



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-24-000-2022-00093-00 (26491)
Demandantes	FONDO DE PROTECCIÓN SOLIDARIA SOLDICOM
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Inciso 6º del Artículo 23-1 del Estatuto Tributario (texto del artículo 118 de la Ley 633 de 2000). No contribuyentes del impuesto sobre la renta. Fondos parafiscales.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sala decide la demanda de simple nulidad interpuesta por el Fondo de Protección Solidaria, en la que se pretende la nulidad de los Oficios Nros. 513 del 20 de abril y 2259 del 19 de diciembre, ambos de 2018, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Ante la DIAN se formularon las siguientes consultas:

- *“Consulta usted: ¿si los fondos parafiscales son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, y de serlo a qué régimen pertenecen?”¹*
- *(...) se solicita estudiar la viabilidad de solicitar concepto a la sala de consulta y servicio civil del Consejo de Estado para que emita concepto acerca de la interpretación que debe darse al inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario. (...) Así se observa que su inquietud radica en que la condición de no contribuyente para los Fondos Parafiscales que allí se mencionan debe ser para todos sin distinción, tomando en consideración la expresión gramática del texto”²*

Mediante los Oficios Nros. 0513 y 2259 de 2018, la entidad absolvió las consultas indicando respectivamente que:

- *“Así mismo, se destaca que con respecto a las contribuciones especiales, la Ley que las crea, también las define y además señala la naturaleza jurídica de éstos fondos parafiscales, por ejemplo, el artículo 29 de la Ley 101 de 1993, precisa: (...)*

Acorde con la norma tributaria transcrita, la calidad de no contribuyente de impuesto sobre la renta y complementario es expresa para los fondos parafiscales previstos en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, los demás fondos parafiscales, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios del régimen ordinario, salvo que por norma especial y según su naturaleza jurídica la Ley les dé una calidad o connotación diferente, que puede tratarse de una entidad sin ánimo de lucro constituida como corporación o asociación,

¹ DIAN, Oficio No. 0513 del 20 de abril de 2018, SAMAI, Índice 17, cuaderno principal, SUBSANADEMANDA_RECIBIDO, SUBSANADEMANDA_ESCRITO_SUBSANACION_ NroActua 17

² DIAN, Oficio No. 2259 del 19 de diciembre de 2018, SAMAI, Índice 17, cuaderno principal, SUBSANADEMANDA_RECIBIDO, SUBSANADEMANDA_ESCRITO_SUBSANACION_ NroActua 17



que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 19 del Estatuto Tributario y sus decretos reglamentarios.”³

- “(...) En estos Oficios se analiza de manera integral el artículo en cita se observa que en los primeros incisos hace referencia a cada uno de los fondos que otorga la exención “fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias” y en el inciso 6 a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros. Si se entendiera que la expresión “fondos parafiscales” se debe tomar aisladamente, la exención sería indeterminada y sabido es que las exenciones tributarias por su connotación, son taxativas y en tal medida se restringen a los expresos términos consagrados por el legislador.

De otra parte y como bien se expresó en el Oficio 0513 de 2018 que se transcribió inicialmente, (...) los demás fondos parafiscales, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del régimen ordinario, salvo que por norma especial y según su naturaleza jurídica la Ley les dé una calidad o connotación diferente, que puede tratarse de una entidad sin ánimo de lucro constituida como corporación o asociación, que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 19 del Estatuto Tributario y sus decretos reglamentarios (...)

Por lo anterior, esta dependencia reitera la doctrina antes expedida y considera que, en efecto la calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata el inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, está dada únicamente para los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros allí señalados.

(...)”⁴

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el Fondo de Protección Solidaria SOLDICOM formuló las siguientes peticiones:

“Me permito solicitar que se hagan las siguientes declaraciones y condenas:

1. Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en el oficio denominado concepto 513 del 20/04/2018 expedido por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante el cual, la DIAN señaló: (...)
2. Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en el oficio denominado concepto 2259 del 19/12/2018, expedido por la administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante el cual, la DIAN señaló: (...)”⁵

Para estos efectos, invocaron como normas violadas los artículos 4, 13, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política; 264 de la Ley 223 de 1995; 118 de la Ley 633 de 2000 y 69 de la Ley 2010 de 2019.

Precisaron los cargos de nulidad así:

1. El acto fue expedido con infracción de las normas en que debería fundarse.

Indicó que, para la época de la expedición de los conceptos se encontraba vigente la Ley 633 de 2000, la cual estableció en su artículo 118 una interpretación con

³ DIAN, Oficio No. 0513 del 20 de abril de 2018, SAMAI, Índice 17, cuaderno principal, SUBSANADEMANDA_RECIBIDO, SUBSANADEMANDA_ESCRITO_SUBSANACION_NroActua 17

⁴ DIAN, Oficio No. 2259 del 19 de diciembre de 2018, SAMAI, Índice 17, cuaderno principal, SUBSANADEMANDA_RECIBIDO, SUBSANADEMANDA_ESCRITO_SUBSANACION_NroActua

⁵ Demanda, SAMAI, Índice 2, cuaderno principal, 2_DemandaWeb_Demanda- NroActua 2



autoridad del párrafo “segundo”⁶ del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, a partir del cual se desprende que no se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta los (i) fondos parafiscales, (ii) los fondos agropecuarios y pesqueros, y (iii) los Fondos de Promoción Turística. Señaló que la interpretación de la DIAN, según la cual el párrafo en comento únicamente prevé como no contribuyentes a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros, se aparta del anterior artículo 118, pues la redacción de este “*debe entenderse en su sentido material, los fondos parafiscales y se agrega como signo de puntuación, una coma, para indicar otro tipo de sujetos que se benefician con esta no sujeción tributaria*”.

Agregó que, si en gracia de discusión no se aceptaba la interpretación bajo las reglas gramaticales, interpretar el acto administrativo como lo hizo la DIAN infringiría el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria. Sostuvo que los actos administrativos no pueden basarse en la Ley 2010 de 2019, pues esto sería una aplicación retroactiva de la ley y las excepciones a las reglas generales son de interpretación restrictiva.

Profundizó en el uso del signo de puntuación de la coma de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, para indicar que el uso lingüístico utilizado en el inciso 6º del artículo 23-1 del Estatuto Tributario es el de separar o aislar elementos u oraciones de un mismo enunciado, y por tanto, no le es posible a la DIAN interpretar que la no sujeción al impuesto sobre la renta sólo aplica a los fondos agropecuarios y pesqueros y los de promoción turística, y excluir al resto de fondos, entre ellos SOLDICOM.

Resaltó que en la interpretación con autoridad bajo el artículo 118 de la Ley 633 de 2000, había una coma después de fondos parafiscales, mientras que ese signo de puntuación desaparece en la redacción del texto contenido en la Ley 2010 de 2019.

Sostuvo que interpretar que únicamente los fondos parafiscales agropecuarios, pesqueros y turísticos son no contribuyentes del impuesto sobre la renta es contrario a la Constitución Política “*puesto que a la final se trata de fondos creados por la ley que administran tributos y cuyo objetivo es el mismo, administrar recursos para un sector en particular.*”

Hizo un análisis comparativo de las normas de creación, grupo social, recursos recaudados, entre otros, del Fondo Nacional del Ganado, El Fondo de Promoción Turística y SOLDICOM, para mostrar el trato inequitativo frente a la no sujeción del impuesto sobre la renta, dado que, según la interpretación de la DIAN, este último actualmente si es contribuyente de dicho impuesto. Indicó que este trato diferencial implica una discriminación negativa, pues el fin de los fondos parafiscales es el mismo, esto es, el “*de administrar recursos para promover los sectores que dieron origen a su creación, es por ello que la no sujeción debe aplicar en igual sentido para todos los fondos parafiscales que administren recursos para un sector en particular.*”

Aseguró que, a través de los conceptos se vulneran los principios de igualdad y equidad tributaria, pues es evidente el trato discriminatorio. Citó las Sentencias C-409 de 1996, 992 de 2001 y 260 de 2015 de la Corte Constitucional, resaltando que, de acuerdo con el principio general de igualdad del artículo 13 de la Constitución Política hay un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias similares.

⁶ Para el año gravable 2018, la expresión en discusión correspondía al inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario. Actualmente hay una norma similar en el párrafo segundo de este artículo.



Detalló que SOLDICOM es un fondo creado en beneficio de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo, resaltando que los ingresos que percibe son producto de los recursos parafiscales que recauda, es decir que tienen connotación de “*Tributos*”, todo lo anterior de acuerdo con la Ley 26 de 1989.

2. El acto fue expedido de forma irregular.

Indicó que se vulnera el debido proceso, derecho de audiencia y contradicción de los fondos parafiscales, pues a través de los conceptos acusados, se excluyeron a estos del tratamiento tributario que les había otorgado la ley, sin comunicación o notificación a los interesados.

Agregó que la Administración se alejó de la interpretación exegética, y lo que concluye en los conceptos no está sustentado en la ley, ni en la exposición de motivos de la misma.

3. Falsa Motivación

Resalta que la falsa motivación de los actos se configura porque la norma en que se fundan los mismos, esto es la Ley 633 de 2000, no excluye del beneficio de la no sujeción del impuesto sobre la renta a los fondos parafiscales no mencionados expresamente en dicha ley. Indica que, erróneamente, la interpretación de la DIAN diferencia a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros, y al Fondo de Promoción Turística, como si estos gozaran de algún privilegio especial diferente al de los demás fondos parafiscales.

Oposición a la demanda

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁷:

1. El acto fue expedido con sujeción a las normas en que debería fundarse.

Inició precisando que la norma objeto de interpretación en los actos demandados corresponde al inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019, y que se trata de la figura de interpretación de ley con autoridad, la cual, según el artículo 25 del Código Civil sólo corresponde al legislador.

Hizo referencia a la sentencia C-820 de 2006 de la Corte Constitucional para indicar que, la interpretación de la ley oscura que realiza el legislador (con autoridad) y la Corte Constitucional es de manera general, por lo cual se hace necesario acudir a métodos de interpretación establecidos en la ley.

Señaló que, al ser una norma exceptiva, su interpretación es restrictiva y es fundamental analizar su estructura gramatical. Indicó entonces que la interpretación que hace el actor es contraria a la verdadera intención del legislador, que era referirse a los fondos señalados en la Ley 101 de 1993 y 300 de 1996.

Reseñó que el capítulo V de la Ley 101 de 1993 hace referencia a fondos

⁷ SAMAI, Índice 29. PDF: “Contestación_de_la_demanda_RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_CONTESTACIONDEM ANDA NroActua 29.”



parafiscales Agropecuarios y Pesqueros, y que la Ley 300 de 1996 regula el Fondo de Promoción Turística, y que las normas citadas evidencian las razones por las cuales estos fondos son de importancia para el desarrollo del país.

Indicó que de la redacción del artículo 118 de la Ley 633 de 2000 se puede concluir que existió un error gramatical, en la medida en que la referencia a los fondos parafiscales “*agropecuarios y pesqueros*” quedó entre dos comas, pero que a lo que hace referencia el mismo artículo 118 es a (i) los fondos de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993 y (ii) el Fondo de Promoción Turística de la Ley 300 de 1996.

Comentó que, la anterior interpretación es coherente con los Decretos reglamentarios 2795 de 2001 y 3258 de 2002, que de ninguna manera excluyen de manera general a todos los fondos parafiscales del impuesto sobre la renta.

En cuanto a los principios constitucionales presuntamente vulnerados señaló que, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional⁸ una regulación diferenciada por una ley no implica una violación del principio de igualdad, cuando la diversidad de trato tiene un fundamento objetivo y razonable de acuerdo con la finalidad perseguida por la norma, que en este caso era excluir únicamente a los fondos agropecuarios, pesqueros y de promoción turística. Esto se justifica en que los fondos parafiscales pueden tener naturalezas disímiles, dado que las contribuciones parafiscales ostentan diferentes formas de administración.

2. El acto fue expedido de forma regular.

Sobre la presunta vulneración del debido proceso, el derecho de audiencia y contradicción de los fondos parafiscales resaltó que, es diferente la expedición irregular de un acto administrativo, a dar una respuesta a un derecho de petición donde se solicita la interpretación de una norma tributaria, cuya respuesta puede no compartir el peticionario.

Agregó que lo anterior no puede ser considerado como vulnerador del derecho de audiencia y contradicción, porque la consulta se realizó a través del derecho de petición, cuya respuesta fue oportuna y se contestó con respuestas concretas. Para esto recordó como tuvo lugar la expedición de los actos demandados, y trajo a colación que la DIAN resolvió la consulta en lo de su competencia, de manera general y abstracta, acudiendo a los métodos de interpretación legalmente establecidos.

3. Falsa Motivación

Reiteró que lo que se debe considerar es que el inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario es una norma exceptiva y por tanto su interpretación es restrictiva y no admite aplicación analógica.

Trámite para sentencia anticipada

Por auto del 1 de diciembre de 2022, se decidió prescindir de la audiencia inicial y aplicar la figura de la sentencia anticipada, dado el cumplimiento de las causales a), b) y c) del numeral 1° del artículo 182A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

⁸ Puso como ejemplo las sentencias C-094 de 1993, C-530 de 1993, C-022 de 1996, C-445 de 1995 y C-183 de 1998.



Para los anteriores efectos, se fijó el litigio, con base en el cual le corresponde a la Sala “determinar si la DIAN infringió las normas en que debía fundarse, incurrió en falsa motivación, expidió actos de forma irregular, y violó los principios de igualdad, equidad y el derecho al debido proceso, al proferir los Oficios Nros. 513 y 2259 del 20 de abril y 19 de diciembre del 2018”.

Alegatos de conclusión

El actor no presentó escrito de alegatos de conclusión.

La entidad demandada⁹ reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y agregó que si a través del inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, contenido del artículo 118 de la Ley 633 de 2000, el legislador hubiese querido excluir como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a todos los fondos parafiscales, sin importar al sector al que pertenecen, así lo hubiese dispuesto, y, por tanto, no resultaba necesario indicar expresamente que se trataba de los fondos parafiscales del capítulo V de la Ley 101 de 1993 y la Ley 300 de 1996.

Agregó que se debe tener en cuenta lo señalado por la Corte Constitucional en sentencia del 5 de octubre de 2022, donde se declaró la constitucionalidad de las expresiones “agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística” contenidas en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019 (exp. D14679), la cual también hace referencia a la exclusión de estos fondos en el pasado, es decir antes de la modificación de la Ley 2010.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Quinto delegado ante el Consejo de Estado señaló¹⁰ que no existen elementos de juicio para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados toda vez que, como lo manifestó la DIAN, de la lectura sistemática de la norma no es posible concluir que esta tuviera como objetivo excluir de forma general los “fondos parafiscales”. En su lugar considera que esta hace referencia específica de los fondos parafiscales excluidos, acompañada de la normatividad que regula cada uno, por lo que no tendría sentido consagrar una exclusión general para la luego hacer una exclusión particular.

Así mismo, para efectos la presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria indicó que se debe considerar la sentencia C 345 de 2022 del 5 de octubre de 2022 de la Corte Constitucional, que resolvió una demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 68 de Ley 2010 de 2019, la cual también se refiere a la exclusión de este tipo de fondos. En ella la Corte Constitucional señaló que la exclusión analizada no vulnera los principios analizados porque la exclusión supera el juicio de igualdad toda vez que la misma tiene una finalidad que no está prohibida por la Constitución Política y es potencialmente idónea para alcanzarla.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los Oficios Nros. 0513 y 2259 del 20 de abril y 19 de diciembre de 2018, proferidos por la DIAN, en donde esta entidad determinó que los fondos parafiscales que no están previstos en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario son contribuyentes del impuesto sobre la renta y

⁹ Samai. Índice 45. PDF ALEGATOSDECONCLUSIONOINTERVENCIONES_DIAN_DIANALEGATOS NroActua 45

¹⁰ Samai Índice 44, PDF MemorialWebJDV_35CONCEPTO_20220009300 NroActua 44.



complementarios, salvo que, por norma especial y según su naturaleza jurídica, la ley les dé una calidad o connotación diferente.

La nulidad de los actos se solicita por parte del actor con base en tres cargos, esto es que los actos fueron expedidos (i) **con infracción de las normas en que debían fundarse**, (ii) de **manera irregular** y (iii) con **falsa motivación**. Nótese que en todo caso los cargos se encuentran intrínsecamente relacionados, toda vez que los cargos de expedición irregular y la falsa motivación dependen de establecer si efectivamente los Oficios proferidos por la DIAN infringieron las normas en que han debido basarse, con lo cual la Sala procederá a referirse al primer cargo, para de allí concluir sobre los otros dos.

Así las cosas, **sobre el primer cargo**, el actor indica que los Oficios demandados, hacen una interpretación errónea del inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, que en su momento acogía lo señalado en el artículo 118 de la Ley 633 de 2000, por cuanto según esta norma debía considerarse como no contribuyentes del impuesto sobre la renta a los fondos parafiscales, los fondos agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística, y no sólo estos dos últimos tipos de fondos, según lo indicado por la DIAN. Lo anterior, porque en el artículo 118 de la Ley 633 de 2000 había una coma después de mencionar a los fondos parafiscales.

Agregó que, en gracia de discusión, interpretar el acto administrativo como lo hizo la DIAN infringiría el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, por ser un trato discriminatorio, y sostuvo que los actos administrativos no pueden basarse en la Ley 2010 de 2019, pues esto sería una aplicación retroactiva de la ley y las excepciones a las reglas generales son de interpretación restrictiva.

Por su parte, la demandada sostiene que si a través del inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario el legislador hubiese querido excluir como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a todos los fondos parafiscales así lo hubiese dispuesto, y, en esa medida sería innecesaria la referencia en la norma a los fondos del capítulo V de la Ley 101 de 1993 y la Ley 300 de 1996. El Ministerio Público concuerda con esta interpretación.

Para resolver el problema jurídico propuesto por las partes, se pone de presente que los actos demandados fueron expedidos en vigencia del artículo 118 de la ley 633 de 2000, que reformó el inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, por lo que el análisis debe hacerse a la luz del texto contenido en dicha disposición, el cual establecía:

“Interprétase con autoridad que tampoco se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios los fondos parafiscales, agropecuarios y pesqueros, de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993 y el Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996.”¹¹

De acuerdo con el anterior texto, si bien es cierto que después de “fondos parafiscales” hay una coma, no debe perderse de vista que ese signo ortográfico “se emplea para delimitar, dentro del enunciado, determinados elementos, como componentes de una enumeración, incisos, vocativos o interjecciones (...)”¹²(subrayado propio). Es decir, si bien la coma puede usarse para enumerar (tesis del actor), también es cierto que se usa para

¹¹ El mencionado artículo 118 fue declarado exequible por la Corte Constitucional en sentencia C 809 de 2001, pero los cargos allí analizados y resueltos son de índole formal, con lo cual no son de utilidad para resolver el cargo.

¹² Diccionario de la lengua española, actualización 2022, Real Academia Española.



delimitar incisos, que son parte de una oración y que se intercalan en ella con un sentido explicativo.

Este uso de la coma permite entender que, cuando el artículo 118 de la Ley 633 de 2000, que reformó el inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, señala expresamente “*de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993*”, está explicando que los fondos parafiscales mencionados anteriormente y calificados como no contribuyentes, son los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros, pues sólo a estos fondos se refieren las normas contenidas en el capítulo V de la Ley 101 de 1993¹³.

Así las cosas, a partir de una interpretación gramatical de la norma, es posible concluir que, bajo el inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha de expedición de los Oficios demandados, sólo se consideraban no contribuyente del impuesto sobre la renta los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros del capítulo V de la Ley 101 de 1993 y el Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996. De manera que, no coincide la Sala con la interpretación de la demandada, en el sentido de que es un error gramatical que “*agropecuarios y pesqueros*” quedara entre dos comas.

Ahora bien, la Ley 633 de 2000, dio un alcance restringido a la no sujeción, en lugar de considerar que la misma cubre todos y cualesquiera fondos parafiscales, toda vez que se observa como antecedente del proyecto de ley presentado que “*uno de los propósitos centrales y fundamentales del Proyecto que se presenta ante el Congreso, es el de sanear el sistema tributario colombiano eliminando beneficios concedidos primordialmente en la última década y que tienen relación directa con el poco dinamismo que han reflejado los ingresos corrientes por concepto de impuestos nacionales; esto por cuanto no solo se deja de percibir el tributo cedido, sino que además estas normas son la causa de la erosión del sistema mismo, dado que mediante su manipulación se solaza un alto índice de evasión cuya complejidad de control es evidente.*”¹⁴

Súmese a lo anterior que, en el análisis que realiza la Corte Constitucional en sentencia C 345 de 2022, sobre el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019 (que modificó el parágrafo 2º del artículo 23-1 del Estatuto Tributario), norma que elimina la coma que existía en el artículo 118 de la Ley 633 de 2000 después de las palabras fondos parafiscales y reproduce el resto de su contenido¹⁵, esa corporación concuerda con el hecho de que la no sujeción establecida en el inciso del artículo 23-1 del Estatuto Tributario nunca ha estado prevista para todo tipo de fondos parafiscales. Al respecto se señaló que:

“Como lo explicó el ICDT en su intervención, la modificación gramatical en el parágrafo 2º del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, introducida por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019 no supuso la alteración de los fondos parafiscales beneficiarios de la no sujeción explicada. En efecto, con anterioridad a esa norma, el artículo 118 de la Ley 633 de 2000 estableció:

“Interprétase (sic) con autoridad que tampoco se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios los fondos parafiscales, agropecuarios y pesqueros, de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993 y el Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996”.

Lo expuesto por el ICDT, si bien discute el alcance atribuido al texto de la norma demandada que era anterior a la Ley 2010 de 2019, no pone en duda que la interpretación actual se extiende en exclusiva a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y al Fontur. De ese modo, ya fuera como

¹³ Artículo 29 al artículo 35.

¹⁴ Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Anexo Estadístico Reforma Tributaria Ley 633 de 2000.

¹⁵ “*No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística. Los anteriores fondos que administran recursos públicos están sujetos a control fiscal.*”



consecuencia de la supresión de la coma que introducía un inciso en los fondos parafiscales beneficiados (como se hizo con el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019) o de la precisión de que son los fondos previstos en las Leyes 101 de 1993 y 300 de 1996 (como estableció la Ley 633 de 2000), la exclusión prevista en el párrafo 2° del artículo 23-1 del Estatuto Tributario no ha cobijado en el pasado, ni cobija en la actualidad a la totalidad de fondos parafiscales existentes, sino únicamente a los mencionados en forma expresa en dicho precepto." (subrayado fuera del texto original).

Se observa entonces, que la interpretación de la DIAN realizada en los Oficios Nros. 0513 y 2259 del 20 de abril y 19 de diciembre de 2018 es acertada en el sentido de limitar la no sujeción del inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, vigente para el 2018, únicamente a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros del capítulo V de la Ley 101 de 1993 y al Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996.

En cuanto a la tesis del actor según la cual interpretar la norma de manera restrictiva infringe el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, la Sala trae a colación lo señalado en la misma sentencia C 345 de 2022 de la Corte Constitucional sobre estos aspectos, toda vez que la norma allí analizada reproduce el contenido (salvo por la coma) del inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto Tributario objeto de los oficios demandados. Allí se mencionó que:

Se "(...) concluyó que el Legislador otorgó ese tratamiento tributario con fundamento en su amplio margen de configuración en materia tributaria. Asimismo, la exclusión de estos fondos tiene respaldo en razones plausibles que justifican la exoneración a estos sujetos del tributo mencionado. En particular, la exclusión dirigida a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros (i) es una manifestación del deber estatal de otorgar prioridad al desarrollo integral de las actividades agrícolas, agroindustriales, pecuarias y pesqueras; (ii) es un instrumento para cumplir la garantía de la producción de alimentos ordenada por la Constitución; y (iii) está motivada en la especial protección del campo y en la necesidad de materializar la igualdad a favor de los campesinos y trabajadores agrarios. En cuanto, a la exclusión del Fontur se sustentó en (iv) el deber estatal de brindar especial protección a esta industria; (v) que los esfuerzos para promover el turismo se apoyan en el papel que este desempeña en la internacionalización de las relaciones exteriores de Colombia; y (vi) que permite la realización de la prosperidad general de los habitantes, los derechos a la educación, a la cultura, a la recreación, a la libertad de empresa y la protección del patrimonio cultural.

De esa manera, el beneficio tributario superó el juicio integrado de igualdad de intensidad débil. Esto es, en primer lugar, determinó que busca una finalidad que no es contraria a la Constitución. De hecho, el objetivo de incentivar estas actividades económicas está en armonía con el fin de mejorar el ingreso y calidad de vida de los campesinos (artículo 64), la protección de la producción de alimentos (artículo 65), el deber de promover condiciones para que la igualdad sea real y efectiva (artículo 13), buscar la prosperidad general (artículo 2°), entre otras prerrogativas constitucionales. En segundo lugar la no sujeción al impuesto de renta para estos fondos es potencialmente adecuada para alcanzar sus fines, pues permite que sus recursos se destinen, en su totalidad, a las actividades determinadas por el Legislador las cuales, a su vez, tienen una relación estrecha con la consecución de los propósitos ya descritos.

Al superar el juicio de igualdad, la Sala Plena constató que el Legislador estableció una distinción justificada entre sujetos pasivos del impuesto a la renta, acorde con los principios de igualdad y equidad tributaria. Por consiguiente, no estaba en la obligación de conceder este beneficio tributario a otros fondos parafiscales que no se encontraban en la misma situación fáctica y jurídica que los fondos agropecuarios, pesqueros y el Fontur. En particular, destacó que dichos fondos constituyen recursos públicos que se conforman con aportes provenientes de sectores especialmente protegidos, lo que justifica el tratamiento contenido en la disposición acusada. Tampoco se desconoció el principio de generalidad del tributo relacionado con la satisfacción del principio de igualdad en los beneficios tributarios".

Tampoco se observa, como lo dijo el demandante, que los Oficios demandados basaron su análisis en la Ley 2010 de 2019, haciendo una supuesta aplicación retroactiva de la ley, pues en todo momento partieron del estudio del inciso 6 del



artículo 23-1 del Estatuto Tributario vigente al momento de expedirlos, esto es de acuerdo con el texto indicado en el artículo 118 de la Ley 633 de 2000, que como ya se señaló permite concluir que no estaban sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios sólo los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros del capítulo V de la Ley 101 de 1993 y al Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996.

Por lo expuesto es claro que no procede el cargo de nulidad correspondiente a que los Oficios acusados se expidieron infringiendo las normas en que han debido fundarse, y, por las mismas razones, no procede el cargo de nulidad por **expedición irregular**, pues la Administración no se alejó de la ley ni de los motivos de la misma. En ese sentido no es cierto, como lo afirma el demandante, que los pronunciamientos demandados produjeron una exclusión errónea de la no sujeción a los fondos parafiscales diferentes de los agropecuarios, pesqueros y Fondo de Promoción Turística.

Ahora bien, en cuanto a que se violó el debido proceso, el derecho de audiencia y contradicción de los fondos parafiscales, considera la Sala que esta argumentación no está llamada a prosperar, no sólo porque la interpretación de la DIAN estuvo ajustada a derecho, sino porque, como lo señala la Administración, los actos administrativos demandados fueron expedidos en aplicación del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, que consagró la competencia para absolver consultas de carácter general que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, y en ese sentido los Oficios demandados no determinaban una situación de carácter particular que exigiera hacer parte del proceso a determinados actores.

Debe recordarse además que, para la fecha de expedición de los Oficios se encontraba vigente el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que establecía que los conceptos proferidos por la DIAN sólo constituían interpretación oficial para los funcionarios de la entidad, es decir no eran obligatorios para los contribuyentes, con lo cual no es razonable, como lo menciona el actor, que se tuvieran que hacer parte a los posibles afectados con la posición jurídica expuesta en los Oficios, con el fin de garantizar el debido proceso y derecho de audiencia.

Finalmente, por las razones ya expuestas tampoco procede el cargo por **falsa motivación**, toda vez que la DIAN precisó en los oficios demandados el alcance del inciso 6 del artículo 23-1 del Estatuto vigente para el 2018 en el mismo sentido en que se hace en esta sentencia, mencionando las razones de derecho que permiten concluir a cuáles fondos se refiere esa norma. Esto en todo caso no debe olvidarse que, lo indicado en ese inciso se hace sin perjuicio de que otras normas prevean tratamientos tributarios específicos para fondos parafiscales diferentes a los ya mencionados.

En consecuencia, se niegan las pretensiones de la demanda.

Costas

No se impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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,

FALLA

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

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la 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