



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., doce (12) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2023-00052-00 (28371)
Demandante: Carlos Andrés González Maya
Demandada: DIAN

Tema: Exención de aportes al SENA, ICBF y régimen contributivo del subsistema de salud del Sistema de Protección Social. Proceso de calificación y permanencia en el régimen tributario especial.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad¹ promovida contra el Oficio DIAN 8089, del 04 de abril de 2019, el cual concluyó (entre otras cosas) que tanto las entidades que realizaron el «proceso de calificación» como las que acreditaron el «proceso de permanencia» en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios (en adelante, RTE) no estaban amparadas por la exención de «aportes» del artículo 114-1 del ET.

ANTECEDENTES

Demanda²

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el actor solicitó la nulidad del Oficio DIAN 8089, del 04 de abril de 2019³.

Sin embargo, tras la revisión minuciosa de la demanda, se evidenció que los «cargos de violación» cuestionaron las conclusiones de la entidad acerca de que las fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro (en adelante, ESAL), que realizaron proceso de «permanencia» en el RTE no estaban amparadas por la exoneración prevista en el artículo 114-1 del ET para efectuar aportes parafiscales y a salud, de manera que la censura de nulidad recaería exclusivamente sobre las respuestas a los problemas jurídicos (iii) y (i), este último solo en lo que respecta a las fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro que debían adelantar el referido procedimiento. Los textos son los siguiente [los apartes subrayados o en negrilla son del oficio]:

¹ Samai CE, índice 3, certificado 68A1B7AA89F2CA2D 2A791A02735C8BCB 175E403B22B9FA06 90B8BC162022A34C (pdf), p. 1.

² Aunque en la demanda se solicitó la suspensión provisional del acto acusado, el despacho sustanciador, a través del auto del 25 de abril de 2024 (índice 24 de Samai), la denegó. La providencia destacó el incumplimiento de los requisitos para el decreto de la medida cautelar, pues el demandante justificó su procedencia con los mismos cargos que soportaban la nulidad del oficio. Por otra parte, no figuraban las razones que avalaban la suspensión provisional y tampoco se precisó si la violación de las disposiciones invocadas surgió de la confrontación entre el acto demandado y las normas superiores alegadas como violadas, de ahí que no era posible efectuar el estudio exigido por el art. 231 del CPACA. Además, el despacho no advirtió la violación evidente de las disposiciones reivindicadas por el extremo activo.

³ Samai CE, índice 2, certificado CCA0EDCA88EBE69D 37B49B876F793B48 E9C3D3F5F2F088A3 D9521514E9356622 (pdf), pp. 1 a 22.



(...)

1. ¿A quién aplica la exoneración contemplada en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario?

Según el artículo 114-1 del Estatuto Tributario, la exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud es para:

- Las personas naturales empleadoras por aquellos empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, siempre que empleen a más de dos trabajadores; en caso contrario deberán efectuar los aportes.
- Las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, por aquellos trabajadores que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.
- Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos que sean empleadores siempre que la totalidad de sus miembros se encuentren exonerados del pago de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y que se encuentren exonerados de los pagos a los aportes al Sistema de Seguridad Social, de acuerdo con el parágrafo 4 del artículo 204 de la Ley 100 de 1993 estarán exonerados del pago de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, por aquellos trabajadores que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

A partir de lo dispuesto en la ley, el Decreto 1625 de 2016 en su artículo 1.2.1.5.4.9 establece:

"Artículo 1.2.1.5.4.9. Aportes parafiscales. La exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF y las cotizaciones del régimen contributivo de salud, establecidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2. y 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1 de este Decreto, ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario."

(Subrayado fuera del texto)

Respecto de las entidades del sector cooperativo de que traía el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, esta norma reglamentaria tuvo en cuenta los antecedentes de la Ley 1819 de 2016, que en su ponencia para primer debate (Gaceta del Congreso No. 1090 del 5 de diciembre de 2016) indicó lo siguiente:

"Se modifica el artículo 64 del proyecto de ley que incorpora el artículo 114-1 del Estatuto Tributario para definir el tratamiento aplicable en materia de exoneración de aportes parafiscales para aquellos contribuyentes que estén sometidos a cualquiera de las tarifas preferenciales de que tratan los Parágrafos 1,2 y 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario o del artículo 240-1 del Estatuto Tributario. El propósito es que la exoneración de aportes parafiscales opere respecto de esos contribuyentes, siempre y cuando liquiden su impuesto sobre esas rentas aplicando las tarifas previstas en las disposiciones correspondientes: que entre otras cosas, equivale al impuesto sobre la renta para la equidad -CREE que están obligados a liquidar al día de hoy".

(Subrayado fuera del texto)

De acuerdo al propósito que orientó la creación del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, el cual se analizó en la primera parte de este documento, así como de los antecedentes de ley, se pudo establecer a través de la reglamentación que las entidades del sector cooperativo de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario no estaban sujetas al impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, por expresa disposición del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y, en consecuencia, estaban obligadas a efectuar aportes parafiscales y cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud, razón por la cual la exoneración de aportes contenida en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultaba aplicable a estas entidades.

También es importante destacar el objetivo de la adición del artículo 19-4, que se evidencia en el proyecto de ley (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016, página 145):

"1.2.7 Entidades del sector solidario"



Las cooperativas y las asociaciones mutuales mantienen la carga tributaria actual. La principal modificación es que el 20% del beneficio neto o excedente - que hasta ahora se destinan a financiar cupos y programas de educación formal - será recaudado por la DIAN y destinado al Tesoro Nacional. Esta modificación simplifica el control de este recaudo, sin aumentarla carga tributaria de estas entidades.

(...)"

Esto, toda vez que la introducción de esta norma al ordenamiento jurídico tributario no extendió este tratamiento a otros contribuyentes que no estuvieran sometidos a la tarifa del impuesto sobre la renta contenida en el artículo 240 del Estatuto Tributario, conclusión expuesta en el oficio 005843 del 17 de marzo de 2017 y en el Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 (Descriptor 8.6.).

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, la modificación que realizó el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018 al parágrafo del artículo 114-1 del Estatuto Tributario genera inquietudes sobre la conclusión antes mencionada y plantean la posibilidad de que la exoneración de estos aportes aplique a las entidades que hacen parte del sector cooperativo, por los trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV, de ahí la importancia de mirar el contenido de este parágrafo antes y después de estos cambios y de buscar en los antecedentes de la ley el propósito de legislador.

Lo anterior, con base en lo dispuesto en el artículo 27 del Código Civil, que establece: "Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento." (Subrayado fuera del texto)

Sobre el contenido del parágrafo se trae un comparativo del texto antes y después de la modificación que trajo la Ley 1943 de 2018; veamos:

Artículo 114-1 del Estatuto Tributario Parágrafo	Artículo 114-1 del Estatuto Tributario
Parágrafo 2. Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.	Parágrafo 2. Las entidades que deben realizar el proceso de calificación de que trata el inciso segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, para ser admitidas como contribuyentes del régimen tributario especial, estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

Los antecedentes de esta modificación se evidencian en el trámite de la Ley 1943 de 2018, donde con ocasión de la ponencia al primer debate (Gaceta del Congreso No. 1048 del 28 de noviembre de 2018), se realizó la siguiente propuesta:

"(...)

Entidades Sin Ánimo de Lucro- ESAL Solicitaron que las cooperativas posean un régimen tributario independiente, respecto al impuesto de renta y complementarios. Igualmente, que sean exoneradas del pago de aportes parafiscales. (Página 2)

(...)

