



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2018-00047-00 (24125)
Demandante: GLORIA INÉS SÁNCHEZ ORTEGA
Demandado: LA NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: Las cotizaciones voluntarias que efectúen los trabajadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a partir del 1° de enero de 2017 y los aportes voluntarios a fondos de pensiones obligatorios se consideran renta exenta en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir la demanda de simple nulidad presentada por Gloria Inés Sánchez Ortega contra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la que pretende la nulidad parcial del artículo 1.2.1.12.9 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 3 del Decreto 2250 de 2017.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, Gloria Inés Sánchez Ortega, solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones:

“(...) presento acción de Simple Nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, contra el artículo 1.2.1.12.9 del decreto 1625 del 2016 expedido por el gobierno nacional a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”¹.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

El Gobierno Nacional profirió el Decreto 2250 de 2017 que adicionó el artículo 1.2.1.12.9 del Decreto 1625 de 2016 y que estableció que las cotizaciones voluntarias que efectúen los trabajadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a partir del 1° de enero de 2017 y los aportes voluntarios a fondos de pensiones obligatorios se considerarán un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

1.3.1. Infracción de las normas superiores y falta de competencia: violación de los principios de legalidad y reserva de ley previstos en los artículos 150 y 189 de la Constitución

El artículo 126-1 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012, estableció que los aportes voluntarios a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias son considerados renta exenta.

Posteriormente la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 y dispuso que los aportes voluntarios al sistema general de pensiones se someten a lo previsto en el artículo 55 del Estatuto Tributario.

Este artículo 55 únicamente señaló que los retiros de cotizaciones voluntarias de los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado constituirán renta gravada para ese año. Además, modificó la naturaleza de los aportes obligatorios, que a partir de ese momento se considerarían ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

De acuerdo con lo anterior, la ley no modificó la naturaleza de los aportes voluntarios al sistema general en pensiones, por lo que se siguen considerando renta exenta.

Pese a lo anterior, el artículo 1.2.1.12.9 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2250 de 2017, estableció que los aportes voluntarios realizados por las personas pertenecientes al régimen de ahorro individual con solidaridad se considerarían un ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional, contrariando lo dispuesto por la ley y excediendo la competencia reglamentaria del Gobierno Nacional.

¹ Folio 1 del expediente.

Esta conclusión fue respaldada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian) en el Concepto 000307 del 5 de enero de 2018, aunque posteriormente se derogó por el Concepto Unificado 0912 del 19 de julio del mismo año.

1.3.2. Infracción de las normas superiores: violación del principio de equidad tributaria previsto en el artículo 363 de la Constitución

El acto acusado da un tratamiento más benéfico a los contribuyentes que pertenecen al régimen de ahorro individual con solidaridad al considerar que sus aportes voluntarios no constituyen renta o ganancia ocasional, lo que resulta inequitativo para los integrantes del régimen de prima media con prestación definida cuyos aportes voluntarios se consideran renta exenta.

En efecto, los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional se restan de los ingresos brutos sin límite alguno, mientras que la renta exenta sólo se puede restar de los ingresos netos en una proporción no superior al 30% de los ingresos brutos y estas, sumadas a las deducciones, no pueden ser superior al 40% de los ingresos netos.

Así las cosas, si el contribuyente tiene un ingreso de origen salarial de 500 millones de pesos y pertenece al régimen de ahorro individual con solidaridad, según el acto acusado, puede aportar voluntariamente el total de su salario, por lo que no tendría que pagar ningún valor por concepto del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, si el contribuyente pertenece al régimen de prima media con prestación definida y tiene un salario idéntico únicamente podrá hacer un aporte voluntario exento por \$64'455.000 y tendrá que pagar un total de \$83'388.000 por concepto del impuesto sobre la renta.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1. Sobre el ejercicio legítimo de la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional

El artículo 62 de la Ley 100 de 1993 establece que las personas pertenecientes al régimen de ahorro individual con solidaridad pueden cotizar voluntariamente valores superiores al aporte mínimo con el fin de incrementar el saldo de sus cuentas de ahorro para optar por una mayor pensión o un retiro anticipado.

Esta posibilidad no la tienen las personas del régimen de prima media con prestación definida porque sus aportes constituyen un fondo común administrado por el Estado a través de la Administradora Colombiana de Pensiones (en adelante Colpensiones), pero sí se les permite aportar voluntariamente a un fondo de pensiones voluntarias.

El artículo 135 de la Ley 100 de 1993, modificado por la Ley 1819 de 2016, establece que los aportes voluntarios se someten a lo previsto en el artículo 55 del Estatuto Tributario.

Este artículo dispone dos cosas. En primer lugar, los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social en pensiones son considerados no constitutivos de renta o ganancia ocasional. En segundo lugar, los retiros de las cotizaciones voluntarias con fines distintos a una mayor pensión o un retiro anticipado constituyen renta gravada.

