

CONCEPTOS DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - Naturaleza / CONCEPTOS DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - Cuando interpretan las normas tributarias y esas interpretaciones autorregulan la actividad administrativa y producen efectos frente a los administrados, son actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución / CONCEPTO 100202208-357 DE 2014 DIAN NUMERAL SEXTO - Se suspende no solo porque se funda en el párrafo primero del artículo 3 del Decreto Reglamentario 2701 de 2013, que se encuentra suspendido, sino porque la interpretación que contiene es contraria a la ley

Al analizar la naturaleza de los conceptos de la DIAN, la Corte Constitucional precisó, que, en principio, no son actos administrativos, porque carecen de poder decisorio, pero que, como lo ha señalado el Consejo de Estado, *“pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución”*. Adicionalmente, la Corte Constitucional señaló que el hecho de que los conceptos de la DIAN *“deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquélla como doctrina oficial, no [...] impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente, cuando contravengan los preceptos de la Constitución o de la ley”*. Por su parte, esta Sala ha sostenido que cuando los conceptos interpretan las normas tributarias y dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa y producen efectos frente a los administrados, su naturaleza es la de **actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución de la ley**, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa [...] 2.8.2.1 El **Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014**, mediante el cual la DIAN precisó que *“a partir del año gravable 2013 la recuperación de las deducciones que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios constituyen renta líquida, deberán tener el mismo tratamiento en el Impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE)”*, tiene un alcance autorregulador de la actividad de la Administración de Impuestos Nacionales y tiene la potencialidad de producir efectos frente a los contribuyentes; por lo tanto, se trata de un acto administrativo reglamentario en el último nivel de ejecución. 2.8.2.2 Ahora bien, este concepto **tiene como fundamento legal** el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, el artículo 195 del Estatuto Tributario y el **parágrafo primero del artículo 3 del Decreto Reglamentario 2701 de 2013**, norma esta última que, conforme se analizó con anterioridad, excede la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional, lo que condujo a que se decretara la suspensión provisional de sus efectos. 2.8.2.3 En este orden de ideas, se advierte que si los efectos de la norma que dispone que *“[l]a base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones”* están suspendidos en virtud de providencia proferida por esta jurisdicción, la misma suerte debe correr el concepto demandado, en la medida en que la interpretación contenida en él, además de fundamentarse en dicha norma, resulta contraria a la ley. 2.8.2.4 En consecuencia, lo procedente es acceder a la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional del numeral sexto del Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E, DIAN, que responde al interrogante *“¿[s]e encuentra gravada con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), la recuperación de deducciones?”*.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 100202208-357 DE 2014 (28 de marzo)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Valentina Escalante Giraldo y Álvaro Andrés Díaz Palacios demandaron la nulidad y solicitaron la medida de suspensión provisional del numeral 6 del Concepto 100202208-357, expedido por la DIAN el 28 de marzo de 2014, en cuanto señaló que la renta líquida por recuperación de deducciones está gravada con el CREE. El Ponente decretó la suspensión provisional de dicho numeral al estimar que el mismo se fundó, entre otras disposiciones, en el párrafo 1 del art. 3 del Decreto 2701 de 2013, que fue suspendido por su Despacho en auto del 24 de febrero de 2015, Exp. 11001-03-27-000-2014-00012-00 (20998) porque al expedirlo el Gobierno Nacional excedió la potestad reglamentaria. Así, concluyó que el numeral 6 del Concepto debía correr la misma suerte de dicho párrafo, no solo por fundamentarse en el mismo, sino porque la interpretación que contiene es contraria a la ley.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la naturaleza jurídica de los conceptos de la DIAN se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 27 de octubre de 2005, Exp. 14699 y C-487 de 1996 de la Corte Constitucional.

