



## BOLETÍN TRIBUTARIO - 196/19

### JURISPRUDENCIA CONSEJO DE ESTADO

#### 1.1 LEGALIDAD DE ALGUNOS APARTES ACUSADOS DEL ARTÍCULO 2° DEL DECRETO 2150 DE 2017, QUE SUSTITUYÓ PARCIALMENTE AL DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO EN MATERIA TRIBUTARIA (DURT O DECRETO 1625 DE 2016) - 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

Frente al tema expuesto, la Sala resolvió:

*“5 - Respecto del aparte del artículo 2° 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 período 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 4º 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° 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° 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 aminorar 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° 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° 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 2º, 3º y 4º 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 2º, 3º y 4º". (Subrayado fuera de texto - Sentencia del 4 de diciembre de 2019, expediente 23781).



**1.2 NIEGA LA MEDIDA CAUTELAR DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE LOS EFECTOS DEL DECRETO 952 DE 2019, ASÍ COMO DE LAS RESOLUCIONES 2769 DEL 1 DE NOVIEMBRE Y 3098 DEL 26 DE DICIEMBRE DE 2018, 0950 DEL 15 DE JUNIO, 0951 DEL 15 DE JUNIO, 0952 DEL 15 DE JUNIO Y 0953 DEL 15 DE JUNIO DE 2019 - METODOLOGÍA DE DETERMINACIÓN DE PRECIOS AL PÚBLICO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES**

Precisó la Sala:

*“Lo anterior permite concluir que, al proferir el Decreto 952 de 2019, el Gobierno Nacional ejerció su potestad reglamentaria a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 189 de la Constitución, por lo que se limitó a ejercer su competencia.*

*Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que cada órgano de la administración pública puede proferir actos administrativos de carácter general tendientes a regular la ejecución de sus funciones o la prestación de los servicios a su cargo.*

*De esta forma, el DANE tiene competencia para proferir actos de carácter general con el fin de precisar la metodología que implementará para dar cumplimiento a la delegación realizada por el legislador en cuanto a la determinación de la base gravable de la tarifa ad valorem del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares.*

(...)

*La solicitud de medida cautelar sostuvo que en la metodología denominada “Precio de Venta al Público de licores, vinos, aperitivos y similares por unidad de 750 cc sin incluir el impuesto al consumo o la participación (PVPLVA)” no se previó un mecanismo para subsanar cualquier error en el precio de venta al público.*

*Así mismo, señala que los actos administrativos que certifican el precio de venta al público no prevén ningún recurso en su contra para rectificar los precios erróneos, lo que desconoce el derecho al debido proceso del productor o importador.*

*Al respecto, esta Sección señaló que, aunque tengan efectos particulares respecto de los productores y distribuidores de licores afectados por impuesto al consumo, los actos de certificación son de carácter general. Debido a lo anterior, contra ellos no procede ningún recurso administrativo por mandato legal.*

*En todo caso, el derecho al debido proceso de los sujetos pasivos del impuesto se garantiza en el artículo 8 del CPACA, que ordena que el proyecto de los actos administrativos de carácter general deben ser publicados previamente para que*



*cualquier persona pueda presentar sus opiniones, sugerencias y propuestas alternativas, obligación que fue cumplida por el DANE según consta en su página web". (Auto del 9 de diciembre de 2019, expediente 24863).*

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

18 de diciembre de 2019