Por su parte, el artículo 126-1 del Estatuto Tributario, también modificado por la Ley 1819 de 2016, establece que los aportes voluntarios a fondos de pensiones voluntarias son renta exenta.

La lectura armónica de estas normas permite concluir que las cotizaciones voluntarias que realice el afiliado al régimen de ahorro individual con solidaridad al fondo de pensiones obligatorias no constituyen renta o ganancia ocasional. Mientras que los aportes voluntarios que realice cualquier persona al fondo de pensiones voluntarias se considera renta exenta.

En los antecedentes de la Ley 1819 de 2016 se puede verificar que la propuesta inicial fue considerar a los aportes voluntarios de los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional, aunque finalmente el texto aprobado fue distinto.

2.2. Sobre el cumplimiento del principio de equidad tributaria

En todo caso, se debe tener en cuenta que una cosa es la cotización voluntaria que sólo puede hacerse en el régimen de ahorro individual con solidaridad, y otro es el aporte voluntario a un fondo privado que puede hacerlo cualquier persona.

Esta distinción hecha por la ley justifica un tratamiento diferente a los contribuyentes. Así las cosas, si existe una inequidad, deriva de la ley, lo cual no puede ser objeto de análisis con el medio de control de simple nulidad.

3. Coadyuvancia

Mediante apoderado judicial, la Dian compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Sobre la legalidad de los actos acusados

Debe distinguirse los aportes y cotizaciones voluntarios realizados a fondos de pensiones obligatorias, que sólo las pueden hacer los miembros del régimen de ahorro individual con solidaridad, de los aportes voluntarios realizados a fondos de pensiones voluntarias, que pueden hacerlas cualquier persona.

Con fundamento en esta distinción es que los artículos 135 de la Ley 100 de 1993 y 55 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1819 de 2016, dispusieron que los aportes obligatorios y voluntarios a los fondos de

pensiones obligatorias por los miembros del régimen de ahorro individual con solidaridad no son constitutivos de renta o ganancia ocasional.

Por su parte, el artículo 126-1 del Estatuto Tributario regula un supuesto diferente, pues señala que los aportes voluntarios realizados por cualquier persona al fondo de pensiones voluntarias son renta exenta.

Por lo anterior es que el artículo 1.2.1.12.9 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2250 de 2017, establece que a partir del 1° de enero de 2017 las cotizaciones voluntarias que efectúen los trabajadores del régimen de ahorro individual con solidaridad son considerados un ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional.

4. Alegatos de conclusión de segunda instancia

Gloria Inés Sánchez Ortega, parte demandante, reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, parte demandada, reiteró los argumentos expuestos en la oposición. Adicionalmente, puso de presente que la Ley 1943 de 2018 determinó expresamente que las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad es un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

La Dian, coadyuvante de la parte demandada, reiteró los argumentos expuestos en su memorial de intervención.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó negar las pretensiones de la demanda con fundamentos en los siguientes argumentos:

La Ley 1819 de 2016 estableció que los aportes obligatorios y voluntarios al Sistema General de pensiones realizados por el trabajador afiliado al régimen de ahorro individual con solidaridad son ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.

El artículo 126-1 del estatuto tributario es aplicable a los aportes voluntarios que no corresponden a cotizaciones voluntarias, en la medida que no están destinados a incrementar el valor de la mesada pensional ni para efectuar un retiro anticipado, lo cual sólo pueden hacer los trabajadores afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad. Así las cosas, los aportes voluntarios realizados por los trabajadores afiliados al régimen de prima media con prestación definida se consideran sólo renta exenta.

Lo anterior no desconoce el principio de equidad tributaria porque los trabajadores afiliados a los diferentes regímenes son contribuyentes en condiciones diferentes.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si el Ministerio de Hacienda y Crédito Público incurrió en infracción de las normas superiores y falta de competencia al proferir el artículo 1.2.1.12.9 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 3 del Decreto 2250 de 2017, que estableció que las cotizaciones voluntarias que efectúen los trabajadores y afiliados al sistema general de seguridad social en pensiones dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a partir del 1° de enero de 2017 y los aportes voluntarios a fondos de pensiones obligatorios se consideran un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

2. Sobre el exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria

2.1. La potestad reglamentaria del Gobierno Nacional, encabezado por el Presidente de la República, está prevista en el artículo 189 de la Constitución². Empero, como lo señaló la jurisprudencia de esta sección, el ejercicio de esa competencia debe respetar los principios de necesidad y legalidad³.

Según el primero, la facultad reglamentaria debe ser ejercida únicamente sobre aspectos de la ley que requieran de precisión para su correcta implementación⁴. Por esto es que se afirma que entre más amplio, general o ambiguo sea el contenido de la ley, más amplia será la facultad reglamentaria. Mientras que, por el contrario, entre más precisa sea la ley menor será el ámbito de la facultad.

En cuanto al segundo, no puede exceder el alcance de la ley que dice reglamentar, pues en ese caso no está asegurando su cumplimiento, sino adicionando un contenido normativo lo que no tiene sustento en una norma de rango superior⁵.

2.2. Aunque originalmente el Proyecto de Ley 178 Cámara y 163 Senado de 2016 propuso que las cotizaciones voluntarias de los trabajadores y afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad se consideraran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, durante el trámite legislativo el Congreso decidió que debía considerarse renta exenta⁶.

² Cfr. Constitución Política. Artículo 189. Numeral 11.

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2017-00047-00 (23490). Sentencia del 28 de junio de 2018. C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2012-00024-00 (19359). Sentencia del 6 de diciembre de 2017. C.P.: Milton Chaves García.

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2009-00024-00 (17699). Sentencia del 30 de mayo de 2011. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ Ver: i) Gaceta del Congreso 1061 del 29 de noviembre de 2016. Disponible en línea: <http://svrpubindc.imprensa.gov.co/senado/view/gestion/gacetaPublica.xhtml> y ii) Gaceta del Congreso 1088 del 5 de diciembre de 2016. Disponible en línea: <http://svrpubindc.imprensa.gov.co/senado/view/gestion/gacetaPublica.xhtml>.

Es por esto que el artículo 15 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 126-1 del Estatuto Tributario y expresamente señaló que los aportes voluntarios efectuados por los trabajadores a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias se considerarán renta exenta, sin realizar ningún tipo de distinción⁷.

En concordancia, los artículos 12⁸ y 13⁹, que respectivamente modificaron la Ley 100 de 1993 y el Estatuto Tributario, se limitan a señalar que el retiro de las cotizaciones voluntarias y los aportes voluntarios con fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado constituirán renta gravada en el año en que sean retirados, pero en ningún momento los califica como ingresos no constitutivos de renta o de ganancia ocasional, lo que sí hacen expresamente respecto de los aportes obligatorios.

2.3. Con base en lo expuesto, es claro que la intención del legislador al proferir la Ley 1819 de 2016 fue considerar que las cotizaciones voluntarias y los aportes voluntarios realizados a fondos de pensiones sean renta exenta.

Pese a lo expuesto, el artículo 1.2.1.12.9. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 3 del Decreto 2250 de 2017, estableció que las cotizaciones voluntarias y los aportes voluntarios a fondos de pensiones obligatorias realizados por trabajadores y afiliados pertenecientes al régimen de ahorro individual con solidaridad se consideran ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional¹⁰.

2.4. De esta manera, está probado que el Gobierno Nacional excedió su potestad reglamentaria al proferir el artículo 1.2.1.12.9. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 3 del Decreto 2250 de 2017.

2.5. Se aclara que si bien es cierto que las leyes 1943 de 2018¹¹ y 2010 de 2019¹² modificaron el artículo 55 del Estatuto Tributario y dispusieron que las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad son un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional hasta un límite, también lo es que esto no impide el estudio de fondo de la validez del acto acusado con base en las normas vigentes al momento de su expedición¹³.

2.6. Comoquiera que lo expuesto basta para declarar la nulidad parcial del acto acusado, la Sala no estudiará los demás cargos propuestos en la demanda.

⁷ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 126-1. Modificado por la Ley 1819 de 2016. Artículo 15.

⁸ Cfr. Ley 100 de 1993. Artículo 135. Parágrafo 1. Modificado por la Ley 1819 de 2016. Artículo 12.

⁹ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 55. Modificado por la Ley 1819 de 2016. Artículo 13.

¹⁰ Cfr. Decreto 1625 de 2016. Artículo 1.2.1.12.9. Adicionado por el Decreto 2250. Artículo 3.

¹¹ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 55. Modificado por la Ley 1943 de 2018. Artículo 23.

¹² Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 55. Modificado por la Ley 2010 de 2019. Artículo 31.

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-31-000-2009-00559-01 (23443). Sentencia del 6 de junio de 2019. C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

3. Sobre la condena en costas

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA¹⁴

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. **Declarar la nulidad parcial** del artículo 1.2.1.12.9 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 3 del Decreto 2250 de 2017, en los apartes que se subrayan a continuación:

“Artículo 1.2.1.12.9. Tratamiento tributario de las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad del Sistema General de Pensiones. De conformidad con lo establecido en el párrafo 1° del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 12 de la Ley 1819 de 2016 y del artículo 55 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 13 de la Ley 1819 de 2016, las cotizaciones voluntarias que efectúen los trabajadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a partir del 1° de enero de 2017 y los aportes voluntarios a fondos de pensiones obligatorios, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por rentas de trabajo y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Este mismo tratamiento tendrá sus rendimientos en el respectivo año gravable en que se generen.

Los aportes obligatorios del empleador al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones y los aportes voluntarios del empleador a fondos de pensiones obligatorios serán deducibles de conformidad con lo señalado en el Estatuto Tributario.

Parágrafo 1°. (...).”

2. **Sin condena en costas** por tratarse de un proceso de simple nulidad.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

¹⁴ Cfr. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Artículo 188.

RAMÍREZ
Presidente de la Sección

BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**