RENTA LIQUIDA POR RECUPERACION DE DEDUCCIONES - No hace parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE / RENTA LIQUIDA POR RECUPERACION DE DEDUCCIONES - Está prevista específicamente como parte integrante de la base gravable del impuesto ordinario de renta y no del CREE que es un gravamen distinto / RENTA LIQUIDA POR RECUPERACION DE DEDUCCIONES - El gobierno nacional excedió la potestad reglamentaria al adicionarla a la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad sin que la Ley 1607 de 2012 así lo estableciera / FACULTAD REGLAMENTARIA - Límites

2.7.1 De la lectura del **parágrafo primero del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013**, se concluye que el gobierno adicionó la renta líquida por recuperación de deducciones a la base gravable del CREE. 2.7.2 La recuperación de deducciones se encuentra regulada en el artículo 195 del Estatuto Tributario [...] Esa regulación, además, fue prevista por el Legislador de manera específica para el impuesto ordinario de renta como parte integrante de su base gravable, sin que sea válido afirmar que deba hacer parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad, que es un gravamen distinto. Para que pueda entenderse integrada al concepto del hecho generador del CREE, es necesaria una manifestación explícita de la Ley 1607. Por lo mismo, se reitera, no puede ser incorporado mediante Decreto Reglamentario cuando aquella -la Ley-, no lo ha hecho. 2.7.3 Recuérdese, que ***“el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló”***. Asimismo, que la facultad reglamentaria del Presidente, contenida en el artículo 189-11 de la Constitución, tiene ***“su límite y radio de acción en la constitución y en la ley; es por ello que 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”***. Por lo demás, la facultad reglamentaria se encuentra supeditada a la intensidad y precisión con que la Ley haya tratado previamente el asunto, de tal suerte, que a mayor regulación o claridad legal, menor intervención por parte del reglamento y viceversa. 2.7.4 Por lo expuesto, se concluye que el ejecutivo extralimitó sus potestades de reglamentación al incluir dentro de la base gravable del impuesto

sobre la renta para la equidad - CREE, la renta líquida por recuperación de deducciones de que trata el artículo 195 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 - ARTICULO 22 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 195

NOTA DE RELATORIA: Sobre los límites de la facultad reglamentaria se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 13 de junio de 2011, Exp. 11001-03-27-000-2007-00030-00(16625), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y C-028 de 1997 y C-290 de 2002 de la Corte Constitucional.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Finalidad. Se creó como un alivio a las cargas tributarias sobre la nómina de las empresas / IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Hecho generador. Es la obtención de ingresos susceptibles de aumentar el patrimonio del contribuyente en el año gravable / IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Base gravable. Método para determinarla / IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Procedimiento de depuración de la base gravable. La Ley 1607 de 2012 identificó expresamente los elementos que lo componen / INGRESO CONSTITUTIVO DE RENTA - Si la ley lo tiene como tal para determinado tributo no se puede transplantar por vía reglamentaria o analógicamente a la base gravable de otro porque ello viola los principios de certeza del tributo y de reserva de ley

2.6.1 A fin de “*incentivar la creación de empleo y combatir las consecuencias negativas que representa tener altos niveles de informalidad*”, mediante la Ley 1607 de 2012, el Legislador creó el impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, como un alivio a las cargas tributarias que recaían sobre las nóminas de las empresas. Se constituyó entonces, como una alternativa de financiamiento a las políticas de generación de empleo e inversión social que antes cubrían las contribuciones parafiscales. La misma Ley estableció como hecho generador del impuesto, la obtención de ingresos que tengan la virtualidad de aumentar el patrimonio de los contribuyentes en el período gravable, y definió también, el método para determinar su base gravable [...] 2.6.2 De tal suerte, que la base gravable del impuesto se obtiene después de restar de los ingresos brutos que cumplan con la condición de aumentar el patrimonio del contribuyente; aquellos componentes **expresamente autorizados por la norma**. Repárese, que el artículo en cita identificó con precisión los elementos que componen el procedimiento de depuración de la base gravable, valiéndose de una remisión expresa a las disposiciones que regulan cada uno de ellos. Así por ejemplo, al referirse a los ingresos no constitutivos de renta, remite a los contemplados en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51 y 53 del Estatuto Tributario. 2.6.3 Esa delimitación cuidadosa es propia de un sistema tributario regido por el principio de legalidad, y con ella, se dota de eficacia a la obligación tributaria, pues no deja cabida a la exclusión discrecional de ingresos que, de conformidad con la definición del hecho generador, se encuentran gravados. 2.6.4 La misma conclusión se impone en relación con la inclusión de factores que sí integran la base gravable del impuesto, de manera, que sólo aquellos expresamente consagrados en la Ley, puedan considerarse como parte de la misma. Desde esa perspectiva, de conformidad con lo que dispone el artículo transcrito, la base gravable, se reitera, la componen todos los ingresos que incrementan el patrimonio. Aunque dicha definición pareciera, en principio, tener un carácter abierto, en la medida en que podría admitir múltiples componentes, lo cierto es que existen límites en la determinación de los ingresos a computar. Uno de ellos, es la inclusión de rentas cuya definición obedece a las

especificidades de otro tributo, pues éstas responden a las precisas condiciones técnicas de configuración del gravamen en función de la cual fueron creadas. En otras palabras, un ingreso que de manera especial es tratado por la legislación como constitutivo de renta para determinado tributo, no puede trasplantarse a otro por vía de analogía o mediante decretos reglamentarios, porque eso violaría los principios de certeza del tributo y de reserva de ley, que campean en materia tributaria e imponen, como es obvio, que cualquier duda en la materia, deba ser resuelta en favor de los mismos.

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 - ARTICULO 22

SUSPENSION PROVISIONAL EN EL DECRETO 01 DE 1984 - El análisis judicial se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud y su procedencia a la manifiesta infracción de las normas invocadas como violadas / SUSPENSION PROVISIONAL EN LA LEY 1437 DE 2011 - Procede por violación de las normas invocadas en la demanda o en la solicitud que se efectúe en escrito separado y el análisis del juez no se circunscribe a una simple comparación entre dichas normas y el acto acusado o las pruebas allegadas con la solicitud / SUSPENSION PROVISIONAL EN LA LEY 1437 DE 2011 - No se califica el nivel de la infracción como sí se hacía en el CCA

1.1.- En la vigencia del Decreto 01 de 1984 -Código Contencioso Administrativo-, el análisis que realizaba el Juez de la solicitud de suspensión provisional de un acto administrativo, se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud de decreto de la suspensión provisional -presentada bien en escrito separado o como un acápite de la demanda-, por lo que dejaba de lado los cargos o vicios esgrimidos en el libelo introductor en caso de que unos y otros fueran disímiles. No obstante, esa situación no se mantuvo en la nueva regulación contenida en la Ley 1437 de 2011 -Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, toda vez que, de manera expresa, se dispuso que la medida sería procedente por la *“violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado”* (artículo 231), lo que supone la posibilidad de que el funcionario judicial acuda a lo expuesto en uno u otro documento, a efectos de establecer no sólo los vicios endilgados en los actos cuestionados, sino también las disposiciones legales o constitucionales que se aducen como desconocidas. Todo, bajo el entendido de que la inclusión de la conjunción disyuntiva “o” indica la existencia de una alternativa entre dos o más supuestos, esto es, de una opción de elegibilidad, en este caso, respecto de la fundamentación o sustentación de la petición. 1.2.- Por otra parte, uno de los criterios materiales que determinaban la procedencia de la medida cautelar en la legislación anterior correspondía a la manifiesta infracción de las normas invocadas como sustento de la respectiva petición, de modo que tal estudio no aparejaba, ni permitía, la realización de un análisis minucioso o detallado de los mandatos aducidos como vulnerados, ni del material probatorio allegado con la solicitud, puesto que el mismo se encontraba reservado para la sentencia que desatara el fondo del asunto. De ahí que la jurisprudencia de esta Corporación haya sido enfática en afirmar que la procedencia de la suspensión provisional de un acto administrativo estaba condicionada a que la violación al ordenamiento jurídico fuera evidente, ostensible, notoria, palmar, a simple vista o prima facie, lo que se lograba mediante un sencillo y elemental cotejo directo entre el acto administrativo demandado y las normas que se invocaban como transgredidas, en un proceso comparativo a doble columna, que no requería de mayores esfuerzos interpretativos o probatorios. La situación en la Ley 1437 de 2011 es diferente, ya que en la disposición que regula los presupuestos específicos de procedencia de la suspensión provisional no se calificó el nivel de la infracción, como sí lo hacía el

Decreto 01 de 1984. En efecto, en el artículo 231 ibídem, sólo se previó sobre el particular que *“cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud”* (...) Nótese, pues, que la norma carece de la calificación de la infracción. Luego, **el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.**

1.3.- En síntesis, en cuanto a la medida de suspensión provisional, lo cierto es que varios de sus requisitos de procedencia fueron modificados, en lo que podría denominarse una especie de flexibilización, orientada a proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, al tenor del artículo 231 del CPACA.

FUENTE FORMAL: DECRETO 01 DE 1984 - ARTICULO 152 / LEY 1437 DE 2011 - ARTICULO 231

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., dos (2) de marzo de dos mil quince (2015)

Radicación número: 11001-03-27-000-2014-00061-00(21249)

Actor: VALENTINA ESCALANTE GIRALDO Y ALVARO ANDRES DIAZ PALACIOS

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

AUTO

Procede el Despacho a resolver la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por los ciudadanos Valentina Escalante Giraldo y Álvaro Andrés Díaz Palacios, en su calidad de parte demandante, contra el numeral sexto del Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E, DIAN.

I. FUNDAMENTOS DE LA SOLICITUD DE MEDIDA CAUTELAR

Expuso la parte demandante que el numeral sexto del Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E, DIAN, vulnera el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Afirmó que de la simple confrontación del concepto y la ley en cita, es claro que la DIAN, en el aparte demandado, modificó la base gravable que el legislador fijó para el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, al incluir dentro de la misma la renta líquida por recuperación de deducciones de que trata el artículo 195 del Estatuto Tributario, que fue establecida de manera exclusiva para el impuesto sobre la renta y complementarios.

En efecto, si se observa la base gravable del CREE señalada en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, es claro que ésta se conforma por la suma de los ingresos brutos realizados en el año, monto del que se restan las devoluciones, las rebajas y descuentos, así como los costos y deducciones taxativamente admitidos por el legislador, es decir, no se incluyó la renta líquida por recuperación de deducciones.

Lo anterior evidencia el exceso en el que incurrió la DIAN en ejercicio de sus facultades y el desconocimiento del principio de predeterminación de los tributos nacionales.

II. TRASLADO DE LA MEDIDA CAUTELAR

Mediante auto del 5 de septiembre de 2014, se ordenó surtir el traslado previsto en el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

Dentro del término de ley, la apoderada de la U.A.E., DIAN, se opuso a la prosperidad de la medida cautelar solicitada.

Manifestó que la parte demandante no tiene en cuenta la existencia del Decreto 2701 de 2013, que en el párrafo 1 del artículo 3 dispone que la base gravable del impuesto sobre la renta para el equidad CREE, incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones, norma que se encuentra vigente porque no ha sido derogada ni suspendida por la jurisdicción contencioso administrativa, es decir, es de obligatorio cumplimiento.

Precisó que la doctrina de la DIAN también debe sujetarse a las disposiciones expedidas en relación con el asunto sobre el cual se conceptúa; por lo tanto, no se configura la vulneración a la que se refiere la parte actora.

III. CONSIDERACIONES

Este Despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional, en virtud de lo previsto en el artículo 125 del C.P.A.C.A.¹, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

1. De la suspensión provisional en la Ley 1437 de 2011. Aspectos materiales

1.1 En la vigencia del Decreto 01 de 1984 –Código Contencioso Administrativo-, el análisis que realizaba el Juez de la solicitud de suspensión provisional de un acto administrativo, se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud de decreto de la suspensión provisional –presentada bien en escrito separado o como un acápite de la demanda–, por lo que dejaba de lado los cargos o vicios esgrimidos en el libelo introductor en caso de que unos y otros fueran disímiles².

No obstante, esa situación no se mantuvo en la nueva regulación contenida en la Ley 1437 de 2011 –Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, toda vez que, de manera expresa, se dispuso que la medida sería procedente por la “*violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado*” (artículo 231), lo que supone la posibilidad de que el funcionario judicial acuda a lo expuesto en uno u otro documento, a efectos de establecer no sólo los vicios endilgados en los

¹ Art. 125. De la expedición de providencias. “**Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite**; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de Sala, **excepto en los procesos de única instancia.** (...)” (Se subraya).

² En sentido similar el Consejero de Estado Mauricio Fajardo Gómez expuso lo siguiente sobre el particular: “... en la actualidad existe una limitante más que afronta la aplicabilidad de la figura de la suspensión provisional y que surge de los desarrollos jurisprudenciales que de la misma se han llevado a cabo, desarrollos por cuya virtud, a guisa de ejemplo, si en la demanda se invocan como fundamentos de la violación cinco normas superiores –tres artículos de la Constitución Política y dos artículos de una Ley- mientras que en el escrito mediante el cual se solicita la suspensión provisional debe proceder porque la decisión administrativa cuestionada resulta violatoria de forma evidente solo respecto de una de esas disposiciones, se ha entendido que el juez de lo contencioso administrativo actualmente tiene que circunscribirse en su análisis a la confrontación entre el acto demandado y esa única disposición que el peticionario invoca como infringida de manera manifiesta en el escrito contentivo de la solicitud de amparo cautelar”. FAJARDO GÓMEZ, Mauricio. “Medidas Cautelares”. En: Seminario Internacional de presentación del Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, p. 344.

actos cuestionados, sino también las disposiciones legales o constitucionales que se aducen como desconocidas.

Todo, bajo el entendido de que la inclusión de la conjunción disyuntiva “o” indica la existencia de una alternativa entre dos o más supuestos, esto es, de una opción de elegibilidad, en este caso, respecto de la fundamentación o sustentación de la petición.

1.2 Por otra parte, uno de los criterios materiales que determinaban la procedencia de la medida cautelar en la legislación anterior correspondía a la manifiesta infracción de las normas invocadas como sustento de la respectiva petición, de modo que tal estudio no aparejaba, ni permitía, la realización de un análisis minucioso o detallado de los mandatos aducidos como vulnerados, ni del material probatorio allegado con la solicitud, puesto que el mismo se encontraba reservado para la sentencia que desatara el fondo del asunto.

De ahí que la jurisprudencia de esta Corporación haya sido enfática en afirmar que la procedencia de la suspensión provisional de un acto administrativo estaba condicionada a que la violación al ordenamiento jurídico fuera evidente, ostensible, notoria, palmar, a simple vista o prima facie, lo que se lograba mediante un sencillo y elemental cotejo directo entre el acto administrativo demandado y las normas que se invocaban como transgredidas, en un proceso comparativo a doble columna, que no requería de mayores esfuerzos interpretativos o probatorios

La situación en la Ley 1437 de 2011 es diferente, ya que en la disposición que regula los presupuestos específicos de procedencia de la suspensión provisional no se calificó el nivel de la infracción, como sí lo hacía el Decreto 01 de 1984.

En efecto, en el artículo 231 *ibídem*, sólo se previó sobre el particular que “*cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud*” (Subrayas propias).

Nótese, pues, que la norma carece de la calificación de la infracción. Luego, **el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la**

simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.

1.3 En síntesis, en cuanto a la medida de suspensión provisional, lo cierto es que varios de sus requisitos de procedencia fueron modificados, en lo que podría denominarse una especie de flexibilización, orientada a proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, al tenor del artículo 231 del CPACA.

2. Suspensión provisional del numeral sexto del Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E, DIAN

2.1 Solicita la parte demandante la suspensión provisional de los partes subrayados del numeral sexto del Oficio No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014³, mediante el cual la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN emitió concepto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, en los términos que se exponen a continuación:

“6. ¿Se encuentra gravada con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), la recuperación de deducciones?”

El artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, establece como hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio.

Por su parte el Decreto número 2701 de 2013, reglamentario de este impuesto, consagra en el párrafo 1 del artículo 3 “la base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones”.

Ahora bien, el artículo 195 del Estatuto Tributario, establece que constituye renta líquida la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.

Bajo este contexto a partir del año gravable 2013 la recuperación de las deducciones que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios constituyen renta líquida, deberán tener el mismo tratamiento en el Impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE)” (Se subraya).

2.2 La solicitud de suspensión se fundamenta en la presunta violación del artículo 22 de la **Ley 1607 de 2012**, que es del siguiente tenor literal:

³ Publicado en el Diario Oficial No. 49.117 de 8 de abril de 2014.

“ARTÍCULO 22. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Para los periodos correspondientes a los 5 años gravables 2013 a 2017 se podrán restar de la base gravable del impuesto para la equidad, CREE, las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario” (Subraya la parte demandante).

2.3 Se advierte que la citada norma fue reglamentada por el artículo 3 del **Decreto 2701 del 22 de noviembre de 2013**⁴, en los siguientes términos:

“Artículo 3. Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE.

La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE se determina así: De la totalidad de los ingresos brutos realizados en el año o periodo gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales, se restarán únicamente:

1. *Las devoluciones, rebajas y descuentos.*
2. *Los ingresos no constitutivos de renta previstos en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 que en el año gravable correspondan a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*
3. *Los costos aceptables para la determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de conformidad con el Capítulo 11 del Título 1 del Libro Primero del Estatuto Tributario.*
4. *Las deducciones de los artículos 109 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 Y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 Y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario.*

⁴ Publicado en el Diario Oficial No. 48.982 del 22 de noviembre de 2013.

Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2, 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario.

5. *Las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, el artículo 4 del Decreto 841 de 1998, el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999 y las exenciones contempladas en el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario por los años 2013 a 2017.*

Parágrafo 1. La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones.

Parágrafo 2. En todo caso, la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior determinado conforme a los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario. Esta base será aplicada por la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE (Se subraya).

2.4 El parágrafo primero del artículo 3 del Decreto 2701 del 22 de noviembre de 2013, que le sirve de sustento al concepto demandado en el presente proceso, se encuentra demandado ante esta jurisdicción en ejercicio del medio de control de nulidad, según da cuenta el Sistema de Gestión de la Rama Judicial⁵, con solicitud de suspensión provisional.

2.5 El 24 de febrero del año en curso, en el proceso No. 2014-00012-00 (20998), se decretó la medida cautelar de suspensión provisional respecto de los efectos del parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, por el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012, cuyos argumentos, en lo pertinente, se retoman en esta oportunidad:

2.6 Impuesto sobre la renta para la equidad- CREE. Base gravable.

2.6.1 A fin de “*incentivar la creación de empleo y combatir las consecuencias negativas que representa tener altos niveles de informalidad*”⁶, mediante la Ley 1607 de 2012, el Legislador creó el impuesto sobre la renta para la equidad-

⁵ Procesos Nos. **2014-00012-00 (20998)**, demandante: Carlos Alfredo Ramírez Guerrero, demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, contenido: “LEY 1437/2011, EN EJERCICIO DEL MEDIO DE CONTROL DE SIMPLE NULIDAD PARCIAL CON SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL CONTRA EL PARAGRAFO 1° DEL ARTICULO 3 DEL DECRETO REGLAMENTARIO NO. 2701 DEL 22 DE NOVIEMBRE DE 2013, PROFERIDO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, POR MEDIO DEL CUAL SE REGLAMENTA LA LEY 1607 DE 2012. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD – CREE”, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y **2014-00049-00 (21204)**, demandante: Álvaro Andrés Díaz Palacios, demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, contenido: “LEY 1437/2011, EN EJERCICIO DEL MEDIO DE CONTROL DE SIMPLE NULIDAD CON SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL CONTRA LA NULIDAD DEL PARAGRÁFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 3° DEL DECRETO 2701 DE 2013, POR MEDIO DEL CUAL STABLECIO (sic) QUE LA BASE GRAVABLE DETERMINADA EN EL PRESENTE ARTÍCULO INCLUIRÁ LA RENTA LIQUIDADADA POR RECUPERACION DE DEDUCCIONES”, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁶ Exposición de motivos al proyecto de ley “por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, que luego se convirtió en la Ley 1607 de 2012.

CREE, como un alivio a las cargas tributarias que recaían sobre las nóminas de las empresas. Se constituyó entonces, como una alternativa de financiamiento a las políticas de generación de empleo e inversión social que antes cubrían las contribuciones parafiscales.

La misma Ley estableció como hecho generador del impuesto, la obtención de ingresos que tengan la virtualidad de aumentar el patrimonio de los contribuyentes en el período gravable, y definió también, el método para determinar su base gravable, así:

“Artículo 22.- Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4° del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

Parágrafo transitorio.- Para los periodos correspondientes a los 5 años gravables 2013 a 2017 se podrán restar de la base gravable del impuesto para la equidad, CREE, las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario.”

2.6.2 De tal suerte, que la base gravable del impuesto se obtiene después de restar de los ingresos brutos que cumplan con la condición de aumentar el patrimonio del contribuyente; aquellos componentes **expresamente autorizados por la norma**.

Repárese, que el artículo en cita identificó con precisión los elementos que componen el procedimiento de depuración de la base gravable, valiéndose de una remisión expresa a las disposiciones que regulan cada uno de ellos. Así por

ejemplo, al referirse a los ingresos no constitutivos de renta, remite a los contemplados en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51 y 53 del Estatuto Tributario.

2.6.3 Esa delimitación cuidadosa es propia de un sistema tributario regido por el principio de legalidad, y con ella, se dota de eficacia a la obligación tributaria, pues no deja cabida a la exclusión discrecional de ingresos que, de conformidad con la definición del hecho generador, se encuentran gravados.

2.6.4 La misma conclusión se impone en relación con la inclusión de factores que sí integran la base gravable del impuesto, de manera, que sólo aquellos expresamente consagrados en la Ley, puedan considerarse como parte de la misma.

Desde esa perspectiva, de conformidad con lo que dispone el artículo transcrito, la base gravable, se reitera, la componen todos los ingresos que incrementan el patrimonio. Aunque dicha definición pareciera, en principio, tener un carácter abierto, en la medida en que podría admitir múltiples componentes, lo cierto es que existen límites en la determinación de los ingresos a computar.

Uno de ellos, es la inclusión de rentas cuya definición obedece a las especificidades de otro tributo, pues éstas responden a las precisas condiciones técnicas de configuración del gravamen en función de la cual fueron creadas. En otras palabras, un ingreso que de manera especial es tratado por la legislación como constitutivo de renta para determinado tributo, no puede trasplantarse a otro por vía de analogía o mediante decretos reglamentarios, porque eso violaría los principios de certeza del tributo y de reserva de ley, que campean en materia tributaria e imponen, como es obvio, que cualquier duda en la materia, deba ser resuelta en favor de los mismos.

2.7 Exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria.

2.7.1 De la lectura del **parágrafo primero del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013**, se concluye que el gobierno adicionó la renta líquida por recuperación de deducciones a la base gravable del CREE.

2.7.2 La recuperación de deducciones se encuentra regulada en el artículo 195 del Estatuto Tributario, así:

**“RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES.
ARTICULO 195. DEDUCCIONES CUYA RECUPERACIÓN CONSTITUYEN
RENTA LIQUIDA. Constituyen renta líquida:**

1. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.

2. La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes.”

Esa regulación, además, fue prevista por el Legislador de manera específica para el impuesto ordinario de renta como parte integrante de su base gravable, sin que sea válido afirmar que deba hacer parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad, que es un gravamen distinto.

Para que pueda entenderse integrada al concepto del hecho generador del CREE, es necesaria una manifestación explícita de la Ley 1607. Por lo mismo, se reitera, no puede ser incorporado mediante Decreto Reglamentario cuando aquella -la Ley-, no lo ha hecho.

2.7.3 Recuérdese, que **“el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló”⁷.**

Asimismo, que la facultad reglamentaria del Presidente, contenida en el artículo 189-11 de la Constitución, tiene **“su límite y radio de acción en la constitución y en la ley; es por ello que 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”⁸.**

Por lo demás, la facultad reglamentaria se encuentra supeditada a la intensidad y precisión con que la Ley haya tratado previamente el asunto, de tal suerte, que a

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, sentencia del 13 de junio de 2011, Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00030-00(16625); 11001-03-27-000-2009-00008-00(17542).

⁸ Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-028/97 y C-290/02.

mayor regulación o claridad legal, menor intervención por parte del reglamento y viceversa.

2.7.4 Por lo expuesto, se concluye que el ejecutivo extralimitó sus potestades de reglamentación al incluir dentro de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, la renta líquida por recuperación de deducciones de que trata el artículo 195 del Estatuto Tributario.

2.8 El caso concreto

2.8.1 Naturaleza de los conceptos de la DIAN

Al analizar la naturaleza de los conceptos de la DIAN⁹, la Corte Constitucional precisó, que, en principio, no son actos administrativos, porque carecen de poder decisorio, pero que, como lo ha señalado el Consejo de Estado, *“pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución”*¹⁰.

Adicionalmente, la Corte Constitucional señaló que el hecho de que los conceptos de la DIAN *“deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquella como doctrina oficial, no [...] impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente, cuando contravengan los preceptos de la Constitución o de la ley”*¹¹.

Por su parte, esta Sala ha sostenido que cuando los conceptos interpretan las normas tributarias y dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa y producen efectos frente a los administrados, su naturaleza es la de **actos administrativos de reglamentación en el último nivel de**

⁹ El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 señala: *“[l]os contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.”*

¹⁰ Sentencia C-487 de 1996.

¹¹ Sentencia C-487 de 1996.

ejecución de la ley, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa¹².

2.8.2 El concepto demandado

2.8.2.1 El **Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014**, mediante el cual la DIAN precisó que *“a partir del año gravable 2013 la recuperación de las deducciones que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios constituyen renta líquida, deberán tener el mismo tratamiento en el Impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE)”*, tiene un alcance autorregulador de la actividad de la Administración de Impuestos Nacionales y tiene la potencialidad de producir efectos frente a los contribuyentes; por lo tanto, se trata de un acto administrativo reglamentario en el último nivel de ejecución.

2.8.2.2 Ahora bien, este concepto **tiene como fundamento legal** el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, el artículo 195 del Estatuto Tributario y **el párrafo primero del artículo 3 del Decreto Reglamentario 2701 de 2013**, norma esta última que, conforme se analizó con anterioridad, excede la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional, lo que condujo a que se decretara la suspensión provisional de sus efectos.

2.8.2.3 En este orden de ideas, se advierte que si los efectos de la norma que dispone que *“[l]a base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones”* están suspendidos en virtud de providencia proferida por esta jurisdicción, la misma suerte debe correr el concepto demandado, en la medida en que la interpretación contenida en él, además de fundamentarse en dicha norma, resulta contraria a la ley.

2.8.2.4 En consecuencia, lo procedente es acceder a la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional del numeral sexto del Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E, DIAN, que responde al interrogante **“¿[s]e encuentra gravada con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), la recuperación de deducciones?”**.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

¹² Sentencia del 27 de octubre de 2005, radicado No. 14699. C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

RESUELVE

Primero: Se **DECRETA** la medida cautelar de **SUSPENSIÓN PROVISIONAL** de los efectos del numeral sexto del Concepto No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E, DIAN.

Segundo: De conformidad con lo dispuesto en el inciso 3º del artículo 232 de la Ley 1437 de 2011, no se fija caución.

Tercero: RECONÓCESE personería jurídica a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, para actuar en nombre de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, aportado en el folio 48 del plenario.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