



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de julio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2024-00012-00 (28534)
Demandante: VM Legal SAS
Demandada: Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Tema: Artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 -DUT- [parcial], sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020. Certificación para deducción en renta de intereses 118-1 ET

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad simple promovida contra el artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 [parcial]¹, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), VM Legal SAS pretende la nulidad parcial -en los apartes subrayados- del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 -DURT-, sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público², cuyo texto es el siguiente:

Artículo 1.2.1.18.64. Procedencia de las deducciones o capitalizaciones y contenido de la certificación de que trata el parágrafo 1 del artículo 118-1 del Estatuto Tributario. Para la procedencia de la deducción o capitalización por intereses de que tratan los artículos 118-1 y 59 del Estatuto Tributario y los artículos 1.2.1.18.61., 1.2.1.18.62. y 1.2.1.18.63. de este decreto, se deberá cumplir con los requisitos para la procedencia de las deducciones, tales como la relación de causalidad con la actividad productora de renta, la proporcionalidad y la necesidad, los cuales deben ser evaluados con criterio comercial en los términos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

A los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen actividades de factoring en los términos del Decreto 2669 de 2012, compilado en el Decreto 1074 de 2015 Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo a partir del artículo 2.2.2.2.1., no les aplicará lo previsto en el inciso 2 y los párrafos 1 y 2 del artículo 118-1 del Estatuto

¹ Apartes acusados: **Última parte del inciso 3** «El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización.» **Primera parte del parágrafo 1** «La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite.

² SAMAI. Índice 2.



Tributario cuando las actividades de factoring no sean prestadas en más de un cincuenta por ciento (50%) a compañías vinculadas económicas en los términos del artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

Cuando se configure alguno de los supuestos establecidos en el parágrafo 1 del artículo 118-1 del Estatuto Tributario, el acreedor deberá expedirle al deudor una certificación, cuando éste la solicite, para cada año o periodo gravable. El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización.

La certificación que emita el acreedor deberá contener como mínimo la siguiente información:

1. Fecha y lugar de expedición de la certificación.
2. Identificación de las partes que intervienen en el crédito: nombre o razón social, número de identificación y país de domicilio y/o residencia fiscal.
3. Monto del crédito.
4. Plazo del crédito.
5. Tasa de interés.
6. Manifestación expresa de:
 - 6.1. Que el (los) crédito(s) no corresponde(n) a operaciones de endeudamiento garantizados por entidades vinculadas mediante un aval, back- to-back, o
 - 6.2. En caso de ser vinculadas el (los) crédito(s) no corresponde(n) a operaciones de endeudamiento garantizados mediante un aval del que se derive que el vinculado económico es el acreedor real; o cualquier otra operación en la que sustancialmente dichas vinculadas actúen como acreedoras.

La certificación debe ser expedida y suscrita por el representante legal de la entidad acreedora o quien tenga la autorización legal para suscribirla bajo la gravedad de juramento, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria y sanciones penales en los casos en que haya lugar. En caso de que la certificación sea emitida en el exterior, se deberá adjuntar la respectiva apostilla.

Cuando el acreedor no sea residente en Colombia, deberá aportar el original del documento equivalente al certificado de existencia y representación legal de la empresa.

La certificación se expedirá en idioma castellano. Cuando la certificación y documentos anexos se encuentren en idioma distinto, deberán aportarse con su correspondiente traducción oficial y apostilla del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Parágrafo 1. La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite. Cuando se presenten modificaciones en las condiciones del crédito o de las partes intervinientes, deberá expedirse un nuevo certificado por parte del acreedor en los mismos términos descritos en este artículo, y conservar los certificados anteriores, aclarando que se trata de una modificación al certificado inicial.

Parágrafo 2. Para efectos de la certificación de que trata el presente artículo, el deudor podrá comunicarle, previamente a la expedición de la certificación y bajo la gravedad de juramento, a la entidad acreedora, que la obligación derivada de la operación de crédito celebrada no ha sido sustancialmente asumida parcial o totalmente por uno de sus vinculados económicos. La comunicación de que trata este parágrafo no exonera a la entidad acreedora de hacer las verificaciones necesarias para garantizar la veracidad del contenido de la certificación, el deber de emitir la certificación ni la responsabilidad solidaria con el deudor y sanciones penales en los casos en que haya lugar.

Parágrafo 3. En las operaciones de crédito celebradas con entidades acreedoras del exterior, la certificación de que trata el parágrafo 1 del artículo 118-1 del Estatuto Tributario podrá ser emitida en Colombia por la oficina de representación en el país, siempre que tenga la facultad para suscribirla y cumpla con los requerimientos exigidos en el presente artículo.