-Impuesto sobre la renta y complementarios (Página 32)

(...)

Proponente	ARTÍCULO PL	ARTÍCULO ET /OTRO	RESUMEN PROPOSICIÓN
H. R. Oscar Darío Pérez Pineda y otros	NUEVO	114-1	Modificar la redacción del parágrafo segundo que se refiere a la obligación de hacer aportes parafiscales por parte de las del Régimen Tributario Especial - RTE, para indicar que solo son las entidades que se califiquen en el RTE las que deben hacerlos, a fin de excluir a las cooperativas de esta obligación.



(...)"

(Subrayado fuera del texto)

No obstante, esta propuesta no fue aceptada, por lo que no se incluyó en el articulado del texto propuesto para primer debate.

Con ocasión de la ponencia para segundo debate, se incluyó una nueva propuesta en los siguientes términos:

"(...)

-Régimen tributario especial

Proponente	ARTÍCULO PL	ARTÍCULO ET /OTRO	RESUMEN PROPOSICIÓN
H. S Miguel Ángel Barreto Castillo	NUEVO	114-1	Establecer que las entidades que deben realizar el proceso de calificación de que trata el inciso segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, para ser admitidas como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, deben realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones aplicables contenidas en las Leyes 100 de 1993, 1122 de 2007, 21 de 1982, 27 de 1974 y 89 de 1988.

(Subrayado fuera del texto)

Nótese cómo esta propuesta hizo parte del segmento de Régimen Tributario Especial y así como se planteó, finalmente se incorporó al artículo 108 de la Ley 1943 de 2018.

Para este despacho, el hecho que la proposición inicial hecha con ocasión del primer debate no haya prosperado y que la incluida en segundo debate se haya incluido como parte de las modificaciones al Régimen Tributario Especial, le permite concluir que más allá de avalar la posibilidad que las entidades del sector cooperativo estén exoneradas del pago de aportes, lo que hace es señalar los obligados a los aportes del artículo 19 del Estatuto Tributario (con las precisiones que más adelante se harán).

Esta conclusión, además, requiere una precisión y es la siguiente: que se señale en este párrafo que las entidades del artículo 19 del Estatuto Tributario están obligadas a realizar los aportes, no implica que las entidades del sector cooperativo estén exoneradas de hacer estos aportes; en ambos casos, éstas pertenecen al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.

Con esta interpretación se procura observar los antecedentes de ley que reflejan la voluntad del legislador, expuestos a lo largo de este escrito, y además acatar lo dispuesto en la Constitución, que eleva el derecho a la igualdad a la categoría de fundamental a través de su artículo 13. Sobre esto último no sobra recordar que, en calidad de servidores públicos, se está en la obligación de velar por la preservación de los fundamentos de la Constitución, lo que también incide en la labor interpretativa encomendada a este despacho.

También es preciso señalar que los principios orientadores del sistema tributario están contenidos en el numeral 9 del artículo 95, así como en los artículos 338 y 363, que en términos de la jurisprudencia constitucional constituyen pauta de interpretación ineludible, dotada de la fuerza normativa que le confiere el artículo 4o superior, tema sobre el cual la jurisprudencia de la Corte Constitucional en Sentencia C-397 de 2011, entre otros fallos, ha indicado:

"(...)

2.3.5. De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento.

2.3.6. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios "constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del



sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular.

(...)

2.3.8. Por otro lado en materia tributaria y en virtud de las amplias facultades otorgadas al legislador, no se requiere una justificación especial para el ejercicio de la facultad impositiva, sino tan sólo la existencia de una justificación aceptable desde el punto de vista constitucional o de la absoluta ausencia de un motivo válido. (...)

Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida no se adecúa a ningún propósito constitucional o legal, es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo.

(...)"

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha precisado el alcance del derecho a la igualdad (Sentencia No. C-054 de 1993, Magistrado Ponente Doctor José Gregorio Hernández Galindo) para indicar que:

"La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta.

De allí que el mismo artículo constitucional en mención haya estatuido que la actividad estatal se orientará al logro de la igualdad real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados y protegiendo especialmente a las personas que por su condición económica, física o mental, se encuentran en posición de debilidad - manifiesta. Esta función, que tiene fundamento en el concepto del Estado Social de Derecho, excluye las tendencias que pretenden hacer de la igualdad un rasero único, inmodificable y no susceptible de adaptaciones.

(...)"

(Subrayado fuera del texto)

En línea con lo anterior, se trae a colación lo señalado en la sentencia C-221 de 1992, Magistrado Ponente Dr. Ciro Angarita Barón, que también desarrolla el objeto y alcance del principio de igualdad, el cual tiene una perspectiva objetiva que permite los tratamientos diferenciados siempre que con ellos se logre una igualdad material.

Este alcance del principio de igualdad se concreta en un "test" o examen de razonabilidad para analizar el derecho de igualdad, análisis que respecto de los temas económicos tiene un nivel leve o Intermedio, pero que la misma Corte (sentencia C-183 de 1998) ha precisado respecto de los temas tributarios que, pese a que el propósito de recaudo en sí constituye un fin legítimo, esto no significa que no haya límites y que este juicio no pueda revestir mayor severidad.

La aplicación de este "test" ha permitido concluir que el trato diferenciado por una ley no implica una violación del principio de igualdad, cuando esa diversidad de trato tiene un fundamento objetivo y razonable de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma. A partir de ello, la Corte ha señalado los elementos que permiten determinar si existe ese fundamento objetivo y razonable, tales como: la existencia de supuestos de hecho diversos; que la finalidad de la norma sea legítima desde la perspectiva de los valores y principios constitucionales; que la diferencia de situación, la finalidad que se persigue y el trato desigual que se otorga sean coherentes entre sí o, lo que es lo mismo, guarden una racionalidad y eficacia interna; y, finalmente, que el trato diferente sea proporcionado con las circunstancias de hecho y la finalidad que la justifican (ej. sentencias C-445 de 1995, C-520 de 2016).

La jurisprudencia antes mencionada permite para el caso materia de análisis, establecer un parámetro de comparación a la hora de analizar lo contenido en los artículos 19 y 19-4 del Estatuto Tributario, así como la finalidad que debe perseguir la interpretación de la ley.

Así las cosas, estamos frente a dos tipos de entidades que hacen parte del Régimen Tributario Especial, cuya diferenciación en el Estatuto Tributario (artículos 19 y 19-4) se da para establecer

controles en su acceso (frente a las primeras) y medidas para la simplificación del recaudo del impuesto a cargo (en el caso de las cooperativas), situación que en criterio de este despacho no implica un tratamiento diferente respecto de las obligaciones de realizar los aportes a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud y en esa medida ambos tipos de entidad deben dar cumplimiento a lo dispuesto sobre el particular.

Una interpretación contraria no se adecúa a ningún propósito constitucional o legal, no respeta los principios que deben orientar el sistema tributario, principalmente contenidos en el numeral 9 del artículo 95, así como en los artículos 338 y 363 de la Constitución, sin mencionar además que no persiguen un fin razonable y no está fundada en un fin aceptado constitucionalmente.

