



CONSEJO DE ESTADO

**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO**

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., dieciocho (18) de febrero de dos mil diecinueve
(2019)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00040-00
(24046)**

Actor: ANDREA JULIANA CHAPMAN ARROYAVE

Demandado: DIAN

Referencia: Medio de control de nulidad

Temas: Régimen especial tributario. Dividendos y participaciones. Determinación beneficio neto o excedente.

Auto interlocutorio

Procede el despacho a resolver la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por la demandante en el proceso de la referencia, una vez surtido el traslado ordenado por el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

ANTECEDENTES

1. *Demanda*

1.1. Solicitud de la medida cautelar

La parte actora solicitó la suspensión provisional del numeral 4.43 del Concepto Unificado General 0481 de 2018, que dispone:

4.43. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial
Beneficio neto o excedente
Ingresos fiscales
¿Cuál es el carácter de los dividendos recibidos por una entidad del Régimen Tributario Especial?

El inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 1625 de 2016 precisa que los dividendos y participaciones que reciban las entidades del Régimen Tributario Especial tendrán el tratamiento previsto para las sociedades nacionales, y se reconocerán como ingreso fiscal en el momento que hayan sido abonados en calidad de exigibles para efectos de determinar el beneficio neto o

excedente.

Este despacho interpreta que el tratamiento previsto para las sociedades nacionales a los dividendos percibidos por las entidades del Régimen Tributario Especial, permite es darle el alcance de un ingreso a los dividendos percibidos por las entidades del sector no lucrativo, pues de la lectura de los artículos del Estatuto Tributario que regulan el tema de dividendos parece entenderse que es exclusivo de las sociedades.

Pero a diferencia de lo que ocurre con el tratamiento previsto para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del régimen ordinario, en el caso de los dividendos que perciben las entidades del Régimen Tributario Especial es que no tienen el carácter de no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, según dispone el inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 1625 de 2016.

Es preciso recordar que las entidades del Régimen Tributario Especial tienen el tratamiento previsto en este régimen, debido a que coadyuvan a los fines esenciales del Estado, a través del desarrollo de las actividades meritorias, por esta razón, es que sus excedentes no se reembolsan ni se distribuyen, bajo ninguna modalidad, y se deben reinvertir en sus actividades meritorias.

Lo anterior resulta primordial, porque lo que ocurre en el sector lucrativo es que el tratamiento como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de los dividendos y participaciones, tiene como fin evitar una doble tributación en cabeza de la sociedad y luego en los socios de las utilidades generadas.

En contraste, en las entidades del Régimen Tributario Especial hay una prohibición expresa de distribuir los excedentes a los fundadores, aportante, administradores, entre otros, que se basa en la finalidad para la cual se crean estas entidades y en esta

medida el propósito de incorporarse como parte del ingreso fiscal y no poderse detraer como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional o renta exenta (si hay lugar a ello) es que haga parte de la determinación del beneficio neto o excedente, materia de reinversión, y sea materia de control tanto por la entidad, como por la Administración Tributaria, permitiendo su trazabilidad y la aplicación de las consecuencias por el incumplimiento del régimen en caso que no se realice la reinversión.

1.2. Fundamentos de la solicitud de medida cautelar

1.2.1 El concepto, cuya suspensión, se solicita desconoce el artículo 1.2.15.1.20 del Decreto 1625 de 2016. Para la demandante, dicha norma consagra, en primer lugar, que para la constitución de los ingresos se deben tener en cuenta las limitaciones y excepciones del régimen especial en concordancia con el artículo 20 del E.T., de lo que concluye que para el ingreso contable deben restarse los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional – INCRNGO, pues, por voluntad del legislador, estos están exceptuados.

En segundo lugar, la disposición normativa establece que a los dividendos y participaciones que reciben las entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial se les debe dar el tratamiento previsto para las sociedades Nacionales. Es por esto que, de conformidad con los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, se tratan de INCRNGO comoquiera que ya tributaron en la sociedad que los distribuye y se deben descontar, en la declaración de renta, de los ingresos totales percibidos por la entidad del régimen especial.

En tercer lugar, el párrafo del artículo mencionado también dispone que los INCRNGO harán parte de la determinación del beneficio neto o excedente. Es decir, son un factor de depuración

del beneficio neto, disminuyendo el ingreso bruto de conformidad con su naturaleza de excluidos. Por esta razón, se deben restar en la determinación de los ingresos fiscales dentro de la declaración.

No obstante, la Dian desconoció las anteriores reglas y señaló que los dividendos y participaciones no pueden considerarse como ingresos no constitutivos de renta, puesto que las sociedad persiguen evitar la doble tributación de utilidades en cabeza de estas y el socio receptor del dividendo, situación que no se presenta en las entidades sin ánimo de lucro como quiera éstas no redistribuyen las utilidades a sus socios.

Esta interpretación no solo es contradictoria a la literalidad de la norma sino que ha llevado a que la administración profiera actos administrativos en que se indique que los INCRNGO deben registrarse en ceros.

1.2.2. Indicó que el párrafo del artículo 1.2.1.5.20 del Decreto 1625 de 2017 es claro al señalar que los INCRNGO hacen parte de la determinación del beneficio neto, razón por la cual no hay lugar a la interpretación de la Dian que consiste en dejarse por fuera y no incluirse en la fórmula de depuración. Así mismo, la interpretación sistemática de todo el artículo no genera dudas sobre el tratamiento que se le debe dar a los dividendos como ingresos excluidos.

A lo anterior, debe sumarse el hecho que lo dispuesto en un párrafo no puede pesar más que el contenido del artículo.

1.2.3. Expuso que la interpretación dada por la Dian no considera que esos ingresos por dividendos tributarían en dos oportunidades. La primera con la sociedad que los distribuye a una

tarifa del 35% y la segunda con las entidades sin ánimo de lucro a una tarifa del 20%.

Del mismo modos, se está en presencia de un trato discriminatorio a a las entidades del régimen tributario especial dado que i) las sociedades mercantiles con ánimo de lucro que reciben esa clase de dividendos solo pagan una vez el impuesto por esos ingresos, ii) las entidades sin ánimo de lucro que no pertenecen al régimen tributario especial tampoco incluyen las participaciones en su base gravable, por lo que los dividendos solo son objeto del gravamen una sola vez y iii) las entidades sin ánimo de lucro del exterior a las que les aplica el artículo 48 del Estatuto Tributario excluyen esos ingresos.

Así mismo, hasta las personas naturales tendrían una situación más benévola pues los dividendos distribuidos pagarían una tarifa inferior (del 5% o 10%) mientras que el régimen especial tiene una tarifa del 20%.

1.2.4. Resaltó que el Decreto reglamentario goza de presunción de legalidad y debe ser aplicado por la Dian hasta que se suspenda provisionalmente o sea retirado del ordenamiento jurídico.

2 Oposición

La Dian se opuso a la prosperidad de la suspensión provisional señalando que el concepto demandado simplemente advierte una prohibición en consideración a la finalidad de las entidades del Régimen Tributario Especial, la cual consiste en la reincorporación de todos sus ingresos, incluidos los dividendos, para el desarrollo de sus actividades sociales.

Indicó que por disposición del Decreto 1625 de 2016, artículo 1.2.1.5.1.20, los dividendos no tiene el carácter de no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, figura que busca evitar la doble tributación que suele suceder entre las sociedades que reparten los dividendos a sus socios.

Resaltó que el beneficio neto tendrá carácter de descuento si se invierte en actividades meritorias de la entidad en el año siguiente o aquel en el que se obtuvo, de lo contrario será un ingreso gravado.

Expuso que la advertencia hecha a las entidades del Régimen Especial de declarar en cero algunos renglones de diferentes formatos o declaraciones está delimitada a los ingresos que provienen de capitalizaciones de conformidad con el artículo 36-3 del E.T., más no a los ingresos obtenidos de dividendos y participaciones.

Señaló que el artículo 357 del E.T, que consagra la determinación del beneficio neto o excedente, no define el término de ingresos, razón por la cual se debe acudir a la reglamentación vigente sobre el tema, que para el Régimen Especial se encuentra en el reiterado artículo 1.2.1.5.1.20

Por lo anterior, concluye que es la parte demandante la que interpreta erradamente la reglamentación de los ingresos y esto obedece a una indebida lectura de los requisitos para ser considerados como INCRNGO.

