



Radicación: 11-001-03-27-000-2014-00042-00 (21171)
Demandante: Gustavo Pardo Ardila

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11-001-03-27-000-2014-00042-00 (21171)
Demandantes: GUSTAVO PARDO ARDILA
Demandado: Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Temas: Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Gustavo Pardo Ardila contra el numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975, expedido por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público, relativo a la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor¹.

DEMANDA

1. Pretensiones

Gustavo Pardo Ardila, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, solicitó que se declare la nulidad de algunos apartes del numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975, expedido por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público, cuyo texto se transcribe a continuación (se subrayan los apartes demandados):

**“DECRETO 187 DE 1975
(febrero 08)**

Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

en uso de sus facultades constitucionales

DECRETA

(...)

Artículo 80. Para que proceda esta deducción es necesario:

1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.

¹ Folios 2 a 12 c.p.



2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.
3. Que se haya descargado en el año o periodo gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.
4. Que la obligación exista en el momento de descargo, y
5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor².

2. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 189 numeral 11 de la Constitución Política, y el artículo 146 del Estatuto Tributario (artículo 61 del Decreto Legislativo 2053 de 1974).

3. Concepto de violación

Violación de los límites de la potestad reglamentaria

Afirma el demandante que los apartes demandados del numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975 exceden lo establecido en el artículo 146 del Estatuto Tributario, al establecer una limitación no prevista en la norma reglamentada para la procedencia de la deducción de deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

El artículo 146 E.T. autoriza la deducción, para quienes llevan contabilidad de causación, de las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.

Dicha norma no establece ningún requisito o limitación temporal relativa al año en que se generó la renta, con lo cual autoriza la deducción de las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que hayan generado renta en el año gravable corriente.

El numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975 en cambio, infringe la norma superior que reglamenta y en la que debería fundarse, en tanto establece una limitación temporal para la deducibilidad de tales deudas, cuando limita la deducción a las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que hayan generado renta en años anteriores.

En ejercicio de la potestad reglamentaria, el Ejecutivo no tiene competencia para restringir la norma que reglamenta (art. 146 E.T.). Por lo tanto, el reglamento no puede restringir la deducibilidad de las deudas manifiestamente perdidas a las que generaron renta en años anteriores, cuando la norma reglamentada del Estatuto Tributario no incluye esa limitación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda², afirmando que la norma demandada no contraviene el ordenamiento jurídico.

² Folios 24 a 25 del c.de suspensión provisional.



La norma demandada parte del hecho de que la deuda que se va a castigar se ha cobrado jurídicamente, o conforme a la costumbre mercantil. Contablemente, el ingreso se causó al momento en que se registró la operación, aunque no se haya recibido la suma. El legislador debe generar condiciones para que el impuesto de renta se liquide conforme a la realidad económica del contribuyente, por lo cual se autoriza al acreedor deducir de la base gravable del impuesto de renta el valor de esa acreencia.

Desde el punto de vista contable, debe examinarse al finalizar cada ejercicio si la deuda es recuperable o no, de tal manera que para el periodo siguiente se haya determinado que la deuda es irrecuperable, de lo cual nace la necesidad de deducirla de la declaración de renta del año anterior.

Para que la cartera sea castigable, se requiere que la deuda tenga más de 360 días, de suerte que para que proceda su deducción, la deuda debió ser objeto de las actuaciones tendientes a su cobro, y sobrepasar el término señalado.

La procedencia de la deducción de deudas manifiestamente perdidas va ligada a actuaciones legales o comerciales que implican tiempo, razón por la cual la norma reglamentaria demandada establece que la deuda a deducir debió tenerse en cuenta en las declaraciones de renta de años anteriores. Contablemente es imposible declarar que una deuda determinada es manifiestamente perdida en el mismo periodo gravable en que se generó.

El artículo 61 del Decreto 2053 de 1974 (compilado como artículo 146 del E.T.) habla de las deudas manifiestamente perdidas que se descarguen en el mismo periodo gravable, lo que indica que la deducción solo procede cuando la deuda ha fenecido contablemente, lo cual no es posible en el mismo ejercicio en que se contrae. La deducción se autoriza en el periodo del descargue contable, por lo que el decreto reglamentario no excedió la potestad reglamentaria.

En calidad de tercero interviniente, la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-** solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda³.

Para la DIAN, la norma demandada debe interpretarse en conjunto con las disposiciones sobre la deducción de las deudas de difícil cobro. La condición de la norma demandada busca limitar la concurrencia de las deducciones por deudas manifiestamente perdidas y deudas de difícil cobro, que no pueden darse simultáneamente para una misma deuda en el mismo periodo, según la jurisprudencia.

La deducción de la deuda manifiestamente perdida se ata a la generación de renta en un periodo anterior, de forma que este beneficio pueda aplicarse armónicamente con el régimen de las deudas de difícil cobro.

AUDIENCIA INICIAL

El 4 de octubre de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial del presente proceso, en la cual no se observaron irregularidades en el trámite constitutivas de nulidad del mismo⁴.

³ Folios 46 a 48 c.p.

⁴ Folios 139 a 146 c.p.



De igual forma, se fijaron los términos del litigio, y se corrió traslado para presentar alegatos de conclusión.

No se presentaron excepciones previas que debieran ser resueltas en esta oportunidad, ni se advirtieron hechos que dieran lugar a la declaratoria de oficio de excepciones previas.

En cuanto a las medidas cautelares, consta que por auto del 24 de junio de 2016 se negó la suspensión provisional de la norma demandada⁵. El citado auto fue objeto de recurso de reposición por la parte demandante⁶, resuelto mediante auto del 7 de diciembre de 2016, que confirmó la decisión recurrida⁷.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró en términos generales lo indicado en la demanda⁸.

Añadió que no puede darse el supuesto de concurrencia de los beneficios de deducción de deudas de difícil cobro, junto con el de deducción de deudas manifiestamente perdidas, pues para el momento en que los contribuyentes deben preparar su declaración de renta, ya pueden determinar si aplica uno u otro. Además, la concurrencia de beneficios fiscales está proscrita en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

Resaltó además que los apartes demandados generan un efecto práctico adverso a los contribuyentes, en caso de que una deuda adquiriera el carácter de manifiestamente perdida o sin valor en el mismo año en que generó renta, pues no sería deducible en ese mismo año, en virtud de lo dispuesto en la norma demandada, ni tampoco en los siguientes, pues la DIAN puede sostener que la realización de la deducción se dio en años anteriores, cuando se identificó su carácter de manifiestamente perdida o sin valor.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** sostuvo⁹ que hay coherencia entre la norma demandada y la reglamentada, pues el artículo 146 E.T. se refiere al descargue contable de una cuenta por cobrar que se ha generado en años anteriores, y la norma reglamentaria indica cómo aplicarla, antes que otorgarle otro sentido, pues las actividades productoras de renta generan una cuenta por cobrar que data de años anteriores, sobre la que se declaró y pagó el impuesto de renta.

Según las normas contables, las deudas irrecuperables deben contabilizarse en la cuenta del activo, y corresponden a actividades económicas desarrolladas en años anteriores. No es posible llevar esa deuda en el año corriente, pues no cumple con los requisitos para su descargue en el año gravable en el que se produjo la cuenta por cobrar.

Añadió que aceptar la tesis dada por el demandante implicaría una interpretación extensiva del artículo 146 E.T., que dejaría al arbitrio del contribuyente la aplicación de las deducciones, en el año en que se genera la cuenta por cobrar, o en cualquier año.

⁵ Folios 26 a 29, c. de suspensión provisional.

⁶ Folios 31 y 32, c. de suspensión provisional.

⁷ Folios 38 a 40, c. de suspensión provisional.

⁸ Folios 83 a 89, c.p.

⁹ Folios 157 a 159, c.p.



La declaración de las deudas perdidas no puede ser subjetiva ni arbitraria, sino que debe estar presidida de gestiones por parte del contribuyente para recuperarla, lo cual supera el periodo en el que inicialmente se produce y declara la renta originaria.

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** insistió en lo dicho en su escrito de intervención¹⁰.

Por su parte, el **Ministerio Público** solicitó negar las pretensiones de la demanda¹¹.

A su juicio, la lectura conjunta de la norma reglamentada y su reglamento indica que el contribuyente que lleve contabilidad por el sistema de causación debe cumplir con la totalidad de los requisitos señalados en dichas normas para acceder a la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

Para castigar cartera, la contabilidad indica que la deuda debe ser mayor a 360 días, lo que implica que la deuda ya debe haber superado el periodo tributario en el que surgió la deuda. Por tanto, la exigencia de que la deuda perdida o sin valor que pretenda deducirse debe haber producido renta en años anteriores, no está por fuera del parámetro legal establecido en el artículo 146 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala examinar la legalidad del numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975, expedido por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público, relativo a la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

En concreto, se debe determinar si las expresiones “en años anteriores” y “en tales años”, contenidas en la norma citada, limitan o restringen injustificadamente la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor prevista en el artículo 146 del Estatuto Tributario.

Deducción por deudas manifiestamente perdidas

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política dispone que corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes que sean necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Como toda potestad en un Estado de Derecho, el ejercicio de la potestad reglamentaria está sujeta a límites, siendo el primero el contenido de la norma con rango legal objeto de reglamentación: así, en aras de facilitar el cumplimiento de la ley, el reglamento no puede ir más allá de lo dispuesto por el legislador.

En relación con la potestad reglamentaria, la Sala ha precisado lo siguiente:

“El artículo 189-11 de la C.P. es el fundamento de la potestad reglamentaria, según el cual, el Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes. Esta competencia, por ende, está dirigida a determinar reglas específicas para que los distintos organismos del Estado cumplan adecuadamente con las disposiciones legislativas.

¹⁰ Folios 179 a 153, c.p.

¹¹ Folios 160 a 163, c.p.



Esta facultad está sujeta a ciertos límites, que no son otros que la Constitución y la ley misma, ya que al reglamentar no es dado ampliar, restringir o modificar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben estar subordinadas a la ley respectiva, y tener como finalidad exclusiva la cabal ejecución de ella. El ejercicio del poder reglamentario obliga al Gobierno a desarrollar no solo el texto de la ley, sino también su contenido implícito, su finalidad específica, para que cumpla de la mejor manera con sus objetivos¹².

Según lo anterior, la norma reglamentaria debe posibilitar el cumplimiento de la ley conforme a sus objetivos, estableciendo las condiciones para que tales objetivos puedan materializarse, siempre dentro de los límites trazados por la propia ley. Para ello, el reglamento puede especificar las condiciones del ejercicio de los derechos y de la actuación de la Administración, y establecer los procedimientos para ello, con el fin de facilitar la aplicación práctica de la ley y la realización de sus propósitos.

En el caso concreto que ocupa la atención de la Sala, se encuentra que la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor fue regulada por el artículo 61 del Decreto 2053 de 1974, posteriormente incluido como artículo 146 del Estatuto Tributario. Dice esta norma:

“Artículo 146. *Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.*

Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación”.

La definición de este tipo de deudas, y los requisitos para su deducción fueron reglamentados en los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975 (actualmente recogidas en los artículos 1.2.1.18.23 y 1.2.1.18.24, respectivamente, del Decreto 1625 de 2016) que disponen:

“Artículo 79. Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.

Artículo 80. Para que proceda esta deducción es necesario:

1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.
2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.
3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.
4. Que la obligación exista en el momento de descargo, y

¹² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de junio de 2018, exp. 21235, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Ver también sentencias del 10 de mayo de 2018, exp. 20677, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 10 de agosto de 2017, exp. 20464, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y de 11 de febrero de 2014, exp. 18973, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor”.

Es claro que el artículo 146 E.T. condiciona la posibilidad de deducir las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que tenga un contribuyente que lleva contabilidad de causación¹³, a que se verifiquen tres requisitos, a saber: (i) que se demuestre la realidad de la deuda –la existencia de la misma-, (ii) que se justifique su descargo y (iii) que se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.

Para la Sala, la mención relativa a “años anteriores” contenida en la norma reglamentaria no desconoce los límites de la norma objeto de reglamentación. La referencia al periodo en el cual debió computarse la renta de la deuda manifiestamente perdida susceptible de deducción guarda consonancia con la dinámica propia de la actividad productora de renta de los contribuyentes, que da lugar a la generación de créditos a su favor que devienen en deudas manifiestamente perdidas o sin valor al cabo de un periodo determinado y de haber efectuado las gestiones de cobro de conformidad con la ley.

