



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 11001-03-27-000-2018-00035-00 (23926)
Demandante: LILIANA RODRÍGUEZ BURGOS Y OTRO
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Tema: Nulidad de los artículos 1.2.1.5.1.3. [9], 1.2.1.5.1.8 [5.1], 1.2.1.5.1.10 [inc. 2], 1.2.1.5.1.11 [4], 1.2.1.5.1.12 [inc. 3], 1.2.1.5.1.20 [inc. 3, 5, par.], 1.2.1.5.1.24 [par. 4], 1.2.1.5.1.27 [par. 1], 1.2.1.5.1.33 y 1.2.1.5.1.36 [2.6] del Decreto 2150 de 2017. Régimen Tributario Especial. Requisitos. Beneficio neto o excedente. Determinación. Exención. Destinación.

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 los artículos 1.2.1.5.1.3. [9], 1.2.1.5.1.8. [5.1], 1.2.1.5.1.10 [inc. 2], 1.2.1.5.1.11 [4], 1.2.1.5.1.12 [inc. 3], 1.2.1.5.1.20 [inc. 3, 5, par.], 1.2.1.5.1.24 [par. 4], 1.2.1.5.1.27 [par. 1], 1.2.1.5.1.33 y 1.2.1.5.1.36 [2.6] del Decreto 2150 de 2017², proferido por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, en los apartes que a continuación se subrayan:

“ARTÍCULO 1.2.1.5.1.3. Registro web. El registro web es un requisito de obligatorio cumplimiento que se construye con base en la información suministrada por los contribuyentes de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. de este decreto, con el objeto de dar transparencia al proceso de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.

(...)

PARÁGRAFO. Sin perjuicio de la información de que trata el parágrafo 2 del artículo 364-5 del Estatuto Tributario, se precisa en los diferentes procesos de calificación o permanencia y actualización, los siguientes aspectos:

9. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, de que trata el numeral 13 del parágrafo 2 del artículo 364-5 del Estatuto Tributario, así:

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

² Por el cual se sustituyen los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar las donaciones de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, el Régimen Tributario Especial en el impuesto sobre la renta y complementario y el artículo 19-5 del Estatuto Tributario. (Fls. 25 a 57, c. p. 1)



En el proceso de permanencia y actualización se debe adjuntar la certificación firmada por el representante legal y revisor fiscal cuando exista la obligación de tenerlo, en caso contrario corresponderá a la firma del contador público, los cuales certifican que los contribuyentes de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto han cumplido con las disposiciones establecidas en el Título VI del Libro Primero del Estatuto Tributario y sus decretos reglamentarios.

(...)

“ARTÍCULO 1.2.1.5.1.8. Anexos de la solicitud de calificación o permanencia como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial. Los contribuyentes de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto deberán anexar a la solicitud de calificación o permanencia, sin perjuicio de la información de que trata el artículo 1.2.1.5.1.3. de este Decreto, los siguientes documentos:

(...)

5. Certificación suscrita por el representante legal, de conformidad con el numeral 3 del artículo 364-3 del Estatuto Tributario, en la que conste que:

5.1. Los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección no han sido declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito, lo que se acreditará mediante certificado de antecedentes judiciales. (...)

“ARTÍCULO 1.2.1.5.1.10. Calificación en el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la renta y complementario de los contribuyentes que la soliciten. Una vez surtido el procedimiento previsto el artículo 1.2.1.5.1.5. de este Decreto y evidenciado que los contribuyentes que solicitaron la calificación en el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la renta y complementario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.1.7. de este Decreto no cumplen la totalidad de requisitos de que tratan los artículos 1.2.1.5.1.3, 1.2.1.5.1.5 y 1.2.1.5.1.8, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN expedirá el acto administrativo debidamente motivado que niegue la solicitud de calificación, dentro de los cuatro (4) meses siguientes al vencimiento del plazo que tiene el contribuyente para dar respuesta a los comentarios de la sociedad civil o al vencimiento del término para la recepción de comentarios de la sociedad civil cuando no exista ningún comentario, conforme con lo establecido en el artículo 356-2 del Estatuto Tributario. En este caso, el contribuyente seguirá perteneciendo al régimen tributario ordinario del impuesto sobre la renta y complementario.

Contra el acto administrativo que niegue la solicitud de calificación en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario procede el recurso de reposición dentro de los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (...)

“ARTÍCULO 1.2.1.5.1.11. Solicitud para la permanencia como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial. Las entidades a que se refieren los Parágrafos transitorios primero y segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, que opten por la permanencia, deberán:

(...)

Contra el acto administrativo de exclusión del Régimen Tributario Especial procede el recurso de reposición, dentro de los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (...)

“ARTÍCULO 1.2.1.5.1.12. Trámite y efecto de la solicitud de permanencia en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario. Una vez surtido el procedimiento previsto en el artículo 1.2.1.5.1.5. de este Decreto y evidenciado que los contribuyentes que presentaron la solicitud de permanencia en el Régimen



Tributario Especial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.1.11., de este Decreto no cumplen la totalidad de requisitos de que tratan los artículos 1.2.1.5.1.3., 1.2.1.5.1.5. y 1.2.1.5.1.8. de este Decreto, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN tendrá hasta el treinta y uno (31) de octubre de 2018 para expedir el acto administrativo que niega la solicitud de permanencia en el Régimen Tributario Especial.

(...)

Contra el acto administrativo que niega la solicitud de permanencia en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, procede el recurso de reposición dentro de los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (...)”

“**ARTÍCULO 1.2.1.5.1.20. Ingresos.** El ingreso para los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto, son los devengados contablemente en el año o periodo gravable, aplicando las limitaciones y excepciones de que trata el Título I del Libro primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos.

(...)

Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos.

(...)

En la medida que la donación condicionada se vaya cumpliendo o se cumpla en su totalidad, esta se reconocerá como ingreso. Los rendimientos que genere la donación se reconocerán como ingreso de conformidad con el inciso primero de este artículo.

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 1.2.1.5.1.24. Determinación del beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial.** El beneficio neto o excedente fiscal de que trata el artículo 357 del Estatuto Tributario, de los sujetos a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este decreto que se encuentren calificados o clasificados en el Registro Único Tributario -RUT, en el Régimen Tributario Especial, se calculará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

(...)

PARÁGRAFO 4. De manera excepcional, en caso 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. (...)”

“**ARTÍCULO 1.2.1.5.1.27. Exención del beneficio neto o excedente.** Estará exento el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.24. de este Decreto, siempre que esté reconocido en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias, de conformidad con el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, con el cumplimiento de los siguientes requisitos:

(...)

PARÁGRAFO 1. Cuando la naturaleza y la magnitud de un programa en desarrollo de una o varias de las actividades meritorias de su objeto social, implique que la ejecución del beneficio neto o excedente de que trata el numeral 1 de este artículo, requiera realizarse en un plazo superior a un (1) año e inferior a cinco (5) años, deberá contar con la aprobación



de la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, señalando el plazo adicional para la ejecución que se hará de dicho beneficio neto o excedente.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización verificará la justificación y pertinencia del plazo adicional para la destinación del beneficio neto o excedente. (...)"

"ARTÍCULO 1.2.1.5.1.33. Plazo para resolver la solicitud de ampliación de términos para la ejecución de las asignaciones permanentes. Una vez recibida la solicitud de ampliación del término adicional para la ejecución de la asignación permanente, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, la resolverá dentro de los dos (2) meses siguientes mediante acto administrativo contra el cual proceden los recursos de reposición y apelación, en los términos y condiciones previstos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo."

"ARTÍCULO 1.2.1.5.1.36. Tarifas del impuesto sobre la renta y complementario de las entidades del Régimen Tributario Especial. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto aplicarán las siguientes tarifas sobre el beneficio neto o excedente que resulte gravado, así:

(...)

2. Tarifa del veinte por ciento (20%): Estarán gravados a la tarifa del veinte por ciento (20%):

(...)

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. (...)"

DEMANDA

Liliana Rodríguez Burgos, actuando en representación de la Confederación Colombiana de Organizaciones no Gubernamentales – CCONG, y Juan Carlos Jaramillo Díaz, demandaron la nulidad parcial de las normas transcritas³, por infracción del ordenamiento jurídico superior en que debían fundarse y exceso de la facultad reglamentaria.

