AUDIENCIA INICIAL – Generalidades / EXCEPCIÓN DE INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA - Improcedencia/ EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD DE LA ACCIÓN – Improcedencia

Respecto de la ineptitud sustantiva de la demanda, el ministerio manifestó que el concepto de violación de la demanda carece de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, en concreto, porque las disposiciones demandadas no se confrontaron con las normas superiores que se habrían desconocido. En relación con caducidad, el Ministerio explicó que la nulidad de las normas acusadas generaría el restablecimiento automático del derecho y, por tanto, conforme al artículo 137 CPACA, la demanda debió presentarse oportunamente (artículo 138). Que, en efecto, la demanda está caducada, pues el decreto que contiene las disposiciones demandas fue publicado el 20 de diciembre de 2017, mientras que la demanda se radicó el 30 de abril de 2018, esto es, por fuera del término de 4 meses para demandar. En oposición a las excepciones, el demandante afirmó que el concepto de violación es pertinente y suficiente para examinar la legalidad de las normas acusadas. Que, además, no es cierto que la nulidad que se llegare a decretar genere un restablecimiento automático del derecho, pues, de hecho, la demanda es promovida por una persona natural, no por una entidad sin ánimo de lucro, que son a quienes se dirige el beneficio tributario en cuestión. El despacho declarará no probadas las excepciones de ineptitud sustantiva de la demanda y de caducidad de la acción, por las siguientes razones: **Excepción de inepta demanda.** De la lectura de la demanda, el despacho concluye que los cargos de nulidad y el concepto de violación propuestos en la demanda son suficientes, pertinentes y claros para examinar la legalidad de las normas acusadas. **Excepción de caducidad.** Es cierto que, conforme a los artículos 137 y 164 del CPACA, la nulidad de un acto administrativo de carácter general, podrá solicitarse en cualquier tiempo, salvo que con ella se persiga o se genere automáticamente el restablecimiento de un derecho subjetivo, caso en el cual deberá tramitarse bajo las reglas del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. En el *sub lite*, el actor ejerció la acción de nulidad simple para que se examine la legalidad en abstracto de algunos apartes del Decreto Reglamentario 2150 de 2017. Según lo constata el despacho, el demandante no persigue el restablecimiento de ningún derecho subjetivo, ni de la decisión que se profiera podría generarse el restablecimiento automático de algún derecho particular. Es más, el beneficio a que aluden las normas demandadas está previsto en favor de los contribuyentes del régimen tributario especial y, por ende, no se generaría el restablecimiento de los derechos individuales del actor, que acude a la jurisdicción en nombre propio. En esas condiciones, la demanda de nulidad simple que promovió el señor Cote Peña no está sujeta al plazo de caducidad. Por lo tanto, no prosperan las excepciones.

CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA – Improcedencia

El despacho precisa que es improcedente agotar la etapa de conciliación, habida cuenta de que se demandó actos de generales de tipo reglamentario.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 180 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 181 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 182 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 183 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 180 NUMERAL 5 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 207 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 137 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 164 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 100 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 357 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 246 / LEY

1819 DE 2016 – ARTÍCULO 150 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 160 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 358 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 364-3

NORMA DEMANDADA: DECRETO REGLAMENTARIO 2150 DE 2017 (20 DE DICIEMBRE) MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO (PARCIAL)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, cinco (5) de diciembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00025-00(23781)

Actor: GUSTAVO HUMBERTO COTE PEÑA

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

AUTO

AUDIENCIA INICIAL ARTÍCULO 180 LEY 1437 DE 2011

En Bogotá, el cinco (5) de diciembre de 2018, siendo las 3:00 de la tarde, en la sala de audiencias nro. 1, a la fecha y hora fijadas en la providencia del 2 de noviembre de 2018 (f. 153 c. principal), el Consejero de Estado **Julio Roberto Piza Rodríguez** se constituye en audiencia pública y la declara abierta, a fin de dar inicio a la **audiencia inicial** de que trata el artículo 180 del CPACA, dentro del medio de control de **simple nulidad,** identificado con el radicado 11001-03-27-000-2018-00025-00, promovido por el ciudadano Gustavo Humberto Cote Peña contra algunas disposiciones del Decreto Reglamentario 2150 de 2017[1], expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 183 *ibidem*, se deja constancia de que al iniciarse la presente audiencia se encuentran presentes las siguientes partes procesales:

IDENTIFICACIÓN DE LAS PARTES

PARTE DEMANDANTE

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

El ciudadano **Gustavo Humberto Cote Peña,** identificado con cédula de ciudadanía nro. 5.638.052 de Floridablanca (Santander), quien actúa en nombre propio.