Parágrafo 4. En el caso de operaciones de crédito sindicadas, el deudor solicitará la certificación de manera individual a cada una de las entidades acreedoras por la proporción de la operación que le corresponda.

Invocó como vulnerados los artículos 189.11 de la Constitución y 118-1 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación:

Los apartes «*El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización*» del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 y «*La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite*» del parágrafo 1 de ese mismo artículo, se expidieron con infracción de la ley y exceso de la potestad reglamentaria del ejecutivo, pues, si bien, el parágrafo 1 del artículo 118-1 del ET estableció que los contribuyentes que tuvieran deudas con no vinculados económicos debían estar en capacidad de demostrar a la DIAN, mediante certificación de la entidad residente o no residente acreedora, que el crédito no corresponde a operaciones de endeudamiento con entidades vinculadas, lo cierto, es que no impuso a dichos contribuyentes que contaran con esa certificación *antes* del vencimiento de la presentación de la declaración de renta del año gravable objeto de deducción o capitalización, y en cualquier caso cuando la solicitara la autoridad tributaria.

Acorde con pronunciamientos del Consejo de Estado,³ la potestad de reglamentación debe ser ejercida respetando los *principios de legalidad y necesidad*. El primero, relativo a que el reglamento no debe exceder el alcance de la ley reglamentada. Y el segundo, en punto a que la reglamentación sea la requerida para la correcta ejecución, cumplimiento y efectividad de la ley a la que debe subordinación.

El *principio de legalidad no se cumple* porque los apartes demandados exceden la norma reglamentada, no aseguran el cumplimiento de la ley, sino que le adicionan un contenido normativo que no previó. De la literalidad de la norma, sus antecedentes e intención misma, no se desprende que el certificado deba expedirse en un momento en especial, lo requerido es que el contribuyente esté en capacidad de presentar el certificado, lo que puede ser satisfecho aunque el mismo sea expedido con posterioridad a la presentación de la declaración de renta, incluso, después de la solicitud de la administración.

Igualmente, los apartes acusados *no son necesarios* para lograr la correcta ejecución, cumplimiento o efectividad de la ley, para hacerla operante, pues ésta ve satisfecho su propósito -que la deuda no sea sustancialmente poseída con vinculados- aunque el certificado se expida con posterioridad a la presentación de la declaración, o después de que sea solicitada por la DIAN. Que el certificado no se entregue en el plazo que señala tal aparte no implica que la obligación crediticia se haya contraído con un vinculado.

Así, los requisitos previstos por el gobierno no cumplen ninguna finalidad razonable que permita una mejor aplicación de la ley, ni justifican limitar al contribuyente acreditar que sus deudas no las contrajo con un vinculado económico.

Contestación de la demanda

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**⁴ se opuso a las pretensiones de la

³ Entre otras, sentencias del 30 de mayo de 2011 (exp.17699, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia). Auto del 28 de junio de 2018 (exp. 23490, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

⁴ SAMAI. Índice 15.

demanda. En su sentir, la reglamentación acusada corresponde al ejercicio de la potestad reglamentaria⁵ necesaria para concretar la aplicación del parágrafo 1 del artículo 118-1 del ET, específicamente frente a la acreditación y oportunidad de la certificación para la procedencia de la deducción de intereses allí prevista.

En torno a la disponibilidad de la aludida certificación, recordó que la administración tiene la posibilidad de exigir a los contribuyentes información que requiera para completar o aclarar algún aspecto de sus responsabilidades fiscales, según lo señalado en los artículos 632, 684 y 686 del ET.

Finalmente, refirió a la opinión rendida para el caso por la DIAN, en la que, luego de aludir a la potestad reglamentaria para la concreción de la ley, manifestó que los apartes acusados del reglamento disponen algunos de los requisitos para acceder a la deducción de intereses a que alude el parágrafo 1 del artículo 118-1 del ET, como la acreditación, oportunidad y disponibilidad de la referida certificación, a fin de evitar otorgar una apariencia justa o razonable a la operación que pretenda encubrir al acreedor real.

