



Radicado: 11001-03-27-000-2019-00059-00 (25110)
Demandante: Brayan Seff Gravini Angulo

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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., seis (6) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 11001-03-27-000-2019-00059-00 (25110)
Demandante BRAYAN SEFF GRAVINI ANGULO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas Impuesto sobre la renta y complementarios. Autorretención especial. Propiedad horizontal contribuyentes del impuesto de renta.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide la demanda de simple nulidad interpuesta por Brayan Seff Gravini Angulo contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), en la que pretende la nulidad del Concepto Nro. 002501 del 21 de octubre de 2019 (también identificado con el Oficio Nro. 026356 de la misma fecha).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La DIAN profirió el Concepto Nro. 002501 del 21 de octubre de 2019, según el cual, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, tienen la calidad de autorretenedores según lo previsto en el artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

Demanda

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, C.P.A.C.A.), Brayan Seff Gravini Angulo formuló las siguientes pretensiones¹:

“Principal: Que se declare la nulidad total del Concepto 002501 del 21 de octubre de 2019, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, con radicado 100082175 del 26/09/2019, anexo a la presente demanda.

Subsidiaria: Que se declare la nulidad parcial del Concepto 002501 del 21 de octubre de

¹ Folios 2 a 3 del cuaderno principal.



2019, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, con radicado 100082175 del 26/09/2019, en lo que corresponde al siguiente aparte:

«Por lo tanto y teniendo en cuenta lo expresado en la parte inicial de este escrito, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial generando algún tipo de renta y que pertenecen al régimen ordinario del impuesto sobre la renta según el artículo 19-5 citados adquirieron la calidad de autorretenedores del impuesto en los términos del artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016.

Para el efecto deberán efectuar la autorretención teniendo en cuenta las bases, tarifas (sic) así cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad según los artículos 1.2.6.7. Bases para calcular la autorretención a título de impuesto sobre la renta y complementario 1.2.6.8”. autorretenedores y tarifas y 1.2.6.9. declaración y pago. De la misma manera tienen las responsabilidades y sanciones prevista en el estatuto tributario para los agentes retenedores en caso de incumplimiento de sus obligaciones.

En cuanto a sobre que ingresos se practica esta autorretención, resulta oportuno recordar lo expresado en el Concepto General Unificado No. 0481 - 27/04/2018 sobre que ingresos se toman como gravados con impuesto sobre la renta y que sirve en esta oportunidad:

‘6.1. DESCRIPTOR: Propiedad Horizontal

Aspectos generales

¿Las propiedades Horizontales deben adelantar los procesos de permanencia, calificación o actualización?

(...)

Caso contrario sucede con las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto que generen algún tipo de renta, estas personas adquieren la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sobre los recursos que obtenga por la explotación de estos bienes o áreas comunes, para lo cual deberán dar cumplimiento a la ley y a la reglamentación en especial lo dispuesto en la Sección 3 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 del 2016. No sobra señalar que los recursos que provengan de cuotas de administración ordinaria y/o extraordinaria en los términos de la Ley 675 del 2001 y, así como los costos y gastos asociados a los mismos, no se consideran base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta y complementario ni deberán ser declarados. (...) Subrayado fuera de texto.

De manera concordante sobre estos recursos que no se consideran para la determinación del impuesto sobre la renta, no procederá la práctica de la autorretención aquí estudiada”.

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 3 y 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; los artículos 13, 14 y 114-1 del Estatuto Tributario; y el artículo 1.2.6.6 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.

El concepto de la violación de las citadas normas se sintetiza así:

El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 establece que la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal es de naturaleza civil y sin ánimo de lucro, norma que fue declarada exequible por la Sentencia C-812 de 2009.



El artículo 19-5 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 143 de la Ley 1819 de 2016, estableció que las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal que destinan alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, son contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios.

El párrafo segundo del artículo 365 *ibídem* dispuso que el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios.

En cumplimiento de lo anterior, fue expedido el Decreto 2201 de 2016, que adicionó el artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016. Esta norma estableció dos requisitos para que los contribuyentes y responsables se consideren autorretenedores: *i)* que se trate de sociedades nacionales o asimiladas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, y *ii)* que las sociedades del numeral anterior estén exoneradas del pago de parafiscales de acuerdo con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario. Además, en el párrafo señaló que no son responsables de la autorretención las entidades sin ánimo de lucro.

El demandante destacó que se deben cumplir ambos requisitos, por lo que el solo cumplimiento de alguno de ellos no permite considerar que sea autorretenedor del impuesto sobre la renta y complementarios.

De acuerdo con el artículo 98 del Código de Comercio, la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal no es una sociedad porque no tiene como finalidad repartir utilidades, según la Ley 675 de 2001. Además, tampoco puede considerarse una asimilada a sociedad porque no está enlistada como tal en los artículos 13 y 14 del Estatuto Tributario. En este orden, una persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal no puede ser considerada responsable de la autorretención al no cumplir el primer requisito (ser una sociedad o su asimilada) y por estar excluida por el párrafo del artículo 1625 de 2016 (por ser una entidad sin ánimo de lucro).

Lo expuesto permite concluir al demandante que se configuró la causal de nulidad de infracción de las normas superiores.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a la demanda con base en los siguientes argumentos:

El numeral primero del artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016 establece que son autorretenedores tres tipos de sujetos: *i)* las sociedades nacionales y sus asimiladas, *ii)* los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y *iii)* los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia. El numeral segundo, contempla que para que estos sujetos sean autorretenedores, además, deben estar exonerados del pago de aportes parafiscales con base en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

Entonces, la demanda propone una interpretación errada de la norma, pues no solo



son autorretenedores las sociedades nacionales y sus asimiladas. Esta lectura del artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016 se respalda por la sentencia del 14 de agosto de 2019.

Así las cosas, puesto que las personas jurídicas pertenecientes al régimen tributario especial son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios cuando destinan alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, también pueden ser considerados autorretenedores.

Alegatos de conclusión

- Parte demandante.

Brayan Seff Gravini Angulo reiteró lo dicho en la demanda. Además, indicó que la lectura de la norma que propone la DIAN implica que es autorretenedor todo declarante del Impuesto sobre la renta y complementarios, lo que desconoce que el objetivo de esta figura fue reemplazar la autorretención de CREE, por lo que no se incluyen las personas naturales.

La lectura del artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016 claramente hace referencia a las sociedades nacionales y sus asimiladas que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Si la intención fue imponer esta obligación a todos los sujetos de este tributo, no habría hecho la precisión sobre las sociedades nacionales y sus asimiladas.

- Parte demandada.

La DIAN reiteró lo dicho en la contestación de la demanda. También resaltó que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 14 de agosto de 2019, expresamente reconoció que las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal pueden considerarse autorretenedoras del impuesto sobre la renta y complementarios, si se cumplen los requisitos del artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

La lectura sistemática del artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016 permite concluir que pueden considerarse autorretenedores tres tipos de contribuyentes: *i)* las sociedades nacionales y sus asimiladas, *ii)* los declarantes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y *iii)* las personas jurídicas extranjeras.

Entonces, aunque las propiedades horizontales no son sociedades ni asimiladas porque no tienen ánimo de lucro, esto no impide que puedan considerarse autorretenedores. Esta conclusión se refuerza en que esta naturaleza jurídica no les impide a esas personas jurídicas realizar actividades comerciales o industriales que generen renta, según lo dispuesto en el artículo 19-5 del Estatuto Tributario.

De otro lado, el actor no discutió el segundo requisito del artículo 1.2.6.6 del Decreto



1625 de 2016, por lo que acepta que las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal pueden ser exoneradas de los aportes parafiscales, según el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del Concepto Nro. 002501 del 21 de octubre de 2019 (también identificado con el Oficio Nro. 026356 de la misma fecha).

Señala el demandante, que el numeral primero del artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 exige que los autorretenedores sean sociedades nacionales o asimiladas y que las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal no son sociedades ni asimiladas según los artículos 13 y 14 del Estatuto Tributario y 98 del Código de Comercio.

Al respecto, se observa que el numeral primero del artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016, norma adicionada por el Decreto 2201 del mismo año, establece que son responsables de la autorretención los contribuyentes que cumplan los siguientes dos requisitos:

«Artículo 1.2.6.6. Contribuyentes responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario. A partir del primero (1°) de enero de 2017, tienen la calidad de autorretenedores a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el parágrafo segundo (2) del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 de 2016, los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:

- 1. Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.*
- 2. Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.*

(...)».

Como se observa, la norma reglamentaria, para definir los contribuyentes responsables de la autorretención acude a un criterio subjetivo para determinar que solo considera como tales a *i) las «sociedades nacionales y sus asimiladas contribuyentes declarantes»* ² *ii) los «establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia».*

² La conjunción o en una oración expresa diferencia separación o alternativa entre dos o más personas, por ello el alcance del numeral primero del artículo Artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 al utilizar la conjunción “o” limita los dos sujetos previstos en la disposición sociedades nacionales o las entidades extranjeras con el alcance descrito



Ahora de conformidad con lo establecido en la legislación comercial (artículo 98 y concordantes del C.Co) se consideran sociedades las personas jurídicas que nacen de la celebración de un contrato entre personas naturales y jurídicas que se obligan a hacer un aporte con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas, el artículo 12-1 del Estatuto Tributario define como nacionales las sociedades constituidas en Colombia de acuerdo con las leyes vigentes o que tienen su domicilio principal en el territorio colombiano, y finalmente las asimiladas se encuentran enmarcadas en los artículos 13 y 14 ibídem que listan a las sociedades colectivas, en comandita simple o por acciones, las ordinarias de minas, las irregulares o de hecho, las comunidades organizadas y las corporaciones o asociaciones con fines de lucro.

Por su parte la Ley 675 de 2001 establece en el artículo 33 que la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal es de naturaleza civil y sin ánimo de lucro.

Entonces, el numeral artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 no incluyó como responsables de la autorretención a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal que destinan alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, comoquiera que no se trata de una sociedad y tampoco se encuentra listada dentro de los entes asimilados

Este criterio es reiterado en el numeral segundo, que establece como segundo requisito que «*las sociedades de que trata el numeral 1*» se beneficien de la exclusión de aportes del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, lo que nuevamente excluye de la aplicación del artículo 1.2.6.6. a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal.

Lo anterior concuerda además con la redacción original del artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016. Esta norma establecía que la exclusión de aportes parafiscales y a la seguridad social prevista en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no era aplicable para los contribuyentes de que trata el artículo 19-5 ibídem. De esta forma, el criterio subjetivo del artículo 1.2.6.6 está justificado en que las propiedades horizontales, para el momento de la expedición del reglamento, no podían considerarse responsables de la autorretención porque no cumplían con ninguno de los requisitos, (ser sociedad o asimilada y estar exonerado de los aportes).

Sin embargo, la Sala precisa que el artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016 fue declarado parcialmente nulo por la sentencia del 14 de agosto de 2019³, por lo que actualmente es claro que estos contribuyentes, pueden beneficiarse de la exclusión de aportes. Sin embargo, esta providencia no modifica el criterio subjetivo adoptado por el reglamento en el artículo 1.2.6.6 del mismo decreto. En consecuencia, hoy en día no es posible afirmar que, por este motivo, las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal cumplen con el primer requisito para considerarse responsables de la autorretención, pues no se pueden considerar «*sociedades nacionales y sus asimiladas*» ni «*establecimientos*»

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2018-00009-00 (23658). Sentencia del 14 de agosto de 2019. CP: Milton Chaves García.



permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia».

Por lo expuesto, prosperan los cargos de nulidad, por lo que la Sala anulará el acto acusado. Además, no habrá condena en costas por tratarse de un proceso en el que se ventila un interés público, según lo dispone 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 y por autoridad de la ley

FALLA

1. **Declarar** la nulidad del Concepto Nro. 002501 del 21 de octubre de 2019 (también identificado con el Oficio Nro. 026356 de la misma fecha).
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