PARTE DEMANDADA

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

APODERADO: **Pablo Echeverri Calle**, identificado con cédula de ciudadanía nro. 1.088.247.136 y TP nro. 199.112 del CSJ, a quien, por auto del 25 de octubre de 2018, el despacho reconoció personería para que actúe en representación de la parte demandada (f. 132 vto., cuaderno de medida cautelar).

MINISTERIO PÚBLICO

El agente designado en este proceso es el **Dr. Mauricio Michel Molano Currea**, procurador sexto en lo judicial con funciones ante esta corporación, quien se hizo presente.

AGENCIA NACIONAL DE DEFENSA JURÍDICA DEL ESTADO

No se hizo presente a la diligencia.

TERCEROS INTERVINIENTES

DIAN

APODERADO: **Mauricio Alexander Dávila Valenzuela**, identificado con cédula de ciudadanía nro. 7.176.796 y TP nro. 144.875 del CSJ, a quien se le reconoció personería en auto del 25 de octubre de 2018, para actuar en representación de la DIAN (f. 132 vto., c. medida).

Conviene decir que, por auto del 25 de octubre de 2018, el despacho reconoció a la DIAN como coadyuvante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (f. 129 a 132 cuaderno de medida cautelar).

I. DE LA AUDIENCIA INICIAL

Las decisiones que se adopten en esta audiencia se notifican en estrados.

INASISTENCIAS Y EXCUSAS

Estando presente el demandante, el apoderado de la parte demandante y de la coadyuvante y el Ministerio Público, se deja constancia de que no obra en el expediente solicitud de aplazamiento.

En este estado de la diligencia, el magistrado sustanciador del proceso recuerda a los asistentes que el objeto de la presente audiencia se encuentra señalado en el artículo 180 del CPACA, por lo cual se agotarán las etapas del saneamiento, decisión de excepciones, fijación

del litigio, conciliación en caso de que sea procedente, medidas cautelares, decreto de pruebas. Concurrentemente, se previene a las partes, a la DIAN y al Ministerio Público de que en esta diligencia no se podrán proponer excepciones diferentes a las indicadas en el escrito de contestación de la demanda, tampoco se podrán solicitar nuevas pruebas, ni mejorar los argumentos planteados en la demanda y en la contestación.

Acto seguido se cumplen las siguientes etapas:

1. SANEAMIENTO DEL PROCESO

Conforme a los artículos 180-5 y 207 del CPACA, el despacho no advierte que exista causal de nulidad que implique el deber de saneamiento.

Se pregunta a la parte actora, al apoderado de la demandada, al apoderado de la DIAN y al Ministerio Público, si observan alguna irregularidad o causal de nulidad.

Los apoderados de la demandante, del demandado, de la DIAN y el señor agente del Ministerio Público no tienen observaciones.

Al no encontrarse vicio o irregularidad que afecte de nulidad el proceso, el despacho resuelve tener por **SANEADA** cualquier irregularidad hasta este momento.

Esta decisión se notifica por estrados.

2. DECISIÓN DE EXCEPCIONES

En la contestación de la demanda, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público formuló las excepciones previas de ineptitud de la demanda y caducidad de la acción.

Respecto de la ineptitud sustantiva de la demanda, el ministerio manifestó que el concepto de violación de la demanda carece de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, en concreto, porque las disposiciones demandadas no se confrontaron con las normas superiores que se habrían desconocido.