Intervención

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-⁶, manifestó que los apartes acusados desarrollan el contenido de la ley en cuanto precisan los requisitos de la certificación. No obstante, señaló estar a favor de la declaratoria de nulidad del aparte «El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización» del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016, por vulnerar el principio de necesidad en tanto es desproporcionado y no resulta razonable imponer que esa certificación se obtenga antes del vencimiento de la presentación de la señalada declaración, considerado que ese documento debe emitirlo un tercero, con lo cual su expedición no depende exclusivamente del contribuyente, además, esa temporalidad no resulta necesaria para lograr el correcto cumplimiento de la ley, es un obstáculo para lograr ese fin en los casos en que el deudor no la obtenga antes del referido plazo, así tenga certeza del acatamiento de los requisitos sustanciales para la procedencia de la deducción.

Y frente al aparte «La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite» del parágrafo 1 del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016, sostuvo que sí cumplía el principio de necesidad teniendo en cuenta que reitera la disponibilidad que debe tener el contribuyente para probar el cumplimiento de su obligación tributaria con la certificación requerida, cuando lo solicite la administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

El Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia -CEEF-⁷, expresó que con el aparte «El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización» del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016, el ejecutivo excedió su potestad reglamentaria, pues desatendió el principio de necesidad al limitar el tiempo dentro del cual el contribuyente puede hacer uso de la certificación para acceder a la deducción pretendida, siendo una restricción innecesaria para la correcta aplicación de la ley, además, el hecho de que la certificación

⁵ Aludió a pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado en torno a la facultad del ejecutivo de encauzar la ley hacia su operatividad y aplicación efectiva.

⁶ SAMAI, Índice 14.

⁷ SAMAI, Índice 19.



se expida luego de la presentación de la declaración, no desnaturaliza ni lleva a desconocer las condiciones bajo las cuales se realizó la transacción, asimismo, con independencia de la fecha de expedición del certificado, el deudor puede cumplir con la carga probatoria, sin que dicho documento pierda conducencia, pertinencia y utilidad para acceder al beneficio tributario. Así, concluyó procedente la nulidad del citado aparte.

Respecto del aparte «La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite» del parágrafo 1 del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016, manifestó que se trata de una aclaración fundamental para garantizar que los contribuyentes comprendan que deben tener la certificación disponible si la administración la requiere. No se trata de nuevo requisito ni exigencia adicional, sino que se limita a concretar la obligación establecida en el artículo 118-1 del ET, razón por la cual no hay lugar a la nulidad de ese aparte.

Trámite de sentencia anticipada

En razón a que el presente litigio versa sobre un asunto de puro derecho que no requiere práctica de pruebas, por auto del 31 de julio de 2024⁸ se dispuso la aplicación de la figura de sentencia anticipada prevista en el artículo 182A del CPACA.

Alegatos de conclusión

La demandante⁹ reiteró los argumentos de la demanda. La demandada no se pronunció en esta etapa procesal. El Ministerio Público¹⁰ conceptuó que si bien los requisitos previstos en el reglamento procuran en general facilitar el cumplimiento de la ley, hay exceso de potestad reglamentaria por desconocimiento del principio de necesidad que resulta vulnerado por el aparte acusado del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016, en tanto no se requiere para lograr el cumplimiento y ejecución de la ley que reglamenta, al contrario, se torna en un obstáculo que el contribuyente no está obligado a soportar y limita el cabal cumplimiento de sus obligaciones. Tener la certificación antes o después del vencimiento del plazo para presentar la declaración, no le da certeza a la autoridad tributaria sobre la operación declarada, por lo que frente a ese aparte solicitó dar prosperidad al cargo de nulidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad contra los apartes «*El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización*» del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020 y «*La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite*» del parágrafo 1 *ibidem*.

En concreto, corresponde determinar si el ejecutivo al reglamentar la certificación exigida por el parágrafo 1 del artículo 118-1 del ET, para la deducibilidad en renta de los intereses pagados por deudas con no vinculados, incurrió en exceso de potestad reglamentaria e infracción de la norma en que debe fundarse, por establecer como límite para la emisión

⁸ SAMAI. Índice 20.

⁹ SAMAI. Índice 34.

¹⁰ SAMAI. Índice 33.

de esa certificación, el vencimiento de la presentación de la declaración atinente a esa deducción, y determinar que ese mismo documento debe estar disponible cuando lo solicite la autoridad tributaria. Temporalidad que, en opinión de la demandante, el señalado párrafo no previó, por lo que se trata de exigencias desconocedoras de los principios de legalidad y necesidad de la potestad reglamentaria.

Análisis del caso concreto

2- Para dar solución al debate propuesto, es pertinente señalar que el artículo 118-1 del ET, fue adicionado por el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, modificado parcialmente por la Ley 1739 de 2014¹¹ y la Ley 1819 de 2016¹². Dispositivo legal implementado para limitar la deducción de intereses por obligaciones crediticias, con el fin de desincentivar el financiamiento excesivo que erosiona la base gravable de renta.

En lo que interesa a este examen de legalidad, se precisa que la norma reglamenta el párrafo 1 del señalado artículo 118-1, el cual fue adicionado por el artículo 55 de la Ley 1943 de 2018, «*Ley de Financiamiento*» declarada inexecutable por la Corte Constitucional (sentencia C-481 de 2019) en razón a la transgresión del trámite para su aprobación, cuyo texto finalmente fue reproducido por el artículo 63 de la Ley 2010 de 2019.

Según los antecedentes legislativos¹³ del proyecto que se convirtió en la Ley 1943 de 2018, que introdujo al ordenamiento tributario el señalado postulado, tal iniciativa se fundamentó en no seguir castigando el endeudamiento real que necesitarían las empresas para su fortalecimiento. Esa proposición consistió: «*Artículo nuevo. Subcapitalización. Se proponen ajustes a la norma de subcapitalización, de manera que no se siga castigando el endeudamiento real que puedan necesitar las empresas para su fortalecimiento. En todo caso, en el caso del endeudamiento con entidades vinculadas se establecen límites a su deducibilidad, como una medida antielusiva que las disuade de sustituir capital por deuda más allá de ciertos límites. Con todo, se establece que las entidades financieras no están sometidas a la referida restricción, como tampoco las operaciones de factoring, por tratarse de una práctica común y necesaria para el desarrollo de su objeto. Por tratarse de una norma antielusiva, la limitación aplicará aun cuando bajo el régimen de precios de transferencia los intereses sean deducibles*».

Así, el texto del párrafo 1 del artículo 118-1 del ET prescribe:

En los demás casos[frente a no vinculados] para efectos de la deducción de los intereses, el contribuyente deberá estar en capacidad de demostrar a la DIAN, mediante certificación de la entidad residente o no residente que obre como acreedora, que se entenderá prestada bajo la gravedad de juramento, que el crédito o los créditos no corresponden a operaciones de endeudamiento con entidades vinculadas mediante un aval, back-to-back, o cualquier otra operación en la que sustancialmente dichas vinculadas actúen como acreedoras. Las entidades del exterior o que se encuentren en el país que cohonesten cualquier operación que pretenda encubrir el acreedor real serán responsables solidarias con el deudor de la operación de crédito en relación con los mayores impuestos, sanciones e intereses a los que haya lugar con motivo del desconocimiento de la operación, sin perjuicio de las sanciones penales a que pueda haber lugar.

Lo previsto por ese párrafo 1 [frente a no vinculados] es una medida exceptiva al límite de deducibilidad de los intereses por endeudamiento¹⁴, consistente en que, a efecto de la deducción, el contribuyente suministre a la autoridad tributaria una *certificación* de su

¹¹ Artículo 62 que modificó el párrafo 3.

¹² Artículo 69 que modificó el párrafo 5.

¹³ Propuesta realizada en el primer debate de las comisiones terceras y cuartas conjuntas de la Cámara y el Senado. Gacetas 1047 y 1048 del 28 de noviembre de 2018, respectivamente. Página 54.

¹⁴ Tratamiento general del art.118-1 ET en punto a la deducibilidad de intereses por deudas contraídas a favor “*vinculados económicos*” cuyo límite se concreta en que «no exceda el resultado de multiplicar por dos el patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior», sin que sea deducible lo que exceda de tal límite.



acreedor que dé cuenta que la obligación crediticia no se contrajo con un vinculado, la cual se entenderá prestada bajo la gravedad de juramento. Con dicho documento se persigue que la administración controle que la operación de endeudamiento no es una acción artificiosa para evitar la limitación a la deducción de intereses sobre obligaciones con acreedores vinculados y, por esa vía, adquirir certeza de que los intereses pueden ser deducidos completamente tratándose de deudas con no vinculados.

En la parte final, tal norma establece la responsabilidad solidaria entre las partes que acuerden dar apariencia de realidad a una operación de endeudamiento entre no vinculadas para evitar el límite de la deducción de intereses.

Por su parte, el artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020 reglamentario del parágrafo en comento, en lo atinente a la certificación exigida para la deducibilidad de los intereses por deudas con acreedor no vinculado dispone en su inciso tercero que *«Cuando se configure alguno de los supuestos establecidos en el parágrafo 1 del artículo 118-1 del Estatuto Tributario, el acreedor deberá expedirle al deudor una certificación, cuando éste la solicite, para cada año o periodo gravable. El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización»*.