Resulta razonable considerar que una acreencia a favor de un contribuyente puede llegar a perder su valor al cabo de un año desde que se contrajo, por lo que esa condición establecida en la norma reglamentaria no va más allá de lo que exige el artículo 146 E.T. para regular la deducibilidad de las deudas manifiestamente perdidas.

La condición de que la deuda calificable como manifiestamente perdida o sin valor haya sido incluida en el cómputo de la renta del contribuyente acreedor de años anteriores no se opone al manejo contable y comercial de las obligaciones a favor de los contribuyentes. Normalmente, una deuda que se califica como manifiestamente perdida o sin valor por cumplir con los requisitos mencionados en el reglamento llega a serlo cuando han cambiado las condiciones económicas respecto del momento en el que se contrajo la deuda inicialmente, cambios que pueden tomar un año, o incluso un periodo mayor y se han adelantado gestiones para su cobro que han resultado infructuosas.

Por otra parte, la condición de que la deuda deducible haya generado renta en años anteriores se ajusta al marco del tratamiento tributario de las deudas: así, las normas sobre provisión de cartera contemplan la posibilidad de deducir la provisión por deudas de difícil cobro que se hayan tenido en cuenta para en el cómputo de la renta en años anteriores con más de un año de vencidas¹⁴.

De esta forma, se reconoce que la cartera a favor de un contribuyente puede deteriorarse de manera paulatina, hasta dar lugar a calificar las deudas como manifiestamente perdidas al cabo de un periodo de más un año de vencidas. Entonces, el reglamento no se aparta de lo dispuesto en el Estatuto Tributario, sino que apenas hace explícita una condición que facilita el entendimiento de la ley reglamentada. Ha dicho esta Corporación sobre este aspecto de la potestad reglamentaria¹⁵:

¹³ Actualmente asimilable al “devengo” o acumulación (art. 22, pár. 3, Ley 1819 de 2016).

¹⁴ Art. 117, Decreto 187 de 1975 (arts. 1.2.1.18.19, 1.2.1.18.20 y 1.2.1.18.21, Decreto 1625 de 2016).

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 1º de agosto de 2018, exp. 21326, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Ver también sentencias del 10 de agosto de 2017, exp. 20464, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 16 de marzo de 2011, exp. 17066, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



“En cualquier caso, el ejercicio de la función reglamentaria no debe sobrepasar ni invadir la competencia del legislativo. El reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria o extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.

Sobre este particular, la Sala ha afirmado que mientras el reglamento preserve la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar los criterios de aplicación de la norma legal a los casos de la realidad, mediante la estipulación de todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir”.

(Subraya la Sala)

Cabe añadir que la norma reglamentaria no prohíbe en general la deducibilidad de las deudas manifiestamente perdidas que han adquirido tal condición en un año determinado: la consecuencia normativa de la disposición que aquí se examina es que su deducibilidad debe llevarse a un año posterior a aquel en el cual se incluyó en el cómputo de la renta del contribuyente. Por tanto, la condición establecida en la norma reglamentaria no contraviene lo dispuesto en el artículo 146 E.T., pues no limita injustificadamente la deducción de las deudas que han adquirido condición de manifiestamente perdidas o sin valor.

Entonces, puede estimarse razonablemente que las deudas adquieren la condición de manifiestamente perdidas después de un periodo de impago, y de gestiones de cobro por parte del acreedor, que bien puede superar el año al que aluden las expresiones demandadas.

Conforme lo anterior, se concluye que los apartes demandados del numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975 no establecen una condición para la deducibilidad de las deudas manifiestamente perdidas contraria a la norma reglamentada, sino en consonancia con la misma, por lo que se entiende que no exceden los límites de la potestad reglamentaria, establecida por la Constitución Política para permitir el cumplimiento de la ley.

Así, la Sala no encuentra fundamento para anular las expresiones demandadas contenidas en el numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975, por lo que negará las pretensiones de la demanda.

En atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate un asunto de interés público.

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

FALLA

1. **Negar** las pretensiones de la demanda.
2. **Sin condena** en costas.



Radicación: 11-001-03-27-000-2014-00042-00 (21171)

Demandante: Gustavo Pardo Ardila

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