Al efecto, invocaron la transgresión de la Ley 1819 de 2016, y los artículos 67 de la Ley 6 de 1992; 93 y 94 del Decreto Ley 10 de 2012; 48, 125 [2, par. 2], 354 [5, par. 2, No. 13], 358, 360, 364-5 [9] y 720 del Estatuto Tributario⁴.

Los conceptos de violación respecto de las normas acusadas cuestionaron la reglamentación sobre: *i)* firmas conjuntas del representante legal y el revisor fiscal para certificar la permanencia y actualización en el régimen tributario especial; *ii)* recurso de reposición contra los actos que niegan las solicitudes de calificación y permanencia en el régimen tributario especial y contra los que disponen la exclusión del mismo; *iii)* recurso de reposición y apelación contra los actos que resuelven las solicitudes de ampliación de términos para ejecutar las asignaciones permanentes; *iv)* tratamiento fiscal de ingresos para las donaciones no condicionadas y para las condicionadas en la medida en que se va cumpliendo la condición; *v)* inclusión de dividendos y

³ Fls. 2 a 6, c. p. 1

⁴ Fl. 7, c. p. 1



participaciones en la base de determinación del beneficio neto o excedente; vi) tributación de los egresos no procedentes a la tarifa del 20%; y plazos adicionales para ejecutar los programas y asignaciones permanentes a los que se destina el beneficio neto o excedente.

En acápite aparte⁵, la demandante solicitó la suspensión provisional de las normas demandadas, medida negada por Auto del 8 de marzo de 2019⁶.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales se opusieron a los cargos de nulidad formulados, a través de sus respectivos escritos de contestación de la demanda⁷ y alegatos de conclusión⁸.

Por razones metodológicas, los fundamentos de cada concepto de violación y de la oposición se abordarán de manera integral en la parte considerativa de esta providencia, junto con el concepto del Ministerio Público sobre cada uno de ellos⁹.

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020¹⁰, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho que no requería la práctica de pruebas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de las siguientes normas del Decreto 2150 de 2017, en el marco de los conceptos de violación y los argumentos de oposición que pasan a exponerse:

Artículo 1.2.1.5.1.3. [9, inc. 2]

Argumentos de la parte actora (demanda y alegatos de conclusión): El cumplimiento de requisitos para el proceso de permanencia y actualización del régimen tributario especial puede ser certificado por el representante legal del contribuyente “o” su revisor fiscal. Exigir la certificación del representante legal “y” del revisor fiscal desconoce la armonía y coherencia que debe existir entre las normas reglamentarias y el ordenamiento legal.

Argumentos del Ministerio de Hacienda y de la DIAN (contestaciones de la demanda y alegatos de conclusión): la actora incurre en un error de adecuación e interpretación normativa, porque el numeral 9 acusado refiere al proceso de permanencia y actualización, fundamentado en el artículo 149 de la Ley 1819 de 2016 que adiciona el artículo 356-3 del ET, referido a la actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial y a la facultad del ejecutivo para reglamentar los términos de la documentación que debe presentarse ante la DIAN. El reglamento no se apoya en el

⁵ Fls. 22 a 23, c. p. 1

⁶ Fls. 106 a 111, c. p. 2

⁷ Fls. 81 a 92 y 93 a 104, c. p. 1

⁸ Samai, índices 40 y 43

⁹ Samai, índice 42. Los alegatos de las partes reiteran demanda y contestación.

¹⁰ Samai, índice 36



artículo 364-5 ib., invocado en la demanda y referido al registro web y a la remisión de comentarios de la sociedad civil. El certificado previsto en el numeral 9 del artículo 1.2.1.5.1.3. que se analiza, da fe de que una entidad sin ánimo de lucro ha cumplido los requisitos para ser beneficiaria del régimen tributario especial, según información contenida en el registro web constituido por la DIAN para tal efecto.

En desarrollo de la facultad reglamentaria conferida por el artículo 356-3 del ET y sin perjuicio de la información mencionada, establecida en el artículo 364-5 del ET, la norma reglamentaria dispuso la necesidad del certificado firmado por el representante legal y el revisor fiscal en el proceso de permanencia y actualización del citado artículo 356-3 ib., tal como lo indica esta disposición legal. En consecuencia, el reglamento se ajustó a la norma que le sirvió como fundamento.

Concepto del Ministerio Público: el requisito exigido por la norma acusada no excede la potestad reglamentaria y se encuentra acorde con el artículo 356-3 del ET que reglamenta y que regula el deber de actualización del RUT para los contribuyentes del régimen especial, con la exigencia de manifestación expresa y conjunta del representante legal y del revisor fiscal de la entidad perteneciente al régimen especial de tributación, sobre el lleno de los requisitos legales aplicables.

Análisis de la Sala

En aras de garantizar la transparencia y publicidad del proceso de calificación en el régimen tributario especial, la Ley 1819 de 2016 estableció el deber de registro a cargo de las entidades que pretendieran ser calificadas en dicho régimen, en un aplicativo web señalado por la DIAN¹¹, contentivo de la información enumerada en el parágrafo del artículo 364-5 del ET¹², adicionado por dicha ley, actualizable anualmente y al cual la comunidad pudiera acceder para expresar sus comentarios y observaciones sobre el cumplimiento de requisitos por parte de la respectiva entidad, permitiéndole a ésta, a su vez, desestimar unos y otras, en el marco de los plazos y condiciones reglamentadas por el gobierno nacional.

¹¹ El parágrafo 3 del artículo 364-5 del ET permite que dicho registro pueda ser el de entidades sin ánimo de lucro que llevan las cámaras de comercio, en los términos y condiciones del Decreto ley 2150 de 1995, en el artículo 166 del Decreto ley 019 de 2012 y las demás normas que las sustituyan o modifiquen, siempre que se garantice la accesibilidad pública de dicho registro desde un aplicativo web y que los comentarios recibidos se dirijan a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

¹² “1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad; 2. La descripción de la actividad meritoria; 3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda; 4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.

5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.

6. El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.

7. Los nombres e identificación de los fundadores.

8. El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

9. En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro. (Aparte tachado INEXEQUIBLE por sentencia C-022 de 2020)

10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.

11. Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos, así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.

12. Los estados financieros de la entidad.

13. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.

14. Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.



Entre la información que debe contener el registro, el numeral 13 del párrafo 2 del artículo 364-5 del ET incluyó **“el certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.”**

El artículo 1.2.1.5.1.3 del Decreto 2150 de 2017 se ocupó de la reglamentación facultada por el citado artículo 364-5, precisando que el registro web se construía con base en la información suministrada por las entidades contribuyentes del régimen tributario especial, para dar transparencia a los procesos de calificación, permanencia y actualización en el mismo, y que para ello el registro contendría la información prevista en el párrafo 2 de dicha norma legal, suministrada a la DIAN por quienes opten por dicho proceso, **sin perjuicio de la relacionada con determinados aspectos de los procesos de calificación o permanencia y actualización**, como, entre otros, el del numeral 9 que aquí se cuestiona, esto es, **el certificado del representante legal o revisor fiscal**, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido todos los requisitos durante el respectivo año de que trata el numeral 13 del párrafo 2 del artículo 364-5 del Estatuto Tributario, con modulaciones específicas para cada tipo de proceso (*permanencia o actualización*) o para ambos, a las cuales sujetó la aplicación de dicho enunciado general finalizado con el adverbio de modo “así”, explicativo o determinante del alcance de aquél.

Antecedida por dicha expresión, el inciso segundo del numeral 9 pasó a referirse a ambos procesos (*permanencia y actualización*), ordenando que se adjuntara la **certificación firmada por el representante legal y el revisor fiscal** cuando exista la obligación de tenerlo, en perfecta armonía con la norma legal sobre *actualización* del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial, en la cual se lee: *Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos que establezca el Gobierno nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una **manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia.** (ET, art. 356-3)*

En ese contexto, la regla común anteriormente comentada, a la que se unen mandatos concretos en materia de proceso de permanencia¹³ y de proceso de actualización¹⁴, no contradice el imperativo legal del numeral 13 del párrafo 2 del artículo 364-5 del ET que, de antemano, fue incorporado por el numeral 9 del artículo 1.2.1.5.1.3 del Decreto 2150 de 2017, ni desborda la facultad reglamentaria, sino que desarrolla una específica situación del proceso de actualización atinente al RUT de los contribuyentes del régimen tributario especial, para así dotarla de coherencia con la norma superior que lo regula.