En relación con caducidad, el Ministerio explicó que la nulidad de las normas acusadas generaría el restablecimiento automático del derecho y, por tanto, conforme al artículo 137 CPACA, la demanda debió presentarse oportunamente (artículo 138). Que, en efecto, la demanda está caducada, pues el decreto que contiene las disposiciones demandas fue publicado el 20 de diciembre de 2017, mientras que la demanda se radicó el 30 de abril de 2018, esto es, por fuera del término de 4 meses para demandar.

En oposición a las excepciones, el demandante afirmó que el concepto de violación es pertinente y suficiente para examinar la legalidad de las normas acusadas. Que, además, no es cierto que la nulidad que se llegare a decretar genere un restablecimiento automático del derecho, pues, de hecho, la demanda es promovida por una persona natural, no por una entidad sin ánimo de lucro, que son a quienes se dirige el beneficio tributario en cuestión.

El despacho declarará no probadas las excepciones de ineptitud sustantiva de la demanda y de caducidad de la acción, por las siguientes razones:

Excepción de inepta demanda. De la lectura de la demanda, el despacho concluye que los cargos de nulidad y el concepto de violación propuestos en la demanda son suficientes, pertinentes y claros para examinar la legalidad de las normas acusadas.

Excepción de caducidad. Es cierto que, conforme a los artículos 137 y 164 del CPACA, la nulidad de un acto administrativo de carácter general, podrá solicitarse en cualquier tiempo, salvo que con ella se persiga o se genere automáticamente el restablecimiento de un derecho subjetivo, caso en el cual deberá tramitarse bajo las reglas del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En el *sub lite*, el actor ejerció la acción de nulidad simple para que se examine la legalidad en abstracto de algunos apartes del Decreto Reglamentario 2150 de 2017. Según lo constata el despacho, el demandante no persigue el restablecimiento de ningún derecho subjetivo, ni de la decisión que se profiera podría generarse el restablecimiento automático de algún derecho particular. Es más, el beneficio a que aluden las normas demandadas está previsto en favor de los contribuyentes del régimen tributario especial y, por ende, no se generaría el restablecimiento de los derechos individuales del actor, que acude a la jurisdicción en nombre propio. En esas condiciones, la demanda de nulidad simple que promovió el señor Cote Peña no está sujeta al plazo de caducidad.

Por lo tanto, no prosperan las excepciones.

Finalmente, conforme al artículo 100 del CGP y al artículo 180 del CPACA, el despacho no encuentra configurada ninguna excepción, que deba declarar probada de oficio.

Esta decisión queda notificada en estrados.

3. SÍNTESIS DEL CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN Y DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

3.1. Según el actor, al expedir las normas demandadas, el Gobierno Nacional excedió la facultad reglamentaria y vulneró los principios de legalidad tributaria y de confianza legítima, por las siguientes:

(i) El decreto acusado, estableció que los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional hacen parte de la determinación del beneficio neto o excedente de los contribuyentes del régimen tributario especial, con lo cual introdujo un nuevo elemento en la base gravable para el impuesto de renta de las entidades sin ánimo de lucro.

(ii) El decreto dispuso que solo se pueden sustraer de la determinación de la base gravable en el régimen tributario especial las inversiones que no son susceptibles de amortización o depreciación, lo cual estima que contraría el artículo 357 del ET.

(iii) Se gravó con el impuesto sobre la renta, los egresos no procedentes en la determinación del beneficio neto o excedente, desconociendo así la finalidad del artículo 150 de la Ley 1819 de 2016.

(iv) Dicho decreto incluyó «causales de exclusión» o de pérdida del régimen tributario especial no consagradas en el artículo 160 de la Ley 1819 de 2016, las cuales solo están calificadas por el ET como inexactitudes, cuya consecuencia es la imposición de la sanción por inexactitud, mas no la exclusión del régimen.

3.2 **El Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda. En concreto, explicó que las normas demandadas no infringen las normas superiores invocadas ni constituyen un exceso de potestad reglamentaria. Aseguró que, por el contrario, el concepto busca precisar, vía reglamento, aspectos propios del régimen tributario especial del impuesto de renta para las entidades sin ánimo de lucro.

Agregó que el actor propone la interpretación exegética y restringida de la ley, al paso que desconoce que es necesario fijar, como lo hizo el Gobierno nacional, la interpretación sistemática, en orden a hallar el efecto útil de las normas tributarias.

3.3. **La DIAN** (que actúa como coadyuvante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público) se opuso a la pretensión del actor. Argumentó, en síntesis, que, conforme al artículo 357 del ET, para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza y se restará el valor de los egresos que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social de las entidades sin ánimo de lucro.

Por otra parte, precisó que las conductas sancionables que describe el reglamento, solo reiteran normas de la legislación cooperativa y tributaria.

Adujo que es claro que, para acceder a la exención sobre el beneficio neto o excedente de las entidades sin ánimo de lucro, este debe ser

destinado al cumplimiento del objeto social y a la actividad meritoria de la entidad, pues, de lo contrario, dicho beneficio estará gravado.

Por último, manifestó que, contra lo argumentado por el demandante, los ingresos no constitutivos de renta no se encuentran exentos y, por lo tanto, no es posible admitir una exención no prevista en la ley.

4. FIJACIÓN DEL LITIGIO

Lo primero que conviene precisar es que si bien el actor dirige demanda contra algunos apartes del Decreto 1625 de 2016, es lo cierto que tales apartes, en realidad, fueron incorporados a dicho decreto por el Decreto Reglamentario 2150 de 2017, por lo que técnicamente la demanda se dirige contra esta última normativa.

Las normas demandadas, en consecuencia, corresponden a los apartes que se destacan enseguida:

Decreto Reglamentario 2150 de 2017

CONSIDERANDOS

(…)
[Párrafo 40] Que el beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario del artículo 19 del Estatuto Tributario, se determina de conformidad con lo dispuesto en el artículo 357 del Estatuto Tributario. Así, en consideración a las modificaciones realizadas por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 358 del Estatuto Tributario, resulta indispensable precisar la determinación del beneficio neto o excedente, así como el alcance de las inversiones, el momento de su constitución y su liquidación. De manera excepcional, en caso que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.36. de este Decreto.
(…)
En mérito de lo expuesto,

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:

"CAPÍTULO 5

CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL
SECCIÓN 1
RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

(…)
Artículo 1.2.1.5.1.20. *Ingresos.* (…)

Parágrafo. Para efectos de la determinación de los ingresos fiscales de que trata el presente artículo, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional harán parte de la determinación del beneficio neto o excedente.
(…)
Artículo 1.2.1.5.1.22. *Inversiones.* Se entenderán por inversiones aquellas dirigidas al fortalecimiento del patrimonio que no sean susceptibles de amortización ni depreciación de conformidad con las reglas previstas en el

Estatuto Tributario, y que generan rendimientos para el desarrollo de la actividad meritoria de los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto. Estas inversiones tendrán que ser como mínimo superiores a un (1) año.
(…)
Artículo 1.2.1.5.1.24. (…).

Parágrafo 4. De manera excepcional, en caso que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. de este Decreto.

Lo anterior, siempre y cuando lo aquí indicado no se genere por las causales de exclusión de que trata el artículo 364-3 del Estatuto Tributario.

Artículo 1.2.1.5.1.36. (…).

(…).
2.6. La parte del beneficio neto o excedente que resulte de la omisión de ingresos o inclusión de egresos improcedentes, siempre y cuando lo aquí indicado no se genere por causales de exclusión de las que trata el artículo 364-3 del Estatuto Tributario y esta sección.

Artículo 1.2.1.5.1.44. ***Causales de exclusión de las entidades del Régimen Tributario Especial.*** Son causales de exclusión del Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la renta y complementario, de los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2. de este Decreto, las siguientes:
(…).
2. Cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes en la declaración.

3. Cuando se utilicen datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor beneficio neto o excedente.
4. Cuando se efectúen compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
(…).

Teniendo en cuenta los hechos descritos, así como lo concerniente a los demás extremos de la *litis*, corresponde decidir lo siguiente:

Si el Gobierno nacional, en los apartes demandados del Decreto Reglamentario 2150 de 2017, excedió la potestad reglamentaria, (i) al establecer que los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional hacen parte de la determinación del beneficio neto o excedente de los contribuyentes del régimen tributario especial; (ii) al determinar los egresos no procedentes en la determinación del beneficio neto o excedente, distintos a los señalados en la ley; (iii) al limitar las inversiones que fungen como egresos en la determinación del beneficio en cuestión, y (iv) al fijar causales de exclusión o de pérdida del régimen tributario especial para el caso de las entidades sin ánimo de lucro.

Lo anterior, sin perjuicio de los demás problemas jurídicos asociados, que puedan resultar en el estudio de los problemas principales planteados.

El magistrado pregunta a las partes si consideran fijado el litigio.

El magistrado pregunta a las partes, a la coadyuvante y al Ministerio Público si consideran fijado el litigio.

A lo cual responde el demandante que el inciso primero del artículo 1.2.1.5.1.44 no hace parte de la demanda. En segundo lugar, considera que no se incluyó en la fijación del litigio lo atinente al cargo de las inversiones que fueron presuntamente limitadas en las disposiciones demandadas.

A su turno la parte demandada y el agente del Ministerio Público se encuentran conformes con dicha fijación.

El magistrado advierte que tendrá en cuenta la observación del demandante, pero, en todo caso, la fijación del litigio integra el problema jurídico relacionado con la presunta limitación de las inversiones como egresos que se pueden sustraer de la base gravable para determinar el impuesto sobre la renta de las entidades sometidas al régimen tributario especial.

La anterior decisión queda notificada en estrados.

5. CONCILIACIÓN

El despacho precisa que es improcedente agotar la etapa de conciliación, habida cuenta de que se demandó actos de generales de tipo reglamentario.
La anterior decisión queda notificada en estrados.

6. MEDIDAS CAUTELARES

Mediante auto del 25 de octubre de 2018, el despacho sustanciador denegó la suspensión provisional de los apartes y disposiciones demandadas (ff. 129 a 132 c. medida). Así, no se advierte que exista solicitud de medidas cautelares pendiente por resolver.

Esta decisión queda notificada en estrados.

7. DECRETO DE PRUEBAS

7.1 PRUEBAS DE LA PARTE DEMANDANTE

La parte demandante no solicitó ni aportó pruebas.

7.2 PRUEBAS DE LA PARTE DEMANDADA

La parte demandada aportó como prueba documental los antecedentes administrativos de los Decretos 1625 de 2016 y 2150 de 2017. Así mismo, solicitó que se tengan como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación y las que este despacho decrete en cuanto estime pertinentes (f. 58 c. principal).

La DIAN no solicitó pruebas.

Con el valor legal que les corresponda, en especial, conforme con el artículo 246 del CGP, ténganse como pruebas los documentos aportados con la demanda y la contestación.

Esta decisión se notifica en estrados.

8. AUDIENCIA DE PRUEBAS

El despacho prescinde de la realización de la audiencia prevista en el artículo 181 del CPACA, por tratarse de un asunto de puro derecho y, además, por no haber pruebas que practicar.

La presente decisión queda notificada en estrados.

9. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Por igual, no es necesario agotar la audiencia del artículo 182 del CPACA, de modo que se concede a las partes, al Ministerio Público y a la DIAN un término común de 10 días para presentar alegatos de conclusión, el cual correrá a partir del día siguiente a la realización de la presente audiencia. Vencido este, el proceso ingresará al despacho para fallo.

La presente decisión queda notificada en estrados.

Finalmente, el despacho efectúa el control de legalidad de que trata el artículo 207 del CPACA, sin que se observe alguna irregularidad que afecte lo actuado. En estos términos se da por concluida la presente diligencia, se levanta el acta y se firma por quienes en ella intervinieron, a las 3:38 p. m.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Magistrado

MAURICIO MICHEL MOLANO CURREA
Procurador sexto delegado

GUSTAVO HUMBERTO COTE PEÑA
Demandante

PABLO ECHEVERRI CALLE
Apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

MAURICIO ALEXANDER DÁVILA VALENZUELA
Apoderado de la DIAN