



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad Simple
Radicación: 11001-03-24-000-2023-00073-00 (28203)
Demandante: Santiago Meza Mafla y David Ernesto Martínez Guerrero
Demandado: Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Tema: Régimen Tributario Especial. Requisito temporal del beneficio neto o excedente.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide la demanda de nulidad simple interpuesta por Santiago Meza Mafla y David Ernesto Martínez Guerrero, en la que se pretende la nulidad de la expresión “superior a un (1) año e inferior a cinco (5) años”, contenida en el parágrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 2150 de 2017, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. La norma en comento refiere:

DECRETO 2150 DE 2017

Por el cual se sustituyen los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar las donaciones de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, el Régimen Tributario Especial en el impuesto sobre la renta y complementario y el artículo 195 del Estatuto Tributario.

(...)

ARTÍCULO 1.2.1.5.1.27. Exención del beneficio neto o excedente. *Estará exento el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.24. de este Decreto, siempre que esté reconocido en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias, de conformidad con el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, con el cumplimiento de los siguientes requisitos:*

(...)

PARÁGRAFO 1. *Cuando la naturaleza y la magnitud de un programa en desarrollo de una o varias de las actividades meritorias de su objeto social, implique que la ejecución del beneficio neto o excedente de que trata el numeral 1 de este artículo, requiera realizarse en un plazo superior a un (1) año e inferior a cinco (5) años, deberá contar con la aprobación de la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, señalando el plazo adicional para la ejecución que se hará de dicho beneficio neto o excedente (...).*

DEMANDA

Los accionantes, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del CPACA, formularon la siguiente pretensión:



Que se declare la nulidad parcial, por ser contrarios a la Constitución, a la Ley, a la jurisprudencia y a los principios constitucionales de derecho el aparte específico atrás individualizado y que para todos los efectos legales nuevamente se transcribe como sigue (subrayado y resaltado):

*“**ARTÍCULO 1.2.1.5.1.27.** Exención del beneficio neto o excedente. Estará exento el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.24. de este Decreto, siempre que esté reconocido en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias, de conformidad con el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, con el cumplimiento de los siguientes requisitos:*

(...)

***PARÁGRAFO 1.** Cuando la naturaleza y la magnitud de un programa en desarrollo de una o varias de las actividades meritorias de su objeto social, implique que la ejecución del beneficio neto o excedente de que trata el numeral 1 de este artículo, requiera realizarse en un plazo superior a un (1) año **e inferior a cinco (5) años**, deberá contar con la aprobación de la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, señalando el plazo adicional para la ejecución que se hará de dicho beneficio neto o excedente.*

(...) (Subrayado y resaltado fuera de texto)”.

La parte invocó como **normas violadas**; el preámbulo y los artículos 1, 2, 4, 6, 29, 121, 123, 150, 300, 313, 338 y 363 de la Constitución Política; 153 de la Ley 1816 de 2016; y 1.2.1.5.1.27 del Decreto 2150 de 2017. El **concepto de la violación** se resume así:

Sostuvo que los decretos expedidos por el Ejecutivo, en ejercicio de la potestad reglamentaria prevista en el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política no pueden modificar ni contrariar normas de superior jerarquía, pues su finalidad se limita a reglamentar la debida ejecución de la ley. Indicó, además, que el principio de legalidad, aplicable a todas las actuaciones administrativas y ligado al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución, exige que la administración actúe estrictamente conforme al ordenamiento jurídico.

En ese contexto, señaló que el parágrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 2150 de 2017 vulneró el artículo 153 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 360 del Estatuto Tributario, al disponer que el plazo adicional para ejecutar el beneficio neto o excedente debía ser “*inferior a cinco (5) años*”.

Explicó que la ley autorizó un plazo de “*hasta cinco (5) años*”, mientras que el decreto restringió dicho término al utilizar la expresión “inferior”, lo que excluyó la posibilidad de ejecutar las asignaciones permanentes dentro de un plazo exacto de cinco años. Afirmó que esta modificación alteró el sentido literal de la norma legal y limitó indebidamente el alcance definido por el legislador.

Con fundamento en ello, concluyó que el Gobierno Nacional excedió la potestad reglamentaria y desconoció el principio de jerarquía normativa, al modificar mediante decreto el contenido material de la ley.

Finalmente, precisó la procedencia de la acción, pese al control previo efectuado por el Consejo de Estado¹ sobre la norma demandada. Indicó que no operó la cosa juzgada, toda vez que en el análisis anterior no se examinó la legalidad de la expresión “*inferior*

¹ Sentencia del 30 de junio de 2022 Exp 23926 CP Stella Jeanette Carvajal Basto



a cinco (5) años” y, además, con la demanda se formularon cargos distintos a los previamente analizados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público no presentó excepciones previas y se opuso a las pretensiones de la demanda por lo siguiente:

Sostuvo que, contrario a lo afirmado por los demandantes, el Gobierno Nacional se limitó a reiterar el plazo previsto en el Estatuto Tributario y a concretar las condiciones para su ejecución. Señaló que el Decreto 2150 de 2017 precisó las condiciones, plazos y procedimientos necesarios para ejecutar el beneficio neto o excedente, al desarrollar el “cómo”, “cuándo” y “qué” de la disposición legal mediante la exigencia de aprobación del órgano directivo para fijar el plazo adicional de ejecución de programas relacionados con las actividades meritorias de la entidad.

Señaló que la reglamentación no eliminó, limitó, modificó ni amplió el contenido de los artículos 358 y siguientes del ET, sino que detalló su aplicación mediante requisitos necesarios para hacer efectivo su cumplimiento. Precisó que la potestad reglamentaria facultaba al Ejecutivo para establecer trámites, procedimientos y plazos orientados a concretar disposiciones legales de contenido abstracto.

La Subdirección de Gestión Jurídica de la DIAN emitió concepto técnico a solicitud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el cual fue anexado en los argumentos de oposición de conformidad con lo reglado en los artículos 1 y 4 del Decreto 1071 de 1999.

En efecto, precisó que la expresión “*inferior a cinco (5) años*” no implicó una reducción arbitraria del término legal ni una modificación de la voluntad del legislador. Explicó que no era correcto asumir que la ejecución del beneficio neto o excedente debía efectuarse siempre dentro de un término de cinco años, pues la regla general prevista en el artículo 358 del ET consiste en que dicho beneficio debe ejecutarse en el año siguiente a aquel en que se obtiene, mientras que los plazos adicionales constituyen una excepción sometida a control, verificación y justificación.

Indicó que la expresión demandada debía interpretarse sistemáticamente con el término previsto en la ley, de manera que el primer año corresponde al plazo ordinario establecido en el artículo 358 *ib* y el plazo adicional puede extenderse dentro del límite máximo de cinco años fijado por el legislador para las asignaciones permanentes. En ese sentido, afirmó que la disposición acusada no redujo el plazo legal a cuatro años, como sostuvo la parte actora.

En suma, afirmó que la norma acusada no restringió derechos ni introdujo condiciones sustanciales nuevas para las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial, sino que desarrolló mecanismos de control y ejecución del beneficio tributario, en ejercicio válido de la potestad reglamentaria y con el fin de garantizar la correcta administración del régimen y evitar interpretaciones que permitieran extender indefinidamente la ejecución de excedentes sin controles temporales claros.



TRÁMITE PROCESAL

El 16 de marzo de 2023 se radicó la demanda. Por reparto inicial correspondió a la Sección Primera, quien, a través de Auto del 5 de octubre de 2023, remitió por competencia el asunto a la Sección Cuarta de la Corporación².

El despacho avocó conocimiento y, mediante Auto del 9 de mayo de 2024³ admitió la demanda y corrió traslado de la medida cautelar; la cual, posteriormente fue negada en auto del 4 de diciembre de 2024⁴.

Por Auto del 15 de diciembre de 2025⁵, se impartió el trámite de sentencia anticipada, por lo que se fijó el litigio y se decretaron las pruebas que obran en el expediente. Mediante auto del 13 de febrero de 2026⁶, se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para alegar de conclusión y emitir concepto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante**⁷ solicitó declarar la nulidad de la expresión acusada, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** no presentó alegatos y el **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Con fundamento en los argumentos formulados por las partes, corresponde a la Sala determinar si la expresión “*superior a un (1) año e inferior a cinco (5) años*”, contenida en el parágrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 2150 de 2017, contraría el plazo previsto en el artículo 360 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 153 de la Ley 1819 de 2016.

La parte demandante sostiene que el precepto acusado desconoce el principio de legalidad y excede la potestad reglamentaria del Gobierno nacional, al establecer que el plazo para la ejecución del beneficio neto o excedente debe ser “*inferior a cinco (5) años*”, pues dicha expresión restringe indebidamente el alcance definido por el legislador y modifica el contenido material de la ley para la procedencia del beneficio tributario.

De manera previa, se advierte que la Sección ya se ha pronunciado sobre la legalidad del artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 2150 de 2017, en decisiones proferidas en el marco de acciones de nulidad simple en las cuales se cuestionó: i) la facultad del Gobierno nacional para fijar, mediante reglamento, una limitante temporal a la ejecución del beneficio neto o excedente bajo la figura de “*plazos adicionales*”⁸ y, ii) la validez de

² Índice 05 en Samai.

³ Índice 19 en Samai.

⁴ Índice 37 en Samai.

⁵ Índice 44 en Samai.

⁶ Índice 50 en Samai.

⁷ Índices 56 en Samai.

⁸ Sentencia del 30 de junio de 2022 Exp 23926. CP Stella Jeannette Carvajal Basto



exigir reuniones del órgano de dirección como requisito asociado a la destinación de dichos recursos⁹.

Frente a los referidos cargos, la Sala negó las pretensiones de nulidad al considerar, de una parte, que el reglamento podía fijar los plazos adicionales para los programas ejecutables cuando la ley no lo determina y, de otra, que la exigencia relacionada con la aprobación y decisión del órgano de dirección no introducía requisitos contrarios a la ley. En ese contexto, los efectos de cosa juzgada derivados de dichos pronunciamientos son de carácter relativo, en cuanto se circunscriben a los cargos efectivamente examinados en esas decisiones. Así, dado que la Sección no se ha pronunciado específicamente sobre la legalidad de la expresión “*inferior a cinco (5) años*”, en contraste con el término “*hasta cinco (5) años*” previsto en el artículo 360 del Estatuto Tributario, procede el estudio de los cargos formulados en esta oportunidad, los cuales se sustentan en un reproche distinto al previamente analizado.

Para el análisis del caso, valga precisar que el Estatuto Tributario establece un régimen tributario especial (RTE) aplicable a los contribuyentes que sean calificados¹⁰ como pertenecientes a este. En ese marco, prevé una tarifa del 20% sobre el beneficio neto o excedente, determinado a partir de la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, menos los egresos relacionados con la generación de aquellos o con el cumplimiento del objeto social de la entidad, incluidas las inversiones efectuadas para su desarrollo.

En particular, el artículo 358 del Estatuto Tributario, *modificado por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016*, prevé el carácter exento del beneficio neto o excedente en los siguientes términos:

El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 tendrá el carácter de exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

(...)

PARÁGRAFO 1o. *Los excedentes determinados como exentos deben estar debidamente soportados en el sistema de registro de las diferencias de los nuevos marcos normativos de la contabilidad.*

PARÁGRAFO 2o. *Los representantes legales, el revisor fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro deben certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de la exención a la que se refiere este artículo.*

Adicionalmente, el artículo 360 ib., *modificado por el artículo 153 de la Ley 1819 de 2016*, establece las condiciones para la procedencia de las asignaciones permanentes y autoriza la ejecución del beneficio neto o excedente en un plazo adicional, previa aprobación del máximo órgano directivo de la entidad:

⁹ Sentencia del 7 de diciembre de 2023 Exp 26708. CP Milton Chaves García

¹⁰ De conformidad, entre otros requisitos, con los artículos 19, 356-2, 356-3, 359, 364-4 y 364-5 *ibidem*.



Cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al contemplado en el artículo 358, o se trate de asignaciones permanentes, la entidad deberá contar con la aprobación de su Asamblea General o del órgano de dirección que haga sus veces.

El órgano de dirección de las entidades que desarrollen las actividades meritorias definidas en el artículo 359, debe aprobar los excedentes generados, y dejar constancia en el acta de la destinación de dichos excedentes, de los plazos que se definan para tal efecto y del porcentaje que se autorice para incrementar su patrimonio.

La reunión del órgano de dirección debe celebrarse con anterioridad al 31 de marzo de cada año.

En cualquier caso, las asignaciones permanentes no podrán tener una duración superior a cinco (5) años y deberán invertirse en el desarrollo de la actividad meritoria contemplada en el objeto social y en virtud de la cual la entidad fue calificada el Régimen Tributario Especial. Con las asignaciones permanentes podrán adquirirse nuevos activos, siempre que los mismos estén destinados al desarrollo de la actividad meritoria. En todo caso, los rendimientos obtenidos de los activos adquiridos con las asignaciones permanentes también deben destinarse al desarrollo de la actividad meritoria.

PARÁGRAFO. *En caso que la Entidad sin ánimo de lucro requiera realizar asignaciones permanentes que superen el plazo de los cinco (5) años, deberá realizar una solicitud en tal respecto ante la dependencia que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.*

Con el fin de reglamentar, *entre otros aspectos*, el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, el Gobierno expidió el Decreto 2150 de 2017, cuyo artículo 2 sustituyó el Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016. En dicha reglamentación se incorporó el artículo 1.2.1.5.1.27, que en su parágrafo 1 contiene la expresión objeto de control:

ARTÍCULO 1.2.1.5.1.27. Exención del beneficio neto o excedente. *Estará exento el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.24. de este Decreto, siempre que esté reconocido en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias, de conformidad con el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, con el cumplimiento de los siguientes requisitos:*

1. Que el beneficio neto o excedente se destine directa e indirectamente en el año siguiente a aquel en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social en una o varias de las actividades meritorias de la entidad, establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario o en los plazos adicionales que defina el máximo órgano de dirección de la entidad.

2. Que el beneficio neto o excedente se destine a la constitución de asignaciones permanentes.

3. Que la destinación total del beneficio neto esté aprobada por la Asamblea General u órgano de dirección que haga sus veces, para lo cual se dejará constancia en el acta de cómo se destinará y los plazos en que se espera realizar su uso, reunión que deberá celebrarse dentro de los tres primeros meses de cada año.

El registro o reconocimiento de que trata este artículo, sobre la ejecución del beneficio neto o excedente, deberá realizarse en forma separada por periodo gravable, de manera que se pueda establecer claramente el monto, destino del beneficio neto o excedente y nivel de ejecución durante cada periodo gravable. Igual procedimiento se debe observar cuando el beneficio neto se ejecute a través de proyectos o programas específicos.

PARÁGRAFO 1. *Cuando la naturaleza y la magnitud de un programa en desarrollo de una o varias de las actividades meritorias de su objeto social, implique que la ejecución del beneficio neto o excedente de que trata el numeral 1 de este artículo, requiera realizarse en un plazo superior a un (1) año e inferior a cinco (5) años, deberá contar con la aprobación de la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, señalando el plazo adicional para la ejecución que se hará de dicho beneficio neto o excedente.*



La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización verificará la justificación y pertinencia del plazo adicional para la destinación del beneficio neto o excedente.
(...)

De lo anterior se extrae que el artículo 358 del ET establece la regla general de destinación del beneficio neto o excedente, al disponer su carácter exento cuando se invierte dentro del año siguiente a su obtención en programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad. La porción no destinada a dichos fines adquiere carácter gravable.

Por su parte, el artículo 360 *ibídem* regula la autorización para la destinación del beneficio neto o excedente en dos supuestos diferenciados: i) la ejecución de programas orientados al desarrollo del objeto social y la actividad meritoria de la entidad, cuando requieran un plazo adicional al año previsto en el artículo 358 ib, y ii) las asignaciones permanentes, figura mediante la cual el beneficio neto o excedente se incorpora al patrimonio de la entidad para financiar proyectos de largo plazo o la adquisición de activos destinados al cumplimiento de su objeto social.

En ambos casos, la norma exige la aprobación del máximo órgano de dirección de la entidad y la correspondiente constancia en el acta sobre la destinación del beneficio neto o excedente, los plazos definidos y las condiciones de ejecución.

Empero, el artículo 360 del ET únicamente establece un límite temporal expreso respecto de las asignaciones permanentes, al disponer que estas no podrán tener una duración superior a cinco (5) años. En contraste, frente a los programas cuya ejecución requiera plazos adicionales, la norma se limita a exigir la aprobación del órgano de dirección de la entidad, sin señalar un término específico para su ejecución.

En ese sentido, el régimen legal estructura de manera diferenciada la destinación del beneficio neto o excedente, en el cual solo las asignaciones permanentes se encuentran sujetas a un límite temporal expreso, mientras que los programas con plazos adicionales no cuentan con una delimitación temporal expresa en la ley, aspecto que fue objeto de regulación en la normativa reglamentaria para efectos de su aplicación.

En ese contexto, resulta relevante advertir que el artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 2150 de 2017 reproduce la diferenciación prevista en los artículos 358 y 360 del ET y establece los requisitos para la exención del beneficio así: (i) la destinación del beneficio neto o excedente a programas que desarrollen el objeto social y las actividades meritorias de la entidad, bien sea dentro del año siguiente a su obtención o en los plazos adicionales que defina el máximo órgano de dirección; (ii) la destinación a asignaciones permanentes; y (iii) la aprobación de dicha destinación por el órgano competente.

A su vez, el párrafo 1 se refiere exclusivamente a la hipótesis prevista en el numeral 1, esto es, a la ejecución de programas que requieren plazos adicionales al término ordinario de un año, sin regular las asignaciones permanentes contempladas en el numeral 2.

Así, la expresión “superior a un (1) año e inferior a cinco (5) años” se ajusta al ordenamiento jurídico, en la medida en que el artículo 360 del Estatuto Tributario no estableció una delimitación temporal específica para la hipótesis de los programas cuya ejecución



requiere plazos adicionales, ni contempló para tal supuesto la aplicación del término ordinario previsto en el artículo 358 ibidem, esto es, dentro del año siguiente. Por el contrario, el límite de cinco (5) años invocado por la parte demandante fue previsto expresamente para las asignaciones permanentes, figura distinta de aquella a la que se refiere el párrafo acusado de nulidad.

Por lo anterior, la Sala concluye que la disposición acusada no excede la potestad reglamentaria del Gobierno nacional, en tanto no modifica el contenido material de la ley ni introduce restricciones incompatibles con el régimen legal del beneficio neto o excedente, sino que desarrolla de manera operativa un aspecto no definido expresamente por el legislador, solución que, además, resulta consistente con los criterios previamente expuestos por la Sección al examinar la legalidad del mismo precepto reglamentario frente a cargos distintos.

En consecuencia, no se demostró la configuración de la causal de nulidad invocada, por lo que se negarán las pretensiones de la demanda.

Condena en costas

No se condenará en costas de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA, en atención a que se ventila un interés público.

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. **NEGAR** la solicitud de nulidad de la expresión “superior a un (1) año e inferior a cinco (5) años”, contenida en el párrafo 1 del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 2150 de 2017, por el cargo estudiado en esta sentencia.
2. Sin condena en costas, de conformidad con el artículo 188 [inc. 1º] del CPACA.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>