Y en el parágrafo 1 determina que *«La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite. Cuando se presenten modificaciones en las condiciones del crédito o de las partes intervinientes, deberá expedirse un nuevo certificado por parte del acreedor en los mismos términos descritos en este artículo, y conservar los certificados anteriores, aclarando que se trata de una modificación al certificado inicial»*.

Precisado lo anterior, se pasa al análisis del pedido de nulidad de los apartes señalados por exceso de potestad reglamentaria e infracción de la norma superior 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 superior»*¹⁵

Parágrafo 1 del artículo 118-1 del ET	Inciso tercero del art. 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 sustituido por el art. 1 del Decreto 761/2020
En los demás casos, para efectos de la deducción de los intereses, el contribuyente deberá estar en capacidad de demostrar a la DIAN, mediante certificación de la entidad residente o no residente que obre como acreedora, que se entenderá prestada bajo la gravedad de juramento, que el crédito o los créditos no corresponden a operaciones de endeudamiento con entidades vinculadas mediante un aval, back-to-back, o cualquier otra operación en la que sustancialmente dichas vinculadas actúen como acreedoras. (...)	<u>El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización.</u>

De la revisión de la norma superior con la reglamentaria en el aparte acusado surge que en ambos dispositivos se contempla la misma exigencia, esto es, el acceso a la deducción de intereses si se demuestra con la certificación emitida por el acreedor que la deuda no se contrajo con partes vinculadas.

¹⁵ Sentencia del 07 de marzo de 2024 (exp. 26651, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), que reiteró la sentencia del 12 de febrero de 2020 (exp. 24125, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

No obstante, de la comparación es palmario que la temporalidad fijada en el reglamento no la previó la ley, solamente dispuso que el contribuyente contara con la certificación relativa a que el endeudamiento no tiene origen en una operación entre vinculadas.

Igualmente, la demandante, los intervinientes y el ministerio público señalaron que la inclusión de ese término en el inciso tercero de la norma reglamentaria acusada desatiende el principio de necesidad de la potestad reglamentaria del ejecutivo.

Frente a tal principio contenido en el artículo 189-11 de la Carta, la Sección¹⁶ ha precisado que «El criterio de "necesidad" consagrado expresamente en el artículo citado (189-11 de la Constitución Política) enmarca el poder reglamentario a aquellos casos en que la ley por ser oscura, condicional o imprecisa lo exija. De manera que no es procedente hacer uso del poder reglamentario cuando la ley contiene ordenamientos precisos, claros e incondicionados que no requieren de regulación adicional para su ejecución, pues en tal circunstancia el reglamento no sólo no es necesario, sino que se desconoce el mismo criterio de necesidad previsto en la norma superior», por lo que, si el ejecutivo «modifica su contexto, adicionando o recortando, lo dispuesto en la ley, incurre en violación no solo de la norma legal reglamentada, sino de la norma constitucional que define el poder reglamentario», teniendo en cuenta que «En manera alguna la Constitución le otorga al Presidente de la República la función de "arreglar la ley", para modificar, limitar o extender su contenido (...)» (Se destaca)

En línea con lo anterior, la Sección¹⁷ en reciente oportunidad destacó y reiteró que el ejercicio de la facultad reglamentaria debe respetar los *principios de necesidad y legalidad*. El primero, se refiere a la obligación de desarrollarse sobre aspectos de la ley que requieran de precisión para su correcta implementación. Y el segundo, propende porque no se exceda 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 superior»¹⁸.

En ese sentido, si el reglamento incluye un factor que crea una situación no prevista en la ley fuente, resulta que esa alteración, no solo es innecesaria, sino que excede y obstaculiza la efectividad de la ley en los precisos términos que funge como marco normativo de la regulación.

Volviendo a la motivación legislativa del parágrafo 1 del artículo 118-1 del ET, aquella consistió en no seguir castigando el endeudamiento real que necesitarían las empresas para su fortalecimiento, con lo cual la deducción de intereses por deudas con no vinculados se acepta mediando la certificación del acreedor acerca de que la deuda no se originó en una operación entre vinculadas.

De ahí que, acorde con lo expuesto, excede la ley y resulta innecesario el condicionamiento de la entrega de esa certificación a un plazo que la ley reglamentada no previó, pues la finalidad del legislador no fue imponer tal limitante sino permitir esa deducción para operaciones entre no vinculados, con el cumplimiento del referido requisito sin tal restricción temporal.

También resulta que ese término no es razonable, pues restringe el acceso a la deducción en comento y nada justifica que a los contribuyentes exceptuados del límite de la deducibilidad de intereses, que satisfacen la exigencia de la ley habilitante, no se les permita aplicar el beneficio tributario que se implementó a su favor, todo por la consideración de un plazo de presentación que la norma fuente no estableció y que no

¹⁶ Sentencias del 15 y 26 de julio de 1994 (exp. 5393, CP. Guillermo Chahín Lizcano y exp. 7618, CP. Consuelo Sarria Olcos)

¹⁷ Sentencia del 07 de marzo de 2024 (exp. 26651, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) que reitera las sentencias del 06 de diciembre de 2017 (exp. 19359, CP. Milton Chaves García) y del 26 de febrero de 2020 (exp. 23254, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

¹⁸ *Ibidem*.



asegura su efectividad comoquiera que la situación de endeudamiento no varía por el momento de entrega de la certificación, pues la realidad transaccional es la misma.

En ese orden, se concluye que al establecerse en el reglamento un condicionamiento que la ley fuente no previó, se configuró la vulneración de la norma superior por exceso de potestad reglamentaria del aparte «*El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización*» contenido en el inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020.

Y frente al aparte contenido en el párrafo 1 del reglamento, contrastado con la norma a la que debe subordinación, no se advierte exceso de la potestad reglamentaria, en tanto se limita a reafirmar lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 118-1 del ET.

Parágrafo 1 del artículo 118-1 del ET	Parágrafo 1 del art. 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el art. 1 del Decreto 761/2020
En los demás casos, para efectos de la deducción de los intereses, el contribuyente deberá estar en capacidad de demostrar a la DIAN, mediante certificación de la entidad residente o no residente que obre como acreedora, que se entenderá prestada bajo la gravedad de juramento, que el crédito o los créditos no corresponden a operaciones de endeudamiento con entidades vinculadas mediante un aval, back-to-back, o cualquier otra operación en la que sustancialmente dichas vinculadas actúen como acreedoras. (...)	<u>La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite.</u> Cuando se presenten modificaciones en las condiciones del crédito o de las partes intervinientes, deberá expedirse un nuevo certificado por parte del acreedor en los mismos términos descritos en este artículo, y conservar los certificados anteriores, aclarando que se trata de una modificación al certificado inicial.

En efecto, la confrontación de la ley y su reglamento evidencia que comparten el mismo supuesto, esto es, que el contribuyente cuente con la señalada certificación cuando sea requerida por la autoridad tributaria. Así, en línea con lo expresado por los intervinientes, no hay alteración de la norma superior habilitante sino la concreción y efectividad del requisito de la certificación previsto en el párrafo 1 del artículo 118-1 del ET y, en esa medida, no le asiste razón a la demandante, por lo que se mantiene la legalidad del referido aparte acusado.

En suma, la Sala halla la razón a la demandante, los intervinientes y el ministerio público, al advertir acreditada la vulneración de la norma superior por exceso de potestad reglamentaria del ejecutivo en relación con el aparte «*El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización*» del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020 y, que no ocurre lo mismo con el texto «*La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite*» del párrafo 1 *ibidem*, por cuanto se encuentra ajustado al marco normativo del párrafo 1 del artículo 118-1 del ET.

Conclusión

3- Se configura exceso de potestad reglamentaria del aparte «*El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización*» del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020, toda vez que el condicionamiento de la entrega de esa certificación a un plazo que la ley reglamentada no previó excede la ley y resulta innecesario debido a que la finalidad del legislador no fue imponer tal limitante sino permitir esa deducción para



operaciones entre no vinculados, y también resulta que no es razonable, puesto que restringe el acceso a la deducción en comento. Se mantiene la legalidad del aparte «La certificación de que trata este artículo deberá estar disponible cuando la Administración Tributaria lo solicite» del parágrafo 1 *ibidem*, comoquiera que comparte el mismo supuesto de la norma superior habilitante.

Costas

4- No se condena en costas de acuerdo con lo establecido en el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Anular** el aparte «El deudor deberá contar con dicha certificación con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable objeto de deducción o capitalización» del inciso tercero del artículo 1.2.1.18.64 del Decreto 1625 de 2016 sustituido por el artículo 1 del Decreto 761 de 2020, conforme con lo señalado en la considerativa de esta providencia.

2. Negar las demás pretensiones de la demanda.

3. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>