAN alegó de conclusión para insistir en sus planteamientos en calidad de coadyuvante de la demandada (ff. 195 a 201).

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda (ff. 171 a 174). A esos efectos: Afirmó que la inclusión de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional dentro de la determinación del beneficio neto o excedente se ajusta al ordenamiento y, específicamente, al artículo 357 del ET, que establece que, para efectos de determinar el mencionado beneficio, se deben tener en cuenta todos los ingresos percibidos por la entidad, sin consideración a su naturaleza o denominación.

En igual sentido, manifestó que la disposición que somete a tributación los egresos calificados como improcedentes no contraviene las normas superiores, toda vez que cualquier egreso que no tenga relación de causalidad con el ingreso o con el cumplimiento del objeto social debe incluirse como base para el cálculo del impuesto a cargo.

Respecto de la norma que reglamenta el concepto de inversión, expresó que se trata de una mera reiteración de las condiciones requeridas para efectos de tener derecho a la exención prevista en el artículo 358 del ET.

Por último, sobre las conductas señaladas en el reglamento como causales de exclusión del régimen especial, adujo que el reglamento reconoce las circunstancias en las que el contribuyente incurre en conductas abusivas o elusivas para acceder a la aplicación del régimen tributario especial, razón suficiente para considerar la legalidad de las normas acusadas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos de la demanda, la Sala decide sobre la solicitud de simple nulidad de los apartes del artículo 2.º del Decreto 2150 de 2017 censurados. De conformidad con la fijación del litigio efectuada en la audiencia inicial (f. 168 vto.), la Sala debe determinar si, con la expedición del decreto, el Ejecutivo excedió la potestad reglamentaria al: (i) establecer que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional hacen parte de la determinación del beneficio neto o excedente de los contribuyentes del régimen tributario especial; (ii) determinar los egresos no procedentes en la determinación del beneficio neto o excedente, distintos a los señalados en la ley; (iii) limitar las inversiones que fungen como egresos en la determinación del beneficio en cuestión y; (iv) fijar causales de exclusión o pérdida del régimen tributario especial para el caso de las entidades sin ánimo de lucro.

2- Previa solución de los problemas jurídicos planteados, la Sala advierte que estando el proceso al despacho para fallo de segunda instancia, los ciudadanos Andrea Juliana Chapman Arroyave y Erney Leonardo Contreras González presentaron solicitud de intervención en calidad de coadyuvantes de la parte demandante (ff. 209 a 217 y 221 a 225). Analizados los requisitos para tener en cuenta dichas intervenciones, se observa que, según el artículo 223 del CPACA, el ordenamiento exige que el tercero debe requerir intervención dentro de un plazo determinado, esto es, desde la admisión de la demanda y hasta la audiencia inicial. Habida cuenta de que en el *sub lite* los escritos de coadyuvancia fueron presentados por fuera del plazo previsto en la citada disposición, la Sala no tendrá en cuenta las referidas intervenciones.

3- Asimismo, se observa que en la demanda la parte actora solicitó la nulidad de un aparte de los considerandos del Decreto 2150 de 2017. Al respecto, la Sala precisa que dicha disposición no puede ser objeto de control de legalidad, por cuanto su función es de servir de preámbulo y explicación de las normas que sí contienen un verdadero mandato jurídico. En los anteriores términos, el análisis que se llevará a cabo recaerá exclusivamente sobre las normas que poseen tal connotación.

4- De conformidad con el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución, la potestad reglamentaria comporta una facultad asignada al Gobierno, como órgano supremo de Administración, cuya

vocación no es otra que regular aquellas disposiciones que, por su carácter técnico, no son desarrolladas exhaustivamente por el Legislativo. Está dirigida, en los términos de la Sección, a facilitar la ejecución de la ley (sentencia del 09 de diciembre de 2013, exp. 18068, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En materia tributaria, la potestad de expedir reglamentos no goza de un ámbito de regulación autónomo, en la medida en que se encuentra limitada por el principio de reserva de ley de que trata el artículo 338 de la Constitución. En efecto, el ejercicio de dicha facultad supone la existencia de una norma con rango de ley que regule algún ámbito del derecho tributario, de manera que «*el reglamento no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador*» (auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En lo que interesa al *sub lite*, el actor solicitó la nulidad de algunas normas reglamentarias que tienen por objeto regular disposiciones del ET, referidas al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta. De ese modo, para determinar la legalidad de las normas censuradas, resulta necesario fijar previamente los parámetros que al respecto definió el legislador.