No procede entonces el cargo de nulidad contra el aparte **“por el representante legal y revisor fiscal”** de la norma acusada.

Artículo 1.2.1.5.1.8. [5.1]

¹³ Adicionalmente a la certificación correspondiente, debe informarse el número del formulario, del radicado o del autoadhesivo y la fecha de presentación de la última declaración de renta y complementarios del año gravable 2017.

¹⁴ Adicionalmente a la certificación correspondiente, debe informar el número del formulario, del radicado o del autoadhesivo, y la fecha de presentación de la última declaración de renta y complementario del año gravable anterior al proceso de actualización.



Argumentos de la parte actora (demanda y alegatos de conclusión): El artículo 93 del Decreto Ley 019 de 2012 suprimió el certificado judicial y tanto las entidades públicas como los particulares que requieran conocer dichos antecedentes pueden consultarlos en línea; la exigencia de dicho certificado para acreditar el pasado judicial de los administrados desconoce el principio constitucional de la buena fe.

Argumentos del Ministerio de Hacienda y de la DIAN (contestaciones de la demanda y alegatos de conclusión): la norma demandada no ordena aportar el certificado de antecedentes judiciales, pues los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o los miembros de los órganos de dirección son quienes deben consultar sus antecedentes en el portal web de la Policía Nacional y, con esa información en línea, certificar los antecedentes correspondientes.

El reglamento sólo ordenó allegar un certificado del representante legal en el que constara que ciertas personas no se habían declarado responsables por determinados delitos, como forma en que los miembros del órgano de dirección de una entidad sin ánimo de lucro pueden acreditar ante el representante legal de la misma que no se les ha responsabilizado por los punibles enunciados en la norma.

Concepto del Ministerio Público: la norma demandada no exige la presentación del documento que certifique los antecedentes judiciales de los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección, sólo la certificación del representante legal en cuanto a la inexistencia de declaratoria de responsabilidad penal de aquellos, por delitos contra la administración pública, el orden económico social y el patrimonio económico. El responsable de la certificación es quien puede consultar los antecedentes judiciales de los sujetos objeto de la misma. Por supresión de trámites y practicidad de consulta en línea, el certificado judicial dejó de exigirse como documento anexo.

Análisis de la Sala

A través del artículo 1.2.1.5.1.8. *in examine*, se enlistaron los anexos de las solicitudes de calificación o permanencia en el régimen tributario especial, incluyendo, entre ellos, la certificación suscrita por el representante legal, de conformidad con el numeral 3 del artículo 364-3 del Estatuto Tributario¹⁵, en la que se hiciera constar ciertos aspectos puntuales, como el hecho de que los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección no se hubieran declarado responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico y social y el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hubieran implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito, “lo cual se acreditará mediante certificado de antecedentes judiciales”.

¹⁵ Perderán los beneficios del Régimen Tributario Especial las entidades que:

1. No cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2 del Estatuto Tributario.
2. No cumplan con lo dispuesto en el Título VI del Libro Primero del presente Estatuto.
3. Cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:
 - a) Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito;
 - b) Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta.



La disposición reglamentaria así planteada no contradice el ordenamiento legal, porque, acorde con su literalidad, el certificado que establece como anexo no es el de antecedentes judiciales sino el expedido por el representante legal de la entidad sobre la irresponsabilidad penal de los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección respecto de los delitos que allí establece, cuando se hubiere utilizado a la entidad para la comisión de los mismos.

Ese certificado del representante legal, además de armonizar con el alcance de la norma legal que reglamenta [364-3, a) del ET], contribuyendo a la verificación del presupuesto que en ella se establece, responde a la funcionalidad jurídica de los antecedentes judiciales llamados a dar fiabilidad de la información certificada, esto es, la inexistencia de responsabilidad penal en cabeza de quienes menciona el numeral 5. 1. de la norma reglamentaria, respecto de los delitos que allí se indican, mediante el único instrumento que el ordenamiento jurídico reconoce como fuente de consulta legítima, cierta y confiable de ese tipo de información.

En efecto, los antecedentes judiciales o penales, como registro público de la existencia o inexistencia de delitos establecidos por sentencias judiciales definitivas, según mandato constitucional¹⁶, es el documento contentivo de información personal sobre el tipo y las razones de la responsabilidad penal, las circunstancias sustanciales y procesales de la misma y el monto de la pena, a la que puede accederse en el marco del derecho fundamental al habeas data, en cuanto reposa en bases de datos que afectan la intimidad de su titular o cuyo uso indebido puede generar su discriminación¹⁷.

Tal base de datos opera a través de programas informáticos que permiten la alimentación, modificación y consulta de la misma, con sujeción a los principios de finalidad, necesidad, utilidad, circulación y difusión restringida, y a los límites y competencias llamadas a garantizar los derechos y libertades de los sujetos titulares de la información, por las cuales provee el artículo 15 de la CP¹⁸; su custodia fue asignada al Ministerio de Defensa – Policía Nacional, junto con la función de implementar un mecanismo de consulta en línea garante del acceso a dicha información¹⁹, en las condiciones y con las seguridades requeridas por el reglamento, sin perjuicio de que la administración de registros delictivos se sujete a las normas de la Ley General Estatutaria de Protección de Datos Personales²⁰.

Concordantemente y en orden a lograr instituciones eficientes, transparentes y cercanas al ciudadano, considerando la presunción de buena fe, los principios de confianza legítima, transparencia y moralidad, y la prohibición de exigir permisos, licencias o requisitos para ejercer derechos reglamentados de manera general, el Decreto 019 de 2012 racionalizó y simplificó los trámites, procedimientos y regulaciones innecesarias para facilitar la actividad de las personas naturales y

¹⁶ CP, Art. 248. Únicamente las condenas proferidas en sentencias judiciales en forma definitiva tienen la calidad de antecedentes penales y contravencionales en todos los órdenes legales.

¹⁷ Corte Constitucional, SU-458 de 2012.

¹⁸ “En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución.”

¹⁹ Decreto 0019 de 2012 [95] “Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”.

²⁰ Ley 1581 de 2012 “Por la cual se dictan disposiciones generales para la protección de datos personales”, reglamentada por el Decreto 1377 de 2013.



jurídicas ante las autoridades, en aplicación de los principios de eficiencia, equidad, eficacia y economía en las actuaciones administrativas. En ese contexto, dicho decreto suprimió la obligación de presentar antecedentes judiciales para trámites con entidades de derecho público o privado y, en su lugar, facultó a las entidades públicas y a los particulares requirentes de conocer los antecedentes judiciales de personas nacionales o extranjeras para consultarlos en línea en los registros de las correspondientes bases de datos que la policía mantiene y actualiza de acuerdo con los informes y avisos que le remiten las autoridades judiciales, conforme a la Constitución Política y a la ley.

Así pues, siendo claro que la supresión antitrámite solo recayó sobre la obligación de presentar los antecedentes judiciales ante entidades públicas y privadas y no sobre los antecedentes propiamente dichos, se entiende vigente el acceso a los mismos por parte de las personas públicas y particulares que requieran conocerlos para los diferentes procedimientos y actuaciones ante la Administración Pública, como los representantes legales de las entidades que solicitan la calificación y/o permanencia en el régimen tributario especial y la propia Administración de Impuestos, respecto de la verificación de presupuestos legales para la permanencia en el régimen tributario especial, en este caso el previsto en el numeral 3 [a] del artículo 364-3 del ET, según el cual, las entidades cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección fueren responsables penalmente por delitos contra la Administración Pública, el orden económico y social y contra el patrimonio económico, por hechos que hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de delitos, son excluibles del régimen tributario especial.

En consecuencia, la expresión “*lo que se acreditará mediante certificado de antecedentes judiciales*” contenida en el numeral 5.1. del artículo 1.2.1.5.1.8 aquí analizado, se encuentra ajustada a derecho.

