

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**  
**Bogotá, D.C., seis (6) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)**  
**Radicación: 11001-03-27-000-2012-00024-00**  
**Número interno: 19359**  
**Demandante: Juan Leonardo Garzón Restrepo**  
**Demandados: Ministerio de Hacienda y Crédito Público y otros**  
**Temas: Medio de control de nulidad**

**SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA**

Decide la Sala el medio de control de nulidad instaurado por Juan Leonardo Garzón Restrepo, Carlos Andrés Lizcano Rodríguez y Paola Andrea Saavedra Hidalgo contra los artículos 2°, 6°, 7°, 9°, inciso 2° del artículo 17 e inciso 2° del artículo 19 del Decreto 4910 de 2011 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

**1. El acto demandado.**

Se demandan los artículos 2°, 6°, 7°, 9°, inciso 2° del artículo 17 e inciso 2° del artículo 19 del Decreto 4910 de 2011 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que disponen:

**“Decreto 4910 de 2011**

**(Diciembre 26)**

Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario

**El Presidente de la República de Colombia;**

en ejercicio de las facultades constitucionales en especial de las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de los artículos 4°, 8°, 9°, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 48, 49 y parágrafo 4° del artículo 50 de la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

“(…)

**‘ART. 2°- Rentas respecto de las cuales procede el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.** Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, son exclusivamente las rentas relativas a los ingresos operacionales u ordinarios que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el Registro Mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.

Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán.

En el caso de pequeñas empresas preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010

operará exclusivamente respecto de las rentas relativas a los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior.

(...)

**ART. 6º- Requisitos generales que deben cumplirse para acceder a la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.** Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de inscripción y sus actualizaciones en el registro único tributario (RUT), para efectos de control las nuevas pequeñas empresas o pequeñas empresas preexistentes que pretendan acogerse al beneficio a que se refiere el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, deberán cumplir los siguientes requisitos:

**1. Cuando se trate de nuevas pequeñas empresas:** Presentar personalmente antes del 31 de diciembre del correspondiente año de inicio del beneficio de progresividad, ante la división de gestión de fiscalización, o la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, los siguientes documentos:

a) Certificado de existencia y representación legal expedido por la correspondiente cámara de comercio en el que conste la fecha de inscripción en el registro mercantil y la condición de nueva pequeña empresa.

b) Certificación escrita del contribuyente o representante legal de la empresa, cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedida bajo la gravedad del juramento, en la que manifieste:

1. La intención de acogerse al beneficio otorgado por el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, detallando la actividad económica principal a la que se dedica y la dirección en la cual se encuentre ubicada la planta física o el lugar del desarrollo de la actividad económica y el domicilio principal.

2. El monto de los activos totales.

3. El número de trabajadores con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y tipo de vinculación.

4. Haber cumplido con la obligación de tener inscritos los libros de contabilidad ante la cámara de comercio.

5. La existencia de la instalación física de la empresa, indicando la dirección y el municipio o distrito donde está ubicada.

c). Copia de la escritura o documento que pruebe su constitución o existencia.

**2. Cuando se trate de pequeñas empresas preexistentes:**

Presentar personalmente antes del 31 de marzo del año 2012, ante la división de gestión de fiscalización, o la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, los siguientes documentos:

a) Certificado de existencia y representación legal expedido por la correspondiente cámara de comercio en el que conste la fecha de renovación de la matrícula mercantil en la correspondiente cámara de comercio.

b) Certificación escrita del contribuyente o representante legal de la empresa, cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedida bajo la gravedad del juramento, en la que manifieste:

1. La intención de acogerse al beneficio otorgado, por, el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, detallando la actividad económica principal a la que se dedica y la dirección en la cual se encuentre ubicada la planta física o el lugar del desarrollo de la actividad económica y el domicilio principal.

2. El monto de los activos totales.

3. El número de trabajadores con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y tipo de vinculación.

4. Que reinició el desarrollo de la actividad económica dentro de los doce (12) meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley 1429 de 2010.

5. Que dentro de este mismo término de 12 meses se ha puesto al día en todas sus obligaciones formales y sustanciales de carácter legal y tributario de orden nacional y territorial. Para el efecto,

en el caso de deudas por impuestos administrados por la DIAN, podrán suscribir facilidades de pago en los términos y condiciones previstos en el artículo 814 del Estatuto Tributario.

6. Haber cumplido con la obligación de tener inscritos los libros de contabilidad ante la cámara de comercio.

7. La existencia de la instalación física de la empresa, indicando la dirección y el municipio o distrito donde está ubicada.

c). Copia de la escritura o documento que pruebe su constitución.

Estos requisitos se verificarán por la respectiva Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales, quien ejercerá vigilancia y control de acuerdo con sus amplias facultades de fiscalización e investigación consagradas en el artículo 684 del Estatuto Tributario.

**‘PAR. TRANS.-** Por el año gravable 2011, las nuevas pequeñas empresas a que se refiere el numeral 1° de este artículo deberán presentar los documentos allí mencionados antes del 31 de marzo de 2012.

**‘ART. 7°- Requisitos para cada año gravable en que se solicite el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.** Para que proceda el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las empresas deberán cumplir, por cada año gravable en que se solicite el beneficio, con los siguientes requisitos:

1. Presentar personalmente antes del 30 de marzo siguiente al año gravable por el cual se pretende la gradualidad, un memorial del contribuyente o representante legal de la empresa cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedido bajo la gravedad del juramento, ante la división de gestión de fiscalización o a la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, en el cual manifieste expresamente:

a) La intención de acogerse por ese año gravable al beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios otorgado por la Ley 1429 de 2010, indicando la calidad de beneficiario en su condición de nueva pequeña empresa o pequeña empresa preexistente, persona jurídica o persona natural, según corresponda.

b) La actividad económica a la cual se dedica.

c) El monto de los activos totales a 31 de diciembre de cada año gravable.

d) La dirección del lugar de ubicación de la planta física o inmueble donde desarrolla la actividad económica, y

e) El número de trabajadores a 31 de diciembre de cada año gravable.

2. Cuando se trate de pequeña empresa persona jurídica anexar una copia del certificado actualizado de existencia y representación legal y de la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la cámara de comercio.

3. Cuando se trate de pequeña empresa persona natural, anexar una copia del certificado actualizado en el que conste la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la cámara de comercio y sobre el registro del establecimiento de comercio.

4. Cuando se realicen reformas estatutarias, deberá informarse a la Dirección Seccional o Local de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente, dentro del mes inmediatamente siguiente a la reforma estatutaria.

**‘PAR.-** A partir del año gravable en que no se presenten o no se cumplan oportunamente los requisitos exigidos, no procederá el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, caso en el cual, la Dirección Seccional o Local de Impuestos o de Impuestos y Aduanas correspondiente, una vez establezca la omisión o incumplimiento, deberá verificar y revisar la situación integral de la empresa que pretendía el beneficio.

‘(...)

**‘ART. 9°- Pérdida o improcedencia del beneficio de la progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios.** Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto, para efectos de la procedencia del beneficio de que trata el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas beneficiarias deberán mantener en el respectivo año gravable y hasta el 31 de

diciembre inclusive, las condiciones relativas al número de trabajadores y al monto de los activos totales a que se refiere el numeral 1° del artículo 2° de la citada ley. En caso de incumplir alguna de las condiciones señaladas, el beneficio se torna improcedente a partir del año gravable en que esto ocurra. Tampoco procederá el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se incumpla con la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, cuando no se paguen en su oportunidad legal los aportes a salud y demás contribuciones de nómina, o cuando no se cumpla con el deber legal de presentar las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo en ellas determinados, autoliquidados o liquidados por la administración, dentro de los plazos señalados para el efecto.

‘**ART. 17.- Sanciones por el suministro de información falsa.** Conforme con el artículo 49 de la Ley 1429 de 2010 y sin perjuicio de las acciones y sanciones a que haya lugar por improcedencia de los beneficios, quienes suministren información falsa con el propósito de obtener los beneficios previstos en los artículos 4°, 9°, 10, 11 y 13 de la Ley 1429 de 2010, deberán restituir los impuestos dejados de pagar por los beneficios solicitados de manera improcedente, para lo cual, la administración tributaria, de acuerdo con las disposiciones procedimentales consagradas en el Estatuto Tributario exigirá los impuestos dejados de pagar por efectos de la aplicación de la progresividad del pago del impuesto de renta y complementarios y de los descuentos tributarios obtenidos indebidamente, e impondrá la sanción correspondiente al doscientos por ciento (200%) del valor de tales beneficios a que se refiere el artículo 49 Ib., sin perjuicio de las denuncias ante las autoridades competentes para efectos de las sanciones penales a que haya lugar.

El reintegro consistirá en adicionar en la declaración del respectivo período fiscal, como mayor impuesto a pagar el monto del impuesto que con ocasión de la aplicación del beneficio improcedente dejó de pagar, junto con la sanción mencionada en el inciso anterior y deberá pagar además los intereses moratorios a que haya lugar en los términos y condiciones previstos en el Estatuto Tributario.

‘**ART. 19.- Factura de venta.** Conforme con el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, quienes están en la obligación legal de facturar deben cumplir esa obligación expidiendo factura de venta o documento equivalente con el lleno de los requisitos y condiciones previstos en la ley, sin perjuicio de lo establecido para las operaciones de los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen simplificado.

Por tanto, a quienes estando en la obligación de facturar emitan documentos distintos a la factura de venta o documento equivalente tales como prefectura, cuenta de cobro, precuenta o similares, se les impondrá la sanción de cierre del establecimiento de comercio conforme con el artículo 652-1 del estatuto citado y, además, serán objeto de revisión integral de su situación tributaria con fundamento en las facultades del artículo 684Ib., en especial de la presunción de ingresos en ventas conforme con los artículos 756 y siguientes del Estatuto Tributario, y de la imposición de las demás sanciones a que haya lugar.

## 2. Acumulación de los procesos.

Mediante auto del 13 de noviembre de 2014 el despacho sustanciador resolvió[1]:

- “1. Decrétase la acumulación de los procesos 2012-0030-00 [19452] y 2012-00034-00 [19555] con el 2012-00024-00 [19359].
2. Niégase la acumulación de los procesos 2012-00047-00 [19720] y 2013-00006-00 [19944] con el 2012-00024-00 [19359], por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
3. Una vez incluida copia de esta providencia en los expedientes 2012-00047-00 [19720] y 2013-00006-00 [19944], devuélvase a los despachos de origen para que continúen con su trámite.
4. En firme este auto, regrésese de inmediato al despacho este expediente junto con los acumulados para dictar la correspondiente sentencia”.

## 3. Antecedentes

**3.1. Expediente: 11001-03-27-000-2012-00024-00 [19359] Actor: Juan Leonardo Garzón Restrepo**

## **La demanda**

El actor demandó la nulidad de los artículos 6º, 7º y 9º del Decreto 4910 de 2011[2].

## **Normas violadas**

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 83, 84, 189-11, 209 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 40 de la Ley 1429 de 2010.

## **Concepto de la violación**

Según el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, los únicos requisitos para acceder a los beneficios de progresividad son: que se trate de pequeñas empresas y que inicien su actividad a partir del 29 de diciembre de 2010.

La misma norma definió como pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

También definió como inicio de la actividad económica principal, la fecha de inscripción en el registro mercantil de la correspondiente cámara de comercio, con independencia de que la correspondiente empresa previamente haya operado como empresa informal.

Además, el artículo 8º señala el deber de cumplir con las obligaciones laborales, de la presentación de las declaraciones tributarias y de las obligaciones comerciales relacionadas con el registro mercantil pero no condiciona el beneficio de progresividad en el pago del impuesto al cumplimiento de las obligaciones señaladas en él.

Los artículos 6º y 7º del, Decreto 4910 de 2011 establecen unas nuevas condiciones para acceder a los beneficios de progresividad en el impuesto sobre la renta no contempladas en la Ley 1429 de 2010.

El artículo 9º del Decreto 4910 de 2011 establece unas nuevas condiciones de pérdida o improcedencia de los beneficios de progresividad en el impuesto sobre la renta, los cuales no fueron consagrados en la Ley 1429 de 2010.

Los artículos 6º, 7º y 9º del Decreto 4910 de 2011 crean unas condiciones no previstas en la ley para tener derecho al beneficio de progresividad y, además, crea unas nuevas condiciones para perder el beneficio.

Las normas demandadas son violatorias de los artículos 83, 84 y 209 de la Constitución Política, debido a que los particulares accedieron de buena fe a los beneficios de la Ley 1429 de 2010 con el conocimiento de los requisitos del momento, que posteriormente fueron modificados o adicionados por medio del decreto demandado.

Al ser expedido el Decreto 4910 de 2011 el Gobierno Nacional violó el principio de legalidad ordenado en los artículos 189 y 338 de la Constitución Política, porque condicionó al suministro de información acceder a los beneficios de la Ley 1429 de 2010, por lo que se excedió en sus facultades al modificar lo establecido en la ley.

## **Coadyuvantes**

**Paola Andrea Saavedra Hidalgo** coadyuvó a la demanda, explicó las mismas razones jurídicas expresadas como demandante en el expediente 19555 que se resumen posteriormente[3].

**Juan Diego Buitrago Galindo** coadyuvó a la demanda[4], señaló que los artículos 6º, 7º y 9º del Decreto 4910 de 2011 establecen requisitos y plazos no determinados en la Ley 1429 de 2010, como la pérdida del beneficio de progresividad por no radicar un memorial con sus documentos adjuntos anualmente.

Los requisitos que ordenan los artículos demandados, son innecesarios ya que es información que reposa en entes administrativos como el certificado de existencia y representación legal que reposa en la cámara de comercio y certificación emitida por el representante legal, en la que se especifica la intención de acogerse a los beneficios de la ley, monto de activos, número de trabajadores e instalaciones fijas, que es información que se solicita en el registro único tributario del que tiene conocimiento la DIAN.

La solicitud de la información innecesaria es violatoria del artículo 9° del Decreto-Ley 19 de 2012 (estatuto anti trámites), que prohíbe exigir actos administrativos, constancias, certificaciones o documentos que ya se encuentran en la entidad donde se solicitan o que se encuentren en otra entidad pública.

El artículo 29 de la Constitución Política establece el derecho al debido proceso y a la legalidad de la pena, en el presente caso, el decreto demandado creó la sanción de pérdida de los beneficios tributarios por el solo hecho de no entregar un memorial cumpliendo los requisitos y solicitando acogerse a los beneficios de ley.

Las facultades sancionatorias son reserva de ley, los actos administrativos no pueden crear sanciones que no se encuentren (sic) estipuladas en la ley.

El hecho de que se pueda declarar la pérdida del beneficio tributario por no entregar un documento, es un cambio de carácter sustancial de la ley y no procedimental, por lo que existió exceso de la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional.

### **Contestación de la demanda**

**La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[5]:

El Gobierno Nacional en uso de la facultad reglamentaria concedida en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, expidió el Decreto 4910 de 2011 con el fin de precisar las condiciones y requisitos para acceder a los beneficios para las nuevas pequeñas empresas consagrados en la Ley 1429 de 2010.

La creación del reglamento es indispensable para que la ley tenga efectos, debido a que es necesario aclarar algunos elementos por la autoridad administrativa que tiene la obligación de ejecutar la ley. En el presente caso, era necesario establecer condiciones y requisitos para acceder a los beneficios tributarios porque la ley no los consagró y son esenciales para la correcta y debida aplicación normativa.

El decreto acusado no violó el principio de legalidad, debido a que reguló los temas consagrados en la ley con el fin de lograr su cumplimiento, para hacerla ejecutable.

### **Alegatos de conclusión**

El **demandante** no se pronunció.

La **entidad demandada**, reiteró lo expuesto en el escrito de contestación de la demanda del expediente 19555.

El **Ministerio Público** solicitó anular los artículos demandados, por las siguientes razones:

El artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, estableció como requisito sustancial el pago del tributo para obtener el beneficio de progresividad del impuesto de renta, de acuerdo al artículo 1° del Estatuto Tributario - E.T.

La forma de aplicar el beneficio consiste en que, luego de que contribuyente obtiene la base gravable y de realizar la respectiva depuración sobre la renta líquida gravable, se debe aplicar el porcentaje indicado por ley, según el año gravable que corresponda.

El legislador al establecer directamente la forma de aplicar el beneficio de progresividad del pago del impuesto de renta, no otorgó facultad alguna a la administración de Impuestos para establecer requisitos para acceder al beneficio ordenado por ley.

El artículo 6° del decreto demandado, condiciona el beneficio de progresividad a la presentación de documentos. Las condiciones para acceder al beneficio las estableció el legislador al indicar el inicio de la actividad, el número de empleados, el monto de los activos, y los exigidos a pequeñas empresas preexistentes, por lo que las condiciones del reglamento no son necesarias para el cumplimiento de la ley. Además, el legislador sólo autorizó reglamentar los artículos 5° y 7° de la Ley 1429 de 2010 y no el 4° como lo hizo el artículo 6° de la regulación demandada.

El artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 al disponer que cada año en que se solicite el beneficio, es necesario entregar un memorial a la DIAN, no está cumpliendo la ley sino que está agregando un requisito sin necesidad, la ley es muy, clara en que sólo se deben aplicar los porcentajes en el momento de liquidar el impuesto.

El artículo 9° del decreto demandado a diferencia de lo establecido en la ley, condiciona la procedencia de los beneficios tributarios a mantener el número de trabajadores, monto de activos totales, renovación de matrícula mercantil, pago de parafiscales y al pago y presentación de declaraciones tributarias: Por lo que los artículos demandados deben ser considerados nulos.

### **3.2 Expediente: 11001-03-27-000-2012-00030-00 [19452] Actor: Carlos Andrés Lizcano Rodríguez**

#### **La demanda[6]**

El actor demandó la nulidad de los artículos 2°, 6°, 7°, 9°, artículo 17 inciso 2°, artículo 19 inciso 2° del Decreto 4910 de 2011.

#### **Normas violadas**

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 13, 150, 189-11, 333, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 4° parágrafo 2° y artículos 47, 48 y 49 de la Ley 1429 de 2010.

#### **Concepto de la violación.**

Los artículos 2°, 6°, 7°, 9°, inciso 2° del artículo 17 y el inciso 2° del artículo 19 del Decreto 4910 de 2011, violan el principio de igualdad al exigir a las pequeñas empresas que inviertan en trámites ante la DIAN con el fin de acceder a los beneficios tributarios de la Ley 1429 de 2010.

El artículo 2° del mencionado decreto limita lo establecido en la Ley 1429 de 2010 al ordenar que el beneficio de progresividad del pago del impuesto de renta, opera únicamente sobre las rentas relativas a los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil y los ingresos operacionales u ordinarios, cuando la ley no limita el beneficio al referirse de forma general a la tarifa del impuesto de renta.

El gobierno violó el artículo 189 de la Constitución Política al exceder sus facultades reglamentarias, porque los artículos 6°, 7° y 9° del Decreto 4910 de 2011 estipulan una serie de documentos adicionales como garantías y certificaciones con el fin de adquirir el beneficio de progresividad del impuesto de renta, no establecidos en la Ley 1429 de 2010.

De acuerdo a los artículos 150 y 338 de la Constitución Política; el Congreso de la República es el único investido para crear leyes y el gobierno no tiene facultades para cambiarlas. Los artículos 17 y 19 del Decreto Reglamentario 4910 de 2011, son violatorios de normas constitucionales, debido a que establecen sanciones que la ley que reglamentó no contempló.

El principio de libertad económica y de iniciativa privada, se encuentran establecidos en el artículo 333 de la Constitución Política. La Corte Constitucional estableció que los principios enunciados pueden ser imitados, pero, es necesario que exista una limitación por medio de ley, sin embargo, en

los artículos 17 y 19 del decreto demandado se establecieron sanciones que limitan la libertad económica y la iniciativa privada sin que exista una ley previa que las habilite[7].

### **Coadyuvante**

**Juan Diego Buitrago Galindo** coadyuvó a la demanda[8], repitió sucintamente los argumentos que realizó en calidad de coadyuvante en el proceso 19359, demandante Juan Leonardo Garzón Restrepo, resumido previamente.

### **Contestación de la demanda**

**El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN** actuando a través del mismo apoderado, se opusieron a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[9]:

La potestad reglamentaria es una facultad constitucional del Presidente de la República, que le permite expedir normas de carácter general para la correcta ejecución de las normas, que tiene como límite la constitución y la ley. El artículo 1º de la Ley 1429 de 2010 señala que la norma tiene como objetivo la formalización y la generación de empleo, mediante la creación de empresa, por lo que el legislador creó unos beneficios para disminuir costos, sin embargo, los beneficios deben ser para las empresas que realmente generen empleo de lo contrario, de acuerdo con la ley no pueden ser cobijadas con el beneficio.

Los requisitos generales que se precisan en el Decreto Reglamentario 4910 de 2011 y que deben cumplirse para acceder a la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta, so pena de la pérdida del beneficio fiscal, son necesarios para el ejercicio de control que debe ejercer la DIAN y están dirigidos a todos los que tengan ese derecho para que suministren la información que los acredita como beneficiarios y puedan ser identificados y verificados; exigencia que es válida en la administración, control y vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esta misma circunstancia en que se sustenta como principio de legalidad de la entidad que debe ejercer el control de los beneficios solicitados por parte de los contribuyentes beneficiados de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, se debe extender al procedimiento de fiscalización y sancionatorio previsto en el Estatuto Tributario.

El artículo 49 de la Ley 1429 de 2010 no estableció un procedimiento especial para sancionar conductas que se consideren evasivas o elusivas por el indebido comportamiento de contribuyentes que no cumplan requisitos para acceder a los beneficios otorgados, tan solo estableció una norma sustancial referida al pago de la reducción de las obligaciones por los beneficios obtenidos y una sanción correspondiente al 200%.

El artículo 19 del Decreto 4910 de 2011 al establecer el requisito de expedir factura, se estableció con el fin de incentivar el uso de factura de pequeñas empresas, por lo que es una norma que no sobra, debido a que desempeña un requisito establecido en la normatividad existente.

El decreto demandado no introduce nuevas normas, lo que realiza es una aclaración a los contribuyentes para que puedan acceder al beneficio de progresividad del pago del impuesto de renta.

### **Alegatos de conclusión**

El **demandante** reiteró los argumentos expuestos en, la demanda[10]:

La **entidad demandada**, reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda[11].

El **Ministerio Público** solicitó anular únicamente el artículo 2º del decreto demandado, por las siguientes razones[12]:

La facultad reglamentaria del Gobierno se encuentra limitada por la ley, el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del E.T., deben ser analizados conjuntamente, debido a que de acuerdo a los artículos mencionados, la normatividad existente debe aplicar a las nuevas leyes, sin embargo, el artículo 2º del decreto demandado contiene limitantes al beneficio fijado en la ley y en



la práctica no permite acceder a los beneficios desbordando la sana lógica, por lo que debe ser considerado nulo.

Los demás artículos demandados se encuentran de acuerdo con los principios de sana lógica y no se consideran fuera de contexto, la exigencia de documentación se encuentra de acuerdo con el fin de la ley y el artículo 571 del E.T. establece que los contribuyentes deben de cumplir con los deberes formales de ley y del reglamento.

El incumplimiento de requisitos formales sí deben considerarse como causal de pérdida del beneficio, debido a que su señalamiento se desprende de la aplicación del régimen general del impuesto de renta y complementarios.

Además, los artículos que la parte actora señala como sancionatorios, es decir los artículos 17 y 19 del Decreto 4910 de 2011, no son nuevas sanciones ya que se encuentran establecidos en la Ley 1429 de 2010.

### **3.3. Expediente: 11001-03-27-000-2012-00034-00 [19555] Actor: Paola Andrea Saavedra Hidalgo**

#### **La demanda[13].**

La actora demandó la nulidad de los artículos 6º, 7º y 9º del Decreto 4910 de 2011.

#### **Normas violadas**

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 83, 84, 189-11, 189-20, 209 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 36 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 4º de la Ley 1429 de 2010.

#### **Concepto de la violación**

Los artículos 6º, 7º y 9º del Decreto 4910 de 2011 violan el principio de legalidad establecido en los artículos 189 y 338 de la Constitución Política, debido a que ocurrió abuso de la facultad de velar por la recaudación de las rentas nacionales, porque el Gobierno excedió sus competencias al apartarse de lo establecido en la ley mediante decreto.

Adicionalmente, las normas acusadas violan el artículo 189 de la Constitución Política y el 36 del C.C.A., debido a que contravienen las razones del Congreso al expedir el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010. En la exposición de motivos de la Ley 1429 de 2010 el Gobierno manifestó que de acuerdo al artículo 363 de la Constitución Política es inequitativo que las pequeñas empresas tengan cargas y obligaciones iguales a las empresas consolidadas.

De la misma manera, en el primer debate en la comisión tercera de la Cámara y del Senado, el Gobierno Nacional manifestó la intención de crear nuevos empleos y de impulsar nuevos negocios, por lo que era necesario aprobar los beneficios de la Ley 1429 de 2010. Sin embargo, los artículos 6º, 7º y 9º del Decreto 4910 de 2011 establecieron como sanción la pérdida de los beneficios de la ley por no cumplir unos deberes procedimentales e instrumentales, que no fueron determinados por el Congreso.

Los principios de buena fe y confianza legítima establecidos en el artículo 83 de la Constitución Política, también se encuentran vulnerados por los artículos 6º, 7º y 9º del Decreto Reglamentario 4910 de 2011, porque generan condiciones adicionales no previstas en la ley, contrarían el mensaje público del Gobierno, convierte al beneficiario tributario en un objeto de sanciones y obstruye el acceso a beneficios ya adquiridos por los contribuyentes.

El artículo 209 de la Constitución Política que consagra el principio de publicidad de la función pública, fue violado por el Decreto 4910 de 2011 porque la Ley 1429 de 2010 fue difundida por diferentes medios de publicación, para que las personas tuvieran conocimiento de los beneficios tributarios que posteriormente el decreto restringió sin las mismas vías publicitarias.

## Contestación de la demanda

El Ministerio de Hacienda y Crédito público se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[14]:

La Ley 1429 de 2010 fue creada con el fin de incentivar la creación de empleo y el surgimiento y mantenimiento de las pequeñas empresas; otorgándoles beneficios en las cargas tributarias, pero con el control de la autoridad competente para que no se evadan impuestos ni actividades ilícitas, de acuerdo a la normatividad tributaria, penal y laboral.

La sanción por información falsa del artículo 49 de la Ley 1429 de 2010, habilita a la autoridad tributaria a solicitar a los beneficiarios de la ley información para comprobar si cumplen o no con los requisitos normativos, por lo que no puede alegarse exceso reglamentario cuando se solicita información a los contribuyentes beneficiarios.

Las certificaciones que se refiere el artículo 7° de la Ley 1429 de 2010 se reflejan en el artículo 6° del Decreto 4910 de 2011 por lo que no se excedió la facultad reglamentaria. Adicionalmente, las regulaciones que se expidan respecto a las pequeñas empresas cumplen con lo establecido por ley, porque se reguló ese grupo específico.

La regulación demandada no violó el principio de buena fe establecido en el artículo 83 de la Constitución Política, debido a que únicamente refleja los requisitos que se deben cumplir con el fin de acceder a los beneficios de la ley y no los deja sin efecto o aplicación. Además, la norma demandada es proporcional, ya que no está en contra de la ley y cumple el fin de igualar a los contribuyentes con un beneficio tributario.

El beneficio que creó el legislador no es un mecanismo para generar sanciones, debido a que la regulación cumple con los fines de la DIAN de control y de verificar la no elusión o evasión fiscal. La empresa que cumple los requisitos podrá disfrutar de los beneficios de la ley sin ninguna restricción.

## Alegatos de conclusión

El **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demandada[15].

La **entidad demandada**, señaló que la normatividad demandada cumple con los principios de equidad vertical y progresividad, el hecho de haberse creado una norma con beneficios tributarios no quiere decir que no haya control sobre ellos. El Presidente de la República de acuerdo al artículo 189 de la Constitución Política, desarrolló una regulación con el fin de que la Ley 1429 de 2010 se cumpliera[16].

El **Ministerio Público** solicitó denegar las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones[17]:

El artículo 48 de la Ley 1429 de 2010 establece que no es posible, que las pequeñas empresas constituidas con posterioridad a la entrada de vigencia de la ley, accedan a beneficios tributarios si el objeto social, la nómina, los establecimientos de comercio, los activos, entre otros, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada o escindida con posterioridad de la promulgación de la ley. La norma mencionada, permite que el decreto reglamentario pueda establecer requisitos para que la ley sea aplicada.

La solicitud de información que se encuentra en el decreto demandado para los contribuyentes que accedan a los beneficios tributarios, se encuentra acorde con la sana lógica. Adicionalmente, el artículo 571 del E.T., ordena que los contribuyentes deben de cumplir con los deberes formales establecidos mediante decreto y ley.

## Consideraciones de la Sala

La Sala decide si son nulos los artículos 2°, 6°, 7°, 9°, inciso 2° del artículo 17 e inciso 2° del artículo 19 del Decreto 4910 de 2011 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para el efecto, bajo los parámetros establecidos en las demandas, la contestación de las demandas y los alegatos de conclusión, la Sala debe resolver el siguiente problema jurídico:

¿El Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria o violó otras normas constitucionales y legales, al expedir los artículos demandados del Decreto 4910 de 2011 con el fin de regular la Ley 1429 de 2010?

### **Coadyuvantes**

La Sala, advierte que la solicitud de Juan Diego Buitrago Galindo en el expediente 19359 para intervenir como tercero, no va a ser tenida en cuenta en el presente caso, debido a que el 30 de agosto de 2012 se inició el período de 10 días para alegar de conclusión y el interviniente radicó el memorial de solicitud de coadyuvancia el 24 de mayo de 2013, por lo que sobrepasó el tiempo de traslado de alegatos de conclusión ordenado en el artículo 146 del C.C.A., para ser tenido en cuenta como tercero interviniente en procesos de nulidad simple[18].

Las solicitudes como terceros intervinientes de Paola Andrea Saavedra Hidalgo en el expediente 19359[19] y Juan Diego Buitrago Galindo en el expediente 19452[20], serán tenidos en cuenta en el presente proceso, debido a que cumplen con los términos del artículo 146 del C.C.A. al presentar la solicitud de coadyuvancia antes del término de alegatos de conclusión.

La Sala resalta que la coadyuvancia solicitada por Juan Diego Buitrago Galindo en el expediente 19555 fue negada mediante auto de 19 de abril de 2013, por lo que no se tendrá en cuenta para el presente fallo[21].

### **Caso concreto**

La Sala considera que el análisis de las normas demandadas, debe realizarse artículo por artículo de forma independiente, debido a que regulan diferentes temas de la Ley 1429 de 2010 con diversos efectos jurídicos.

### **Artículo 2° del Decreto 4910 de 2011**

El artículo 2° del Decreto 4910 de 2011 que fue demandado en ejercicio de la acción de nulidad (expediente 19452) actor: Carlos Andrés Lizcano Rodríguez. Mediante sentencia de 23 de mayo de 2013 la Sala resolvió lo siguiente[22]:

#### **“FALLA**

**Primero:** Anúlase el artículo 2° del Decreto Reglamentario 4910 de 2011, en los apartes subrayados:

**ART. 2°- Rentas respecto de las cuales procede el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.** Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, son **exclusivamente** las rentas relativas a los ingresos **operacionales u ordinarios** que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, **provenientes del desarrollo de la actividad mercantil**, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el registro mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.

**Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el vago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán.**

En el caso de pequeñas empresas preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 operará **exclusivamente** respecto de las rentas relativas a los ingresos **provenientes del desarrollo de la actividad mercantil** que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior”.

La Sala observa que la pretensión de la demanda en este caso se concreta al alegado exceso en la potestad reglamentaria por cuanto el artículo 2° del mencionado decreto limita lo establecido en la Ley 1429 de 2010 al ordenar que el beneficio de progresividad del pago del impuesto de renta opera únicamente sobre las rentas relativas a los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil y los ingresos operacionales u ordinarios; cuando la ley no limita el beneficio al referirse de forma general a la tarifa del impuesto de renta.

Sin embargo, se observa que los apartes de la norma que tratan el tema fueron declarados nulos por la Sala en la sentencia enunciada previamente.

En este orden de ideas, como ya existe pronunciamiento en relación con lo solicitado en la demanda, corresponde estarse a lo resuelto en sentencia de 23 de mayo de 2013 expedida por esta Sala.

#### **Artículo 6° del Decreto 4910 de 2011**

Los actores en las demandas reclaman que el artículo 6° del Decreto 4910 de 2011 es nulo porque el Gobierno Nacional excedió sus facultades reglamentarias, violando diversas normas y principios constitucionales.

La Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, explicó que la facultad reglamentaria del Gobierno, consiste en lo siguiente[23]:

“La jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado ha sido reiterativa en el sentido de señalar que el objeto de la potestad reglamentaria consiste en la expedición de normas de carácter general destinadas a lograr la correcta ejecución, cumplimiento y efectividad de la ley para así volverla activa y plenamente operante, facilitando su inteligencia y cumplimiento de parte de la misma Administración y de los particulares al especificar su significado para el logro de los fines del Estado y de la función administrativa”.

El artículo bajo análisis regula el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 que fue derogado mediante el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el artículo ordenaba lo siguiente:

“**ART. 4°-** Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios de forma progresiva, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

Cero por ciento (0%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas, en los dos primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Veinticinco por ciento (25%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas, en el tercer año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Cincuenta por ciento (50%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas, en el cuarto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Setenta y cinco por ciento (75%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en el quinto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Ciento por ciento (100%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas del sexto año gravable en adelante, a partir del inicio de su actividad económica principal.

**PAR. 1°-** Para el caso de las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la presente ley, que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad

económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, la progresividad seguirá los siguientes parámetros:

Cero por ciento (0%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en los ocho primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Cincuenta por ciento (50%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en el noveno año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Setenta y cinco por ciento (75%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimilada, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en el décimo año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Ciento por ciento (100%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas a partir del undécimo año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

**PAR. 2°-** Los titulares de los beneficios consagrados en el presente artículo no serán objeto de retención en la fuente, en los cinco (5) primeros años gravables a partir del inicio de su actividad económica, y los diez (10) primeros años para los titulares del parágrafo 1°.

Para el efecto, deberán comprobar ante el agente retenedor la calidad de beneficiarios de esta ley, mediante el respectivo certificado de la Cámara de Comercio, en donde se pueda constatar la fecha de inicio de su actividad empresarial - acorde con los términos de la presente ley, y/o en su defecto con el respectivo certificado de inscripción en el RUT.

**PAR. 3°-** Las empresas de que trata el presente artículo estarán sujetas al sistema de renta presuntiva de que trata el artículo 188 del Estatuto Tributario a partir del sexto (6°) año gravable y a partir del undécimo (11) año gravable para los titulares del parágrafo 1°.

**PAR. 4°-** Al finalizar la progresividad, las pequeñas empresas beneficiarias de que trata este artículo, que en el año inmediatamente anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a mil (1.000) UVT, se les aplicará el 50% de la tarifa del impuesto sobre la renta.

**PAR. 5°-** Las pequeñas empresas beneficiarias en los descuentos de las tarifas de renta indicadas en el presente artículo, que generen pérdidas o saldos tributarios podrán trasladar los beneficios que se produzcan durante la vigencia de dichos descuentos, hasta los cinco (5) períodos gravables siguientes, y para los titulares del parágrafo lo hasta los diez (10) períodos gravables siguientes, sin perjuicio de lo establecido para las sociedades por, el inciso 1° del artículo 147 del Estatuto Tributario”.

El artículo transcrito ordenaba que las empresas que cumplieran con los requisitos de ser pequeñas empresas, tenían la posibilidad de acceder al beneficio de progresividad del pago del impuesto de renta explicado por la norma.

La Sala observa que el artículo 6° del Decreto 4910 de 2011 ordena una serie de requisitos formales para que el contribuyente que cumpla lo establecido en la Ley 1429 de 2010, acceda al beneficio del pago progresivo del impuesto de renta. Los requisitos requeridos por el artículo demandado son requisitos de carácter informativo y que sólo deben ser presentados por una sola vez.

Si se comparan los requisitos para acceder al beneficio de progresividad del impuesto de renta de la Ley 1429 de 2010 con el artículo 6° del Decreto 4910 de 2011, se tiene como resultado lo siguiente[24]:

“

<b>Requisitos para acceder al beneficio de progresividad. Ley 1429 de 2010</b>	<b>Requisitos formales para acreditar el derecho a acceder al beneficio de progresividad. Artículo 6° Decreto 4910 de 2011</b>
--	--

	Certificado de existencia y representación legal.
Que se trate de pequeñas empresas	Certificación escrita del contribuyente o representante legal de la empresa, cuando se trate de persona jurídica, en la que manifieste: i) la actividad económica principal a la que se dedica; ii) el monto de los activos totales; iii) el número de trabajadores con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y tipo de vinculación.
Que las pequeñas empresas inicien su actividad económica a partir de la promulgación de la Ley 1429, esto es, desde el 29 de diciembre de 2010.	Copia de la escritura o documento que pruebe su constitución o existencia.
Que los contribuyentes no se encuentren dentro de un régimen especial.	Certificación escrita del contribuyente o representante legal de la empresa, cuando se trate de persona jurídica, en la que manifieste: i) haber cumplido con la obligación de tener inscritos los libros de contabilidad ante la cámara de comercio; ii) la dirección y el municipio o distrito donde está ubicada la empresa; tratándose de empresas preexistentes, que se ha puesto al día en todas sus obligaciones formales y sustanciales de carácter legal y tributario de orden nacional y territorial.
Qué el objeto social, la nómina, el o los establecimientos de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conformen la unidad de explotación económica, no sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida o inactiva con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley.	
Que se cumplan con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales a cargo.	

De acuerdo al cuadro transcrito, se observa que cada documento solicitado en el artículo 6° del decreto demandado tiene una relación con lo establecido en la Ley 1429 de 2010 y no contraría ni añade requisitos adicionales sin sentido.

En este orden de ideas, la Sala observa que a pesar de que la Ley 1429 de 2010 no contiene explícitamente la solicitud de información que se encuentra en el artículo 6° del Decreto 4910 de 2011, el Gobierno Nacional no excedió su potestad reglamentaria, debido a que fue necesario expedir el decreto con requisitos de trámite, para que la ley pudiera ejecutarse y que el contribuyente que deseara acceder a los beneficios de ley pudiera solicitarlos por medio de un registro en el sistema de información de la administración tributaria.

El objetivo del artículo demandado es poder hacer efectivo lo establecido por ley, por lo que ordenó un mecanismo de entrega de información con el fin de que la DIAN referenciara las empresas que decidieran acceder al beneficio tributario del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 y observara que se cumplieran los requisitos normativos. Por no exceder las facultades reglamentarias, la norma demandada no es violatoria de los artículos 84, 150, 189 y 338 de la Constitución Política y del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010.

El artículo 13 de la Constitución Política establece el derecho a la igualdad, que tiene como elementos de análisis, los siguientes[25]:

“Tres son las etapas que la argumentación debe agotar con el propósito de analizar la posible vulneración del derecho de igualdad. Una primera se refiere al criterio de comparación mencionado, ya que antes de conocer si se está en presencia de supuestos iguales o diferentes se debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza. Una segunda etapa, en la cual se debe establecer porque existe un tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles, y una tercera, donde se debe averiguar si el trato distinto está constitucionalmente justificado, esto es si la Constitución amerita un trato diferente o por el contrario deben ser tratados en forma igual [...]”.

De acuerdo al criterio expuesto previamente, la Sala observa que la norma demandada no viola el principio de igualdad, debido a que el decreto regula la Ley 1429 de 2010, que confiere beneficios tributarios a las empresas que cumplan con los requisitos de ser consideradas pequeñas empresas.

Las pequeñas empresas se encuentran en una situación especial respecto a las demás empresas y la solicitud de requisitos informativos, no es un requisito que impida a una empresa competir o la obstruya de la libre competencia. Al no existir una verdadera desigualdad al solicitar requisitos de forma, la norma demanda no es violatoria del principio de igualdad constitucional.

El artículo 36 del C.C.A., establece que una decisión administrativa de carácter general debe estar de acuerdo a los fines de la norma que la autoriza.

La Sala observa que la solicitud de requisitos informativos por una sola vez a las empresas que desean ser favorecidas con los beneficios tributarios de la Ley 1429 de 2010, no es violatoria del artículo 36 del C.C.A., debido a que el artículo 1° de la ley enunciada, establece lo siguiente:

“La presente ley tiene por objeto la formalización y la generación de empleo, con el fin de generar incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas; de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse”.

De acuerdo a la norma transcrita previamente, el objetivo de la norma es generar empleo, la solicitud de información para registro de las empresas como beneficiarias ante la autoridad tributaria, no limita el cumplimiento del objetivo de la ley que generó la expedición del decreto demandado. Adicionalmente, no se generan sobrecostos que limiten el funcionamiento de una empresa.

De la misma manera, los principios de buena fe y del debido proceso establecidos en los artículos 29 y 83 de la Constitución Política, no se vulneran por la norma demandada, debido a que la solicitud de información por una sola vez, no refleja la intención de afectar negativamente a los contribuyentes que desean ser favorecidos por los beneficios tributarios de la Ley 1429 de 2010 y tampoco se establecen sanciones no contempladas en la ley al ceñirse a las facultades reglamentarias del Gobierno Nacional.

El principio de publicidad, se encuentra establecido en el artículo 209 de la Constitución Política. Respecto a los actos administrativos de carácter general la Corte Constitucional, explicó lo siguiente[26]:

“En el caso de los actos contenidos en el artículo 80 de la Ley 57 de 1985, subrogado parcialmente por el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, es preciso señalar que por la naturaleza de los actos y normas allí enunciadas, como lo son los actos legislativos, las leyes y los actos administrativos del orden nacional o territorial, por ser generales, impersonales y abstractos, e involucrar el interés general, el legislador es exigente en determinar el momento a partir del cual inicia su vigencia. Y dada la trascendencia de los mismos, resulta pertinente condicionar la vigencia y oponibilidad del acto a la publicación del mismo en el diario o boletín oficial para asegurar los principios y derechos enunciados, lo cual como ya se anotó, no afecta la existencia y validez del acto legislativo, de la ley ni del acto administrativo. Lo cual, en criterio de la Corte, permite concluir que los preceptos que se examinan se encuentran ajustados y conformes al ordenamiento constitucional”.

De acuerdo al criterio expuesto, la Sala observa que la norma demandada no es violatoria del principio de publicidad, debido a que el Gobierno Nacional publicó el decreto demandado en el diario oficial de 26 de diciembre de 2011, sin tener obligación normativa de utilizar otros medios de publicidad[27].

El artículo 363 de la Constitución Política, ordena lo siguiente:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

La Sala observa que la norma demandada, no contradice lo estipulado en la Constitución Política, debido a que la información solicitada no genera desniveles en materia económica y no afecta la equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario.

En este orden de ideas, el cargo de solicitud de nulidad del artículo 6° del Decreto 4910 de 2011, no prospera.

**Artículo 7° del Decreto 4910 de 2011**

Los demandantes argumentaron que el artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 es nulo, porque el Gobierno Nacional excedió sus facultades reglamentarias al crear requisitos diferentes a los establecidos en la ley, para acceder a los beneficios de progresividad del impuesto de renta.

El artículo demandado establece que debe de solicitarse el beneficio de progresividad anualmente, por medio de un memorial antes del 30 de marzo de cada año, en el que se informe la intención de acogerse a los beneficios tributarios de la Ley 1429 de 2010, la actividad económica, los activos, la dirección donde se encuentra la empresa y el número de trabajadores, so pena de perder los beneficios establecidos tributarios de la ley regulada.

Con el fin de que los contribuyentes accedan al beneficio tributario de progresividad del impuesto de renta, la Ley 1429 establece diferentes requisitos.

Del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 transcrito previamente, se puede concluir que pueden acceder al beneficio de progresividad del impuesto de renta los que son considerados pequeñas empresas, que los contribuyentes no sean parte de un régimen especial y que la pequeña empresa inicie su actividad económica posteriormente al 29 de diciembre de 2010.

La Ley 1429 de 2010 en el artículo 8° agrega a los requisitos del artículo 4° que las pequeñas empresas que sean beneficiarias del pago progresivo del impuesto de renta, deben estar al día con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales. Adicionalmente, el artículo 48 ordena que no pueden acceder a los beneficios del artículo 4° las empresas cuyo objeto social, la nómina, los establecimientos de comercio, el domicilio y los intangibles, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida o inactiva, con posterioridad a la vigencia de la ley.

La ley es clara al establecer que el beneficio de progresividad del impuesto de renta dura cinco años, una vez se adquiere la característica de pequeña empresa y se cumple con los demás requisitos de la norma, sin embargo, los beneficios pueden perderse si no se cumple con los artículos 2°, 4°, 8° y 48 de la Ley 1429 de 2010, sin tener que solicitarse el beneficio periódicamente[28].

La Sala observa, que la Ley 1429 de 2010 no hace referencia a que el beneficio de progresividad sea constatado anualmente o que opere de forma independiente año a año, sino que si se cumple con los requisitos de ley y al ser catalogado como pequeña empresa, se puede acceder a los beneficios en un solo momento temporal.

En este orden de ideas, el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria al crear una nueva obligación formal para los contribuyentes beneficiarios del pago progresivo del impuesto de renta con efecto sancionatorio, que no tiene el fin de la correcta ejecución, cumplimiento y efectividad de la ley y no lo contempló el legislador.

El hecho de que los contribuyentes deban solicitar anualmente acogerse al beneficio tributario del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, hace entender que es de carácter anualizado y no continuo, como efectivamente lo contempla la ley.

El artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 es nulo, por contrariar los artículos 2°, 4°, 8° y 48 de la Ley 1429 de 2010 y los artículos 150 y 189 de la Constitución Política, al crear un requisito formal adicional al acceso del beneficio de progresividad y una sanción que no estableció la ley, ni permite cumplir su fin, por los que la Sala procederá a declarar su nulidad.

La Sala considera que no es necesario pronunciarse respecto a los demás cargos de nulidad en contra del artículo 7° del Decreto 4910 de 2011, debido a que es nula porque el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria.

#### **Artículo 9° del Decreto 4910 de 2011**

El artículo 9° del Decreto 4910 de 2011 se encuentra dividido en dos partes, la primera parte hace referencia al artículo 7° del mismo decreto, y la segunda parte ordena que para que proceda el beneficio del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 las empresas beneficiarias deben mantener en el respectivo año gravable las condiciones del número de trabajadores y monto de activos totales, que contiene el artículo 2° de la mencionada ley.



La Sala advierte que el aparte que enuncia “Sin perjuicio del artículo 7° del presente decreto” debe ser declarado nulo por las razones que se expresaron sobre el artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 previamente.

En cuanto al aparte:

“Para efectos de la procedencia del beneficio de que trata el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas beneficiarias deberán mantener en el respectivo año gravable y hasta el 31 de diciembre inclusive, las condiciones relativas al número de trabajadores y el monto de los activos totales a que se refiere el numeral 1° del artículo 2° de la citada Ley. En caso de incumplir alguna de las condiciones señaladas, el beneficio se toma improcedente a partir del año gravable en que este ocurra.

Tampoco procederá el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se incumpla con la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, cuando no se paguen en su oportunidad legal los aportes a salud y demás contribuciones de nómina, o cuando no se cumpla con el deber legal de presentar las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo en ellas determinados, autoliquidados o liquidados por la administración, dentro de los plazos señalados para el efecto”.

El Gobierno Nacional no excedió sus facultades reglamentarias, porque el numeral 1° del artículo 2° de la Ley 1429 de 2010 enuncia lo siguiente:

**“Pequeñas empresas:** Para los efectos de esta ley, se entiende por pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes [...]”.

Al relacionarse los artículos 2° y 4° de la Ley 1429 de 2010, se observa que el beneficio tributario es para las empresas que reúnan los requisitos de ser pequeña empresa y si no se cumple con los requisitos no se deben favorecer. Adicionalmente, el artículo 8° de la Ley 1429 de 2010, enuncia lo siguiente:

“Los beneficios establecidos en los artículos 4°, 5° y 7° de la presente ley se entenderán sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de las pequeñas empresas beneficiarias, en materia de presentación de declaraciones tributarias, del cumplimiento de sus obligaciones laborales y de sus obligaciones comerciales relacionadas con el registro mercantil.

En este orden de ideas, el aparte del artículo 9° del Decreto 4910 de 2011 señalado previamente no excedió las facultades reglamentarias del Gobierno Nacional, debido a que refleja lo establecido en los artículos 2°, 4° y 8° de la Ley 1429 de 2010 en palabras más específicas. Por no exceder las facultades reglamentarias del Gobierno Nacional, la norma demandada no es violatoria de los artículos 84, 150, 189 y 338 de la Constitución Política y del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010.

De la misma manera, el aparte no es violatorio del artículo 13 de la Constitución Política y del artículo 36 del C.C.A., porque ordena requisitos exigidos por el legislador y mantiene elementos especiales para las pequeñas empresas, que se ven favorecidas por beneficios tributarios.

Los principios de buena fe y del debido proceso establecidos en los artículos 29 y 83 de la Constitución Política, no se encuentran vulnerados por el aparte bajo estudio, ya que es un reflejo de lo establecido en la ley. Adicionalmente, no vulneró el principio de publicidad establecido en el artículo 209 de la Constitución Política al publicarse la norma en diario oficial.

Los requisitos ordenados en el aparte en estudio, no contravienen los principios de equidad, eficiencia y progresividad del artículo 363 de la Constitución Política, porque la ley estableció los requerimientos para acceder a los beneficios tributarios, manteniendo las características especiales de las pequeñas empresas y sin afectar el ordenamiento tributario del país.

Así las cosas, la Sala procederá a decretar como nulo el aparte “Sin perjuicio del artículo 7° del presente decreto” del artículo 9° del Decreto 4910 de 2011.

**Inciso 2° del artículo 17 del Decreto 4910 de 2011**

La Sala observa que el aparte demandado del artículo 17 del Decreto 4910 de 2011 se debe interpretar junto con el inciso primero de la misma norma, que copia lo establecido en el artículo 49 de la Ley 1429 de 2010 al referirse a la sanción por suministro de información falsa, que en resumen consiste en restituir el valor de los impuestos dejados de pagar por los beneficios solicitados de forma improcedente y la sanción del 200% del valor de los beneficios.

El inciso segundo del artículo 17, lo que efectúa es una explicación técnica, de cómo se debe pagar la sanción por suministro de información falsa, al aclarar que debe realizarse una adición a la declaración del respectivo año fiscal modificando el mayor impuesto a pagar con el valor de monto del impuesto que con ocasión de la aplicación del beneficio improcedente se dejó de pagar, junto con la sanción y los intereses moratorios del E.T.

La facultad reglamentaria del Gobierno Nacional, tiene como fin lo siguiente[29]:

“De todos modos, aún en el caso antes señalado, este tribunal ha insistido en que el desarrollo de la potestad reglamentaria por el Gobierno exige que la ley haya configurado previamente una regulación básica o materialidad legislativa, a partir de la cual, el Gobierno puede ejercer la función de reglamentar la ley con miras a su debida aplicación, que es de naturaleza administrativa, y está entonces sujeta a la ley. Y es que si el legislador no define esa materialidad legislativa, estaría delegando en el Gobierno lo que la Constitución ha querido que no sea materia de reglamento sino de ley. El ‘requisito fundamental que supone la potestad reglamentaria’, ha dicho esta Corte, es ‘la existencia previa de un contenido o materia legal por reglamentar’” (resalta la Sala).

Del acuerdo al criterio expuesto previamente, el Gobierno Nacional tiene la facultad de reglamentar la ley con el fin de que sea aplicable en la realidad, lo que no se estableció en la ley no puede ser regulado por el Gobierno.

La Sala advierte, que la norma demandada no violó la facultad reglamentaria del gobierno, ni violó preceptos constitucionales, porque el Gobierno en el artículo 17 del decreto demandado lo que hizo fue establecer la forma de pago de la sanción que el legislador ordenó en el artículo 49 de la Ley 1429 de 2010.

No prospera el cargo.

El artículo es necesario, con el fin de hacer posible la determinación y el pago de la sanción contemplada en la ley, de lo contrario no se podría cumplir con la intención del legislador.

#### **Inciso 2° del artículo 19 del Decreto 4910 de 2011**

La norma demandada establece que la sanción del artículo 652-1 del E.T. aplicará a los obligados a expedir factura, en concordancia con la facultad fiscalizadora de la DIAN del artículo 684 del E.T. y de las presunciones del artículo 756 del mismo estatuto.

Como quedó expuesto, la facultad reglamentaria del Gobierno tiene como límite la ley, sin embargo, no puede prescindir de la existencia de otras leyes en el ordenamiento jurídico. El Gobierno, por medio de la norma demandada precisó que a pesar de que existe una norma con beneficios tributarios, la obligación prevista en otra ley de emitir factura y ser sancionado por no expedirla, aplica para las empresas a las que se les otorguen beneficios tributarios.

En este orden de ideas, el Gobierno al incluir en la regulación una norma existente de otra ley, no está excediendo su facultad reglamentaria, debido a que está replicando una norma general que afecta a todos los contribuyentes.

Contrario a lo que manifestó la parte actora al explicar en la demanda que se está creando una sanción no contemplada en la ley, lo que se está haciendo es aclarando que se debe cumplir con la obligación de emitir factura en caso de no ser sancionado, tal como lo ordena el E.T. para todos los contribuyentes que cumplan los requisitos de ley.

Al establecerse que una sanción del E.T. aplica para las empresas que se favorezcan de los beneficios tributarios de la Ley 1429 de 2010, no se está violando el principio de libertad

económica y de iniciativa privada establecido en el artículo 333 de la Constitución política, porque las sanciones se encuentran en una ley aplicable a todos los obligados a emitir facturación, que para el presente caso es el Estatuto Tributario[30].

El cargo de nulidad no prospera.

Teniendo en cuenta que el demandante Carlos Andrés Lizcano Rodríguez, demandó el artículo 2° del Decreto 4910 de 2011 en razón de algunos apartes que ya fueron analizados por la Sala en la sentencia de 23 de mayo de 2013, ya citada, se configuró respecto de esa disposición la figura jurídica de la cosa juzgada, lo que impide a la Sala proferir nuevo fallo de fondo, por lo que habrá de estarse a lo resuelto en la indicada sentencia.

Adicionalmente, la Sala declarará la nulidad del artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 y de la expresión “Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto” del inciso 1° del artículo 9° ib. Y, se negarán las demás pretensiones de la demanda.

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

#### **FALLA**

**1. Estese** a lo resuelto en la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por esta corporación, número interno 19306, que anuló algunos apartes del artículo 2° del Decreto 4910 de 2011.

**2. Declarar** la nulidad del artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**3. Declarar** la nulidad del aparte “Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto” del artículo 9° del Decreto 4910 de 2011 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo en lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**4. Negar** las demás pretensiones de la demanda.

**Cópiese, notifíquese y cúmplase.**

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

---

[1] Fls. 199-201, cdno. ppal.

[2] Fls. 1-10, cdno. ppal.

[3] Fls. 66-117, exp 19359.

[4] Fls. 163-172, exp. 19359.

[5] Fls. 120-125, exp. 19359.

[6] Fls. 1-26, exp. 19452

[7] Sentencia de 12 de marzo de 2009, Corte Constitucional, exp. C-152 de 2009. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

[8] Fls. 139-147, exp. 19452

[9] Fls. 104-108, exp. 19452

[10] Fls. 171-185, exp. 19452.

[11] Fls- 148-150, exp. 19452.

[12] Fls. 131-138, exp. 19452.

[13] Fls. 1-65, exp. 19555.

[14] Fls 239-251, exp. 19555.

[15] Fls. 263-268, exp. 19555.

[16] Fls. 258-262, exp. 19555.

[17] Fls. 269-276, exp. 19555.

[18] Fls. 163-172, exp. 19359.

[19] Fls. 66-117, exp. 19359.

[20] Fls. 139-147, exp. 19452.

[21] Fl. 299, exp. 19555.

[22] Sentencia de 23 de mayo de 2013, exp. 19306. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[23] Consulta del 18 de junio de 2014, exp. 2143. C.P. Augusto Hernández Becerra.

[24] Auto de 6 de febrero de 2015, exp. 19944. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que negó la suspensión provisional de los efectos del artículo 6° del Decreto Reglamentario 4910 de 2010.

[25] Sentencia de 10 de octubre de 2012, Corte Constitucional, exp. C-785/2012. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

[26] Sentencia de 1° de diciembre de 1999, Corte Constitucional, exp. C-957/99. M.P. Álvaro Tafur Galvis.

[27] Fls. 137 - 208, exp. 19555.

[28] Auto de 28 de agosto de 2014, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 20731. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, declaró la suspensión provisional de los efectos del artículo 7° del Decreto Reglamentario 4910 de 2010.

[29] Sentencia de 15 de octubre de 2008, Corte Constitucional. C-1005 de 2008. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

[30] Sentencia de 20 de mayo de 2009,