En desarrollo del referido principio de reserva de ley, por medio del artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, el Congreso modificó el artículo 19 del ET, para definir como régimen general aplicable a todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, la sujeción al impuesto sobre la renta en los mismos términos de las sociedades nacionales. Sin embargo, y como excepción, permitió a las entidades en comento acceder al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta, previa acreditación del cumplimiento de los requisitos de que tratan los artículos 19 y el Título IV del Libro Primero del ET. De ello que, ante el cumplimiento de tales requisitos, las particularidades de la sujeción pasiva al impuesto sobre la renta estarán determinadas por el régimen tributario especial antes indicado.

Habida cuenta de que la naturaleza jurídica de ese tipo de entidades no les permite orientar sus recursos a la obtención de fines económicos, el legislador dispuso reglas distintas a las que aplican los contribuyentes que tributan bajo el sistema ordinario, para efectos de determinar la cuota tributaria. En ese sentido, los artículos 356 y siguientes del ET fijan, entre otros aspectos importantes, la conformación de la base imponible del tributo (denominada en este régimen como «*beneficio neto o excedente*»), los criterios que denotan la sujeción pasiva al régimen especial y el contenido del mismo.

En lo que respecta a la base gravable del impuesto a cargo de los sujetos pasivos del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta, el artículo 357 del ET dispone que para efectos de determinar el beneficio neto o excedente, se deben tomar todos los ingresos, independientemente de su naturaleza y, acto seguido, restarles el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los primeros o con el cumplimiento de su objeto social, y entendiendo para el efecto que las inversiones realizadas en cumplimiento del mismo corresponden a un tipo de egreso.

Por otra parte, el artículo 364-3 *ibidem* prevé varios supuestos facticos cuya realización determinan la exclusión y pérdida de la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre la renta y complementarios bajo el marco del régimen tributario especial. En concreto, dicha normatividad señala que serán excluidas de ese régimen las entidades que: (i) no cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2 del ET; (ii) no cumplan con lo dispuesto en el Título VI, del Libro Primero de dicha codificación; y (iii) tengan miembros en los órganos de administración declarados penalmente responsables por la comisión de los delitos previstos en la letra a) del ordinal 3.º de la norma inicialmente referida; o que hayan sido sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública.

Fijado el anterior contexto normativo, la Sala procederá a determinar si las normas demandadas efectivamente desbordaron el contenido propio de las normas legales reglamentadas o por contradecir aquellas a estas últimas.

5- Respecto del aparte del artículo 2.º del Decreto 2150 de 2017 que sustituyó el párrafo del artículo 1.2.1.5.1.20 del DURT, la actora planteó que la norma indicada desconoce el artículo 357 del ET, toda vez que ordena incluir dentro del cálculo del beneficio neto o excedente, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. A su paso, la parte demandada y el coadyuvante señalaron que el reglamento no incurre en tal violación porque de acuerdo con el referido artículo 357, los ingresos a tener en cuenta dentro del cálculo del beneficio neto o excedente son todos, «*cualquiera sea su naturaleza*».

Para dar alcance a litis así planteada, la Sala juzga que la disposición legal cuyo contenido reglamenta la norma censurada, y que al mismo tiempo configura su parámetro de legalidad, es el artículo 357 del ET que determina los factores relevantes que componen la base imponible del tributo.

En los términos de esa específica norma de orden superior, los ingresos que se deben tener en cuenta para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente, son todos aquellos que, sin perjuicio de «*su naturaleza*», fueron percibidos por la entidad respectiva a lo largo del periodo gravable. Sin embargo, valga agregar que, a voces del artículo 17 del Decreto 187 de 1975 (compilado en el artículo 1.2.1.7.1 del DURT), por la naturaleza del impuesto sobre la renta, solo los ingresos que tienen la vocación de generar un incremento neto en el patrimonio del contribuyente son objeto de gravamen.

Del artículo 357 bajo análisis, la Sala advierte que el legislador no realizó distinción alguna en relación con los ingresos que deban ser considerados para la determinación del beneficio neto o excedente de los contribuyentes el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta. De manera que, todos los ingresos tributarios (artículo 1.2.1.7.1 del DURT) devengados contablemente en el periodo gravable, son un factor positivo que aumenta el beneficio neto o excedente fijado por la ley en el artículo 357 del ET, lo cual incluye, para efectos de este régimen especial del impuesto sobre la renta, los ingresos tributarios que el Congreso por política fiscal haya desgravado o definido como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional para los contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

La anterior conclusión, excluye la interpretación expuesta por el demandante, según la cual el régimen propio de los contribuyentes pertenecientes al sistema ordinario de depuración del impuesto resulta extensivo de forma automática a los sujetos pasivos del régimen tributario especial del mismo impuesto. Sobre el particular, ha de recordarse que, salvo excepciones o limitaciones realizadas por el mismo legislador, las normas que determinan la sujeción pasiva y cuantificación de la obligación tributaria para el caso de estos últimos contribuyentes son las previstas en los artículos 356 y siguientes del ET.

Por lo expuesto, el aparte acusado no contraviene las normas superiores en que debió fundarse, particularmente el artículo 357 del ET. Se confirma la legalidad, por los cargos analizados, del artículo 2.º del Decreto 2150 de 2017 que sustituyó el párrafo del artículo 1.2.1.5.1.20 del DURT.

6- En cuanto a la nulidad del párrafo 4.º del artículo 1.2.1.5.1.24 y del aparte del ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 del DURT, el demandante manifestó que fue voluntad del legislador desgravar aquellos egresos calificados como improcedentes dentro del proceso de determinación del beneficio neto o excedente, de modo que no existe fundamento legal para que las disposiciones acusadas sometan los egresos improcedentes a imposición bajo una tarifa del 20%. Por su parte, la demandada y el coadyuvante expresaron que el gravamen sobre los egresos no procedentes es una consecuencia propia del incumplimiento del régimen previsto en el artículo 357 *ejusdem*, con lo cual, las erogaciones que no tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social de la entidad respectiva están sometidas a tributación.

Para resolver el problema jurídico puesto de manifiesto, la Sala considera oportuno tener en cuenta las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico nro. 3 de la presente providencia, según las cuales, la determinación de la base gravable para las entidades sin ánimo de lucro, esto es, su excedente o beneficio neto, es una facultad que, en virtud del principio de reserva de ley, se encuentra asignada al legislador. Ese es el caso de la regla prevista en el artículo 357 del ET, en la

que dispuso textualmente que el referido beneficio se calculará teniendo en cuenta los ingresos y egresos realizados por la entidad que guarden relación de causalidad con su objeto social.

Siguiendo el criterio anteriormente expuesto, la Sala encuentra que las disposiciones demandadas no desconocen el mandato previsto en el artículo 357 *ibidem*, bajo el entendido de que el Ejecutivo no dispuso de factores distintos a los que puedan llegar a adquirir la connotación de ingreso o egreso como determinantes para el cálculo del beneficio.

Sobre el particular, cabe aclarar que la Sala arriba a la anterior conclusión partiendo de la base que el egreso calificado como improcedente no podrá tenerse en cuenta como un factor positivo adicional que aumenta la cuantía de la base imponible o que directamente pueda someterse a imposición como una especie de renta líquida gravable especial, puesto que una vez se determina que no cumple con los requisitos de causalidad requeridos, solo podrá excluirse del cálculo del excedente o beneficio neto. Ahora bien, dicha exclusión o rechazo del egreso improcedente genera de manera forzosa un mayor valor de beneficio neto o excedente que efectivamente estará sometido a imposición a la tarifa del 20% prevista para el régimen tributario especial.

Por lo anterior, sobre esta cuestión particular, la Sala procede a declarar una legalidad condicionada, en el sentido de determinar la interpretación de la norma acusada que se ajusta al ordenamiento jurídico entre todas las posibles. Se precisa por tanto que las normas acusadas indican que lo sometido a imposición a la tarifa del 20% es el mayor valor del beneficio neto o excedente resultado del egreso rechazado por improcedente.

En los anteriores términos, la Sala decreta la legalidad condicionada del párrafo 4.º del artículo 1.2.1.5.1.24 y del aparte acusado del ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 del DURT

7- Acerca de la acusación contra el inciso 1.º del artículo 1.2.1.5.1.22 del DURT, adicionado por el Decreto 2150 de 2017, el demandante alegó que, desconociendo el mandato previsto en el artículo 357 del ET, el decreto excluyó de la fórmula para determinar el beneficio neto a las inversiones susceptibles de ser depreciadas o amortizadas y aquellas cuya duración es inferior a un año. Por oposición, la demandada y el coadyuvante adujeron que la norma acusada tuvo por objeto precisar las inversiones constitutivas de erogaciones que se pueden detraer del beneficio neto o excedente, por lo cual consideraron que no adolece de vicio alguno.

El artículo 357 del ET dispone que las inversiones susceptibles de calificar como egresos que disminuyen la base gravable de los contribuyentes del régimen tributario especial (*i.e.* beneficio neto o excedente), son aquellas que están directamente relacionadas con el cumplimiento del objeto social de la entidad respectiva. Ese requisito, que fue el único establecido por el legislador en el ordenamiento legal, está planteado en función del destino de la inversión (*i.e.* cumplimiento del objeto social), y no atendiendo a la naturaleza de amortizable o depreciable del activo objeto de la inversión, ni el término de duración de esta.

Para la Sala, el artículo 357 del ET no plantea requisitos o condicionantes relativos al carácter depreciable o la amortización del activo objeto de la inversión o la duración de esta, para que califique como erogación que aminora el beneficio neto o excedente.

Habida cuenta de esa consideración, cuando la disposición acusada condiciona la detracción de inversiones, para la determinación del beneficio neto o excedente, a que sean depreciables o amortizables, está introduciendo un requisito o limitación no prevista en la norma superior y, además, regulando un aspecto que excede el marco de competencia del Ejecutivo.

Lo anterior no implica de ninguna manera que los contribuyentes que realicen inversiones, cuya naturaleza permite aplicar deméritos por depreciación o amortización, puedan aminorar del cálculo del beneficio neto o excedente dos veces la misma erogación, esto es, tanto el valor cancelado por la realización de la inversión como la alícuota de depreciación o amortización respectiva. De hecho, la Sala advierte que la disposición acusada no tiene por objeto regular la realización fiscal o el año gravable de imputación del egreso, sino que está reglamentando los activos susceptibles de constituir una inversión que califique como egreso a efectos de disminuir el beneficio neto o excedente.

Con todo, el aparte de la disposición analizado no es el único que adolece del vicio en comento. La extralimitación referenciada también se predica del mandato de la norma reglamentaria que impone un criterio temporal de la inversión no incluido en el artículo 357 *supra*. Así, la disposición acusada establece que las «*inversiones tendrán que ser como mínimo superiores a un (1) año*».

Al respecto, observa la Sala que el referido artículo 357 del ET no plantea requisito alguno referido al tiempo mínimo de duración de la inversión para que compute como egreso y aminore el beneficio neto o excedente del contribuyente. Para tales efectos, el requisito que establece la referida norma legal está enfocado a que la inversión debe efectuarse en «*cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título*». Por lo anterior, la Sala considera que la exigencia de un criterio temporal de las inversiones constitutivas de egreso desborda el contenido normativo de la norma reglamentada (*i.e.* 357 *ibidem*).

Consecuentemente, se declarará la nulidad parcial del inciso 1.º del artículo 1.2.1.5.1.22 del DURT, adicionado por el Decreto 2150 de 2017.

Al respecto, observa la Sala que si bien la pretensión, y la fijación del litigio, tuvo por objeto la totalidad del inciso 1.º del artículo 1.2.1.5.1.22 del DURT, el concepto de violación expuesto no cuestionó la legalidad de la toda la norma incorporada en el inciso. La demandante no cuestionó la legalidad del requisito relativo a que la inversión genere «*rendimientos para el desarrollo de la actividad meritoria de los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto*». Por lo anterior, la Sala declara la nulidad parcial de la norma acusada y queda vigente el siguiente texto:

Artículo 1.2.1.5.1.22. Inversiones. Se entenderán por inversiones aquellas dirigidas al fortalecimiento del patrimonio y que generan rendimientos para el desarrollo de la actividad meritoria de los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto.

8- Finalmente, en lo que respecta a la nulidad de los ordinales 2.º, 3.º y 4.º del artículo 1.2.1.5.1.44 del DURT que plantean causales de exclusión del régimen tributario especial adicionales a las previstas en el artículo 364-3 del ET, el actor plantea que incurren en un exceso de potestad reglamentaria, toda vez que tales causales o supuestos no están previstos en las normas superiores de orden legal, concretamente el artículo 364-3 del ET. En oposición, la demandada y el tercero coadyuvante sostienen que la norma censurada agregó las causales indicadas con el objetivo de privilegiar el cumplimiento de los fines propios del régimen tributario especial.

Considera la Sala que el artículo 364-3 del ET establece unas causales que determinan el cambio de sujeción pasiva de los contribuyentes. Dicho artículo establece los supuestos de hecho por los cuales un contribuyente del régimen tributario especial se excluye de tal régimen, para quedar sometidos, asimilados a una sociedad comercial, al régimen ordinario del impuesto sobre la renta. Sin embargo, destaca la Sala que la regulación de la sujeción pasiva a los impuestos, como elemento del hecho generador, es una materia reservada a la competencia del legislador, de conformidad con los artículos 150, ordinal 12, y 338 de la Constitución, razón por la que el reglamento acusado no podía contemplar causales que llevaran a modificar la sujeción pasiva de las entidades pertenecientes al régimen tributario especial.

Bajo ese contexto, para la Sala es claro que el Ejecutivo excedió los límites propios de su potestad reglamentaria, en la medida en que se arrogó la facultad de determinar quiénes pueden conservar la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre la renta bajo las prerrogativas del régimen. Dicha materia, en los términos expuestos, es un asunto reservado a la competencia del Congreso, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución, de modo que el Ejecutivo no tiene competencia, en ejercicio de la referida potestad, para modificar o adicionar los supuestos de sujeción al régimen especial u ordinario del impuesto sobre la renta.

Así, la Sala accede a las pretensiones en relación con la norma demandada y, por consiguiente, decretará la nulidad del aparte del Decreto 2150 de 2017 que añadió al artículo 1.2.1.5.1.44 del DURT los ordinales 2.º, 3.º y 4.º.

9- Por último, no hay lugar a condenar en costas, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad parcial del artículo 1.2.1.5.1.22 del Decreto 1625 de 2016, incorporado por el Decreto 2150 de 2017, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia. En consecuencia, el texto de la disposición jurídica es el siguiente:

Artículo 1.2.1.5.1.22. Inversiones. Se entenderán por inversiones aquellas dirigidas al fortalecimiento del patrimonio y que generan rendimientos para el desarrollo de la actividad meritoria de los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto.

2. **Declarar** la nulidad total de los ordinales 2.º, 3.º y 4.º del artículo 1.2.1.5.1.44 del Decreto 1625 de 2016, incorporados por el Decreto 2150 de 2017, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.
3. **Declarar** la legalidad condicionada del párrafo 4.º del artículo 1.2.1.5.1.24 y del ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 Decreto 1625 de 2016, incorporados por el Decreto 2150 de 2017, bajo el entendido de que se grava con la tarifa del 20% el mayor beneficio neto o excedente originado en el egreso rechazado por improcedente, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.
4. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
5. Sin condena en costas en esta instancia.

Afectaciones realizadas: [\[Mostrar\]](#)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Auto del 02 de noviembre de 2018.

[2] Cuaderno de medidas cautelares.