También es oportuno señalar que el mero hecho de no estar incluidas en el párrafo 2 del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, no implica para las entidades del sector cooperativo que estén exoneradas de hacer estos aportes, por las siguientes razones:

- El propósito de la creación del artículo 114-1 fue mantener la exoneración del pago de aportes a quienes fueron contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, cuyas disposiciones fueron derogadas por lo dispuesto en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, a partir del año gravable 2017.
- La derogatoria de las disposiciones del CREE, implicó su reunificación con el impuesto de renta a través de su tarifa y, se reitera, la continuación de la exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud, para las personas jurídicas respecto de sus empleados que ganen mensualmente menos de 10 SMLMV, así como la destinación de ese 9%.
- Las entidades del sector cooperativo desde la misma creación del CREE y la creación del artículo 114-1 no han estado contempladas como contribuyentes de este impuesto, ni como beneficiarias de la exoneración de aportes. En consecuencia, han estado obligadas a efectuar aportes parafiscales y cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Lo antes expuesto se basa en la interpretación sistemática de que trata el artículo 30 del Código Civil, norma que establece: "El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto." (Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, con el fin de resolver el primer problema jurídico este despacho concluye que las entidades del sector cooperativo, esto es, cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control, no están exoneradas del pago de aportes parafiscales a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al régimen contributivo de salud.

(...)

3. ¿La obligación de realizar los aportes a favor del SENA, ICBF y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud por parte de las Entidades sin Ánimo de Lucro solamente aplica para las que deben realizar el proceso de calificación o también para las que acreditaron el proceso de permanencia?

Respecto del tercer problema jurídico, esto es, si la obligación de realizar estos aportes por parte de las Entidades sin Ánimo de Lucro solamente aplica para las que deben realizar el proceso de calificación o también para las que acreditaron el proceso de permanencia, se tiene que, con base en lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario, aplica esta obligación para los dos tipos de entidades, pues un trato diferenciado no resulta coherente ni proporcionado.

En efecto, por lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario, (norma modificada por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016) y las modificaciones introducidas al Régimen Tributario Especial, hay dos situaciones que se deben considerar:

1. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, que a 31 de diciembre de 2016 estaban clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial, las cuales debieron solicitar ante la administración tributaria una solicitud de permanencia, con el fin de continuar en este régimen.

2. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro que a partir del 1o de enero se constituyen como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales y que pueden solicitar su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial.

No hay que perder de vista que uno de los objetivos de la Ley 1819 de 2016 (artículos 140 a 164) cuando modificó el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta, fue establecer controles efectivos por parte de la administración tributaria, para evitar abusos y garantizar que estas entidades contribuyan al Estado al cumplimiento de sus fines sociales, razón por la cual se establecieron procesos para su acceso o permanencia, según su situación.

El desarrollo de estos planteamientos se constata en lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.1. del Decreto 1625 de 2016, que al definir los procesos de calificación, permanencia y actualización señala:

“Artículo 1.2.1.5.1.1. Definiciones. Para efectos de la aplicación del presente Capítulo, se entiende por:

Permanencia: Corresponde al proceso que deben adelantar, por una única vez, las entidades a las que se refieren los parágrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Calificación: Corresponde al proceso que deben adelantar las entidades sin ánimo de lucro de que trata el inciso 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que aspiran a ser entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y las entidades que fueron excluidas o renunciaron al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, y quieren optar nuevamente para pertenecer a este régimen.

Actualización: Corresponde al proceso obligatorio posterior a la calificación o permanencia que deben adelantar de forma anual aquellos contribuyentes de que trata esta sección, que deciden mantenerse dentro del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario

(Subrayado fuera del texto)

Nótese cómo, luego de surtidos los procesos de permanencia o calificación, las entidades de este régimen refrendan su calidad de contribuyentes de este régimen a través del proceso de actualización.

Lo anteriormente señalado, permite concluir que, para efectos de lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, estamos frente a las mismas entidades sin ánimo de lucro, con una única diferencia respecto del proceso que debieron adelantar con el fin de acceder al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta; diferencia que no debe incidir en el tratamiento tributario aplicable, así como tampoco en el cumplimiento de la obligación de realizar aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud.

Esta interpretación está orientada por lo dispuesto en la Constitución Política y la función de velar por la preservación de sus fundamentos, aspecto sobre la cual la Corte Constitucional en Sentencia C-400 de 2013, magistrado ponente Dr. Nilson Pinilla Pinilla señaló:

“(…)

La supremacía de la Constitución, como principio estructurador de un orden establecido, es fuente primaria del sistema de derecho interno, de manera que las formas y los procedimientos deben ajustarse a los elementos y principios esenciales que recoge la carta política. En virtud su fuerza normativa, las autoridades se hallan competidas no solo a acatar las reglas y los mandatos sino a desarrollar sus propósitos para la realización efectiva de las garantías allí previstas y, de parte de los ciudadanos, a acatar los deberes instituidos como a exigir la aplicación de los derechos consagrados.

Ahora bien, la vigencia y eficacia de la Constitución requiere de un control especial que se explica con el establecimiento de la jurisdicción constitucional, depositaria de la guarda e integridad de la carta fundamental. En otras palabras, “el control constitucional configura una garantía básica dentro del Estado de derecho con el fin de hacer efectivo precisamente, el principio de integridad y supremacía de la Constitución”.



El control constitucional se halla repartido en determinados órganos del poder judicial, no obstante que, en principio, como regla general, todos los poderes públicos deben velar por la preservación de los fundamentos de la Constitución, va sea a través de la producción normativa, de las decisiones judiciales o de diversas actuaciones administrativas, incluidos los particulares en casos especiales y, en mayor medida, los ciudadanos a partir del ejercicio del derecho de participación ciudadana. (...)"

Para este despacho, una conclusión diferente vulnera el principio de igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política, porque establece un tratamiento diferenciado sin una clara justificación; esto es, la obligación de pagar los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud sólo para unas entidades del Régimen Tributario Especial, bajo la única razón y es que adelantaron un determinado proceso para acceder al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta, lo que a todas luces constituiría un despropósito, en los términos expuestos en el punto 1 de este documento.

En efecto, como se indicó previamente, estamos frente a corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuya única diferencia se tiene frente al proceso que tuvieron que adelantar para acceder al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta. Una interpretación basada en esta distinción, frente al cumplimiento de obligaciones tales como la realización de estos aportes, no se adecúa a ningún propósito constitucional o legal, no respeta los principios que deben orientar el sistema tributario, no persigue un fin razonable y no está fundada en un fin aceptado constitucionalmente.

Por esta razón, se reitera la conclusión para este último problema jurídico y es que estos aportes deben realizarlos tanto las entidades que realizan el proceso de calificación y las que acreditaron el proceso de permanencia en el Régimen Tributario Especial. (...).

Invocó como vulnerados los artículos 95, 338 y 363 de la Constitución; 27, 30, 31 y 633 del Código Civil (Ley 84 de 1873); 137 del CPACA; 19, 22, 23, 114-1, 591 y 592 del ET (Estatuto Tributario); 2.23 del Decreto 427 de 1996; y 1.2.1.5.1.1 y 1.2.1.5.1.11 del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016 (en adelante, DUT).

Inicialmente, adujo que la demandada realizó una interpretación errónea del artículo 114-1 del ET, haciendo una «*extensión indebida e inexistente*» de la exclusión contenida en el parágrafo 2 del precepto a las entidades sin ánimo de lucro que debieron realizar el «*proceso de permanencia*» en el RTE, cuando dicha prohibición era exclusivamente aplicable a las entidades que debían efectuar el «*proceso de calificación*» a dicho régimen.

