

Radicación: 11001-03-27-000-2022-00044-00 (26708)

Demandante: Gerson Ariel Castañeda Barrera

FALLO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., siete (7) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad

Radicación: 11001-03-27-000-2022-00044-00 (26708)

Demandante: GERSON ARIEL CASTAÑEDA BARRERA

Demandada: NACIÓN- MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: Impuesto sobre la renta. Beneficio neto o excedente. Requisitos de exención.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Gerson Ariel Castañeda Barrera contra un aparte del numeral 3 del artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017.

DEMANDA

#### 1. Pretensiones

Gerson Ariel Castañeda Barrera, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, solicitó ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones<sup>1</sup>:

1. “Que se DECLARE la NULIDAD del apartado “reunión que deberá celebrarse dentro de los tres primeros meses de cada año”, contenido en el Numeral 3 – Artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016, modificado por el Artículo 2 – Decreto 2150 de 2017.
2. Que se DECLARE que las normas concordantes y referenciadas con el aparte demandado NO SON APLICABLES, en razón a la declaratoria de NULIDAD del acto acusado”. ?

La norma cuya nulidad se solicita dispone lo siguiente (se subraya el aparte demandado):

“DECRETO 2150 DE 2017

(Diciembre 20)

“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 195 del Estatuto Tributario”.

<sup>1</sup> Págs. 6 y 7 del documento nro. 1 del expediente electrónico del proceso en la plataforma Samai (<https://samairj.consejodeestado.gov.co/>).

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política de Colombia, y en desarrollo de los artículos 19, 192, 194, 195, 22, 23, 1251, 1252, 1255, 356, 3561, 3562, 3563, 358, 3581, 359, 360., 3641, 3642, 3643, 3645,

3646 y 598 del Estatuto Tributario, (...) (...)

DECRETA

ARTÍCULO 2. Sustitución del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Sustitúyase el Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, único Reglamentario en Materia Tributaria, el cual quedará así:

(...)

“**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:

Que el beneficio neto o excedente se destine directa e indirectamente en el año siguiente a aquel en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social en una o varias de las actividades meritorias de la entidad, establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario o en los plazos adicionales que defina el máximo órgano de dirección de la entidad.

Que el beneficio neto o excedente se destine a la constitución de asignaciones permanentes.

Que la destinación total del beneficio neto esté aprobada por la Asamblea General u órgano de dirección que haga sus veces, para lo cual se dejará constancia en el

acta de cómo se destinará y los plazos en que se espera realizar su uso, reunión que deberá celebrarse dentro de los tres primeros meses de cada año.

El registro o reconocimiento de que trata este artículo, sobre la ejecución del beneficio neto o excedente, deberá realizarse en forma separada por periodo gravable, de manera que se pueda establecer claramente el monto, destino del beneficio neto o excedente y nivel de ejecución durante cada periodo gravable. Igual procedimiento se debe observar cuando el beneficio neto se ejecute a través de proyectos o programas específicos.

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.

PARÁGRAFO 2. Tendrá el tratamiento de beneficio neto exento establecido en este artículo, cuando esté incrementado por el reconocimiento del ingreso fiscal producto del cumplimiento de la condición de las donaciones a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.20. de este Decreto, siempre y cuando correspondan a propiedades planta y equipo o propiedades de inversiones, donadas o adquiridas con los recursos donados, que no hayan sido enajenadas o liquidadas y que estén destinadas a programas que desarrollen su objeto social en una o varias de las actividades meritorias de la entidad.

También tendrá el tratamiento del beneficio neto exento, las donaciones que hagan los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto, a sujetos que también pertenezcan al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y/o entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, con el cumplimiento de los requisitos consagrados en el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 de este decreto.”

## 2. Normas violadas y concepto de violación

El demandante invocó como normas violadas los artículos 84, 150, 189 numeral 11 y 338 de la Constitución Política, y el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria

Para el demandante, el aparte demandado constituye una extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Gobierno Nacional, en la medida en que supone el

establecimiento de un requisito no contemplado en la ley para acceder al beneficio de la exención del impuesto sobre la renta del beneficio neto o excedente obtenido por las entidades sujetas al régimen tributario especial.

La potestad reglamentaria de la ley solo puede ser ejercida por el Ejecutivo en los casos expresamente señalados por el legislador para ello. El artículo 150 de la Ley 1819 de 2016 solo establece la posibilidad de reglamentar los montos y tarifas de la retención en la fuente que debe practicarse a cargo de las entidades sujetas al régimen tributario especial, cuando obtienen ingresos correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, supuesto ajeno a la fijación de condiciones o requisitos para la procedencia de la exención del impuesto sobre la renta del beneficio neto o excedente.

Según se desprende de la norma reglamentaria, la consecuencia directa de no efectuar la reunión del órgano de dirección de la entidad sin ánimo de lucro dentro del término concedido para el efecto es la pérdida del carácter de exento del beneficio neto o excedente. Pero en tanto el Congreso de la República no autorizó al Ejecutivo a reglamentar lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016 en este aspecto, la inclusión reglamentaria de este requisito carece de soporte legal.

Aunque el artículo 153 de la Ley 1819 de 2016 sí prescribe la necesidad de llevar a cabo una reunión antes del 31 de marzo de cada año, este requisito se exige para que la asamblea u órgano de dirección de la entidad defina plazos adicionales para destinar recursos a programas cuya ejecución sea superior a un año, y no para que tales recursos tengan la calidad de exentos a efectos del impuesto sobre la renta, como lo dice la norma demandada. Por tanto, el plazo para la reunión regulado por la última norma citada se refiere a un supuesto de hecho diferente, y no supone una condición general para la procedencia de la exención del beneficio neto o excedente.

#### Violación del principio de legalidad

La inclusión de requisitos adicionales no previstos en la ley para acceder a la exención del beneficio neto o excedente, como la realización de una reunión dentro de los tres primeros meses de cada año, desconoce la finalidad y limitaciones de los decretos reglamentarios, así como el sistema de fuentes que rige el Derecho Tributario. El

reglamento únicamente puede desarrollar el contenido de la ley, y no puede ampliar ni restringir las disposiciones previstas en esta.

Adicionalmente, sostiene que por mandato constitucional (art. 84 Const. Pol.), cuando una actividad ha sido reglamentada de manera general, las autoridades públicas no pueden establecer ni exigir permisos, licencias o requisitos adicionales para su ejercicio, por lo que la exigencia de realizar una reunión de la asamblea u órgano de dirección en el plazo mencionado desconoce tal prohibición constitucional.

#### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Si bien se presentó un memorial de contestación de la demanda a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, no se acreditó la representación de esta entidad mediante poder debidamente otorgado, por lo que no hay lugar a reconocer personería como representante de la entidad demandada a quien suscribe el memorial mencionado.

En todo caso, en dicho texto, el ciudadano Javier Sanclemente Arciniegas se opuso a las

pretensiones de la demanda, por considerar que el aparte demandado corresponde a un ejercicio válido de la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional<sup>2</sup>.

Al ser una atribución otorgada constitucionalmente al presidente de la República, la potestad reglamentaria no necesita de norma legal expresa que la confiera, ni puede limitarse en cuanto a la materia y el tiempo en que pueda utilizarla, mientras continúe vigente la norma legal a reglamentar. El presidente no requiere autorización por parte del legislador para el ejercicio de su facultad reglamentaria, pues esa facultad se encuentra de manera genérica en la Constitución; de manera que si se establece en la ley que el Ejecutivo “reglamentará la materia”, dicha indicación debe entenderse como el reconocimiento de que para su efectivo cumplimiento es necesaria la expedición de un reglamento, antes que como una autorización necesaria para ejercer la potestad reglamentaria.

El demandante realiza una interpretación aislada y fuera de contexto de la frase “reunión que deberá celebrarse dentro de los tres primeros meses de cada año” cuya nulidad solicita, pues no se trata de cualquier reunión, sino de aquella en la cual se decide la suerte del beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357

E.T. La exigencia respecto a que la destinación total del beneficio neto esté aprobada por la asamblea general, así como el plazo para realizar esta reunión, son elementos necesarios para la efectiva ejecución de la ley.

Debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 422 del Código de Comercio, las reuniones ordinarias de la asamblea deben efectuarse por lo menos una vez al año, en las fechas señaladas en los estatutos; y en silencio de estos, deben tener lugar dentro de los tres meses siguientes al vencimiento de cada ejercicio. Y si no fuere convocada, la asamblea se reunirá por derecho propio el primer día hábil del mes de abril. Por lo tanto, el artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016 desarrolla la ley que reglamenta, y obedece a la necesidad de establecer el término para la aprobación del beneficio neto por parte de la asamblea general u órgano de dirección que haga sus veces, que en todo caso no puede ir más allá del 1 de abril de cada año.

<sup>2</sup> Expediente electrónico en Samai, documento nro. 24.

La norma demandada no desconoce la norma en que se fundamenta, ni invade la competencia del legislativo incorporando requisitos que el legislador no contempló. El plazo establecido para la reunión del órgano de dirección es una garantía de doble vía: para las entidades sin ánimo de lucro, porque les brinda seguridad y certeza jurídica al establecer el término en el que debe definir la destinación del beneficio neto o excedente; y para la administración tributaria, porque le permite efectuar un adecuado control al beneficio neto o excedente determinado por estas entidades, y garantizar el desarrollo adecuado de las actividades meritorias de las mismas.

## CONCEPTOS DE ORGANIZACIONES Y EXPERTOS

La demanda fue admitida por auto del 30 de septiembre de 2022<sup>3</sup>. En la misma providencia, el magistrado ponente invitó a entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso para que presentaran su concepto sobre los puntos relevantes de la demanda.

Con ocasión de la presentación de la demanda, el demandante solicitó la suspensión provisional del aparte normativo demandado, solicitud que fue negada mediante auto del

10 de marzo de 2023<sup>4</sup>. Esta decisión fue recurrida por el demandante, y resuelta negativamente mediante auto del 7 de julio de 2023<sup>5</sup>.

Por otra parte, mediante auto del 4 de septiembre de 2023, el magistrado ponente ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada previsto en el artículo 182 A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>6</sup>. En la misma providencia se ordenó correr traslado para alegar de conclusión.

#### Intervenciones

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) sostuvo que el aparte demandado debe anularse, en tanto excede los límites de la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional, de conformidad con la Constitución Política<sup>7</sup>.

El artículo 358 E.T. no establece que la destinación del beneficio neto o excedente deba ser aprobada por la asamblea general de la entidad mediante una reunión. Expresamente, solo contempla la necesidad de reglamentar lo relativo a los montos y tarifas de retención en la fuente que deben aplicarse a los ingresos recibidos por contratos de obra pública o interventoría.

Por ello, en la medida en que el decreto establece como obligatorio que deba celebrarse una reunión de la asamblea general de la entidad, y que la misma tenga lugar dentro de los primeros tres meses del año, excede los límites de la potestad reglamentaria que la Constitución le otorga al Gobierno Nacional.

En tanto el Gobierno solo está llamado a ejercer su potestad reglamentaria con el fin de desarrollar lo ya dispuesto en la ley, sin que pueda añadir requisitos no contemplados en la ley que reglamenta, la procedencia de la exención del beneficio neto o excedente obtenido por las entidades sin ánimo de lucro solo depende de la observancia de los

<sup>3</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 7.

<sup>4</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 35.

<sup>5</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 44.

<sup>6</sup> Expediente electrónico en Samai, documentos número 50.

<sup>7</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 23.

requisitos establecidos en el artículo 358 E.T. Y si bien existe la obligación de certificar el cumplimiento de los mismos, esta norma no exige que deba celebrarse una asamblea general dentro de los tres primeros meses del año para que sea procedente.

Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- considera que la norma demandada no desconoce normas superiores, por lo que no hay lugar a declarar su nulidad<sup>8</sup>.

Para la administración tributaria, dada la generalidad de la norma reglamentada, surge la necesidad de detallar la forma de cumplir los requisitos para la procedencia de la exención del impuesto de renta del beneficio neto o excedente obtenido por las entidades sin ánimo de lucro. Dentro de estos requisitos se incluye la decisión sobre la destinación del beneficio neto que debe tomar el órgano de la entidad calificado para ello.

La demanda parte de una interpretación aislada y fuera de contexto de la frase demandada, pues

esta se refiere a la reunión en la cual se decide la destinación del beneficio neto o excedente que tendrá el carácter de exento, y a los programas que desarrollen el objeto y la actividad meritoria de la entidad. En esta reunión deben participar los representantes legales, el revisor fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro, y debe realizarse dentro de términos definidos, en tanto sus decisiones determinan el cumplimiento de los requisitos necesarios para acceder a la exención sobre el beneficio neto o excedente de la vigencia fiscal gravable. La exigencia relativa al plazo para desarrollar la reunión es necesaria para la efectiva aplicación de la ley.

Además, el artículo 360 E.T. establece que la reinversión del beneficio neto en programas de duración superior a un año y las asignaciones permanentes deben aprobarse en una reunión de la asamblea general celebrada antes del 31 de marzo de cada año. De allí que la norma demandada precise que la reunión en la que se decida el destino del beneficio neto se desarrolle en este plazo, en armonía con lo dispuesto en la ley.

Bajo una interpretación sistemática de las normas reglamentadas, sí hay un término para llevar a cabo la reunión que aprueba la destinación del beneficio neto, por lo que no hay extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria. Además, la indicación del término para esta reunión guarda armonía con el marco normativo que establece la obligatoriedad de las reuniones a cargo de las personas jurídicas, las relacionadas con el registro de las entidades sin ánimo de lucro administrado por las cámaras de comercio, y con las normas sobre determinación del beneficio neto o excedente conforme al nuevo marco contable introducido por la Ley 1314 de 2009.

Por último, la Universidad Autónoma Latinoamericana (Unaula) consideró que hay un exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, por cuanto el aparte demandado impone una condición para la procedencia de la exención del beneficio neto o excedente del impuesto de renta de las entidades sin ánimo de lucro que no está contemplada en las leyes que regulan las diversas especies de estas entidades (fundaciones, asociaciones, cooperativas, etc.)<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 26.

<sup>9</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 33.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró en general los argumentos expuestos en la demanda<sup>10</sup>.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público insistió en los argumentos presentados por el ciudadano Javier Sanclemente en su escrito de intervención<sup>11</sup>.

Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- ratificó lo expuesto en su intervención<sup>12</sup>.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Problema jurídico

Le corresponde a la Sala examinar la legalidad del aparte demandado del numeral 3 del artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017.

Concretamente, la Sala debe definir si tal aparte excede los límites de la potestad reglamentaria, al establecer un plazo para realizar una reunión de la asamblea general u órgano de dirección de

la entidad sin ánimo de lucro en la que se decida la destinación de beneficio neto o excedente neto, a efectos de acceder a la exención del impuesto de renta sobre el mismo.

#### Alcance y límites de la potestad reglamentaria

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política dispone que le 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 ámbito material de la misma ley que reglamenta. Por lo tanto, 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<sup>13</sup>:

“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.

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

<sup>10</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 58.

<sup>11</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 56.

<sup>12</sup> Expediente electrónico en Samai, documento número 57.

<sup>13</sup> 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 15 de octubre de 2021, exp. 24049, M.P. Milton Chaves García; 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.

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 objetivos”.

Conforme con los parámetros fijados por la ley reglamentada, el Ejecutivo desborda los límites de su potestad reglamentaria si modifica o altera en el reglamento el contenido de la ley. Ello ocurre si las definiciones establecidas por el propio legislador se ven ampliadas por la norma reglamentaria, de tal manera que aludan a supuestos no contemplados por el legislador.

Sobre este punto en particular, la Sala ha señalado que<sup>14</sup>:

“[...] la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquélla, ni modificarla para restringir su espíritu o



finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas .

Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley, hacerla nugatoria, ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.”

En este caso, la norma reglamentada corresponde al artículo 150 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 358 del Estatuto Tributario, norma que versa sobre la exención del impuesto de renta sobre el beneficio neto o excedente obtenido por las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen tributario especial. Dice esta norma:

“Artículo 150. Modifíquese el artículo 358 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 358. Exención sobre el beneficio neto o excedente.** El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 tendrá el carácter de exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

Los ingresos obtenidos por las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, cualquiera que sea la modalidad de los mismos, estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios. La entidad estatal contratante deberá practicar retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta. El Gobierno nacional reglamentará los montos y tarifas de la retención de que trata el presente inciso.

Los excedentes descritos en el presente artículo serán exentos, siempre y cuando la entidad sin ánimo de lucro se encuentre calificada dentro del RUT como entidad del Régimen Tributario Especial y cumpla con lo dispuesto en los artículos 19 a 23 y lo dispuesto en el Título I, Capítulo VI del Libro I del presente Estatuto.

Parágrafo 1°. Los excedentes determinados como exentos deben estar debidamente soportados en el sistema de registro de las diferencias de los nuevos marcos normativos de la contabilidad.

<sup>14</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 19306, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Ver también sentencias del 26 de febrero de 2020, exp. 23254,

M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 15 de abril de 2015, exp. 19103, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

Parágrafo 2°. Los representantes legales, el revisor fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro deben certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de la exención a la que se refiere este artículo”.

Conforme lo dispuesto en el numeral tercero del artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016,

adicionado por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, la decisión sobre la destinación del beneficio neto o excedente a programas que desarrollen el objeto de la entidad sin ánimo de lucro que lo obtiene debe ser tomada por “la Asamblea General u órgano de dirección que haga sus veces”, con lo cual el reglamento remite a lo dispuesto en los estatutos de la entidad, a fin de establecer cuál es la instancia u órgano al cual le corresponde determinar el destino del beneficio neto o excedente obtenido por la entidad.

La norma reglamentada no contiene ningún requisito particular relativo a la forma como la entidad sin ánimo de lucro que pretende acceder a la exención del impuesto sobre la renta sobre el beneficio obtenido, debe decidir sobre el destino del mismo. Si bien es claro que el artículo 358 E.T. condiciona expresamente el carácter exento de tales recursos a que los mismos se destinen a programas que desarrollen el objeto propio de la entidad, nada dispone expresamente en relación con la forma como debe tomarse esa decisión.

Una vez confrontados los textos transcritos, la Sala considera que esta última no sobrepasa los límites de la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional, en la medida en que fija un plazo para la validez de la decisión sobre el destino del beneficio neto o excedente que se ajusta a lo dispuesto en la norma reglamentada. Si bien la ley reglamentada no señala un término específico para que la entidad que pretende el acogerse al tratamiento especial del beneficio neto o excedente que allí se regula tome la decisión al respecto, el señalamiento del término contenido en el decreto reglamentario no se opone a la disposición legal, ni sobrepasa su alcance, en la medida en que dicho término resulta suficientemente razonable para que la entidad involucrada tome tal decisión, así como es coherente con los plazos fijados por la ley en supuestos similares.

En efecto, el artículo 360 E.T., modificado por el artículo 153 de la Ley 1819 de 2016, contempla expresamente un plazo en caso de que la entidad sin ánimo de lucro opte por destinar el beneficio neto a programas con más de un año de duración. Dice esta norma:

“Artículo 153. Modifíquese el artículo 360 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 360. Autorización para utilizar plazos adicionales para invertir.** 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.

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 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 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”.

(Subraya la Sala)

Esta última disposición obliga a que el órgano de decisión de la entidad sin ánimo de lucro decida sobre el beneficio neto antes del 31 de marzo del año en que toma tal decisión, cuando esta consista en destinar el beneficio neto o excedente a programas con duración mayor a un año, lo cual indica que el propio legislador estimó razonable establecer expresamente un plazo para que la entidad que busca optar por el tratamiento especial que establece la ley tributaria para el beneficio neto o excedente neto obtenido tome esa decisión. El término fijado en el artículo 360 E.T. arriba citado es el mismo que el del aparte demandado, lo que muestra que este último guarda armonía con lo señalado por el legislador en normas que se ocupan también de regular la manera de definir la suerte del beneficio neto o excedente de las entidades sin ánimo de lucro.

Cabe añadir que si bien el artículo 422 del Código de Comercio dispone que las reuniones ordinarias de la asamblea general de accionistas de las sociedades debe reunirse una vez al año, “...en las fechas señaladas en los estatutos y, en silencio de éstos, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento de cada ejercicio”. En tanto el aparte demandado recoge el mismo término, guarda plena armonía con el resto del ordenamiento, y facilita su aplicación, en tanto resulta aclarando que el plazo es el mismo que aplica para cuando debe decidir sobre el destino del beneficio neto a programas con duración mayor a un año.

El término señalado en el aparte demandado es adecuado para que la entidad que obtiene el beneficio neto o excedente lo destine a programas determinados que desarrollen su objeto, y complementa de manera razonable la ley que reglamenta, pues resulta ser el plazo igualmente señalado en otras disposiciones del ordenamiento para la formación de las decisiones de los órganos de decisión de las personas jurídicas. Con ello, la norma reglamentaria no dispone una condición extraña o excesiva para que tal órgano decida la destinación del beneficio neto o excedente, sino que por el contrario, aclara que el plazo que debe tener en cuenta la entidad es el mismo que aplica para cuando debe decidir sobre la destinación del beneficio a programas plurianuales.

Por tanto, en la medida en que el aparte demandado no establece una condición ilógica o contraria a la ley que reglamenta, sino que por el contrario, la complementa en el sentido de aclarar cuál es el plazo para efectuar la reunión del órgano en que se decide sobre la destinación del beneficio neto, para lo cual recoge el señalado expresamente por el legislador en otras normas sobre supuestos similares, la Sala concluye que la fijación de dicho término no excede los límites de la potestad reglamentaria del Gobierno nacional, con lo que no encuentra fundamento para anular la norma demandada, por lo que negará la pretensión de nulidad planteada en 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 caso 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO: Negar las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

2

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica:

<http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma DIAN

ISBN n.n

Última actualización: 18 de enero de 2024