Dijo que la medida cautelar es innecesaria puesto que no se demostró que se cause un perjuicio irremediable. La demandante

omitió señalar y demostrar cual es el perjuicio que causa el concepto demandado.

Resaltó que, de conformidad con el artículo 229 del CPACA, la medida solicitada debe ser necesaria para garantizar el proceso y la efectividad de la sentencia, circunstancia que no fue expuesta ni comprobada en el presente asunto.

CONSIDERACIONES

Este despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional, en virtud de lo previsto en el artículo 125¹ del CPACA, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

1. *De la medida cautelar de suspensión provisional*

1.1. Acorde con lo dispuesto en el artículo 238 de la Constitución Política, esta jurisdicción podrá suspender provisionalmente los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial, por los motivos y con los requisitos que establezca la ley.

¹ Art. 125. De la expedición de providencias. **Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite**; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de sala, **excepto en los procesos de única instancia.** (...)

1.2 En desarrollo de ese mandato constitucional, el artículo 231 del CPACA señala que, cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando esta surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores invocadas como violadas, o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

De manera que al funcionario judicial le corresponde realizar un examen de legalidad o de constitucionalidad para anticipar un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado, sin que para ello exista la limitante que consagraba la legislación anterior, en el sentido que la violación debía ser manifiesta.

2. Caso concreto

2.1 En primer lugar, se debe analizar si, como lo expuso la Dian, el demandante debía demostrar que se presenta un perjuicio irremediable o que la falta de decreto de la medida haría nugatorios los efectos de la sentencia.

Al respecto, esta Sala ha señalado² que esos requisitos solo son aplicables a las demás medidas cautelares diferentes a la de suspensión provisional³.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Auto del 7 de diciembre de 2017, radicado No, 11001-03-27-000-2017-00030-00 (23254) y más recientemente auto del 11 de septiembre de 2018, radicado No. 11001-03-27-000-2018-00040-00 (24046), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³ En igual sentido, lo precisó la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo en auto del 17 de marzo de 2015, C.P. Dra. Sandra Lisset Ibarra Vélez, expediente 2014-03799, y esta

Ahora, tampoco a la solicitante le correspondía demostrar los perjuicios ocasionados por el acto demandado, porque ese requisito solo se exige cuando se trata de la solicitud de suspensión provisional de un acto particular que pretenda el restablecimiento del derecho y la indemnización de perjuicios.

2.2 En segundo lugar, se observa que el argumento principal para solicitar la suspensión es el desconocimiento del artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 1625 de 2016.

Esta disposición fue sustituida por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, aunque el contenido del artículo es el mismo:

Artículo 1.2.1.5.1.20. Ingresos. El ingreso para los contribuyentes a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.2 de este Decreto, son los devengados contablemente en el año o periodo gravable, aplicando las limitaciones y excepciones de que trata el Título I del libro primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos.

Los dividendos y participaciones que reciban estos contribuyentes tendrán el tratamiento previsto para las sociedades nacionales, y se reconocerán como ingreso fiscal en el momento que hayan sido abonados en calidad de exigibles para efectos de determinar el beneficio neto o excedente.

Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos.

Si la donación está condicionada por el donante debe registrarse directamente en el patrimonio fiscal para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias.

En la medida que la donación condicionada se vaya cumpliendo o se cumpla en su totalidad, esta se reconocerá como ingreso. Los rendimientos que genere la donación se reconocerán como ingreso de conformidad con el inciso primero de este artículo.

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.

Tal y como lo expuso el demandante, del tenor literal del anterior artículo se pueden concluir dos aspectos fundamentales para resolver el presente asunto: i) el Decreto consagra que a los dividendos y participaciones recibidos por las entidades que hacen parte del régimen tributario especial se les debe aplicar el tratamiento previsto de las sociedades nacionales y este ingreso forma parte de la determinación del beneficio neto, y ii) los ingresos no constitutivos de renta hacen parte del cálculo o determinación del mencionado beneficio neto.

2.3 Ahora bien, previo a analizar si el concepto desconoce o no el Decreto reglamentario, debe acudirse al Estatuto Tributario que consagra el cálculo que debe realizarse para la determinación del beneficio neto o excedente.

El artículo 357 del Estatuto dispone:

Art. 357. Determinación del beneficio neto o excedente.

Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.

De la transcripción de este artículo se observa que el legislador no hizo ninguna clasificación de los ingresos percibidos por las entidades que pertenecen al régimen especial. Simplemente estableció que a la *totalidad de los ingresos* - cualquiera que sea su naturaleza- se le descuentan los egresos que tengan relación causal con los ingresos o con su objeto social, sin discriminar si a alguna clase de ingreso pueda dársele el trámite de ingreso no constitutivo de renta o que esté exento del impuesto.

Es por lo anterior que la reglamentación debe interpretarse en concordancia con el artículo 357 *ibídem*, en el entendido que los ingresos que las entidades del régimen especial reciben por dividendos o participaciones tiene la calidad de ingresos y hacen parte de la determinación del beneficio neto o excedente, como se consagra en el artículo 1.2.1.5.1.20 del Decreto 2150 de 2017.

2.4 La presunta contradicción, que manifiesta la parte demandante entre el concepto y el decreto reglamentario y las normas vigentes no se presenta en este asunto, comoquiera que el legislador estableció que *todos* los ingresos hacen parte de la determinación del beneficio y por su naturaleza, no tiene la vocación de reducir al base gravable a la que posteriormente se le aplicará la tarifa del impuesto.

Tampoco es válido afirmar que al hacer parte de la determinación del beneficio neto debe entenderse que los dividendos deben restarse de los ingresos. Esto porque el Estatuto Tributario expresamente señala que los conceptos que tienden a restarse para la determinación del beneficio neto son únicamente los egresos que tengan relación con el ingreso o con el cumplimiento del objeto social de la entidad a la que se le aplica el régimen especial.

Así las cosas, los ingresos que perciban las entidades del régimen especial por concepto de participaciones no tienen otra calidad que simples ingresos y como tal hacen parte de la depuración del beneficio neto.

2.5 A lo anterior también debe sumarse el hecho que se está estudiando el Régimen Especial Tributario. Este régimen se conforma por las asociaciones, fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro⁴ cuyo objeto social esté relacionado con educación, salud, cultura, ciencia, tecnología – innovación o actividades de protección del medio ambiente⁵.

Estas entidades, tiene normas especiales de la que se destaca una tarifa preferente del 20% para el impuesto de renta⁶ y, por regla general, gozan de una exención que consiste en que si reinvierte o destina el beneficio neto o excedente en las actividades meritorias que realizan no habrá lugar al pago del impuesto de renta⁷.

⁴ Estatuto Tributario. Artículo 19

⁵ Estatuto Tributario. Artículo 359

⁶ Estatuto Tributario. Artículo 356

⁷ Estatuto Tributario. Artículo 358

Si bien, la parte demandante menciona que se presenta una doble tributación para las entidades que no reinviertan o destinen su beneficio neto, al estar obligadas a pagar el impuesto a una tarifa del 20%, se destaca que dichas circunstancias se trata de una probabilidad y no de una situación ya consolidada, partiendo que la regla general es la destinación a las actividades meritorias de este beneficio excedente con el fin de estar exentos del impuesto.

Se destaca que este beneficio no aplica para las sociedades quienes no gozan de esta exención especial y deben pagar el impuesto de renta con una tarifa más alta (33%) que las entidades del régimen especial. De igual forma, el legislador estableció expresamente, que dichos ingresos pueden considerarse como no constitutivos de renta para las sociedades nacionales, razón por la cual, se les da un trato diferente al establecido en el régimen tributario especial, en los términos expuestos en el concepto demandado.

3 Conclusión

Con fundamento en las anteriores razones, no se decreta la suspensión provisional del concepto demandando comoquiera que no se vislumbra la presunta contradicción entre dicho acto y el ordenamiento jurídico vigente.

En mérito de lo expuesto, se

RESUELVE

1. Negar la solicitud de suspensión provisional del acto demandando, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. Reconocer personería jurídica al abogado Herman Antonio González Castro como apoderado de la Dian en los términos del poder obrante a folio 21 del expediente.

Notifíquese y cúmplase.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