Luego, tras reproducir el artículo 114-1 destacó que acorde con su primer inciso, las personas jurídicas y asimiladas -contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios- se encontraban exoneradas de los «*aportes parafiscales*» al SENA, ICBF y de las cotizaciones al régimen contributivo del subsistema de salud del SPS respecto de cada trabajador que devengara menos de 10 smlmv; mientras que, acorde con el parágrafo 2 *ibidem*, las entidades que debían adelantar «*el proceso de calificación*» del inciso 2 del artículo 19 ídem para ser admitidas como contribuyentes del régimen especial, estaban obligadas a realizar los señalados aportes.

Explicó que, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 y con el fin de evitar el abuso del RTE, las ESAL interesadas en calificar en el régimen debían adelantar el «*proceso de calificación*»; mientras que quienes ya pertenecieran al régimen, para continuar en este, solo debían realizar el «*proceso de permanencia*» -parágrafo transitorio 1 del art. 19 del E.T. En tal contexto, subrayó que el DUT incorporó la reglamentación para efectuar tales procesos.

Argumentó que, de lo anterior podía extraerse que las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, como lo eran las fundaciones o corporaciones que no tuvieran que realizar el aludido proceso de calificación, sino el proceso de permanencia,

estaban cubiertas por la exoneración, de modo que no estarían obligadas a efectuar los señalados aportes. No obstante, el oficio demandado consideraba tanto las entidades sin ánimo de lucro que debían adelantar el «proceso de calificación» como las que debieron realizar el «proceso de permanencia» estaban obligadas a realizar los aportes.

A continuación, expuso los «cargos de violación» que soportaban la pretensión de nulidad⁴, así:

-(...) *Interpretación errónea del artículo 114-1 del ET.* Insistió en que, de ningún modo, la indicada norma estableció una obligación para las ESAL que tuvieran que efectuar el «proceso de permanencia» en el RTE de efectuar «aportes» sobre el salario de los trabajadores que devengaran menos de 10 smlmv, de modo que la demandada incurrió en una errónea interpretación de dicha disposición la cual establecía, por un lado, quienes se encontraban exonerados y, por otro, quienes estaban obligados a efectuar los aportes, lo cual derivaba en la nulidad del oficio. En la misma línea, persistió en que la citada disposición listaba expresamente los sujetos exonerados de la obligación de efectuar aportes, dentro de los cuales señalaba expresamente a las personas jurídicas, contribuyentes y declarantes de renta, lo cual comprendía a las entidades sin ánimo de lucro, tales como fundaciones y corporaciones, pertenecieran o no al régimen especial, por cuanto cumplían las precitadas condiciones.

En apoyo de lo anterior, reprodujo los artículos 633 del Código Civil, que define las personas jurídicas e incluye las corporaciones y fundaciones -enfazando el segundo inciso- y 2 del Decreto 427 de 1996, y refiriendo jurisprudencia de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta corporación, de acuerdo con la cual «la corporación en términos generales es una persona jurídica desprovista de ánimo de lucro que se rige (...) por (...) la legislación civil». Marco bajo el cual destacó que las fundaciones y corporaciones eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y precisó que el RTE era «un régimen especial del impuesto sobre la renta, aplicable a los contribuyentes de dicho impuesto» que cumplían con lo previsto en el artículo 19 del ET. Así, sostuvo que la pertenencia -potencial o efectiva- al RTE no implicaba la pérdida de la calidad de contribuyentes del citado gravamen. En cuanto a la obligación de declarar, resaltó que las fundaciones y corporaciones debían observar la «regla general» prevista en el artículo 591 del ET, ya que no fueron enlistadas en el artículo 592 *ibidem* dentro de los sujetos no obligados a hacerlo. En consecuencia, tales entidades como personas jurídicas, contribuyentes y declarantes de renta estaban exoneradas de realizar aportes respecto de trabajadores que devengaran menos de 10 smlmv, en virtud de la desgravación prevista en el primer inciso del artículo 114-1 del ET.

Al hilo de lo anterior, reiteró que las fundaciones y corporaciones únicamente tenían que realizar «aportes» si debieron adelantar el «proceso de calificación» consagrado en el segundo inciso del artículo 19 del ET. En la misma línea, insistió en que el artículo 114-1 *ídem* igualmente, había determinado los sujetos obligados a efectuar «aportes», dentro de los cuales figuraban las entidades que debían adelantar dicho trámite. Alegó que, si una persona fue exonerada del pago de «aportes» y no era «expresamente señalada como obligada», debía concluirse que no se encontraba obligada a aportar.

En el mismo sentido, adujo que las fundaciones y corporaciones que adelantaron el «proceso de permanencia» se distinguían de las que realizaron el «proceso de calificación». Aseveró que interpretar lo contrario conllevaría anular la diferencia introducida por el legislador para distintos fines, entre ellos, la sujeción a realizar aportes, y además lesionaba el «efecto útil de la ley». Sostuvo que esa distinción la hacía no solo el artículo 19 del ET, sino también las normas reglamentarias, pues el artículo 1.2.1.5.1.1 del DUT

⁴ Samai CE, índice 2, certificado 00A6D2CBD74C63AF 51583AFACF5C3A9B 67A66AF59FCB3258 304906D50F54EE5B (pdf), pp. 7 a 20.

definió los conceptos de «*permanencia*» y «*calificación*», y estableció un procedimiento autónomo para el «*proceso de permanencia*», el cual solo podía adelantarse hasta el año gravable 2018. Así, arguyó que el oficio cometió un error de comprensión y confundió las entidades que hicieron el trámite de «*permanencia*» y el de «*calificación*». Afirmó que resultaba claro que, dentro del grupo de entidades sin ánimo de lucro, existían dos categorías: las que debían calificarse y las que se acogían al régimen de permanencia; de modo que, al confundirlas, incurría la demandada en un yerro interpretativo del artículo 114-1 *ibidem*.

-(...) *Violación del principio de legalidad* (...). Planteó que la interpretación de la demandada significó crear de «*tributos*» a cargo de un sujeto pasivo que no fue «*expresamente denominado por el legislador*», lo cual lesionó el artículo 338 de la Constitución. A esos efectos, citó jurisprudencia de esta corporación y de la Corte Constitucional sobre dicha norma, así como del alcance del principio de representación popular y la nulidad por falta de aplicación. Luego, bajo la misma ilación, aseveró que la Administración, con su propia visión de los principios constitucionales en materia tributaria, amplió la sujeción pasiva cuando concluyó que las fundaciones y corporaciones que continuaron en el RTE por medio del «*proceso de permanencia*» tenían que efectuar «*aportes*», cuando ello no se desprendía del artículo 114-1 del ET. Sostuvo que la Administración motivó su «*opinión*» a partir del principio de equidad, pues entendió que no debían existir diferencias entre los contribuyentes que surtieron procesos de «*calificación*» o de «*permanencia*», interpretación que, aunque con finalidad «*altruista*», violaba el ordenamiento constitucional y el principio de representación popular. Señaló que el oficio rechazó una interpretación basada en la mencionada distinción sin desarrollar una argumentación óptima, de suerte que la Sala debía recordarle a la entidad demandada los límites de su función doctrinal, pues esta no podía abrogarse el poder legislativo.

-(...) *Indebida aplicación del artículo 30 del Código Civil y falta de aplicación de [los artículos] 27 y 31 [ídem]*. Estimó que su contraparte utilizó en forma incorrecta el criterio de interpretación por contexto para justificar la «*opinión*» del oficio demandado e inaplicó los métodos de interpretación gramatical y de «*extensión de una ley*», pues el artículo 114-1 del ET estableció con claridad quiénes estaban exonerados de realizar aportes.

Criticó que en los términos del primer inciso del artículo 30 del Código Civil⁵, el contexto que trató de introducir la DIAN en el oficio demandado para justificar que la «*indebida sujeción pasiva*» de las fundaciones y corporaciones fue la evolución del artículo 114-1 del ET, es decir que, la exoneración de las sociedades y asimiladas de efectuar «*aportes*» se efectuó «*a cambio del incremento de la tasa del impuesto sobre la renta y la destinación específica de los puntos adicionados a financiar la parafiscalidad y el régimen contributivo de salud*»; y, con base en ello, la demandada pretendía señalar que no hacía sentido que las ESAL pertenecientes al RTE -o que potencialmente pudieran hacerlo-, gozaran de la exoneración, por no verse afectadas con el incremento de la tarifa de renta en el régimen ordinario; no obstante, que, las modificaciones legislativas han desdibujado ese contexto histórico. A modo de ejemplo, señaló que no tendría sentido que las cooperativas -que también podían pertenecer al RTE- gozaran de la exención por disposición de la norma *ejusdem*, sin ninguna diferencia significativa de orden económico, pues -al igual que las fundaciones y corporaciones- podían competir con los demás agentes del mercado, solo que con fines altruistas y sin ánimo de lucro. Por ello, calificó como «*irrelevante*» cualquier argumento cimentado en el contexto histórico.

⁵ "El contexto de la Ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía."



Respecto del segundo inciso⁶ del artículo 30 del Código Civil, descartó la existencia de pasajes oscuros en lo relativo a la exención de «aportes» a cargo de las personas jurídicas declarantes y contribuyentes de renta y «la obligación de las corporaciones y fundaciones que deben adelantar el proceso de calificación» de aportar. Así, exigió la aplicación del artículo 27 ídem -interpretación literal- y destacó la transgresión al artículo 31 *ibidem*, pues la demandada se alejó del tenor literal por lo odioso que encontraba el trato diferenciado establecido por la propia ley.

Contestación de la demanda

La Administración no contestó la demandada⁷ tal como fue indicado en el auto del 31 de julio de 2024⁸; decisión que cobró firmeza. A pesar de ello, alegó una «irregularidad procesal» consistente en que su contraparte no acreditó el cumplimiento del artículo 162.8 del CPACA, por lo que solicitó una «nueva notificación» de la demanda y la solicitud de medida cautelar⁹. No obstante, el despacho sustanciador, en auto del 25 de abril de 2024¹⁰, negó la petición por no haber yerro alguno de naturaleza procesal.

Intervención

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante, ICDT) consideró que la interpretación de la Administración plasmada en el acto acusado era la debida y, en consecuencia, recomendó «no declarar la nulidad» del oficio¹¹. Partió de precisar que el acto demandado fue reconsiderado en forma parcial mediante el Oficio 018967, del 23 de julio de 2019, en lo relativo al tratamiento aplicable a las «entidades del sector cooperativo», en virtud de la expresa exoneración de aportes para tales entidades, introducida por la Ley 1955 de 2019.

Luego, explicó que el origen del artículo 114-1 del ET fue la Ley 1819 de 2016, a cuyos efectos trajo a colación su exposición de motivos. A partir de lo anterior, puntualizó que, en virtud de la unificación del tributo, tras la eliminación del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), se conservó «la exoneración de aportes parafiscales». Describió que el trámite legislativo justificó el mencionado artículo en la necesidad de conceder un incentivo sobre la generación de empleo para quienes tributaban a título del CREE al momento de la expedición de la ley; esto es, a una tarifa del 9%. Destacó que, en línea con ello, la versión inicial del párrafo 2 indicaba que «[l]as entidades calificadas en el [RTE] estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones (...)».

Expuso que dicho párrafo fue modificado por la Ley 1943 de 2018, señalando la obligación de hacer aportes parafiscales para «las entidades que se califiquen en el RTE» lo que, acorde con la explicación de la propuesta presentada por el representante a la Cámara, solo tenía como fin excluir a las cooperativas.

Precisó que la alusión al «proceso de calificación» del párrafo 2 del artículo 114-1 ídem, correspondía a lo establecido en el inciso 2 del artículo 19 ejusdem, que señalaba que las entidades sin ánimo de lucro «[e]xcepcionalmente, podrán solicitar ante la administración

⁶ «Los pasajes oscuros de una Ley pueden ser ilustrados por medio de otras Leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto».

⁷ Samai CE, índice 13, certificado FAFF10B1551FDA36 05EE7B0A55EA4516 EFF9BEB755441469 4FC558C45FEBFB9F (pdf), pp. 1 a 2.

⁸ Samai CE, índice 36, certificado 94FB1B96058C927A AF8D39A2D6E1B89E 84AF340BED72ED20 966710266846D093 (pdf), pp. 1 a 2.

⁹ Samai CE, índice 22, certificado FAED9C07DCBDD64D DBE1E30EF0FFCD8F BCA53DE53920BECB CE75D00A07DE7B4C (zip), 2 (pdf), pp. 1 a 3.

¹⁰ Samai CE, índice 25, certificado 7C4F2C77D5A71419 35DB395E177623F2 8DB0D0ECB93BF684 EA26B0FDF2753B60 (pdf), p. 1.

¹¹ Samai CE, índice 19, certificado 0DF591C2556113D7 03F0564A29DE666F 14995DD4E64ECE7E 11251FA8FE9A6366 (pdf), pp. 4 a 12.

tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial...». A tal respecto, el artículo 356-2 ídem aclaraba que el proceso de calificación era el definido por la DIAN, mediante el cual dichas entidades podían solicitar su calificación como contribuyentes del RTE.

Luego, puntualizó que el párrafo transitorio 1 del artículo 19 del ET nuevamente se remitía a la calificación «pero ya con fines de permanencia» e igualmente, destacó que tanto el segundo inciso del artículo 19 como el párrafo transitorio 1 *ibidem* remitían al artículo 356-2 del ET, el cual se refería a la «calificación al [RTE]» de las entidades señaladas en el artículo 19 del ET, de modo que, el proceso de calificación allí contemplado era aplicable tanto a las entidades constituidas hasta el 31 de diciembre de 2016 como a las que en adelante se constituyeran.

Finalmente, tras explicar que el Decreto 2150 de 2017 reglamentó el «proceso de calificación», contemplando: (i) las entidades que ingresaban al RTE por primera vez, quienes debían solicitar, obtener y actualizar su «clasificación» y (ii) aquellas que a 31 de diciembre de 2016 estaban en el RTE, las cuales permanecerían en el régimen, siempre que cumplieran con los documentos exigidos para el «proceso de calificación», reiteró que la «calificación» y la «permanencia» se remitían al trámite del artículo 356-2 del ET, solo que el legislador utilizó una terminología diferenciada con ocasión de las modificaciones de la Ley 1819 de 2016, ante la existencia de sociedades que ya pertenecían al RTE (art. 2 D. 2150 de 2017).

Bajo ese contexto, concluyó que el legislador siempre tuvo la intención de excluir de la exoneración de «aportes» a las entidades del RTE (en forma más clara desde la Ley 1819 de 2016), y que la más reciente modificación al artículo 114-1 del ET solo relevó de la citada obligación a las entidades del sector cooperativo.

Trámite de sentencia anticipada

Mediante el auto del 31 de julio de 2024¹², el magistrado sustanciador dispuso la aplicación del trámite para sentencia anticipada previsto en el artículo 182A del CPACA, Luego, mediante auto del 03 de septiembre de 2024¹³, corrió traslado a las partes y al ministerio público para presentar sus alegatos de conclusión o emitir concepto.

Alegatos de conclusión

El ministerio público guardó silencio (índice 58 Samai).

Por su parte, el actor¹⁴ reiteró los argumentos de la demanda, esto es, la interpretación errónea del artículo 114-1 del ET, la vulneración al principio de legalidad y la «indebida aplicación de la normatividad civil». Agregó que la reconsideración parcial del acto demandado, a través del Oficio 18967 de 2019, introdujo una interpretación «inconsistente y retroactiva». Al efecto, recalcó que la exclusión de las entidades del sector cooperativo de la excepción del párrafo 2 del artículo 114-1 ídem materializó una «interpretación inequitativa frente a hechos ocurridos antes de la promulgación de la ley», lo cual afectaba la estabilidad jurídica y confianza legítima de los «involucrados». En su criterio, la interpretación inicial del Oficio 8089 de 2019 se basó en un análisis contextual y normativo anterior a la modificación de la prenotada norma, de manera que la modificación doctrinal efectuada por la

¹² Samai CE, índice 36, certificado 94FB1B96058C927A AF8D39A2D6E1B89E 84AF340BED72ED20 966710266846D093 (pdf), pp. 1 a 2.

¹³ Samai CE, índice 49, certificado 2E00B8AA39CDFCD0 2B829C04DA9EE8BF 61D87022F5BC6293 1E9C377CA2ADDBF3 (pdf), p. 1.

¹⁴ Samai CE, índice 56, certificado 2469ECA0925348EC 0953669F971F1ABF 67985BA377B17AFA 1695190FA7934E00 (pdf), pp. 5 a 11.

Administración violó el principio de seguridad jurídica y la «protección de derechos adquiridos».

A su turno, la demandada aseguró que no extralimitó su función doctrinal e interpretativa de las normas tributarias, pues el oficio plasmó una visión finalista, histórica y por contexto del artículo 114-1 del ET, pues a partir de los «*antecedentes normativos de la excepción a la regla general de exclusión para las entidades del RTE y la intención del legislador*», se concluyó que esta aplicaba tanto a las personas que se encontraban en procesos de «*calificación*» como de «*permanencia*». Defendió que la expresión «*proceso de calificación*» -parágrafo 2 del art. 114-1 del ET- no se refería a un único trámite, pues la norma ídem remitió al artículo 356-2 *ejusdem* -aplicable para ambas gestiones-. Planteó que su interpretación no vulneró normas constitucionales porque, desde una perspectiva de igualdad y equidad horizontal, no existía ningún propósito para otorgar un tratamiento diferenciado a sujetos sometidos al mismo procedimiento.

Tras lo anterior, presentó sus «*argumentos de defensa*», partiendo de advertir que el acto demandado fue parcialmente reconsiderado mediante el Oficio 18967, del 22 de julio de 2019, en lo atinente a que las entidades del sector cooperativo estaban excluidas de efectuar aportes, en virtud de la modificación efectuada por el artículo 204 de la Ley 1955 de 2019 y, al mismo tiempo, precisó que la interpretación sobre las entidades del sector cooperativo que fue reconsiderada, estuvo en vigor hasta el 25 de mayo de 2019 (fecha de publicación de la Ley 1955 de 2019). Planteó que, para conservar el objetivo del CREE -generación de empleo-, la exposición de motivos del proyecto de Ley 1819 de 2016 buscó reunificar ese impuesto con el de renta y mantener «*la exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud para las personas jurídicas respecto de sus empleados que ganen mensualmente 10 SMLMV o menos (...)*».

Posteriormente, destacó que el trámite de la Ley 1943 de 2018 incluyó una propuesta para excluir del pago de «*aportes*» a las cooperativas, «*para indicar que solo deben hacerlo las entidades que se califican en el RTE*». Aun cuando la propuesta no fue acogida, tal supresión ocurrió con la Ley 1955 de 2019. Agregó que la ponencia para segundo debate en el Senado de la República incluyó otra «*propuesta de modificación (...) aceptada*», de acuerdo con la cual quienes realizaran el «*proceso de calificación*» del artículo 19 del ET para su admisión al RTE tenían la obligación de pagar «*los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7 de la Ley 21 de 1982, los artículos 2 y 3 de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1 de la Ley 89 de 1988*».

Con base en la prenotada norma, aseguró que el «*proceso de calificación*» correspondía al establecido en el inciso 2 del artículo 19 del ET, que era idéntico al del artículo 356-2 ídem por remisión expresa del precepto. Igualmente, trajo a colación el parágrafo transitorio 1 del artículo 19 *ejusdem* y afirmó que las entidades del RTE que a 31 de diciembre de 2016 pretendieran su permanencia en el régimen debían cumplir el procedimiento del artículo 356-2 del ET, es decir, el mismo trámite para calificar en dicho régimen. Así, reivindicó que la distinción entre «*procesos de calificación y permanencia*» obedeció a una medida correctiva adoptada en la Ley 1819 de 2016 para establecer controles efectivos, evitar abusos y garantizar que las entidades del RTE contribuyeran al cumplimiento de los fines del Estado. En tal sentido, remarcó que el artículo 1.2.1.5.1.1 del DUT definió los procesos de calificación, permanencia y actualización, mientras que los artículos 1.2.1.5.1.11 y 1.2.1.5.1.7 ídem consagraron «*un mismo trámite con identidad de requisitos para su calificación*». Por consiguiente, rechazó la configuración de un error en la interpretación del parágrafo 2 del artículo 114 del ET.

También adujo que el legislador no podía imponer un trato diferente a dos grupos cuando tal medida no se adecuaba a propósitos constitucionales o legales, de ahí que la ley y «*la autoridad interpretativa*» debían garantizar un trato igual a quienes estaban en las mismas

condiciones. En este caso, como el «*beneficio*» era el mismo, la realización del principio de equidad horizontal implicaba que las obligaciones de los contribuyentes del RTE fueran las mismas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde decidir en única instancia, la demanda de nulidad promovida contra el Oficio DIAN 8089, del 04 de abril de 2019.

Problema jurídico

Acorde con las respuestas a los problemas jurídicos (i) y (iii) del concepto demandado, corresponde establecer si el Oficio DIAN 8089, del 04 de abril de 2019, interpretó en forma errónea el parágrafo 2 del artículo 114-1 del ET, al considerar que este incluyó tanto a las fundaciones y corporaciones catalogadas como ESAL que realizaron el proceso de «*calificación*» así como el de «*permanencia*» al RTE como obligadas a efectuar los «*aportes parafiscales*» a favor del SENA, el ICBF y el régimen contributivo del subsistema de salud del SPS, pues a su juicio, tal entendimiento vulneró el principio de legalidad en materia tributaria, aplicó indebidamente el artículo 30 del Código Civil e inaplicó los artículos 27 y 31 ídem. Simultáneamente, la Sala revisará si tales personas jurídicas, con independencia de su pertenencia al RTE, estarían cobijadas con la exención de «*aportes*» consagrada en el primer inciso del artículo 114-1 del ET.

Preliminarmente, se advierte que las alusiones al tratamiento tributario en materia de «*aportes*» para las entidades del sector cooperativo que efectúa tanto el actor, como la demandada en sus alegatos de conclusión, no corresponde al objeto del litigio, pues la actora concentró sus reclamos en la configuración de la obligación a cargo de las fundaciones y corporaciones, específicamente en las que permanecieron en el régimen especial, que no en el listado en extenso de entidades sin ánimo de lucro que pueden acogerse al RTE, entre ellas las del sector cooperativo. Asimismo, es de precisar que la reconsideración parcial del acto demandado a través del Oficio DIAN 018967, del 23 de julio de 2019, no tiene implicación en el debate planteado, comoquiera que esta versó sobre las entidades del sector cooperativo. Asimismo, es de precisar que la reconsideración parcial del acto demandado a través del Oficio DIAN 018967, del 23 de julio de 2019, no tiene implicación en el debate planteado, debido a que esta versó sobre las entidades del sector cooperativo.

Análisis del caso concreto

2- Según el demandante, el artículo 114-1 del ET no estableció para las ESAL que realizaran el «*proceso de permanencia*» al RTE la obligación de efectuar «*aportes*» sobre el salario de cada trabajador que devengara menos de 10 smlmv; a tales efectos, sostuvo que al tenor del inciso 1 *ibidem* las fundaciones o corporaciones, sin consideración de su pertenencia al RTE, estarían exceptuadas de los aportes al SENA, ICBF y el subsistema de salud, en tanto que tal desgravación estaba dirigida a personas jurídicas, contribuyentes y declarantes de renta; condiciones predicables de tales entidades.

Luego, puntualizó que tales entidades tenían que realizar «*aportes*» solo si debieron adelantar el «*proceso de calificación*» consagrado en el segundo inciso del artículo 19 del ET para pertenecer al RTE. En igual sentido, indicó que el artículo 114-1 ídem determinó quiénes debían efectuar «*aportes*»; entre ellos, las entidades que efectuaran el proceso de calificación, sin señalar las que permanecieran en el régimen. Sostuvo que los entes que adelantaron el «*proceso de permanencia*» se distinguían de los que realizaron

el «proceso de calificación» y que interpretar lo contrario conllevaría a anular la diferencia introducida por el legislador para distintos fines, entre ellos, la sujeción a realizar aportes, y lesionaba el «efecto útil de la ley».

Agregó que tal distinción no solo la hacía el artículo 19 del ET, sino también las normas reglamentarias; en tanto, el artículo 1.2.1.5.1.1 del DUT definió los conceptos de «permanencia» y «calificación», y estableció un procedimiento autónomo para el «proceso de permanencia», el cual solo podía adelantarse hasta el año gravable 2018. Así, sostuvo que el oficio cometió un error de comprensión y confundió las entidades que hicieron los trámites de «permanencia» y de «calificación» y, al hacerlo, la demandada incurrió en un yerro interpretativo del artículo 114-1 *ibidem*.

Sostuvo que la interpretación de la DIAN creó «tributos» a cargo de un sujeto pasivo que no fue «expresamente denominado por el legislador», lo cual transgredió el artículo 338 de la Constitución, pues amplió la sujeción pasiva cuando concluyó que las fundaciones y corporaciones que continuaron en el RTE por medio del «proceso de permanencia» tenían que efectuar aportes, cuando ello no se desprendía del artículo 114-1 del ET. Adujo que la Administración motivó su opinión en el principio de equidad, pues entendió que no debían existir diferencias entre los contribuyentes que surtieron los procesos de «calificación» o «permanencia», interpretación que, aunque tenía una finalidad «altruista», violaba el orden superior. Finalmente, estimó que su contraparte utilizó en forma incorrecta el criterio de interpretación por contexto para justificar su «opinión» e inaplicó el método gramatical y «sobre la extensión de una ley», pues el artículo 114-1 del ET estableció quiénes tenían la obligación de pagar aportes.

2.1- Como se advierte que el actor reclama la aplicación de una interpretación literal, resulta indispensable precisar que la aplicación de dicho método para determinar el alcance de una disposición no es exclusiva, ni prevalente; por el contrario, el ejercicio hermenéutico exige atender otros métodos interpretativos, cuya aplicación dependerá del contexto fáctico y jurídico del respectivo asunto. Es así, como el método gramatical, coexiste con otros, entre ellos, el sistemático que armoniza el análisis de la disposición con otras normas; el histórico que examina los antecedentes normativos para establecer su alcance y el teleológico que consulta la finalidad de la norma.

Respecto del método teleológico, la Sala ha clarificado que este, demanda que el juzgador identifique la finalidad objetiva o ratio de las normas sobre las que versa el debate, actividad que correspondería adelantar en ejercicio de la pauta hermenéutica fijada por el artículo 26 del CC, de acuerdo con la cual «los jueces y los funcionarios públicos, en la aplicación de las leyes a los casos particulares y en los negocios administrativos, las interpretan por vía de doctrina, en busca de su verdadero sentido», en concordancia con el artículo 31 *ibidem*, que dispone que «la extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido»,

Y es que, una lectura estrictamente literal puede resultar insuficiente para dilucidar el alcance de una disposición, en tanto, no considera la finalidad de la norma ni el contexto en el cual fue expedida, ni armoniza con otras normas; de ahí que la Corte Constitucional¹⁵, con ocasión del estudio de legalidad del artículo 27 del Código Civil¹⁶ que consagra el señalado método, precisara que «dicha previsión legal se limita a prescribir una de las reglas hermenéuticas para la interpretación de la ley, que no es única y en todo caso no puede ser entendida de manera aislada, sin tener en cuenta que forma parte de un conjunto de reglas de interpretación, que se complementan y armonizan para desentrañar el contenido de un texto legal».

¹⁵ Sentencia C-054 del 10 de febrero de 2016, MP: Luis Ernesto Vargas Silva.

¹⁶ «Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.»

2.2- Descendiendo al asunto debatido, en aplicación de las pautas interpretativas indicadas, la Sala partirá de recordar que, con la finalidad de controlar el Régimen Tributario Especial, la Ley 1819 de 2016 reguló las condiciones para que las entidades sin ánimo de lucro (dentro de ellas las fundaciones y corporaciones) pudieran pertenecer a este. A tales fines, la exposición de motivos del proyecto de ley determinó someter a las ESAL a *«un proceso de calificación (...), en el marco del cual deberán demostrar que cumplen los requisitos previstos en la ley (...)»*. En función de ello, el artículo 19 del ET fue modificado, precisando en primer lugar que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro serían contribuyentes del impuesto sobre la renta, pero que, *«excepcionalmente»*, podían solicitarle a la Administración su *«calificación»* como contribuyentes del RTE, con el cumplimiento de las condiciones allí señaladas. Al mismo tiempo, previó, en el párrafo transitorio 1, que aquellas entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encontraran clasificadas en tal régimen permanecerían en este, pero para ello, tenían que cumplir con el procedimiento del artículo 356-2 y la reglamentación que emitiera el Gobierno nacional.

Al respecto, el prenotado artículo 356-2 del ET -adicionado por la Ley 1819 de 2016- prescribió que los sujetos referidos en el artículo 19 ídem -entre los cuales figuraban *«[t]odas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como [ESAL]»*- debían presentar la *«solicitud de calificación»* al RTE y, una vez surtido el trámite del artículo 364-5 ídem -registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil-, la DIAN *«procederá a autorizar su calificación»*. Por su parte, las entidades que a 31 de diciembre de 2016 eran parte del RTE debían, conforme al párrafo 2 del artículo 19, adelantar el mismo procedimiento de *«calificación»* para permanecer en dicho régimen, de acuerdo con lo indicado en el señalado artículo 356-2.

Como se observa, el legislador determinó expresamente la sujeción de las entidades sin ánimo de lucro a un proceso de calificación, lo cual comprendía aquellas que pretendieran ingresar o permanecer en el RTE. Si bien, en la reglamentación -artículo 1.2.1.5.1.1 del DUT- se definieron los términos *«permanencia»*, *«calificación»* y *«actualización»*, tal previsión no puede apreciarse de forma aislada del mandato legal, sino que deben concebirse como expresiones o modalidades de la *«calificación»* exigida por la ley para las entidades del artículo 19 del ET.

En efecto, una revisión sistemática e integral de la regulación prevista en el ET y en el DUT, antes referida, pone de presente que el procedimiento de *«calificación»* o *«permanencia»* es -en esencia- la validación para la pertenencia al régimen y, lo que resulta más relevante, persiguen la materialización de un propósito idéntico; *i.e.*, la correcta utilización del RTE por parte de los contribuyentes, de ahí que el empleo de una u otra denominación no podría generar tratamientos tributarios diferenciados para los contribuyentes del RTE en materia de aportes al SENA, al ICBF y al subsistema de salud.

En apoyo de esta interpretación normativa, conviene puntualizar el tratamiento fiscal que ha aplicado a las ESAL en materia de aportes al SENA, ICBF y al subsistema de salud antes y después de la Ley 1819 de 2016. A tal efecto, la Sala se remonta a la creación del CREE, con el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, norma que dispuso que las entidades sin ánimo de lucro no serían sujetos pasivos del citado impuesto y en consecuencia, estarían sometidas a las denominadas contribuciones parafiscales al SENA, ICBF, así como al subsistema de salud *«de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables»*. Ahora, quienes sí eran sujetos pasivos del CREE fueron exceptuados de dichos aportes -art. 25 ídem-, cuando fueran empleadores de trabajadores que devengaran individualmente hasta 10 smmlv.

Posteriormente, el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó el CREE y en la exposición de motivos del proyecto de ley -Gaceta 894, del 19 de octubre de 2016- se anunció que ello ocurría para unificar dicho tributo con el impuesto sobre la renta y complementarios *«sin dejar de lado las virtudes del CREE; en particular (...) 1. La exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud para las personas jurídicas (...) 3. La situación actual de los contribuyentes que hubieran accedido a un régimen de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, pero que estuvieran gravados con CREE. Así (...), se conserva para dichos contribuyentes el gravamen del 9% sobre las rentas, más la sobretasa en los casos que haya lugar (...). De igual manera, dichos contribuyentes gozarán de la exoneración (...) de (...) parafiscales y salud (...)»*.

Fue así, como el artículo 65 ídem, que adicionó el artículo 114-1 del ET, ratificó en su parágrafo 2 que *«las entidades calificadas en el régimen tributario especial estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993...»*. Si bien dicha disposición fue modificada por el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018, replicada en el artículo 135 de la Ley 2010 de 2019, en el sentido de señalar que quienes *«deben realizar el proceso de calificación de que trata el inciso segundo del artículo 19 del [ET], para ser admitidas como contribuyentes del [RTE] estarán obligadas a realizar los aportes...»*, no puede omitirse que, conforme se señaló, el procedimiento de calificación fue previsto en el artículo 19 del ET de forma general para todas las entidades sin ánimo de lucro contribuyentes del impuesto sobre la renta que, *por excepción*, solicitaran la aplicación del régimen especial, lo que comprende, tanto las entidades que pretendan acceder por primera vez al RTE como las entidades que aspiraran a mantenerse en este.

Atendido lo anterior, el hecho de que, al modificarse la disposición, solo se hiciera referencia a las ESAL que debían surtir el proceso de calificación para ser admitidas al RTE, no implicó que aquellas que ya pertenecieran a este y pretendieran permanecer en él, quedaran exoneradas de hacer aportes. Menos aún, cuando la propia exposición de motivos de la modificación en cuestión de la Ley 1943 de 2019 puso de presente que solo se pretendía excluir de la obligación de aportar a las entidades del sector cooperativo. Es así, cómo en la ponencia para primer debate del Proyecto de Ley 240 de 2018 (Cámara) / 197 de 2018 (Senado) en las Comisiones Terceras y Cuartas Conjuntas, publicada en la Gaceta 1048 de 2018, se señala que la modificación al parágrafo 2° del artículo 114-1 del ET, que obligaba a las entidades del RTE a efectuar aportes parafiscales, tenía como propósito *«(...) indicar que solo son las entidades que se califiquen en el RTE las que deben hacerlos, a fin de excluir a las cooperativas de esta obligación»*.

Advertido lo anterior, la interpretación que el actor pretende derivar de una lectura estrictamente literal del precepto (parág. 2 art. 114-1 del ET) queda descartada a partir del examen de la evolución normativa y de los antecedentes legislativos. La comprensión de la norma exige una interpretación teleológica y contextual.

2.3- En suma, las fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, pertenecientes al régimen tributario especial, no fueron cubiertas con la exoneración de *«aportes parafiscales»* al SENA, al ICBF y las cotizaciones al régimen contributivo del subsistema de salud del SPS con ocasión de la expedición de la Ley 1607 de 2012 que la introdujo para los contribuyentes del CREE, tratamiento que se mantuvo con posterioridad a la eliminación de tal impuesto para unificarlo con el de renta y complementarios, y a las modificaciones de las leyes 1819 de 2016 y 1943 de 2018 -replicada por la Ley 2010 de 2019, con independencia de que debieran adelantar el procedimiento para ser admitidas o para mantenerse en el RTE.

Respecto de los reclamos del demandante sobre la configuración de la exoneración a favor de las fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, con independencia de su pertenencia al RTE, en virtud de lo dispuesto en el primer inciso del artículo 114-1 *ibidem*,



la Sección en primer lugar advierte que el planteamiento resulta contradictorio con la posición anteriormente analizada en la que propugnaba porque las ESAL que debieron adelantar proceso de calificación para ser admitidas al RTE eran las únicas gravadas con los aportes; con todo, en gracia de atender el cuestionamiento, resulta pertinente precisar que dicha consecuencia jurídica solo ocurriría en eventos en que: (i) pertenecieran al régimen ordinario de tributación y no adelantaran gestión alguna para calificar dentro del RTE; (ii) fueran excluidas del RTE y, por lo tanto, surgiera la obligación de tributar bajo el régimen ordinario; y (iii) perteneciendo al RTE renunciaran al mismo -art. 1.2.1.5.1.19. DURT-. Sin embargo, tales circunstancias no corresponden a las analizadas en el acto demandado.

No prosperan los cargos de la demanda.

3- Con fundamento en las consideraciones fácticas y jurídicas expuestas en los párrafos precedentes, esta corporación negará las pretensiones de la demanda.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que las fundaciones y corporaciones que pertenezcan o pretendan acceder al RTE, no están cobijadas por la exención de «aportes» a favor del SENA, el ICBF y del régimen contributivo del subsistema de salud del SPS.

Costas

5- No se impondrá condena en costas, por cuanto el medio de control de nulidad contemplado en el artículo 137 del CPACA ventila asuntos de interés público que están exonerados de estas, por disposición expresa del artículo 188 *ibidem*¹⁷.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Negar** las pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

¹⁷ Sentencia del 23 de septiembre de 2025, exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón.