



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00095-00 (26243)
Demandante: Juan Rafael Osorno Jaramillo
Demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Departamento Nacional de Planeación, Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Temas: Renta. Exceso de potestad reglamentaria, Zomac.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad simple promovida contra algunas expresiones de las definiciones de «*empleo directo*», «*inversión*» y «*monto mínimo de generación de empleo*» de que trata el artículo 1.2.1.23.1.1 y, asimismo, de algunos apartes de los ordinales 1.º a 3.º del artículo 1.2.1.23.1.6, ambos del DUR 1625 de 2016 (Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria), dispositivos compilados que hacen parte de la Sección 1, Capítulo 23, Título 1, Parte 2, Libro 1 sobre el «*Régimen de tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las zonas más afectadas por el conflicto armado (Zomac)*», adicionado por el artículo 2.º del Decreto 1650 de 2017 (índice 2 de Samai)¹.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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 demandante solicitó que se declare la nulidad de los apartados que se subrayan de los artículos 1.2.1.23.1.1 y 1.2.1.23.1.6 del DUR 1625 de 2016 (índice 2 de Samai):

Artículo 2.º (...) Adiciónese la Sección 1 al Capítulo 23 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, así:

Artículo 1.2.1.23.1.1 Definiciones. Para efectos de lo dispuesto en los artículos 235 a 237 de la Ley 1819 de 2016, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Empleo directo: Es aquel que se genera cuando la sociedad beneficiaria del incentivo tributario, vincula personal a través de contratos laborales desde el 29 de diciembre de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2027 inclusive, en la cantidad indicada en el Anexo No. 3 del presente decreto.

Inversión: Es el monto mínimo de propiedad, planta, equipo e inventario utilizado en las actividades económicas generadoras de renta, que haya sido adquirido bajo cualquier modalidad con posterioridad al 29 de diciembre de 2016 y que haga parte del patrimonio bruto de las nuevas

¹ Del repositorio informático Samai.

sociedades que inicien actividades en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado Zomac, cuya ubicación física se encuentre dentro de las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - Zomac, durante el término de vigencia del régimen de tributación. Lo anterior sin perjuicio de que por la naturaleza del bien se movilice por fuera de las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - Zomac.

Monto mínimo de generación de empleo: Es la cantidad mínima de empleo directo que debe generar la sociedad beneficiaria del incentivo tributario para cerrar las brechas de desigualdad socio-económica en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado -Zomac, relacionado con la actividad económica en las condiciones establecidas en los artículos 236 y 237 de la Ley 1819 de 2016.

Artículo 1.2.1.23.1.6. Obligaciones de los contribuyentes del Régimen de Tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado – Zomac. Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y control que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- las sociedades que opten por el Régimen de Tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado -Zomac deberán cumplir además de las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementario, las siguientes:

1. Inscribirse y mantener actualizado el Registro Único Tributario -RUT en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- para lo cual deberá indicar en la sección correspondiente la condición de Zomac.

2. Indicar en el Registro Único Tributario -RUT -la condición de micro, pequeña, mediana o grande empresa, según corresponda, previamente al inicio de la actividad

3. Certificación anual, expedida por el representante legal y el contador público o revisor fiscal, según el caso, en la que conste.

a) La categorización de la sociedad, teniendo en cuenta lo establecido en los numerales 1 al 4 del artículo 236 de la Ley 1819 de 2016; b) La existencia real y material de los activos; c) El registro de los activos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, d) La incorporación de los activos al patrimonio bruto de la sociedad, e) La información que permita el control de los requisitos de inversión, generación de empleo, desarrollo de la actividad, y la ubicación real y material de la sociedad.

El monto de los activos a certificar corresponde a los registrados en la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación; esta certificación deberá estar a disposición de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN cuando se requiera.

(...)

A esos efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 83; 150.1 y 189.11 de la Constitución; y 235 a 237 de la Ley 1819 de 2016, bajo el siguiente concepto de violación:

Sostuvo que las expresiones acusadas contradijeron y extralimitaron la ley, pues excedieron la potestad reglamentaria al adicionar requisitos no contemplados en los artículos 235 a 237 de la Ley 1819 de 2016; norma que creó un incentivo fiscal para generar mayores oportunidades económicas y disminuir las brechas de desigualdad en las zonas más afectadas por el conflicto armado (en adelante, Zomac), dirigido a nuevas sociedades que de acuerdo con la reglamentación del Gobierno cumplieran con un monto mínimo de inversión y de generación de empleo.

Sobre este último particular, adujo que dentro de las definiciones reglamentadas se establecieron como requisitos adicionales que se tratara de empleo directo, esto es, con vinculación laboral, pese a que la potestad de reglamentación era para fijar los montos mínimos de generación de empleo, con lo cual, se limitaba el beneficio y podía hacerlo nugatorio, a pesar de que el objeto de la ley era que los habitantes de tales zonas tuvieran más oportunidades económicas para disminuir la brecha de desigualdad, sin restringir la

posibilidad a un solo tipo de contrato, ni mucho menos empleo directo, para lo cual señaló que acorde con el «*Diccionario de la Lengua Española*», la palabra empleo significa: «*ocupar a alguien, encargándolo de un negocio, comisión o puesto*» o «*dar un empleo remunerado a alguien*». En ese mismo orden de ideas, señaló que tal definición de empleo cerraba otras posibilidades de contratación que también son formales, como hacerlo a través de formas organizadas de campesinos, comunidades por etnias (entre otros, indígenas, raizales, palenqueras y afrodescendientes), las cooperativas de trabajo asociado, de servicios temporales, e igualmente quedarían excluidas las profesiones liberales (jóvenes y profesionales que no quieren o no suelen emplearse de forma directa).

Igualmente, sostuvo la extralimitación de la norma reglamentaria respecto de la definición de «*inversión*», pues a su juicio se estableció un requisito adicional, consistente en que esta debía ser realizada en «*propiedad, planta, equipo e inventario*», pues este concepto no fue definido por la ley, ni se delegó dicha potestad en el ejecutivo, quien no podía desatender las definiciones técnicas sobre determinados conceptos, pues no fue la intención del legislador.

Señaló que como el término inversión no estaba definido por las NIIF, debía acudirse a su sentido natural y obvio, siguiendo la Real Academia de la Lengua, acorde con lo cual se podía concluir como inversión «*el empleo, gasto o colocación de un dinero, que generalmente se ve reflejado en la adquisición de un activo, con el que se espera la obtención de rendimientos futuros*». Al hilo de esto, señaló que el párrafo 2.15 de las NIIF para pymes define los activos como recursos controlados por la entidad, resultado de sucesos pasados, de los que se espera obtener beneficios económicos en el futuro; en línea con ello, arguyó que al limitarse el concepto de inversión a los conceptos ya señalados, quedaban por fuera activos según NIIF como propiedades de inversión, activos biológicos, intangibles, activos financieros, inversiones en instrumentos financieros, entre otros, pese a que la ley no diferenció el tipo de inversión, ni de activos, bien fuera fijos, movibles, materiales o inmateriales; el legislador solo encomendó al Gobierno establecer el monto mínimo de la inversión que permitiría el desarrollo económico en las regiones de Zomac.

Así también, aseveró que se extralimitó la reglamentación, al incorporar requisitos no previstos en la Ley 1819 de 2016, como la exigencia de inscribir en el Rut la condición de Zomac previo al inicio de la actividad, así como la especificación de ser micro, pequeña o grande empresa, pues ello podía limitar o inclusive hacer nugatorio el beneficio, pues la DIAN se demoró en implementar las condiciones para hacer esas anotaciones, lo cual hizo solo hasta el 2018, fecha para la cual, muchas empresas ya se habían inscrito en el Rut, por lo que estarían incursas en el incumplimiento de ese requisito y, además, al implementar la DIAN las casillas para señalar el tipo de empresa, solo acondicionó dos casillas, para «*nueva sociedad que inicia actividades en Zomac*» y «*grande empresa Zomac*» lo que no permitía indicar la condición de micro, mediana o pequeña empresa.

Finalmente, señaló que el requisito atinente a la expedición de una certificación anual sobre el monto de los activos registrados en la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación de la sociedad, desatendía que lo previsto por la ley fue fijar el monto de inversión, mas no que esta debía estar en los documentos de constitución, ni que la prueba de la realización de la inversión fueran estos exclusivamente, como tampoco que la inversión debía efectuarse el día de la constitución de la nueva sociedad. A esos efectos, señaló que el impuesto sobre la renta era un tributo de causación anual, cuyo período gravable es del 1 de enero al 31 de diciembre, y que el beneficio se otorga por el año gravable, de manera que debían mantenerse los

requisitos cada año y no con un documento que determinaba una cifra estática del momento de constitución de la nueva sociedad, que no revelaba el patrimonio, ni el cumplimiento anual del requisito de inversión, pues a ese momento solo se tenía el aporte inicial de los accionistas y no se tenía personería jurídica para adquirir activos, hasta tanto se inscribiera en el registro mercantil, en el Rut y se hiciera apertura de una cuenta bancaria. Agregó que, tal requisito excluía la posibilidad de efectuar la inversión con crédito o con capitalizaciones posteriores a la creación de la sociedad, o inclusive, podía dar lugar a que las sociedades que cumplieran con la prueba de la inversión a ese momento, posteriormente y de forma deliberada disminuyeran su patrimonio.

Contestaciones

El Ministerio de Hacienda se opuso a todas las pretensiones (índice 29 de Samai). Luego de referirse a la «*facultad*» reglamentaria, y destacar pronunciamientos de la jurisdicción sobre el particular, afirmó que las normas se expidieron dentro del ejercicio de la potestad constitucional reglamentaria (artículo 189 de la Constitución), toda vez que se limitó a desarrollar los aspectos necesarios y relevantes en materia de empleo, inversión y control de la autoridad fiscal para la debida aplicación del incentivo tributario creado en la Ley 1819 de 2016. Señaló que, si bien la ley no otorgó autorización expresa para definir los conceptos en cuestión, no lo prohibió, ni los fijó de forma detallada y exhaustiva. Arguyó que la potestad reglamentaria habilita a desarrollar no solo lo que se autoriza por la ley, sino todo lo que se considere necesario en el marco constitucional.

Respecto de los requisitos exigidos relacionados con la especificación de datos en el Rut, sostuvo que, conforme al artículo 555-2 del ET, este es el instrumento idóneo para que la autoridad tributaria identifique a los contribuyentes que desarrollen actividades en la Zomac, por lo que es un requisito necesario para garantizar que el beneficio se otorgue al que corresponde y que, por lo demás, se trataba de un requisito formal que no afectaba la ejecución del objeto, ni era desproporcionado. Señaló que lo propio ocurría con la certificación anual del monto de los activos al constituirse la sociedad y, por tanto, todo ello no es una extralimitación en la reglamentación, sino la forma necesaria y acorde con la ley de controlar y asegurar el acceso al incentivo dentro del marco legal y en conexidad con los objetivos de la ley.

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural se opuso a las pretensiones de la demandante (índice 31 de Samai). A esos efectos, aseguró que el actor no ejerció la carga argumentativa y probatoria sobre la nulidad de los apartes acusados y de la misma forma que lo sostuvo el Ministerio de Hacienda alegó que las normas demandadas no vulneraron la potestad reglamentaria del Gobierno, pues este estaba facultado para hacerlo, conforme al artículo 189 numeral 11 de la Constitución. Y tras enunciar las condiciones de la ley para que operaran las Zomac, señaló que se requerían establecer las reglas para la aplicación de los beneficios.

Del mismo modo, el DNP se opuso a las pretensiones de la demandante (índice 31 de Samai). Precisó que su intervención en la expedición del Decreto 1650 de 2017 se limitó a la definición de la metodología para la selección de los municipios priorizados, las demás condiciones que deben cumplir las sociedades para acceder al beneficio estuvieron a cargo de la DIAN y del Ministerio de Hacienda. Seguidamente, y luego de detallar algunos pronunciamientos de esta corporación respecto de la potestad reglamentaria del ejecutivo, sus límites y alcances, aseveró que las disposiciones acusadas no incurrieron en exceso de la facultad reglamentaria, pues a mayor generalidad de la norma, aumenta la potestad reglamentaria. También señaló que los reparos del actor eran percepciones de carácter particular, interpretaciones e hipótesis

de carácter subjetivo, que no permiten cotejar los cargos con la Constitución, la ley o la jurisprudencia.

Trámite para sentencia anticipada

Mediante auto del 01 de julio del 2022 (índice 45 de Samai), el despacho sustanciador advirtió que el asunto era de puro derecho, por lo que era innecesario la práctica de pruebas adicionales y la realización de las audiencias inicial, de alegaciones y juzgamiento (artículo 182A del CPACA).

Alegatos de conclusión

El demandante insistió en que los apartados demandados limitan injustificadamente los derechos de los contribuyentes que buscan acceder al beneficio tributario previsto en la Ley 1819 de 2016 (índice 68 de Samai). Reiteró que la ley únicamente confirió facultades a las entidades demandadas para fijar los municipios que se clasificarían como Zomac y establecer los montos de inversión y generación de empleo, mas no para establecer requisitos para acceder al beneficio tributario.

Por su parte, las entidades demandadas, replicaron los argumentos de sus respectivas contestaciones, y el ministerio público coincidió con las demandadas en que las disposiciones acusadas no excedieron la potestad reglamentaria (índices 60, 61, 68 y 69 respectivamente, de Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos de la demanda, la Sala decide sobre la demanda de nulidad de los apartes de las definiciones de «*empleo directo*», «*inversión*» y «*monto mínimo de generación de empleo*» de que trata el artículo 1.2.1.23.1.1 y, asimismo, de algunos apartes de los ordinales 1.º a 3.º del artículo 1.2.1.23.1.6, ambos compilados en el DUR (Dcto. 1625 de 2016), adicionados por el artículo 2.º del Decreto 1650 de 2017, por el cual se reglamentaron los artículos 235 a 237 de la Ley 1819 de 2016, referido al «*Régimen de tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las zonas más afectadas por el conflicto armado (Zomac)*».

Atendiendo los planteamientos del actor, esta corporación deberá determinar si, con las disposiciones reglamentarias del Decreto 1650 de 2017, el Gobierno excedió la potestad reglamentaria al: (i) establecer dentro de la definición de empleo que este debía ser «*directo*» y «*a través de contratos laborales*»; (ii) establecer dentro del concepto de inversión que deberá corresponder al monto mínimo de «*propiedad, planta, equipo e inventario*»; (iii) determinar como requisito la indicación en el Rut de la condición de Zomac y señalar en el mismo mecanismo, previo al inicio de la actividad, si la sociedad es micro, pequeña, mediana o grande empresa; y iv) exigir una certificación anual en el que conste, el monto de sus activos registrados en la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación.

1.2- Observa esta judicatura que la censura parte de la alusión efectuada por el legislador en el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016 respecto de que los «*montos mínimos de inversión y de generación de empleo*» a cumplir por las nuevas sociedades ubicadas en área Zomac serían definidos por «*el Gobierno nacional*», pues a su entender, solo sobre tales aspectos debió versar la reglamentación. Al hilo de esto, reprochó que excediendo

esa precisa labor encomendada, el Gobierno adicionó requisitos no previstos en la ley, al definir empleo y la condición de que este fuera directo; esto es, vinculación de índole laboral, lo que, a su juicio, cerraba otras posibilidades de contratación que también son formales, como hacerlo a través de formas organizadas de campesinos, comunidades por etnias (entre otros, indígenas, raizales, palenqueras y afrodescendientes), las cooperativas de trabajo asociado, de servicios temporales, e igualmente quedarían excluidas las profesiones liberales (jóvenes y profesionales que no quieren o no suelen emplearse de forma directa).

Respecto de la definición de inversión que igualmente reprocha, expuso que el ejecutivo debió limitarse a determinar el monto mínimo de inversión; sin embargo, estableció un requisito adicional, consistente en que la inversión debía ser realizada en «*propiedad, planta, equipo e inventario*», pues este concepto no fue definido por la ley ni se delegó dicha potestad en el ejecutivo, lo cual dejaba por fuera otro tipo de activos al tenor de las NIIF para Pymes, como sería el caso de los activos biológicos, intangibles, financieros; inversiones en instrumentos financieros; porque la ley no distinguió que fueran activos fijos, movibles, materiales o inmateriales.

Por otra parte, aseguró que se excedió la potestad de reglamentación al fijar requisitos adicionales tales como, la inscripción en el Rut de la condición de Zomac y la indicación de ser micro, pequeña, mediana o grande empresa. Pues además de que tales requisitos no fueron fijados por la ley, el formulario del Rut no tuvo las opciones para diligenciar tales requisitos hasta el 2018, por lo que aseguró que no podía hacerse una exigencia de este requisito a quienes no pudieron informarlo así mientras el Rut no tenía opciones para hacer ese tipo de especificaciones, por ello no podía negarse el acceso al beneficio, imponerse sanciones o «*intereses de mora*».

La misma censura formuló sobre el requisito de expedir una certificación anual que especifique los activos registrados en la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación. Sostuvo que la ley autorizó fijar el monto mínimo de inversión, pero no que este debía estar en los documentos de constitución, ni que la prueba de la realización de la inversión fueran estos, o que la inversión debiera efectuarse el día de la constitución de la nueva sociedad. Señaló que debía tenerse en cuenta que el impuesto sobre la renta era de causación anual, con un período gravable del 01 de enero al 31 de diciembre y que como el beneficio se otorgaba por el año gravable, debían mantenerse los requisitos anualmente, que no un documento con una cifra estática del momento de constitución de la sociedad, que no revelaba el patrimonio, ni el cumplimiento anual del requisito de inversión, pues a ese momento solo se tenía el aporte inicial de los accionistas y no se tenía personería jurídica para adquirir activos (hasta la inscripción en el registro mercantil, el RUT y apertura de una cuenta bancaria).

Afirmó que, por lo anterior, la exigencia de tal requisito excluía la posibilidad de efectuar la inversión con créditos o con capitalizaciones posteriores a la sociedad, o inclusive, podía dar lugar a que las sociedades que cumplieran con la prueba de la inversión a ese momento, posteriormente y de forma deliberada disminuyeran su patrimonio.

Las demandadas fundamentalmente aseveraron que la reglamentación se expidió dentro del marco de las potestades que confiere el artículo 189.11 constitucional al ejecutivo.

2- Con miras a dirimir la presente controversia, partirá la Sala de precisar que, de acuerdo con el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución, la potestad reglamentaria corresponde a la facultad otorgada al Gobierno, como órgano supremo de la Administración para regular aquellas disposiciones que, por su carácter técnico, no son

desarrolladas exhaustivamente por el legislativo. De manera que está dirigida a facilitar la ejecución de la ley, dentro del ámbito de legalidad y necesidad, pues, como lo ha señalado esta judicatura *«entre más amplio, general o ambiguo sea el contenido de la ley, más amplio será la facultad reglamentaria. Mientras que, por el contrario, entre más precisa sea la reglamentación menor será el ámbito de la facultad»*². De manera que es esto es lo que va a determinar el alcance de la reglamentación, independientemente de que la ley no contenga una autorización detallada, pues no puede perderse de vista que la potestad reglamentaria proviene de la propia Constitución.

Ahora bien, como el ejercicio de esa potestad supone la existencia de una norma con rango de ley, la misma se encuentra supeditada a esta, de manera que *«el reglamento no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador»* (auto del 24 de febrero de 2015, exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Con base en ello, advierte esta judicatura que la Ley 1819 de 2016 que consagró un incentivo tributario para promover el desarrollo de las Zomac, precisó en qué consistía el beneficio (progresividad en la aplicación de la tarifa del impuesto sobre la renta), los sujetos pasivos que podían acogerse al mismo (nuevas sociedades que sean micro, pequeñas, medianas y grandes empresas), así como el lapso por el cual aplicaría (2017-2027). Sin embargo, no determinó los municipios que conformarían las Zomac, sino que encargó su señalamiento al Ministerio de Hacienda, al Departamento Nacional de Planeación y a la Agencia de Renovación del Territorio, mediante reglamento.

Similar fórmula utilizó al señalar las condiciones para acceder al beneficio, pues solo señaló de manera general que las nuevas sociedades debían cumplir los montos mínimos de inversión y de generación de empleo, que definiera el Gobierno nacional, lo que sin duda ameritaba una reglamentación detallada, que justamente por eso no podía limitarse a fijar el número de trabajadores o el monto mínimo de inversión, pues esto por sí solo, no resultaba suficiente para la cumplida ejecución de la ley; por el contrario, se precisaba determinar los conceptos, alcances y controles, para lo cual no se requería una expresa autorización legal, pues como se señaló, la potestad reglamentaria deviene de la propia Constitución solo que supeditada a la ley.

Así, sin perjuicio de verificar el contenido de cada una de las disposiciones acusadas, lo que estudiará seguidamente la Sala, debe advertirse que las disposiciones reglamentarias no contravienen *per se* la ley por el solo hecho de haber regulado aspectos diferentes al número de empleados, exigidos para la satisfacción del requisito de generación de empleo y al monto mínimo de inversión, como lo plantea la demandante. Resulta legítimo que junto a tales definiciones, el reglamento precisara otras circunstancias o requisitos para clarificar la operatividad del beneficio, tanto desde la perspectiva del administrado, como de la Administración para su control.

3- A la luz del derecho aplicable, procede la Sala a resolver los reparos acerca de las expresiones *«directo»* y *«a través de contratos laborales»* que se acusan de las definiciones de empleo directo y de monto mínimo de generación de empleo, establecidos en el artículo 1.2.1.23.1.1 compilado en el DUR (Dcto. 1625 de 2016). Como se indicó al inicio de las consideraciones, el actor estima que la potestad de reglamentación debió restringirse a fijar el monto mínimo de generación de empleo, sin definir este concepto y

² Sentencia del 14 de noviembre de 2019, exp. 20930, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Sentencia del 06 de diciembre de 2017, exp. 19359, CP: Milton Chaves García

mucho menos limitarlo a la vinculación mediante contrato laboral por excluir otras alternativas de vinculación lo que impediría acceder al beneficio o incluso hacerlo nugatorio, cuando lo que buscaba la ley era que los habitantes de tales zonas tuvieran más oportunidades económicas para disminuir la brecha de desigualdad, sin limitar la posibilidad a un solo tipo de contrato.

3.1- Al respecto, insiste la Sala que la potestad reglamentaria autoriza al ejecutivo a establecer las normas necesarias para darle efectividad o asegurar la ejecución de las disposiciones proferidas por el legislador, lo que, para el caso, hacía necesario que el Gobierno precisara los presupuestos para la generación de empleo, lo que justificaba con suficiencia que definiera el alcance de esta expresión. Con todo, debe analizarse si como lo señala el demandante, se excedió la potestad reglamentaria, por definir la generación de «empleo», como «empleo directo» y señalar que, este último se genera cuando se vincula personal a través de *contratos laborales*, porque excluye otras posibilidades de contratación que también son formales, como a través de formas organizadas de campesinos, comunidades por etnias (entre otros, indígenas, raizales, palenqueras y afrodescendientes), pues el objetivo de la ley fue brindar más oportunidades económicas para disminuir la brecha de desigualdad en tales zonas, sin limitar la posibilidad a un solo tipo de contrato, ni mucho menos al empleo directo.

Verificada la exposición de motivos del proyecto de ley nro. 163 presentado ante el Senado, y que derivó en la Ley 1819 de 2016, se observa el siguiente señalamiento: «*la tasa de informalidad del total nacional en 2022 se ubicaría en 55,9%, que corresponde a 8,1 pp menos que en un escenario sin reforma (64,0%). Lo anterior debido a que en un escenario sin reforma la actividad económica generaría 256 mil empleos formales menos que en el escenario con reforma*», lo cual, pone de presente que una de las finalidades de las medidas tributarias del proyecto de reforma (dentro de ellas el incentivo para las Zomac), era sin duda la generación empleo formal lo que, se justifica plenamente, si se tiene en cuenta que la vinculación laboral asegura la formalización de manera integral, atendida su proyección sobre los subsistemas de seguridad social (salud y pensión), lo que permite una mayor cobertura de los habitantes de una región.

De hecho, la Sala trae a colación que la generación de empleo, como condición para acceder a un incentivo o beneficio tributario, no es una situación novedosa en el ordenamiento, ya que ha sido regulada en disposiciones anteriores y siempre ha estado vinculada a la contratación directa, a través de contratos de naturaleza laboral. Para dar algunos ejemplos de las regulaciones sobre el tema: Ley 488 de 1998, art. 25 (descuento tributario para la generación de empleo), que adicionaba el artículo 250 al ET; Ley 218 de 1995, artículo 2.º, reglamentada por el Decreto 529 de 1996 (Ley Páez, empresas allí señaladas ubicadas en zona de sismo y avalancha del río Páez); la Ley 1429 del 2010 (de generación y formalización de empleo para pequeñas nuevas empresas) reglamentada por el Decreto Reglamentario 4910 del 2011, entre otras.

Ahora bien, si bien plantea la demandante que, el alcance de la acepción «empleo» del artículo 237 de la Ley 1819 de 2016 se efectúe bajo su sentido natural y obvio, para lo cual acude a las definiciones del diccionario, es lo cierto que el alcance jurídico que demarcaría técnicamente la expresión empleo, tendría que satisfacerse por la disposición especial que utiliza estos conceptos, esto es el Código Sustantivo del Trabajo, normativa legal que gobierna vínculos laborales entre «empleadores y trabajadores».

Repárese en que, la alusión de la ley a generación de «empleo», se vincula con la noción de «empleador», quien desde la perspectiva del ordenamiento sustantivo del trabajo es quien recibe y remunera el servicio prestado por un empleado o trabajador (artículo 22,

CST) bajo la figura de una relación laboral.

Así, no encuentra la Sala que se haya excedido la potestad reglamentaria al fijar la contratación laboral como aquella requerida para establecerse el monto mínimo de generación de empleo, exigido por la ley a efectos de conferir el beneficio; por el contrario, se ajusta al propósito de la ley de fomentar el empleo. No prospera el cargo de nulidad.

4- Respecto de la acusación de ilegalidad de la definición de inversión, la cual señaló el reglamento como el monto mínimo de «*propiedad, planta, equipo*» e «*inventario*», porque a juicio de la demandante, deja por fuera otros activos, como los biológicos, intangibles, financieros, e inversiones en instrumentos financieros, se hace menester analizar el alcance del concepto determinado por el reglamento, de cara a otros rubros que integran el patrimonio bruto.

Como se observa, la reglamentación en cuestión alude a conceptos de naturaleza contable, cuyo alcance se encuentra determinado por las previsiones técnicas en esa materia, con prescindencia de que se trate de ymes o de grandes empresas, en tanto, al incentivo de la tarifa progresiva en renta, pueden acceder tanto las micro, como las pequeñas, medianas y las grandes empresas, a condición de que cumplan las condiciones previstas para el efecto.

Si bien el actor alude a las NIIF para pymes, debe advertirse que las acepciones para los grupos de propiedad, planta y equipo e inventario son definidas armónicamente en las NIIF plenas y para pymes. Al efecto, las NIIF 17 para pymes define el grupo de «*propiedad, planta y equipo*» como aquellos «*activos tangibles que se mantienen para su uso en la producción, suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y se esperan usar durante más de un periodo*». Por su parte, las NIIF 13 para pymes define al grupo de inventarios como los «*activos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios*».

Aunque los activos que, acorde con la norma reglamentaria, califican como inversión, podrían ser los que de manera preponderante son requeridos para el desarrollo de muchas actividades económicas, lo cierto es que partiendo de la definición técnica de «*propiedad, planta y equipo*» referida a activos tangibles, así como la de «*inventarios*», esta calificación, excluiría *per se* otro tipo de activos que pudieran ser indispensables para el desarrollo de algunas actividades económicas.

En el caso de los activos biológicos, a los que alude el demandante, pertenecientes a otro grupo de activos (NIIF 34 para pymes), podrían calificar como propiedad, planta y equipo (como las semillas) o dentro de inventario (como las flores), pero ello no puede concluirse respecto de otros activos como los intangibles (NIIF 18 para pymes), para dar solo un ejemplo, los cuales por no enmarcarse en las definiciones de la norma reglamentaria, su adquisición no sería computable para el monto mínimo de la inversión acreditable por la nueva compañía a fin de acceder al beneficio, pese a que pudieran coadyuvar en la actividad económica de la nueva empresa y, por ende, al desarrollo económico de la a Zomac, propósito de la Ley 1819 de 2016.

Para la Sala, lo anterior pone de presente que la norma reglamentaria redujo el alcance de la ley, pues esta solo se refirió a un monto mínimo de inversión, concepto amplio, en el cual puede enmarcarse la adquisición de activos diferentes a la propiedad, planta, equipo e inventarios, cuya única condición sería que se destinen al desarrollo de la

correspondiente actividad productiva en la Zomac, conforme a lo previsto por la ley.

Por consiguiente, para la Sala, la disposición reglamentaria excedió la ley, lo cual amerita su anulación. Prospera el cargo de la demanda.

5- Reprochó también el demandante que se extralimitó la reglamentación, al incorporar requisitos no previstos en la Ley 1819 de 2016, como la exigencia de inscribir en el Rut la condición de Zomac previo al inicio de la actividad, así como la especificación de ser micro, pequeña o grande empresa, porque esto podría limitar o hacer nugatorio el beneficio, pues la DIAN tardó en implementar las condiciones para esas anotaciones, lo hizo solo hasta el 2018, fecha para la cual, muchas empresas ya se habían inscrito en el Rut, por lo que estarían incursas en el incumplimiento del requisito, además de que al implementar la DIAN las casillas para señalar el tipo de empresa, no acondicionó debidamente las casillas.

Igualmente, cuestionó el requisito de certificar anualmente los activos de la sociedad, registrados en el documento de constitución de la empresa o del documento privado de creación, puesto que la ley no previó que la prueba de la realización de la inversión fueran estos documentos, como tampoco que la inversión debiera efectuarse el día de la constitución de la nueva sociedad. A esos efectos, manifestó que debía tenerse en cuenta que el impuesto sobre la renta era un tributo de causación anual y que el beneficio se otorgaba por el año gravable, de manera que debían mantenerse los requisitos anualmente y no con un documento que informaría una cifra estática del momento de la constitución, que no revelaba el patrimonio, ni el cumplimiento anual del requisito de inversión, comoquiera que a tal momento, solo se tenía el aporte inicial de los accionistas, sin personería jurídica para adquirir activos. Arguyó que ese requisito excluía la posibilidad de hacer la inversión con créditos o con capitalizaciones a la sociedad, o inclusive, podía dar lugar a que con posterioridad se disminuyera deliberadamente el patrimonio.

En definitiva, el reparo del actor recae en cuanto esas exigencias no las hizo la ley y su incumplimiento derivaría en la imposibilidad de acceder al beneficio.

5.1- Conforme se indicó en apartes precedentes, el hecho de que una norma reglamentaria fije requisitos con fines de control, no constituye un exceso de potestad reglamentaria, por lo que verificará la Sala si los requisitos exigidos se enmarcan en tal criterio.

En relación con la información atinente a la condición de Zomac, así como la especificación de ser micro, pequeña o grande empresa, considera la Sala que se trata de información básica y relevante respecto de los contribuyentes que acceden al beneficio tributario de las Zomac, la cual debe ser actualizada en el Rut, comoquiera que este constituye el mecanismo de identificación y clasificación de los sujetos administrados por la DIAN (art. 555-2). Sobre este particular, ha indicado la Sala que, en el Rut está *«toda aquella información que (...) requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar no solo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran»*.³

Para la Sala resulta evidente que la disposición reglamentaria se dirige a recaudar la información que le permita a la autoridad tributaria detectar y controlar los contribuyentes

³ Sentencia del 10 de febrero de 2011, exp. 17909, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

beneficiados por la progresividad del impuesto sobre la renta, por ubicarse en las Zomac y cumplir las condiciones previstas para el efecto. Sobre la legalidad de la reglamentación que fija ese tipo de medidas de control, se pronunció la Sala con ocasión del estudio de legalidad del Decreto 4910 de 2011, norma reglamentaria del incentivo tributario para pymes consagrado por la Ley 1429 de 2010 (sentencia del 08 de agosto de 2019, exp. 19716, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

Respecto del reproche del demandante en torno a que la DIAN se demoró en implementar las condiciones para esas anotaciones y que solo lo hizo solo hasta el 2018, fecha para la cual, muchas empresas ya se habían inscrito en el Rut, por lo que estarían incursas en el incumplimiento del requisito, además de que al implementar la DIAN las casillas para señalar el tipo de empresa no acondicionó debidamente las casillas, se precisa aclarar que tales aspectos, no son atribuibles a la norma reglamentaria y, además, que su incumplimiento no se encuentra prevista en la norma reglamentaria como causal de pérdida del beneficio (art. 2.1.23.1.7), de manera que no encuentra la Sala que la consagración de tales requisitos derive en alguna ilegalidad. No prospera el cargo de nulidad.

5.2- En relación con la certificación anual suscrita por el representante legal y revisor fiscal, o contador, que exige la norma reglamentaria, observa la Sala que pide especificar lo siguiente: (i) la categorización de la sociedad, teniendo en cuenta lo establecido en los numerales 1.º al 4.º del artículo 236 de la Ley 1819 de 2016; (ii) la existencia real y material de los activos; (iii) el registro de los activos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia; (iv) la incorporación de los activos al patrimonio bruto de la sociedad; y (v) la información que permita el control de los requisitos de inversión, generación de empleo, desarrollo de la actividad, y la ubicación real y material de la sociedad, seguido de lo cual se determina: *«el monto de los activos a certificar corresponde a los registrados en la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación; esta certificación deberá estar a disposición de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Naciones - DIAN cuando se requiera»*.

Para la Sala, la información requerida igualmente tiene un propósito de control y seguimiento a los contribuyentes que accedan al beneficio de la tarifa progresiva en el impuesto de renta, por lo que la misma debe reflejar el monto de los activos al momento de creación de la sociedad, con los cuales se categorizó como micro, pequeña, mediana o grande empresa, según los parámetros de activos previstos en cada caso, en el artículo 236 de la Ley 1819 de 2016.

En cualquier caso, la norma reglamentaria expresamente advierte en el artículo 1.2.1.23.1.3 que el contribuyente debe cumplir los montos mínimos de inversión y de generación de empleo *«exigidos para el periodo fiscal correspondiente del impuesto sobre la renta y complementario»*, y consistente en ello, el artículo 1.2.1.23.1.4 señala que *« las nuevas sociedades que se acojan por cada año de vigencia del régimen de tributación de que trata el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016, deberán cumplir y mantener los montos de inversión definidos en el anexo No. 3 del presente decreto »*, lo cual corresponde en esencia a la estructura del impuesto sobre la renta, que reprocha la parte demandante.

Por lo anterior, no encuentra la Sala ilegalidad en la exigencia relacionada con la certificación anual del monto de los activos registrados en la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación.



No prospera el cargo de nulidad.

6- No habrá condena en costas por tratarse de una controversia en la que se ventila un interés público, de conformidad con el artículo 188 CPACA.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de la expresión «*propiedad, planta, equipo e inventario*» contenida en la definición de inversión del artículo 1.2.1.23.1.1 del DUR 1625 de 2016, adicionado por el artículo 2.º del Decreto 1650 de 2017.
2. **Negar** las demás pretensiones de nulidad.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN