CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciocho (18) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia:	NULIDAD SIMPLE
Radicación:	11001-03-27-000-2020-00001-00 (25115)
Demandante:	PABLO ÁNGEL VALLEJO
Demandado:	NACIÓN - MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Temas:	Nulidad contra el numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019. Exceso potestad reglamentaria.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo[1], corresponde decidir sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019.

DEMANDA

Pablo Ángel Vallejo, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del CPACA, solicitó la nulidad del numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019, cuyo texto es el siguiente:

> *«Saneamiento de activos. Los activos sujetos al saneamiento previsto en el artículo 48 de la Ley 1943 de 2018 son aquellos que forman parte del patrimonio bruto del contribuyente y se encuentran declarados a treinta y uno (31) de diciembre de 2018 en el impuesto sobre la renta y complementarios por un valor inferior al valor de mercado, y que cumplan con las siguientes condiciones al momento del saneamiento:*
>
> *1.- No se enajenan dentro del giro ordinario del negocio.*
>
> *2.- No se encuentran disponibles para la venta.*
>
> *3.- Han sido poseídos por más de dos (2) años».*

[1] *«Art. 149. Competencia del Consejo de Estado en única instancia. El Consejo de Estado, en Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, por intermedio de sus secciones, subsecciones o salas especiales, con arreglo a la distribución de trabajo que el reglamento disponga, conocerá en única instancia de los siguientes asuntos: 1. De la nulidad de los actos administrativos expedidos por las autoridades del orden nacional, o por las personas o entidades de derecho privado que cumplan funciones administrativas en el mismo orden, salvo que se trate de actos de certificación o registro, respecto de los cuales la competencia está radicada en los tribunales administrativos».*

SC 5780-6

Invocó como disposiciones violadas los artículos 338, 150-12 y 189-11 de la Constitución Política, y 48 de la Ley 1943 de 2018.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El Gobierno Nacional excede la facultad reglamentaria y vulnera el principio de reserva de la ley, porque la norma acusada, que reglamentó el artículo 48 de la Ley 1943 de 2018, modificó los elementos estructurales del tributo y restringió el alcance del saneamiento de activos al exigir un requisito no previsto, como lo es poseer el activo por un término superior a dos años, «*lo cual priva de la posibilidad de acceder al saneamiento de activos a aquellos contribuyentes que tienen declarados sus activos fijos a 31 de diciembre de 2018 por un valor inferior al comercial, pero que dichos activos han sido poseídos por menos de dos años*».

Los requisitos establecidos por la ley para el saneamiento de activos son claros y no requieren reglamentación, pues el término de tenencia de un activo no es relevante para determinar si el mismo es fijo o movible, como sí lo es su destinación, y ocurre con los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, donde la caracterización de un activo no depende del tiempo en que se tenga.

SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante solicitó la suspensión provisional de la norma acusada, que fue negada mediante providencia del 9 de febrero de 2021[2], en la cual se consideró que, de la confrontación de la normativa aducida como violada con la acusada, no se evidencian elementos que permitieran advertir la vulneración.

OPOSICIÓN

El **MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[3]:

La norma reglamentaria no modifica la estructura del tributo -*cargo no explicado por el demandante*-, pues precisa las condiciones de los activos a sanear, sin incidir en los elementos del impuesto complementario de normalización tributaria.

La simple afirmación de que el artículo 48 de la Ley 1943 de 2018 no requiere reglamentación, carece de entidad para declarar la nulidad del aparte normativo demandado, porque la norma reglamentada permite que el ejecutivo fije las características de los activos sometidos a saneamiento.

Por tratarse de un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, que es de causación anual, no cabe predicar que los activos omitidos a normalizar queden indefinidos en el tiempo, y si bien lo que imprime la condición de fijo o movible del activo es la intención o el propósito en su adquisición, el numeral demandado no desnaturaliza esa clasificación, pues la norma reglamentada se refiere a «*activos omitidos*» sin hacer ninguna distinción.

[2] Índice 21 de Samai.
[3] Índice 18 de Samai.

SC 5780-6

Además, el término de dos años establecido por en el numeral acusado coincide con el plazo de dos años de firmeza de las declaraciones previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, y permite la ejecución de la Ley 1943 de 2018.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** no intervino en esta etapa procesal[4].

El **Ministerio de Hacienda y Crédito** Público insistió en que no se modificaron los elementos estructurales del impuesto complementario de normalización tributaria, y agregó que la norma demandada solo se encargó de «*puntualizar las características de los activos diferentes a los inventarios que pueden ser saneados*», para dar aplicabilidad a la norma reglamentada[5].

El Ministerio Público solicitó «*aceptar las pretensiones de la demanda*», por considerar que la norma reglamentaria limitó la inclusión de activos en el saneamiento establecido en la ley, al establecer un requisito de permanencia no previsto por el legislador[6].

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde determinar la legalidad del numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019.

Para ello, se debe definir si el Gobierno Nacional, al reglamentar el artículo 48 de la Ley 1943 de 2018 modificó los elementos estructurales del impuesto complementario de normalización tributaria e incurrió en exceso de potestad reglamentaria, al establecer que los activos objeto del saneamiento se deben haber poseído por más de dos (2) años.

El artículo 48 de la Ley 1943 de 2018 señaló que, *«Cuando los contribuyentes tengan declarados sus activos diferentes a inventarios por un valor inferior al de mercado, podrán actualizar su valor incluyendo las sumas adicionales como base gravable del impuesto de normalización».*

La anterior disposición fue declarada exequible por la sentencia C-520 del 5 de noviembre de 2019[7], en la cual la Corte Constitucional, al pronunciarse sobre los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018 -*que consagraron el Impuesto Complementario de Normalización Tributaria-,* señaló que dada la identidad que guardan con los artículos 35 a 39 de la Ley 1739 de 2014[8], se presentó cosa juzgada material respecto del estudio de constitucionalidad que hizo sobre esta última disposición en la sentencia C-551 del 26 de agosto de 2015[9].

---

[4] Índice 27 de Samai.
[5] Índice 36 de Samai.
[6] Cfr. índice 37 de Samai.
[7] M. P. Cristina Pardo Schlesinger.
[8] En esa oportunidad, la Corte Constitucional consideró que *«los contenidos normativos son idénticos pues se trata de la creación de un impuesto obligatorio, complementario y transitorio para la normalización tributaria sobre los activos fijos omitidos y pasivos inexistentes en declaraciones de impuestos, con el fin de legalizarlos y de esa forma sanear y ampliar la base gravable del impuesto a la renta y al patrimonio en el país».*
[9] M. P. Mauricio González Cuervo.

SC 5780-6

En dicha providencia, esa Corporación señaló que el impuesto de normalización tributaria es autónomo y se dirige a residentes fiscales que «*tengan activos omitidos o pasivos inexistentes*» sobre los cuales la Administración no tiene conocimiento, pues el hecho generador del tributo se concreta en «*poseer activos no declarados o pasivos inexistentes*».

Así mismo destacó que el tributo se relaciona con la obligación formal de suministrar información completa y veraz en los denuncios fiscales sobre activos no declarados (omitidos) o declarados de forma incompleta, así como de pasivos inexistentes, al permitir «*incorporar un bien al patrimonio, o excluir un pasivo inexistente*», lo cual representa un doble beneficio para la Administración, quien dispondrá de información completa y real de los activos que se encuentran en cabeza de obligados, para efectos de fijar su capacidad contributiva, y frente al eventual recaudo del tributo que se genere.

Como lo advirtió la Corte Constitucional, la anterior posición opera frente al impuesto complementario de normalización tributaria establecido en la Ley 1943 de 2018, la cual fijó el gravamen como complementario del impuesto sobre la renta y al patrimonio, a cargo «*de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes*[10]», estableció que se causa por la posesión de activos omitidos [11] o pasivos inexistentes al 1.° de enero de 2019[12], su base gravable es el valor del costo fiscal histórico de los activos omitidos o el autoavalúo comercial determinados «*conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario*[13]», y tiene una tarifa del 13 %[14].

Así mismo, la normativa dispuso que los activos sobre los que recae el tributo se deben incluir para efectos patrimoniales en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2019 y siguientes, sin que el incremento generado dé lugar a la determinación de renta gravable por comparación patrimonial, o constituya renta líquida gravable, en la medida en que dejan de ser considerados activos omitidos, ni da lugar a la imposición de sanciones en renta, ventas, régimen de precios de transferencia e información, entre otros[15].

Bajo la perspectiva señalada se observa que, del estudio de constitucionalidad del impuesto complementario de normalización tributaria y de los elementos estructurales del tributo establecidos por el legislador, no se evidencia la existencia de un límite temporal para la posesión de los activos pasibles de ser objeto de saneamiento, teniendo en cuenta que la normativa señalada es clara al indicar que el impuesto se causa por la posesión de activos omitidos al 1.° de enero de 2019.

Ahora bien, en lo que respecta al contenido del artículo 48 de la Ley 1943 de 2018, y del numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019, se observa lo siguiente:

---

[10] Artículo 42 de la Ley 1943 de 2018.
[11] El parágrafo del artículo 43 de la Ley 1943 de 2018 los define como «*aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo».*
[12] Artículo 43 de la Ley 1943 de 2018.
[13] Artículo 44 de la Ley 1943 de 2018.
[14] Artículo 45 de la Ley 1943 de 2018.
[15] Artículo 46 de la Ley 1943 de 2018.

SC 5780-6

Ley 1943 de 2018	Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019
«*Art. 48. Saneamiento de activos. Cuando los contribuyentes tengan declarados sus activos diferentes a inventarios por un valor inferior al de mercado, podrán actualizar su valor incluyendo las sumas adicionales como base gravable del impuesto de normalización*».	Art. 1.5.7.5 «*Saneamiento de activos. Los activos sujetos al saneamiento previsto en el artículo 48 de la Ley 1943 de 2018 son aquellos que forman parte del patrimonio bruto del contribuyente y se encuentran declarados a treinta y uno (31) de diciembre de 2018 en el impuesto sobre la renta y complementarios por un valor inferior al valor de mercado, y que cumplan con las siguientes condiciones al momento del saneamiento:* *1.- No se enajenan dentro del giro ordinario del negocio.* *2.- No se encuentran disponibles para la venta.* *3.- **Han sido poseídos por más de dos (2) años**».*

En el marco del impuesto complementario de normalización tributaria, el artículo 48 de la Ley 1943 de 2018 permite que los activos «*diferentes a inventarios*», que hayan sido declarados por un valor inferior al de mercado, se puedan actualizar en su valor, y dispone que las sumas adicionales que resulten formen parte de la base gravable del tributo.

Para determinar la naturaleza de los activos a los que alude la anterior disposición, el artículo 60 del Estatuto Tributario, en la versión prevista por el artículo 40 de la Ley 1819 de 2016[16], precisó que mientras los activos movibles son los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente y que en el caso de los obligados a llevar contabilidad «*corresponden a los inventarios*», los fijos o inmovilizados no se negocian dentro del giro ordinario y para obligados a llevar contabilidad son «*aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos*».

En esa misma dirección, el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 indicó que el concepto de activo fijo corresponde a los bienes del ente económico que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios, esto es, que no están dirigidos a ser comercializados, sino para ser utilizados y explotados por la empresa, con el fin de generar ingresos[17].

La Sala ha expresado que para calificar un activo como fijo o movible no basta con verificar la forma en que se contabiliza[18] o el término en que permanece en el patrimonio del contribuyente[19], sino de la intención o el propósito de su adquisición, de modo tal que si el bien se obtiene para ser vendido dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movible, mientras que si dicha intención no es la enajenación dentro del giro normal de los negocios, sino su incorporación en el patrimonio, se trata de un activo fijo o inmovilizado.

---

[16] *«Art. 60. Clasificación de los activos enajenados. Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados. Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.*
Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.
PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 40 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos movibles corresponden a los inventarios. Los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta».

[17] Cfr. Sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 20859, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[18] Sentencias del 29 de junio de 2017, Exp. 21918, C. P. Stella Jeannette Carbajal Basto y del 31 de mayo de 2018, Exp. 21776, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[19] Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16584, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En consecuencia, bajo el supuesto de que la norma reglamentada (*art. 48 de la Ley 1943 de 2018*) recae sobre activos fijos o inmovilizados, esto es, *«diferentes a inventarios»*, se precisa que si bien el margen de permanencia del activo en el patrimonio del contribuyente (*2 años*) sirve para determinar si al momento de su enajenación el ingreso generado constituye renta líquida o ganancia ocasional[20], o para fijar el costo fiscal del activo enajenado[21], tal concepto no afecta la determinación de la naturaleza del activo, ni tampoco puede limitar la inclusión de activos en el saneamiento previsto por el artículo 48 de la Ley 1943 de 2018.

Por lo demás, se advierte que, contrario a lo aducido por la entidad demandada, no es posible asociar el término de firmeza de las declaraciones al requisito de permanencia del activo fijado por la norma acusada pues, para su fecha de expedición, el artículo 714 del Estatuto Tributario[22] dispuso que el término de firmeza de las declaraciones es de tres (3) años, y no de dos años (2).

Así las cosas, la Sala considera que como del estudio de constitucionalidad del impuesto complementario de normalización tributaria, de los elementos estructurales del tributo establecidos por la Ley 1943 de 2018, y en concreto, del contenido del artículo 48 *Ib*., **no se evidencia la existencia de límite temporal de posesión de los activos que son objeto de saneamiento**, el numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019, estableció un requisito no previsto, al fijar como condición del saneamiento la posesión del activo por más de dos (2) años, ello apareja exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria.

Por lo anterior, la Sala declarará la nulidad del numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019.

Finalmente, cabe anotar que la Corte Constitucional, en sentencia C-481 del 16 de octubre de 2019[23], declaró inexequible por vicios en su formación a la Ley 1943 de 2018, y dispuso que dicha medida surtirá efectos hacia futuro, esto es, desde el 1.° de enero de 2020[24], con lo cual limitó en el tiempo los efectos jurídicos de la norma entre el 1.° de enero y el 31 de diciembre de 2019.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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,

---

[20] El artículo 300 del Estatuto Tributario señala que «*Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado. No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años*» y que «*No se considera activo fijo, aquellos bienes que el contribuyente enajena en el giro ordinario de su negocio. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años no le serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo*».

[21] Artículos 60, 69 y 179 del Estatuto Tributario.

[22] El artículo 714 del Estatuto Tributario, sustituido por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, señala: «*Término general de firmeza de las declaraciones tributarias. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*».

[23] M. P. Alejandro Linares Cantillo.

[24] Lo anterior fue reiterado por la Corte Constitucional en la sentencia C-482 del 15 de octubre de 2019, M. P. Diana Fajardo Rivera.

FALLA

1. **DECLARAR** la nulidad del numeral 3 del artículo 1.5.7.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, adicionado por el artículo 1 del Decreto 874 de 2019.

2. Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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

SC 5780-6