Artículos 1.2.1.5.1.10 [inc. 2], 1.2.1.5.11 [inc. 4], 1.2.1.5.1.12 [inc. 3] y 1.2.1.5.1.33

Argumentos de la parte actora (demanda y alegatos de conclusión): El recurso de reposición previsto contra los actos administrativos que niegan las solicitudes de calificación y permanencia en el régimen tributario especial, que disponen la exclusión del mismo o que deciden sobre la ampliación de términos para la ejecución de asignaciones permanentes, fue tácitamente derogado por el artículo 67 de la Ley 6 de 1992, que establece el recurso especial de reconsideración para atacar los actos de la administración tributaria. Como las normas demandadas omiten mencionar dicho recurso de reconsideración y dado que el de apelación, por su parte, no se encuentra establecido en aquellas, se vulnera el derecho al debido proceso de los administrados, pues éstos carecen de los mecanismos legales idóneos para impugnar los actos referidos.

Argumentos del Ministerio de Hacienda y de la DIAN (contestaciones de la demanda y alegatos de conclusión): Las normas acusadas reglamentaron adecuadamente la Ley 1819 de 2016 que estableció el recurso de reposición contra los actos de calificación, permanencia y exclusión del régimen tributario especial, a través de los artículos 356-2 y 364-3 del ET, de modo que los cargos que cuestionan dicho medio de impugnación atacan el contenido mismo de la ley y escapan a la competencia del Consejo de Estado.



Como la ley tributaria no previó un procedimiento específico para controvertir los actos que resuelven la solicitud de ampliación de términos para ejecutar las asignaciones permanentes, para tal efecto pueden aplicarse las normas generales previstas en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo sobre recursos de reposición y apelación.

Concepto del Ministerio Público: el recurso de reposición se encuentra legalmente establecido contra los actos administrativos que definen el cumplimiento de requisitos para pertenecer al régimen tributario especial, y esa disposición especial excluye la procedencia del recurso de reconsideración.

Análisis de la Sala

El legislador tributario reconoce el derecho a discutir los actos de la Administración de Impuestos en el contexto de la regulación del procedimiento tributario, contenida en el Libro Quinto – Título V del Decreto 624 de 1989, como expresión del derecho de defensa y contradicción que se incorpora al principio y derecho fundamental del debido proceso, a través de los recursos previstos en el artículo 720 y siguientes, sin perjuicio de los demás mecanismos de control en vía administrativa.

Acorde con dicho artículo, el recurso de reconsideración procede contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas especiales del Estatuto Tributario; y se admite la prescindencia del mismo para acudir directamente ante la jurisdicción cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial.

En estos términos el legislador estableció el mencionado recurso como regla general de impugnación contra los actos emitidos por la autoridad tributaria nacional en relación con los impuestos que administra, siempre que el legislador tributario no hubiere dispuesto otro medio de oposición preferente en el marco del principio de especialidad expresamente reconocido en la norma, como en efecto lo es el recurso de reposición facultado por los artículos 721, 722²¹ y demás disposiciones que lo estatuyen contra actos concretos de la administración de impuestos²².

Los **actos que niegan la solicitud de calificación al régimen tributario especial** hacen parte de aquellos recurribles en reposición. Así lo dispone el inciso tercero del artículo 356-2 del ET²³, sin lugar a interpretaciones opuestas a la exégesis de dicha norma.

²¹ ARTICULO 721. COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSION. Corresponde al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, **los demás recursos** cuya competencia no este adscrita a otro funcionario. (...)

ARTICULO 722. REQUISITOS DE LOS RECURSOS DE RECONSIDERACION Y REPOSICION. El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos: (...)

²² A modo enunciativo, los autos que inadmiten recursos, las resoluciones que imponen sanción por clausura del establecimiento y por incumplir la clausura, las resoluciones que rechazan excepciones, y ordenan adelantar la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados en los procedimientos administrativos de cobro (726, 728, 735, 834), entre otros

²³ "En caso de que la Administración Tributaria compruebe el incumplimiento de los requisitos al momento de la solicitud, la entidad no podrá ser registrada en el RUT como contribuyente del Régimen Tributario Especial y seguirá perteneciendo al régimen



Lo mismo ocurre con los **actos que niegan la solicitud de permanencia en dicho régimen**, pues el párrafo transitorio de la misma norma legal²⁴, en concordancia con el párrafo transitorio 1 del artículo 19 ib.²⁵, dispuso que las entidades clasificadas en el régimen tributario especial a 31 de diciembre de 2016 pertenecerían al mismo sin necesidad de pronunciamiento expreso por parte de la DIAN, pero, en el caso de modificarse tal calidad, que equivale a negarse la permanencia prevista en la norma, debía expedirse el respectivo acto administrativo a más tardar el 31 de diciembre de 2018, contra el cual procedería el recurso de reposición.

En el caso de los **actos que ordenan la exclusión del régimen tributario especial**, la Ley 1819 de 2016 [160] adicionó el artículo 364-3 del ET²⁶, cuyo párrafo 4²⁷ previó que los recursos de reposición y apelación procederían contra el acto administrativo que dispusiera la exclusión señalada, de modo que mientras este no quedara en firme, la entidad excluida mantendría su calidad de entidad sin ánimo de lucro sometida al régimen referido.

Esta disposición, vigente al momento de expedirse el decreto 2150 de 2017 aquí demandado²⁸, cobra plena aplicación para respaldar la legalidad de la reglamentación dispuesta por el artículo 1.2.1.5.1.11, por lo menos desde la perspectiva que plantea la parte actora, en la medida en que alude al recurso de reposición establecido en el dispositivo legal.

Finalmente, contra los **actos que resuelven la solicitud de ampliación del término adicional para ejecutar la parte del beneficio neto o excedente constitutivo de asignaciones permanentes** reservadas con fines de reinversión en activos relacionados con la misma actividad, el Estatuto Tributario no establece un recurso en concreto.

Sin embargo, a la luz del debido proceso constitucional y tratándose de una decisión que incide en el derecho a la exención tributaria sobre el beneficio neto o excedente, condicionado por la destinación directa o indirecta del mismo en el año siguiente a su obtención, a programas que desarrollan el objeto social y la actividad meritoria de la entidad, conforme al artículo 360 del ET²⁹, es lo propio que el destinatario de dicha

tributario ordinario, para lo cual se expedirá el correspondiente acto administrativo, **contra el que procede recurso de reposición.**"

²⁴ Las entidades a las que se refieren los párrafos transitorios 1o y 2o del artículo 19 de este Estatuto deberán presentar ante la administración tributaria los documentos que para el efecto establezca el reglamento, a través de los sistemas informáticos que para estos fines adopte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Estos documentos serán objeto de verificación y se someterán al procedimiento previsto en el artículo 364-5 de este Estatuto. Estas entidades pertenecerán al Régimen Tributario Especial sin necesidad de pronunciamiento expreso por parte de la DIAN, excepto en aquellos casos en que se decida modificar dicha calidad, para lo cual se expedirá el acto administrativo correspondiente a más tardar el 31 de octubre de 2018. Contra dicho acto administrativo procederá recurso de reposición.

²⁵ "Las entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial continuarán en este régimen, y para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el artículo 356-2 del presente Estatuto y en el decreto reglamentario que para tal efecto expida el Gobierno nacional."

²⁶ Norma sustituida por el artículo 62 de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018, declarada inexecutable por Sentencia C-481 de 2019, con efectos hacia el futuro a partir del 1 de enero de 2020, para que el Congreso pudiera ratificar, derogar, modificar o subrogar los contenidos de dicha ley, lo que a la postre se cumplió con la Ley 2010 de 2019.

²⁷ "La administración tributaria deberá proferir mediante acto administrativo debidamente motivado la decisión respectiva sobre la cual procederán los recursos de reposición y apelación. Mientras el acto administrativo correspondiente no se encuentre en firme, la entidad mantendrá su calidad de entidad sin ánimo de lucro sometida al Régimen Tributario Especial."

²⁸ E igualmente a la fecha de presentación de la demanda (13 de julio de 2018)

²⁹ "Cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al contemplado en el artículo 358, o se trate de asignaciones permanentes, la entidad deberá contar con la aprobación de su Asamblea General o del órgano de dirección que haga sus veces.

(...)

En cualquier caso, las asignaciones permanentes no podrán tener una duración superior a cinco (5) años y deberán invertirse en el desarrollo de la actividad meritoria contemplada en el objeto social y en virtud de la cual la entidad fue calificada el Régimen



decisión cuente con los mecanismos de defensa y contradicción generales, de los que pueda hacer uso en caso de querer oponerse a la misma.

En ese sentido y ya que la regla general del recurso de reconsideración del artículo 720 del ET opera en el contexto de los procedimientos tributarios de determinación de los impuestos, no así de las actuaciones tramitadas en el régimen tributario especial que, se repite, no previó ningún mecanismo especial preferente de impugnación contra el acto que resuelve la solicitud de ampliación del término adicional para la ejecución de la asignación permanente, procederían los recursos de reposición y apelación mencionados en la norma acusada y establecidos en el artículo 74 del CPACA para atacar los actos definitivos que se profieren en el procedimiento administrativo, habida cuenta de que el artículo 2 ib. facultó acudir a las normas de dicho código respecto de aquello que los procedimientos regulados por las leyes especiales no previeren, como en efecto ocurre con los recursos que proceden contra la citada decisión de solicitud de ampliación de plazo adicional.

En consecuencia, el artículo **1.2.1.5.1.33** del Decreto 2150 de 2017 se estima ajustado a derecho.

Asimismo y a la luz del principio de especialidad, los apartes “*procede el recurso de reposición dentro de los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*” de los artículos 1.2.1.5.1.10, 1.2.1.5.1.11 y 1.2.1.5.1.12 del mismo decreto, se consideran ajustados a derecho en el entendido de que la remisión al CPACA solo procede respecto de los aspectos procesales no regulados por las normas especiales del título V del ET, de aplicación principal y preferente.

Artículo 1.2.1.5.1.20 [inc. 3, 5 y par.]

Argumentos de la parte actora (demanda y alegatos de conclusión): Las donaciones no condicionadas se registran en el ingreso y dan lugar a rentas exentas, sin embargo, el reglamento solo se refirió a dicho registro.

El reglamento cambió la naturaleza del registro de la donación condicionada de patrimonio a ingreso y con ello dispuso un verdadero contenido normativo, en lugar de determinar directrices para el cumplimiento de la misma.

Los dividendos y participaciones señalados en el inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20, no constituyen renta ni ganancia ocasional gravadas, por disposición del artículo 48 del ET, pero esa condición la desconoce el párrafo de la norma reglamentaria citada al tomarlos como parte de la base para la determinación del beneficio neto o excedente.

Argumentos del Ministerio de Hacienda y de la DIAN (contestaciones de la demanda y alegatos de conclusión): según la DIAN, las consideraciones del Decreto 2150 de 2017 aluden a

Tributario Especial. Con las asignaciones permanentes podrán adquirirse nuevos activos, siempre que los mismos estén destinados al desarrollo de la actividad meritoria. En todo caso, los rendimientos obtenidos de los activos adquiridos con las asignaciones permanentes también deben destinarse al desarrollo de la actividad meritoria.

PARÁGRAFO. En caso de que la Entidad sin ánimo de lucro requiera realizar asignaciones permanentes que superen el plazo de los cinco (5) años, deberá realizar una solicitud en tal respecto ante la dependencia que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.”



la necesidad de reglamentación y precisión de los ingresos y egresos como factores integrantes para determinar el beneficio neto o excedente. La concreta reglamentación de ingresos no ameritaba la alusión a las rentas exentas, porque éstas fueron directamente otorgadas por la Ley 1819 de 2016.

El reglamento no cambió la naturaleza del registro de la donación condicionada de patrimonio a ingreso, solo se refirió a los rendimientos generados por la donación sujetos a las reglas, requisitos y condiciones previstos en el Título I, Capítulo I del Libro Primero del ET.

La aplicación del tratamiento previsto para las sociedades nacionales, a los dividendos y participaciones recibidas por las entidades del régimen tributario especial, implica dar a aquellos el alcance de un ingreso, sin lugar a entenderlos como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, puesto que los excedentes de dichas entidades no se reembolsan ni distribuyen, sino que deben reinvertirse en las actividades meritorias que coadyuvan a los fines esenciales del Estado.

En el régimen general, el tratamiento de los dividendos y las participaciones busca evitar la doble tributación en cabeza de la sociedad y de los socios que reciben las utilidades generadas, y en el régimen tributario especial que prohíbe la distribución de excedentes, el propósito de incorporarlos como parte del ingreso fiscal y no poderlos detraer como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional o renta exenta, es que hagan parte de la determinación del beneficio neto o excedente reinvertible y controlable por la Administración Tributaria, permitiendo su trazabilidad y las consecuencias derivadas del incumplimiento del régimen en caso de no realizarse la reinversión.

Por su parte, el Ministerio de Hacienda sostuvo que el reglamento reiteró el tratamiento tributario establecido para las donaciones sin condición, sin contradecir la previsión legal de generación de rentas exentas cuando se destinan a actividades meritorias; el hecho de que no se hubiere referido a éstas no significa que las haya eliminado, pues las normas superiores e inferiores conforman un todo armónico que debe interpretarse de manera sistemática.

La reglamentación solo se refirió al tema de ingresos, porque a éste se contrae el objeto descrito en la parte considerativa del Decreto 2150 de 2017. Y, lejos de modificar el tratamiento de las donaciones condicionadas, como lo entiende la demandante a partir de un supuesto equivocado, se limitó a precisar la forma de registrarlas una vez la condición de la donación se va cumpliendo, para así complementar y dotar de eficacia a la ley que guardó silencio al respecto; de hecho, el inciso cuarto del artículo 1.2.1.5.1.20, en concordancia con la ley, previó que las donaciones condicionadas debían registrarse en el patrimonio.

El ataque al párrafo de dicho artículo no desarrolla un argumento concreto de ilegalidad y toma un falso supuesto de contradicción con el inciso segundo de dicha norma, la cual solo reforzó los artículos 357 del ET y 3 del Decreto 640 de 2005, así como con una prohibición inexistente en el artículo 48 del ET, pues, legalmente, la determinación del beneficio neto o excedente toma la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza; y los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, entre ellos los dividendos y las participaciones distribuidos con la condición de no gravados, no pueden incidir en dicha determinación.



Concepto del Ministerio Público: el decreto reglamentario no cambió la naturaleza de las donaciones que, al ser condicionadas, implican la entrega la cosa solo si se cumplen ciertas circunstancias futuras y tienen la misma naturaleza de un ingreso recibido por anticipado, tratable como pasivo y amortizable en la medida en que se cumple la condición. Siendo el patrimonio un conjunto de bienes, derechos y obligaciones pertenecientes al contribuyente, tanto las donaciones carentes de condición, como aquellas en las que se cumple la eventual condición que tengan deben reconocerse como ingresos realizados y exentos en la medida que se cumpla la actividad meritoria del contribuyente.

Para la determinación del beneficio neto o excedente se toma la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, de manera que aquellos no constitutivos de renta hacen parte de dicho cálculo, con el que se busca ejercer control sobre las entidades pertenecientes al régimen tributario especial. Cosa diferente es el tratamiento tributario de los dividendos y participaciones no gravados, los cuales son objeto de depuración para los contribuyentes del régimen ordinario, a título de ingresos no constitutivos de renta.

Análisis de la Sala

La regulación legal del impuesto sobre la renta incluye las donaciones y contribuciones³⁰ entre las deducciones que, conforme al artículo 26 del ET, inciden en la depuración de la renta líquida gravable (*capítulo V del título I – Libro Primero del ET*); y que cuando se hacen a favor de entidades sin ánimo de lucro calificadas en el régimen tributario especial, o de las entidades no contribuyentes de los artículos 22 y 23 ib., dan lugar al descuento del impuesto en los términos del artículo 257 *ejusdem*³¹.

En ese contexto, el artículo 125-2 estableció modalidades de donaciones que dan derecho a la deducción, la de dinero, la de títulos valores y la de otros activos³², y a través de su parágrafo 2, adicionado por el artículo 156 de la Ley 1819 de 2016, previó que dichas donaciones podían encontrarse sujetas o no a condición, con diferentes formas de registro.

En efecto, se dispuso que las donaciones carentes de condición por parte del donante debían registrarse como ingresos generadores de rentas exentas, siempre que se destinaran a la actividad meritoria. Y que las donaciones condicionadas por el donante imponían su registro directo en el patrimonio, para que ellas y sus rendimientos se usaran en las actividades meritorias.

³⁰ ET, Art. 125. Las personas jurídicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta por el ejercicio de cualquier tipo de actividad, que realicen donaciones de dinero para la construcción, dotación o mantenimiento de bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de la Biblioteca Nacional también tendrán derecho a deducir el ciento por ciento (100%) del valor real donado para efectos de calcular el impuesto sobre la renta a su cargo correspondiente al período gravable en que se realice la donación.

³¹ "Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.

³² Según tal norma, las donaciones que dan derecho a deducción deben revestir las siguientes modalidades: 1. Cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero. 2. Numeral modificado por el artículo 27 de la Ley 383 de 1997. Cuando se donen títulos valores (según el artículo 125-3 ib. en ningún caso procede la deducción por *donación de títulos valores, entre otros*) se estimarán a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores (*Hoy Superintendencia Financiera de Colombia*). Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes por inflación (*derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006*) efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha.



En el mismo sentido, el **inciso tercero del artículo 1.2.1.5.1.20** dispuso que las donaciones que no tuvieran condición por parte del donante debían registrarse como ingresos, entendiéndose que la falta de adjetivo reglamentario para dichos ingresos legalmente identificados como “generadores de rentas exentas”, no es óbice para admitir que el registro recae sobre ingresos asociados a la generación de ese tipo de rentas, puesto que así lo dispone la norma legal marco retomada por el artículo *in examine*, esto es, el parágrafo 2 del artículo 125-2 del ET, a la luz del cual debe interpretarse el inciso tercero aquí examinado, de modo que su lectura, alcance y aplicación se comprenda en el marco de la norma legal que toma como referente.

De igual forma y refiriéndose a las donaciones condicionadas, el **inciso quinto del mismo artículo 1.2.1.5.1.20** señaló que, en la medida en que la condición se fuere cumpliendo o se cumpliera en su totalidad, sería reconocida como ingreso, al igual que sus rendimientos; ello, de acuerdo con el inciso primero de dicha norma, según el cual, el ingreso para los contribuyentes del régimen tributario especial es el devengado contablemente en el año o periodo gravable, con las limitaciones y excepciones de que trata el Título I del Libro primero del Estatuto Tributario y los requisitos y condiciones allí previstos.

La norma así planteada armoniza con el alcance jurídico de las donaciones no condicionadas y responde al efecto práctico del cumplimiento de cualquier condición dispuesta, esto es, la desaparición de la misma por encontrarse satisfecha y, consiguientemente, la transformación de la donación inicialmente condicionada en donación no condicionada parcial o totalmente, según sea su grado de cumplimiento. Desde esa perspectiva, lo que hace el inciso quinto demandado es reiterar la forma legal de registro aplicable a las donaciones no condicionadas, en las que se convierten aquellas cuyas condiciones se han cumplido, aspecto carente de regulación expresa en el parágrafo 2 del artículo 125-2 del ET, pero directamente relacionado con el supuesto de hecho que en él se regla y, por tanto, pasible del desarrollo reglamentario aquí cuestionado.

Por lo demás, la reglamentación específica sobre el registro de las donaciones condicionadas se encuentra en el inciso cuarto del artículo 1.2.1.5.1.20, que ordenó registrarlas directamente en el patrimonio fiscal, para ser usadas, junto con sus rendimientos, en las actividades meritorias; ajustándose de esta manera al parámetro legal de registro que el citado parágrafo 2 del artículo 125-2 previó para dichas donaciones.

De otra parte, el **parágrafo del artículo 1.2.1.5.1.20** igualmente demandado, estableció que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional harían parte de la determinación del beneficio neto o excedente, para efectos de calcular los ingresos fiscales de los contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial.

La parte actora invoca su particular interpretación del inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20, en el sentido de que los dividendos y participaciones recibidos por los contribuyentes del régimen tributario especial tienen el tratamiento establecido en el artículo 48 del ET, a la luz del cual no se encuentran gravados ni constituyen renta o ganancia ocasional. Sin embargo, el parágrafo acusado les hace perder esa condición, al tomarlos como parte de la base para determinar del beneficio neto o excedente.



El mencionado inciso segundo dispuso que los dividendos y participaciones recibidos por los contribuyentes del régimen tributario especial tendrían el tratamiento previsto para las sociedades nacionales, y se reconocerían como ingreso fiscal en el momento de abonarse en calidad de exigibles para determinar el beneficio neto o excedente.

Ciertamente el artículo 48 del ET niega la condición de renta o ganancia ocasional a los dividendos y participaciones percibidos por socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte fueran residentes, o sociedades nacionales; previendo que deben corresponder con las utilidades de la sociedad³³.

No obstante, dicha norma incluida en la regulación del capítulo 1, título I del ET (*arts. 26 a 57-2*), sobre ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, integra el régimen ordinario del impuesto sobre la renta, paralelo al régimen tributario especial regulado por las normas principales y posteriores del título VI *ib.* (*arts. 356 a 364-6*), en el que la determinación del beneficio neto o excedente toma todos los ingresos percibidos por los contribuyentes de dicho régimen especial, de cualquier naturaleza, para restarles los egresos procedentes en la forma dispuesta por el artículo 357 del ET.

Frente a esa generalidad en los ingresos sobre los que se determina el beneficio neto y que, a la luz del artículo 3 del Decreto 4400 de 2004³⁴, modificado por el artículo 2 del Decreto 640 de 2005, comprenden todos los bienes, valores o derechos, en dinero o en especie, ordinarios y extraordinarios, de cualquier naturaleza y denominación, percibidos en el periodo gravable y susceptibles de incrementar el patrimonio neto de la entidad, no merecería ningún reparo el reconocimiento de dividendos y participaciones como ingreso fiscal para la determinación del beneficio neto o excedente.

Más allá de ello, el argumento de nulidad se torna equívoco para la proposición jurídica estructural del cargo de nulidad (*la pérdida de una condición de no gravabilidad*), puesto que el párrafo acusado no distingue a los dividendos y participaciones como parte de la base para la determinación del beneficio neto o excedente; sólo lo hace respecto de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, cualificación que la norma del régimen ordinario invocada por la actora (*art. 48 del ET*) niega para dichos dividendos y participaciones.

En este orden de ideas, el inciso tercero del artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 2150 de 2017 se declarará legal, en el entendido de que los ingresos bajo los cuales deben registrarse las donaciones que no tengan condición por parte del donante, son

³³ “Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional. Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieren sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional deberán además figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986. Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión, de fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos.”

³⁴ Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones.



generadores de renta exenta, y se negará la pretensión de nulidad del inciso quinto y del parágrafo de la misma norma.

Artículos 1.2.1.5.1.24 [par. 4] y 1.2.1.5.1.36 [2.6]

Argumentos de la parte actora (demanda y alegatos de conclusión): las normas acusadas violan el artículo 358 del ET, porque el pago de la tarifa del 20% sobre los egresos no procedentes se fundamenta en el aparte legal según el cual, el beneficio neto o el excedente generado en la no procedencia de egresos, no es objeto del beneficio. La derogatoria tácita de dicho aparte legal condujo a que desapareciera la autorización legal que soportaba el pago de dicha tarifa.

Argumentos del Ministerio de Hacienda y de la DIAN (contestación a la demanda y alegatos de conclusión): Legalmente, los contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20%, siendo entonces necesario establecer, para efectos fiscales, el tratamiento de las inversiones destinadas a fines diferentes al fortalecimiento del patrimonio y no reinvertidas en las actividades meritorias para las cuales se califica a la entidad.

Para acceder a la exención sobre el beneficio neto o excedente de las entidades sin ánimo de lucro, debe cumplirse el requisito de destinación o reinversión en su objeto social y la actividad meritoria de la entidad; lo no destinado a esos propósitos tiene la condición de gravado.

El tratamiento especial de las entidades que cumplan ciertas actividades genera beneficios del 20% de la tarifa en el impuesto bajo el lleno de ciertas condiciones y de la exención del impuesto si el beneficio neto se reinvierte. Pretender la exención del impuesto para los egresos no procedentes, por el hecho de no explicitarse el gravamen sobre los mismos, contradice la voluntad legislativa y es una interpretación acomodada del Estatuto Tributario que elimina los fines del régimen tributario especial porque grava el beneficio carente de las condiciones legales para la exención, a la tarifa del 20%.

El artículo 358 de ET contempla la exención del beneficio neto o excedente cuando se destina a programas que desarrollan el objeto social y meritorio de la entidad, sin crear exenciones adicionales.

Concepto del Ministerio Público: Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto excedente a la tarifa del 20% y que éste es exento cuando se destina directa o indirectamente al desarrollo del objeto social y la actividad meritoria de la contribuyente. Los ingresos omitidos y los egresos improcedentes pierden el beneficio de exención y deben gravarse a la tarifa especial del 20%.

Análisis de la Sala



El artículo 356 del ET dispuso que los contribuyentes señalados en el artículo 19 ib.³⁵, calificados en el Registro Único Tributario como pertenecientes a Régimen Tributario Especial, se someten al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente determinado en la forma prevista por el artículo 357 del ET, a la tarifa única del veinte por ciento (20%).

Refiriéndose a dicha determinación y en concordancia con el citado artículo 357 ib., el artículo 5 del Decreto 4400 de 2004 señaló que el beneficio neto o excedente gravado resultaría de tomar la totalidad de los ingresos, ordinarios y extraordinarios, de cualquier naturaleza o denominación y no exceptuados de gravamen, y restarles los egresos procedentes de conformidad con el artículo 4 ib., modificado por el Decreto 640 de 2005 [3].

Según la norma modificatoria, se consideran *egresos procedentes* los realizados en el respectivo período gravable, que tuvieren relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones realizadas en cumplimiento del mismo y la adquisición de activos fijos³⁶, y las donaciones a favor de otras entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades y programas en salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o desarrollo social, enunciadas en el numeral 1 del artículo 1 del Decreto 4400 de 2004.

Por su parte, el párrafo del artículo 8 ib., modificado por el Decreto 640 de 2005 [4], precisó que el beneficio neto o excedente fiscal de las entidades que cumplieran las condiciones del entonces numeral 1 del artículo 19 del ET³⁷, gozaba de exención si el excedente contable se reinvertía en las actividades de su objeto social, siempre que este correspondiera a las enunciadas en el artículo 359 del ET y que a ellas tuviera acceso la comunidad. Así mismo, previó que *la parte del beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos constituía ingreso gravable sometido a la tarifa del veinte por ciento (20%), sobre el cual no procedía ningún descuento.*

De esta manera, la reglamentación del régimen tributario especial hizo eco del artículo 358 del ET, modificado por la Ley 1819 de 2016 [150], según el cual, el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 ib. tendría el carácter de exento, cuando se destinara directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollaran el objeto social y la actividad meritoria de la entidad. Y la parte del beneficio neto o excedente no invertida en los programas

³⁵ Asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro que excepcionalmente pueden solicitar ante la administración tributaria su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, bajo los condicionamientos previstos en el mismo numeral.

³⁶ Acorde con la misma norma, no hay lugar a depreciación ni amortización respecto de la adquisición de activos fijos e inversiones solicitadas como egreso en el año de adquisición.

³⁷ a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;

b) Que dichas actividades sean de interés general, y

c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.

Después de la reforma dispuesta por la ley 1819 de 2016 [140], la norma quedó disponiendo que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales y, excepcionalmente, pueden solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2 del ET, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando, estén legalmente constituidas; su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359, a las que debe tener acceso la comunidad; y sus aportes no sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1.



que desarrollan el objeto social de la entidad, quedaría gravada en el año en que ello ocurriere.

Igualmente, el citado artículo 358 ib. precisó que, para efectos de la exención, la entidad sin ánimo de lucro debía encontrarse calificada en el RUT como perteneciente al Régimen Tributario Especial y cumplir la regulación especial del Estatuto Tributario (arts. 19 a 23 y Título I, Capítulo VI del Libro I), correspondiéndole a sus representantes legales, revisor fiscal, contador y miembros del órgano de administración, certificar el debido cumplimiento de los requisitos legales para acceder a la exención.

Tal como lo advierte la actora, la reforma legislativa de 2016 no incluyó el inciso segundo del texto original del artículo 358, que relegaba del beneficio de exención al beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de egresos. Sin embargo, de tal circunstancia no puede predicarse una derogatoria tácita que permita acceder al beneficio de exención ni la supresión del fundamento legal para cobrar la tarifa del 20%, porque la interpretación sistemática de la regulación traída a colación permite deducir que la procedencia de egresos es requisito *ab initio* de la exención pues, en el marco de la regla legal de determinación del beneficio neto o excedente, los egresos procedentes constituyen factor liquidatorio del mismo, en cuanto únicos deducibles de los ingresos anuales obtenidos por la entidad del régimen tributario especial, modo que sin ellos el beneficio sería simplemente incalculable.

Desde esa perspectiva, los egresos “improcedentes” son ajenos al beneficio neto resultante de la determinación legal del mismo y, consiguientemente, a la exención en el régimen tributario especial que, de acuerdo con el artículo 358 del ET, solo opera respecto del beneficio neto debidamente liquidado con base en ingresos y egresos “procedentes” y presupone la destinación directa o indirecta de aquel a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad, en el año siguiente a cuando se obtuvo, de modo que la parte no invertida en esos programas queda gravada en el año en que ello ocurre.

Sin duda, el párrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24 y el numeral 2.6. del artículo 1.2.1.5.1.36 del Decreto 2150 de 2017 concuerdan con la regulación superior examinada, pues reconocen el gravamen de los egresos improcedentes a la tarifa legalmente aplicable y, en esa medida, se ajusta a la filosofía del régimen tributario especial, a los fines que lo inspiran y al carácter taxativo de las exenciones, que restringe las mismas a los sujetos, requisitos y condiciones legales bajo las cuales se establecieron, sin lugar a interpretaciones analógicas para extenderlas a supuestos no previstos en la ley.

No obstante la anterior perspectiva desestimatoria de la violación del artículo 358 del ET que fundamenta el cargo de nulidad, aduciendo la derogatoria tácita predicada de la modificación legal introducida por el artículo 150 de la ley 1819 de 2016, es del caso observar que la sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781³⁸, declaró la legalidad condicionada de las normas reglamentarias *in examine*, frente a la violación del artículo 357 ib.³⁹, planteada en dicho proceso, “bajo el entendido de que se grava con la

³⁸ CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁹ El demandante de dicha causa alegó que la voluntad legislativa fue la de desgravar los egresos calificados como improcedentes dentro del proceso de determinación del beneficio neto o excedente, de modo que no existía fundamento legal para que las disposiciones acusadas sometieran los egresos improcedentes a imposición bajo una tarifa del 20%.



tarifa del 20% el mayor beneficio neto o excedente originado en el egreso rechazado por improcedente”, en consideración a que:

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 ese criterio, las disposiciones demandadas no desconocerían 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. Lo anterior, porque el egreso calificado como improcedente no puede tenerse en cuenta como un factor positivo adicional que aumenta la cuantía de la base imponible o directamente sujeto a imposición como una especie de renta líquida gravable especial, pues una vez se determina que no cumple los requisitos de causalidad requeridos, solo puede excluirse del cálculo del excedente o beneficio neto.

La exclusión o rechazo del egreso improcedente genera de manera forzosa un mayor valor de beneficio neto o excedente que efectivamente está sometido a imposición a la tarifa del 20% prevista para el régimen tributario especial; de modo que sobre esa cuestión particular, la Sala determinó la interpretación de la norma acusada que se ajustaba al ordenamiento jurídico, precisando 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.”*

Así pues y en orden a mantener el principio de coherencia en las diferentes normas que conforman el ordenamiento jurídico, en esta oportunidad se replica el condicionamiento interpretativo señalado, dispuesto por la sentencia del 4 de diciembre de 2019 que, como se anotó párrafos atrás, declaró la *“legalidad condicionada del parágrafo 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”*, para declarar que respecto de dichas normas operó la cosa juzgada por cuenta de la sentencia mencionada, en cuanto contentiva de la única interpretación posible para el parágrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24 y el numeral 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 del Decreto 2150 de 2017, aquí demandados, según se lee:

*“... 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.”

De contera, respecto de la legalidad del parágrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24 y el numeral 2.6. del artículo 1.2.1.5.1.36 del Decreto 2150 de 2017, la Sala ordenará estarse a lo resuelto en la sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781.

Artículo 1.2.1.5.1.27 [par. 1]

Argumentos de la parte actora (demanda y alegatos de conclusión): El reglamento creó una limitante de tiempo para el uso del beneficio neto o excedente bajo la figura de “plazos adicionales”, de uno a cinco años, no obstante que la ley no previó dicha restricción temporal para la destinación del beneficio al objeto social de la contribuyente mediante dicha figura, como sí lo dispuso para los casos de destinación del beneficio bajo la de “asignación permanente”.

Argumentos del Ministerio de Hacienda y de la DIAN (contestación a la demanda y alegatos de conclusión): el concepto de violación es erróneo, porque el parágrafo *in examine* no reglamenta las asignaciones permanentes sino la exención del beneficio neto o excedente; la realización de dichas asignaciones en plazos superiores a cinco años presuponen una solicitud de plazo adicional ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales bajo el procedimiento ajustado a la ley que lo sustenta y desarrollado por los artículos 1.2.1.5.1.30 a 1.2.1.5.1.33 del reglamento.

El artículo 153 de la Ley 1819 de 2016 regula la autorización para solicitar plazos adicionales a la hora de invertir, en tanto que la norma acusada refiere a la exención del beneficio neto o excedente.

Concepto del Ministerio Público: la norma reglamentaria reitera el plazo de destinación legalmente establecido, pues el artículo 358 del ET establece la exención del beneficio neto o excedente cuando se destina directa o indirectamente en el año siguiente al que se obtuvo, pero ante la previsión legal de que la ejecución de ciertas inversiones puede implicar más de un periodo fiscal, la propia ley permitió su ejecución en plazos adicionales no superiores a cinco años.

Análisis de la Sala

Ante la previsión de programas con ejecución requirente de plazos adicionales al previsto en el artículo 358 del ET (*el año siguiente al de la obtención del beneficio neto*) o de asignaciones permanentes, el artículo 360 del ET⁴⁰, modificado por el artículo 153 de

⁴⁰ Cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al contemplado en el artículo 358, o se trate de asignaciones permanentes, la entidad deberá contar con la aprobación de su Asamblea General o del órgano de dirección que haga sus veces.



la Ley 1819 de 2016, exigió a la entidad del régimen tributario especial *contar con la aprobación de su Asamblea General u órgano de dirección* llamado a dejar constancia de la destinación de dichos excedentes, de los plazos que se definan para tal efecto y del porcentaje autorizado para incrementar su patrimonio.

De acuerdo con ello, la norma estableció un límite de cinco años de duración para las asignaciones permanentes y el deber de invertir las en el desarrollo de la actividad meritoria contemplada en el objeto social en virtud del cual la entidad sin ánimo de lucro obtuvo su calificación en el Régimen Tributario Especial. Y, en caso de requerir la realización de asignaciones permanentes en plazos superiores, ordenó solicitarlo ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Ciertamente el legislador solo previó un tiempo concreto de duración respecto de las asignaciones permanentes. Frente a los programas ejecutables en plazos adicionales se limitó a exigir la aprobación del órgano directivo de la entidad; a esos programas se refirió la norma acusada, reiterando el requisito de aprobación mencionado, con la previsión de un rango de ejecución oscilante entre más de un año y hasta cinco.

En esencia, dicho periodo no transgrede el precepto del artículo 360 del ET, porque además de que este no prohibió que los plazos adicionales para programas en general pudieran oscilar entre uno y cinco años, lo cierto es que aquel reconoció que esos programas podían requerir la adición de plazos sin precisar el tiempo de los mismos.

Como la norma abierta frente al aspecto señalado admitiría cualquier plazo superior, inclusive por encima del legalmente dispuesto para las asignaciones permanentes, era necesaria y jurídicamente pertinente la regulación expresa del aspecto omitido, mediante la complementación reglamentaria en la forma en que lo hizo el parágrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27, esto es, con la fijación de un periodo que transcurra dentro del techo temporal previsto en la misma norma legal para la duración de las asignaciones permanentes (*un máximo de 5 años*), de modo que se atendiera el parámetro que el legislador tributario quiso disponer para los plazos adicionales de ejecución del beneficio neto o excedente, en un todo normativo armónico.

Conclusiones

Con base en el análisis de legalidad hecho respecto de las normas demandadas del Decreto 2150 de 2017, de cara al control que debe ejercerse sobre el régimen tributario especial, en tanto exceptivo de la tributación ordinaria en el impuesto sobre la renta, para dotarlo de eficacia y garantizar que sus beneficios solo se produzcan respecto de las entidades sin ánimo de lucro legalmente pertenecientes al mismo, se concluye que:

El órgano de dirección de las entidades que desarrollen las actividades meritorias definidas en el artículo 359, debe aprobar los excedentes generados, y dejar constancia en el acta de la destinación de dichos excedentes, de los plazos que se definan para tal efecto y del porcentaje que se autorice para incrementar su patrimonio.

La reunión del órgano de dirección debe celebrarse con anterioridad al 31 de marzo de cada año.

En cualquier caso, las asignaciones permanentes no podrán tener una duración superior a cinco (5) años y deberán invertirse en el desarrollo de la actividad meritoria contemplada en el objeto social y en virtud de la cual la entidad fue calificada en el Régimen Tributario Especial. Con las asignaciones permanentes podrán adquirirse nuevos activos, siempre que los mismos estén destinados al desarrollo de la actividad meritoria. En todo caso, los rendimientos obtenidos de los activos adquiridos con las asignaciones permanentes también deben destinarse al desarrollo de la actividad meritoria.

PARÁGRAFO. En caso de que la Entidad sin ánimo de lucro requiera realizar asignaciones permanentes que superen el plazo de los cinco (5) años, deberá realizar una solicitud en tal respecto ante la dependencia que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.



- El inciso segundo del numeral 9 del artículo 1.2.1.5.1.3; el numeral 5.1. del artículo 1.2.1.5.1.8; el inciso quinto y el párrafo del artículo 1.2.1.5.1.20; el párrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27 y el artículo 1.2.1.5.1.33 del Decreto 2150 de 2017 se encuentran ajustados a derecho; en consecuencia, se negará la pretensión de nulidad de dichas normas.
- Respecto de la legalidad del párrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24 y el numeral 2.6. del artículo 1.2.1.5.1.36 del Decreto 2150 de 2017, estará a lo resuelto en la citada sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781.
- El aparte “*procede el recurso de reposición dentro de los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*” contenido en los artículos 1.2.1.5.1.10, 1.2.1.5.1.11 y 1.2.1.5.1.12 se estima legal, en el entendido de que la remisión al CPACA solo procede respecto de los aspectos procesales no regulados por las normas especiales del título V del ET.
- De la misma forma, el inciso tercero del artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 2150 de 2017 se considera legal, en el entendido de que los ingresos bajo los cuales deben registrarse las donaciones que no tengan condición por parte del donante son generadores de renta exenta.

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** la pretensión de nulidad de las siguientes normas: inciso segundo del numeral 9 del artículo 1.2.1.5.1.3, numeral 5.1. del artículo 1.2.1.5.1.8, inciso quinto y párrafo del artículo 1.2.1.5.1.20, párrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27 y artículo 1.2.1.5.1.33 del Decreto 2150 de 2017.

2. Estar a lo resuelto en la sentencia del 4 de diciembre de 2019, exp. 23781, respecto de la legalidad del párrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24 y el numeral 2.6. del artículo 1.2.1.5.1.36 del Decreto 2150 de 2017, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

3.- **DECLARAR** la legalidad del aparte “*procede el recurso de reposición dentro de los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*” contenido en los artículos 1.2.1.5.1.10, 1.2.1.5.1.11 y 1.2.1.5.1.12 del Decreto 2150 de 2017, en el entendido de que la remisión al CPACA solo procede respecto de los aspectos procesales no regulados por las normas especiales del título V del ET.

4.- **DECLARAR** la legalidad del inciso tercero del artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 2150 de 2017, en el entendido de que los ingresos bajo los cuales deben registrarse las donaciones que no tengan condición por parte del donante son generadores de renta exenta.



Radicado: 11001-03-27-000-2018-00035-00 (23926)
Demandante: LILIANA RODRÍGUEZ BURGOS Y OTRO

5.- 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)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO