



IMPEDIMENTO DE CONSEJERO DE ESTADO POR EXISTENCIA DE AMISTAD ÍNTIMA CON ALGUNA DE LAS PARTES - Configuración

El Consejero de Estado doctor Julio Roberto Piza, manifestó su impedimento para conocer de este asunto, por encontrarse incurso en la causal prevista en el numeral 9 del artículo 141 del CGP, porque tiene amistad íntima con uno de los demandantes del proceso 20997. En consecuencia, solicitó que se acepte el impedimento y que se le separe del conocimiento del mismo. Teniendo en cuenta las razones que fundamentan el citado impedimento y con fundamento en el numeral 9 del artículo 141 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 160 del CCA, la Sala, integrada por tres Consejeros de Estado, quienes conforman el *quórum* decisorio, encuentra fundada la solicitud de impedimento, motivo por el cual, la acepta y, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 141 NUMERAL 9 / DECRETO 01 DE 1984 (CPACA) -

POTESTAD REGLAMENTARIA - Noción y alcance. Reiteración de jurisprudencia / POTESTAD REGLAMENTARIA - Objeto / POTESTAD REGLAMENTARIA - Límites / REGLAMENTO - Noción y alcance / REGLAMENTO - Objeto / JERARQUÍA NORMATIVA - Estructura / JERARQUÍA NORMATIVA - Justificación

El numeral 11 del artículo 189 de la CP confirió potestad reglamentaria al Presidente de la República, al disponer sus funciones como suprema autoridad administrativa, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarias **para la cumplida ejecución de las leyes**. En el contexto del principio de legalidad con primacía constitucional, los reglamentos constituyen normas jurídicas acatables dentro de un orden jerárquico que comienza con la Constitución, como fuente suprema en la que se funda el orden jurídico del Estado, y continúa con la ley, contentiva de regulaciones generales limitadas por la propia Constitución. Así, cada disposición ejecutiva debe atender el rango normativo inmediatamente superior, con el fin último de dar coherencia y armonía al orden jurídico legal y constitucionalmente establecido. La jurisprudencia ha señalado que los reglamentos desarrollan los principios generales sentados por la ley, de modo que ésta determina el alcance del poder de reglamentación, pues, como norma originaria por excelencia que proviene del órgano de representación popular encargado de expresar la voluntad general, la ley dispone desde sí misma y los reglamentos están llamados a asegurarle aplicación, sin mutarla, ampliarla, modificarla, sustituirla o restringirle contenido. De contera, el ejecutivo no puede realizar regulaciones autónomas e independientes por potestad reglamentaria, sino, se insiste, siempre con base en la ley y en ejecución de la misma.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 189

PEQUEÑAS EMPRESAS PARA EFECTOS DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Requisitos / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Justificación y objeto / INCENTIVOS PARA LA FORMALIZACIÓN EMPRESARIAL - Beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta, de los aportes parafiscales y del registro mercantil / BENEFICIO DE



PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Generalidades / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Características

Las normas de la Ley 1429 de 2010 (...), establecieron el **beneficio de progresividad** en el impuesto sobre la renta y en el pago de aportes parafiscales y otras contribuciones de nómina, **para las “pequeñas empresas” que, en términos de la misma ley, son aquellas cuyo personal no supera los 50 trabajadores y cuyos activos totales no sobrepasan los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes**, independientemente de que se constituyan a partir de la expedición de la Ley o que sean empresas preexistentes que optaren por regularizarse (*art. 2 ib.*). Tal beneficio fue dispuesto con carácter temporal para la etapa inicial de la creación de empresas, en aras de que la actividad de las mismas se formalizara y generara empleo (*art. 1º ejusdem*) a través de estímulos fiscales que disminuían las cargas económicas y mejoraban las condiciones de competitividad de los pequeños empresarios que operaban en la informalidad por falta de capacidad económica para asumir los costos del funcionamiento empresarial legal. De tales propósitos y alcance dan cuenta los antecedentes de la Ley 1429 de 2010, correspondientes al Proyecto 057 de 2010 presentado por representantes del gobierno ante la Cámara de Representantes (...) Así, el proyecto de ley se estructuró en cuatro ejes fundamentales, el primero de los cuales, descrito en el título I, alude a los “incentivos para la formalización empresarial”, entre ellos, la *“Progresividad en el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, laborales y comerciales”*. Sobre tal incentivo, la exposición de motivos resaltó la necesidad de disminuir las cargas económicas de las micro y pequeñas empresas, durante sus primeros años de operación, para combatir la informalidad en las mismas y acompañarlas en su proceso de aprendizaje, así como en la pertinencia de dejarlas madurar antes de imponerles el 100% de las cargas de ser formal, como medida efectiva para la creación de empresas y empleos formales que ayudaría a ampliar la base de contribuyentes. También precisó que el artículo 4º obligaba a las empresas beneficiarias de la norma, incluyendo las que pagaran el 0% de la tarifa correspondiente, *“a cumplir la totalidad de sus obligaciones formales, generándose de esta manera un proceso de aprendizaje para el cumplimiento de las obligaciones legales, y a su vez, facilitándose los mecanismos de inspección, vigilancia y control”*. Por su parte, el título II del proyecto se refirió a los *“incentivos para el empleo formal”*, a través de un conjunto de medidas enfocadas a disminuir los altos costos laborales no salariales y a facilitar la contratación formal de la población joven, y el título IV, a los *“Mecanismos de control y sanciones para quienes pretendieran beneficiarse indebidamente de la ley”*, destacando la **«fundamental importancia de generar un mecanismo de control que impidiera que las compañías establecidas y consolidadas se beneficiaran indebidamente de los beneficios establecidos en el proyecto de ley.»** En ese sentido, el proyecto previó *“Sanciones al ejercicio del comercio sin registro mercantil”* y señaló que la informalidad se vinculaba a la eficiencia en los niveles de control al cumplimiento, que eran insuficientes las regulaciones comerciales flexibles o rígidas si el Estado no tenía la capacidad de hacerlas efectivas y que esa incapacidad, a su vez, conllevaba la permanencia en la informalidad, porque podían evadirse las contribuciones reglamentarias al sistema tributario, laboral y/o comercial, de modo que **«los artículos 27 y 28 buscaron fortalecer e implementar de manera más rigurosa el sistema de inspección, vigilancia y control del cumplimiento a las obligaciones mercantiles, aumentando los costos de ser informal, y al mismo tiempo,**



ofreciendo alternativas remediales que le permitan a las empresas disminuir el riesgo de reincidencia en el incumplimiento de la reglamentación comercial». Igualmente, dicho proyecto a los “**Requisitos para la aplicabilidad de las deducciones y descuentos tributarios**”, anotando que “**la formalización implica el cumplimiento de las obligaciones tributarias, laborales y comerciales establecidas en la Ley, siendo de fundamental importancia crear mecanismos de control efectivos que les faciliten a las autoridades estatales verificar dicho cumplimiento. (...)**” De la misma manera, los textos de la ponencia para primero y segundo debate del referido Proyecto de Ley 057 de 2010 Cámara, 187 de 2010 Senado, posteriormente acumulado con varias iniciativas de origen parlamentario, recalcaron que su propósito era formalizar las pequeñas empresas a través de la progresividad en el pago del impuesto a la renta, de los aportes parafiscales y del registro mercantil, con el fin de fortalecerlas, facilitar el crecimiento de las mismas a nivel nacional y generar empleos productivos. Así pues, el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, pero vigente para el momento en que los accionantes demandaron la nulidad de las normas acusadas, surgió en el contexto del espíritu legislativo que orientó al Proyecto de Ley mencionado. Dicha norma estableció el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta para las **pequeñas empresas que iniciaran su actividad económica una vez promulgada la Ley 1429**, previendo determinados parámetros tarifarios sujetos a los años de funcionamiento del contribuyente. Por su parte, el artículo 5 de la Ley 1429 de 2010, que tampoco se encuentra vigente en la actualidad en virtud del párrafo 1º del artículo 65 ib., extendió la progresividad al pago de los aportes parafiscales del 9% que debe asumir el pequeño empresario (2% al SENA, 3% al ICBF y 4% a las cajas de compensación familiar) y de los aportes en salud a la subcuenta de solidaridad del fosal, concibiendo el aumento gradual de los beneficios correspondientes a los mismos hasta llegar al disfrute de todos los servicios equivalentes al 100% de dichos aportes. La matrícula mercantil y su renovación también fueron objeto del beneficio de progresividad, por disposición del artículo 7 *ejusdem*, con el mismo límite temporal que fijó el párrafo 1º del artículo 65 de la Ley 1429 de 2010. Lo anterior, para atemperar el costo de la formalización al que se somete la creación de la persona jurídica y la inscripción de la persona natural como comerciante, actos que, a su vez, traen consigo las obligaciones de registrar los libros de comercio y los demás actos que exigen las normas comerciales, y la ampliación del ejercicio del control estatal.

FUENTE FORMAL: LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 1 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 2 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 4 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 5 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 6 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 7 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 8 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 9 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 18 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 48 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 65 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 376

BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Requisitos / REQUISITOS PARA ACCEDER AL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Facultades de fiscalización y control de la administración de impuestos / BENEFICIOS TRIBUTARIOS - Interpretación y alcance. Sujeción al principio de legalidad / FACULTAD DE FISCALIZACIÓN Y



CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS FRENTE AL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PARA ACCEDER A BENEFICIOS TRIBUTARIOS - Justificación y alcance / FACULTAD DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS FRENTE AL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PARA ACCEDER AL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Herramientas y mecanismos / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Certificación sobre número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar la actividad económica principal. Alcance. Reiteración de jurisprudencia. Corresponde simplemente a una manifestación, sin para el efecto se requiera tener personal vinculado mediante contrato de trabajo / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Legalidad condicionada del artículo 6 [1-, b), 3] del Decreto 4910 de 2011 / REQUISITOS REGLAMENTARIOS DEL ARTÍCULO 6 DEL DECRETO 4910 DE 2011 PARA ACCEDER AL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 – Legalidad / DUPLICIDAD EN NORMA REGLAMENTARIA – Efectos. Aunque resulta innecesaria y ajena al espíritu de racionalización de trámites y procedimientos administrativos, no constituye un vicio de invalidez que afecte la legalidad de la norma reglamentaria

La parte considerativa del Decreto Reglamentario 4910 de 2011, por el cual se ejerció la potestad reglamentaria respecto de la Ley 1429 de 2010, advierte la intención de **«lograr los objetivos por los cuales se otorgaron los beneficios consagrados en dicha ley»** y para ello estimó indispensable *«precisar las condiciones y requisitos a cuya observancia está condicionada la procedencia de los incentivos que se otorgan para promover la creación de nuevas pequeñas empresas y la reanudación de la actividad por parte de las preexistentes que se encuentren inactivas a la vigencia de la Ley, pues la verificación del cumplimiento de tales objetivos y requisitos, en cabeza de los contribuyentes que solicitan los beneficios, es presupuesto esencial para la viabilidad de los mismos»*. Bajo tal cometido, el artículo 6 del decreto dispuso un listado de requisitos especiales tanto para las *“nuevas pequeñas empresas”* como para las *“pequeñas empresas preexistentes”* que pretendieran acogerse al beneficio establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y sobre los cuales la Sala se pronunció en la sentencia del 6 de diciembre de 2017, que ahora se reitera, distinguiéndolos como requisitos de carácter informativo que: i) debían presentarse por una sola vez, ii) se relacionaban con lo establecido en la Ley 1429 de 2010 y, iii) no excedían la potestad reglamentaria porque no contradecían ni añadían exigencias adicionales, *«sino que se traducían en condiciones necesarias para ejecutar la ley y para que el contribuyente pudiera solicitar los beneficios mediante un registro en el sistema de información de la Administración Tributaria, 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»*. En ese sentido, la Sala indicó que *«el objetivo del artículo demandado es poder hacer efectivo lo establecido por la 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 el cumplimiento de los requisitos normativos»*, sin que ello limite la



generación de empleo o genere sobrecostos para el funcionamiento de una empresa. Asimismo, anotó que la solicitud de información por una sola vez no refleja la intención de afectar negativamente a los contribuyentes que desean favorecerse con los beneficios tributarios de la Ley 1429 de 2010, como tampoco el establecimiento de sanciones no contempladas en la ley. Considerando esas primeras reflexiones de la Sección y el alcance argumentativo de los conceptos de violación ventilados en los procesos acumulados, en esta oportunidad se precisará que los requisitos establecidos por el citado artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, corresponden a documentos que las *“nuevas pequeñas empresas”* (NPE) debían presentar personalmente, antes del 31 de diciembre del año en que inició el beneficio de progresividad, y las *“pequeñas empresas preexistentes”* (PEP), antes del 31 de marzo del año 2012 (...). El inciso primero del artículo 6 acusado, indicó que los documentos que acaban de enlistarse se exigían *“para efectos de control”* sobre las nuevas pequeñas empresas o pequeñas empresas preexistentes que pretendieran acogerse al beneficio de progresividad y que la respectiva Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales debía verificarlos, *“de acuerdo con las facultades de investigación y control previstas en el artículo 684 del ET” (penúltimo inciso)*, las que, según dicha norma, se dirigen a *“asegurar el efectivo cumplimiento de normas sustanciales”*, entre las cuales se encuentra las que regulan el beneficio de progresividad en la Ley 1429 de 2010. El propósito de *“control”* no es ajeno a ese ordenamiento legal, pues sus antecedentes legislativos, a los que ya se aludió, pusieron de relieve el interés de *«fortalecer e implementar rigurosamente un sistema de inspección, vigilancia y control efectivo para facilitar la verificación del cumplimiento de obligaciones mercantiles, tributarias y laborales y, con ello, combatir la informalidad»*. Las facultades de investigación y fiscalización que materializan la actividad de *“control fiscal”* se justifican frente al objeto de los beneficios tributarios, entre ellos el de progresividad, por cuanto anulan o aminoran excepcionalmente la carga impositiva de los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales, dejando inoperante la regla general de tributación frente a la configuración del hecho que genera cada gravamen. Dado que esos beneficios sólo pueden operar con sujeción al principio de legalidad, en los estrictos términos que el legislador los concibe, la fiscalización para el control se dirige a verificar el cabal cumplimiento de los presupuestos sustanciales que configuran el derecho a ejercerlos. En el caso del beneficio de progresividad establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y acorde con esta norma, tales presupuestos son de tipo subjetivo (*tener la calidad de pequeña empresa existente*) y temporal (*iniciar la actividad económica principal a partir de la promulgación de la Ley 1429 de 2010*). En el marco de los literales d), e) y f) del artículo 684 del ET, el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 presenta válidas e idóneas herramientas jurídicas para satisfacer el control fiscalizador sobre los presupuestos enunciados y sobre las obligaciones tributarias, laborales y comerciales que las empresas beneficiarias deben acatar por mandato del artículo 8 de la Ley 1429 de 2010, según la siguiente información señalada en el mencionado artículo 6: - La **inscripción y actualización en el RUT, los certificados de existencia y representación legal y la copia de la escritura o documento de constitución y el detalle de la actividad económica principal, el lugar, municipio o distrito donde ésta se realiza con la dirección de la planta física y el domicilio principal de la pequeña empresa** prueban el nacimiento, existencia jurídica y funcionamiento de un ente empresarial para efectos del beneficio legal. - La **certificación sobre “monto de activos totales” y “número de trabajadores con relación laboral al iniciar la actividad y tipo de vinculación”** permite constatar los factores determinantes de la *“pequeña empresa”* que, según el artículo 2 de la Ley 1429 de 2010, se concretan en el



número de trabajadores a cargo y el valor de los activos totales de la empresa. - **La inclusión de la fecha de inscripción en el registro mercantil y de renovación de matrícula** en los certificados de existencia y representación legal de las nuevas pequeñas empresas y de las empresas preexistentes, la **certificación escrita sobre la intención de la empresa de acogerse al beneficio** del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 otorgado, para las nuevas empresas, y la **certificación de reinicio de actividad económica dentro de los 12 meses siguientes a cuando aquélla entró a regir**, para las empresas preexistentes, constituyen elementos pertinentes a la hora de verificar el presupuesto legal temporal del beneficio, esto es, el inicio de actividad económica a partir de la promulgación de la citada Ley 1429. A su turno, el artículo 6 [1-, b), 4, y 2-, b), 5 y 6], **adopta mecanismos para efectivizar el mandato del artículo 8 de la Ley 1429 de 2010 sobre presentación de declaraciones tributarias y cumplimiento de obligaciones comerciales**, pues exigen que las nuevas pequeñas empresas y preexistentes cumplan la obligación de inscribir sus libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio y que las segundas de ellas salden las obligaciones formales y sustanciales, de carácter legal y tributario, del orden nacional y territorial. Los mismos efectos tiene la exigencia de precisar la fecha de inscripción en el registro mercantil dentro del certificado de existencia y representación legal de la nueva pequeña empresa y la renovación de la pequeña empresa preexistente (art. 6 [1-, a), y 2-, a)], y la certificación sobre tipo de vinculación de trabajadores con relación laboral al momento de iniciarse la actividad económica principal [1-, b), 3, y 2-, b), 3]. Desde tal perspectiva, la Sala no advierte vicio de invalidez en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, pues la documentación que allí se indica se encuentra directamente relacionada con los presupuestos legales del beneficio de progresividad, establecidos en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, en cuanto ofrece información determinante de las condiciones sustanciales y formales requeridas para tener derecho al mismo, con datos pertinentes e idóneos tanto para garantizar el principio de interpretación taxativa y restrictiva del beneficio, como para ejercer el control fiscal dirigido a evitar que quienes carecen de dichas condiciones puedan acceder al mismo, en detrimento de los fines de formalización empresarial. En esa medida, los requisitos reglamentarios cuestionados desarrollan y ejecutan los establecidos de manera general en la ley, dado que unos y otros conforman una unidad normativa obligatoria para acceder al beneficio de progresividad. Tampoco puede decirse que dichos requisitos conculquen los principios de buena fe y seguridad jurídica pues, además de que la citada sentencia del 6 de diciembre de 2017 (**exp. 19359**) descartó la violación del primero de ellos, aduciendo que esos requisitos tienen un contenido informativo que no refleja la intención de afectar negativamente a los contribuyentes, lo cierto es que la unidad normativa propia de la sinergia entre el reglamento y la ley que reglamenta, descarta el surgimiento de expectativas ciertas para el contribuyente sobre su propia situación jurídica, por cuenta del cumplimiento parcial de las normas que integran esa unidad y el desconocimiento de otras que también hacen parte de la misma. Sin perjuicio de lo anterior, debe precisarse que el requisito del art. 6 [1-, b), 3] del Decreto 4910 de 2011, relacionado con el número de trabajadores vinculados para aquellas nuevas pequeñas empresas constituidas bajo la modalidad de personas jurídicas, **debe entenderse como una manifestación hecha al inicio de la actividad** pues, en criterio expuesto por la Sala en sentencia del 30 de mayo de 2019, *«el inicio de la actividad económica principal de la pequeña empresa, es la fecha de inscripción en la respectiva Cámara de Comercio, independientemente de que la empresa viniera funcionando como informal»*, antes del cual las empresas no están habilitadas para contratar personal, por no contar con personería jurídica. Tener



personal vinculado antes de ese registro desconocería la finalidad de la Ley 1429 de 2010 y sería jurídicamente inviable por restringir injustificadamente el acceso al beneficio de progresividad, como lo precisó la Sección en la citada providencia. En consecuencia, la Sala declarará la legalidad de la referida disposición, en el entendido de que la certificación sobre número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar la actividad económica principal corresponde simplemente a una manifestación, sin que al efecto se requiera tener personal vinculado mediante contrato de trabajo. De otra parte, se observa que algunos numerales del artículo 6 [1-, b) 1 y 5] del Decreto 4910 de 2011 exigen información similar sobre un mismo aspecto de la existencia y funcionamiento de la empresa, atinente al presupuesto subjetivo del beneficio de progresividad (*existencia de la pequeña empresa*), cual es la dirección y el lugar de ubicación de su planta física (...). La misma similitud se observa en los numerales 1 y 7 del literal b) [2-] ib. Aunque tal duplicidad normativa resulta innecesaria y ajena al espíritu de racionalización de trámites y procedimientos administrativos que la Ley 962 de 2005 buscó garantizar, no constituye vicio de invalidez que afecte la legalidad de las normas acusadas.

FUENTE FORMAL: LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 2 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 4 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 8 / DECRETO 4910 DE 2011 - ARTÍCULO 6 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684

NOTA DE RELATORÍA: En relación con los requisitos para acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 6 de diciembre de 2017, radicación 11001-03-27-000-2012-00024-00(19359), C.P. Milton Chaves García

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance del requisito previsto en el artículo 6, numeral 1, literal b, numeral 3 del artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, relacionado con la certificación sobre número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar la actividad económica principal las nuevas pequeñas empresas para acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 30 de mayo de 2019, radicación 11001-03-27-000-2014-00055-00(21234) Acumulado, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Obligación de presentar declaraciones tributarias y de cumplir las obligaciones laborales y comerciales relacionadas con el registro mercantil / BENEFICIO TRIBUTARIO - Alcance. Carácter restringido e interpretación restrictiva / REQUISITOS PARA ACCEDER A BENEFICIO TRIBUTARIO - Carga probatoria / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Pérdida / INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Efectos / INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Naturaleza jurídica no sancionatoria. Efectos / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Causales de improcedencia / PÉRDIDA DEL BENEFICIO



DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 – Legalidad / CAUSALES DE IMPROCEDENCIA DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 – Legalidad

[E]l artículo 9 del Decreto 4910 de 2011 se ocupó de establecer las siguientes causales de improcedencia para el beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, exigiendo que las pequeñas empresas beneficiarias mantuvieran las condiciones que legalmente las caracterizan como tales, durante todo el año gravable en el que se aplicara la tarifa progresiva en renta, a saber: - El incumplimiento de alguna de las condiciones indicadas en el numeral 1 del artículo 2 de la Ley 1429 de 2010 como características de las pequeñas empresas (*número de trabajadores y monto de activos totales*). - La falta de renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año. - La falta de pago oportuno de aportes a salud y demás contribuciones de nómina. - La falta de presentación y pago oportuno de las declaraciones tributarias nacionales y territoriales y del pago de las liquidaciones oficiales expedidas respecto de las mismas. Concordantemente, el artículo 18 del Decreto 4910 de 2011 ordenó que los contribuyentes beneficiarios de la progresividad cumplieran las obligaciones relacionadas con la renovación de matrícula mercantil, el pago de aportes a salud y demás contribuciones de nómina, y la presentación y pago de las obligaciones tributarias nacionales y territoriales, en los términos previstos por el inciso segundo del artículo 9 ib. que acaban de enunciarse. En general, la citada sentencia del 6 de diciembre de 2017, **Exp. 19359**, anotó que el artículo 9 ib. reflejaba lo establecido en los artículos 2, 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010, pero con palabras más específicas, como también que ordenaba requisitos exigidos por el propio legislador y mantenía elementos especiales para las pequeñas empresas favorecidas por el beneficio tributario, sin vulnerar los principios de buena fe, equidad, eficiencia y progresividad. En ese contexto, las causales reglamentarias de improcedencia atinentes a la «no renovación de matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año» y «el no pago oportuno de aportes a salud y demás contribuciones de nómina», tienen relación directa e inescindible con el mandato impuesto por el artículo 8 de la Ley 1429 de 2010, respecto del cumplimiento de las obligaciones comerciales relacionadas con el registro mercantil y de las laborales a cargo de los beneficiarios. Ese cumplimiento involucra el factor de oportunidad establecido por las normas especiales en materia comercial (*para efecto de la renovación de la matrícula mercantil*), laboral y de seguridad social (*para aportes en salud*), y tributaria (*para las demás contribuciones de nómina*). A su turno, la causal de improcedencia relacionada con el “cumplimiento de las condiciones establecidas por el numeral 1 del artículo 2 de la Ley 1429 de 2010” garantiza la efectividad de ese precepto legal, al igual que el presupuesto de «existencia de pequeñas empresas» establecido en el inciso primero del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010. Como se observa, los supuestos de hecho previstos en el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, son simplemente los efectos de la inexistencia de los presupuestos indicados en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y ante cuya ocurrencia no podría surgir el derecho al beneficio de progresividad, de modo que aunque el reglamento no hubiera dispuesto expresamente tales efectos, éstos sucederían de manera automática cuando no se cumplieran los presupuestos mencionados. En síntesis, se concluye que el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011 es legal, porque se limitó a disponer explícitamente el efecto jurídico de la ausencia de los requisitos legales que harían procedente la progresividad (*que como beneficio, es de carácter*



restrictivo e interpretación restringida), sin alcance de sanción tributaria. La inexistencia de tipología sancionatoria en el artículo 9 ib. desestima la violación de los principios de legalidad de las sanciones y de los de proporcionalidad, necesidad y razonabilidad de las mismas, en el contexto de la eficiencia administrativa y la ley antitrámites, desde la perspectiva que plantean los demandantes. Así, el hecho de que algunos de los documentos exigidos por el reglamento puedan reposar en otras entidades públicas, debe apreciarse a la luz de la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales, cuya taxatividad impone, a quien pretende ejercerlos, la carga de demostrar los requisitos y condiciones previstos para acceder a ellos. En efecto, ni la ley antitrámites ni el principio de colaboración interadministrativa tienen el alcance de exonerar ese “deber de parte” en un sistema dispositivo que, a la luz de los principios generales del derecho probatorio, atribuye al interesado la obligación de aportar todas las pruebas que permitan verificar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que persigue (*Art. 167 CGP*), independientemente de las amplias facultades que tiene la administración por cuenta de su potestad fiscalizadora. Y es que al obligado tributario le corresponde demostrar las circunstancias que excluyan o aminoren su obligación, en la forma y dentro de las oportunidades procesales que establezca el ordenamiento fiscal, para que la administración de impuestos pueda reconocerlos. Por el contrario, el principio de colaboración armónica entre las entidades del Estado de raigambre constitucional (*CP. Art. 113*), la ley anti-trámites (*Ley 962 de 2005*) y el Decreto 019 de 2012, sólo pueden operar en el marco del sistema jurídico preestablecido, el cual reconoce el deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Deducir derogatorias implícitas sobre las normas demandadas por cuenta de evitar trámites comprobatorios de las condiciones requeridas para exceptuar la plena aplicación de ese deber constitucional, no sólo desconocería la voluntad constituyente sino que menoscabaría el interés general que pesa sobre la debida recaudación para garantizar las arcas públicas. En otros términos, el referido principio, la ley y el decreto mencionados no pueden superar ni dejar sin efecto las obligaciones de quien pretende acceder a los beneficios fiscales que exceptúan la regla general de tributación, a riesgo de afectar el erario público y los fines estatales a los cuales se destina. Más allá de lo anterior, las causales de improcedencia establecidas por el artículo 9 ib. se relacionan con la parte sustantiva de los requisitos reglamentarios previstos en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 para las pequeñas empresas preexistentes, cuya legalidad ahora se ratifica. Finalmente, como el **artículo 18 del Decreto 4910 de 2011** recalca el deber de cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales previstas en el artículo 9 ib., las consideraciones expuestas frente a dicha norma son extensivas al artículo 18 ib., a efecto de concluir su legalidad.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 113 / LEY 962 DE 2005 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 2 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 4 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 8 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 9 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 48 / DECRETO 4910 DE 2011 - ARTÍCULO 6 / DECRETO 4910 DE 2011 - ARTÍCULO 9 / DECRETO 4910 DE 2011 - ARTÍCULO 18 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 33 / DECRETO 019 DE 2012 / DECRETO 668 DE 1989

NOTA DE RELATORÍA: En relación con los requisitos para acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 6 de diciembre



de 2017, radicación 11001-03-27-000-2012-00024-00(19359), C.P. Milton Chaves García

BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - Conservación / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - No conservación de beneficios / PÉRDIDA O IMPROCEDENCIA DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Legalidad. Ausencia de exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria

El **Decreto 0489 de 2013** también reglamentó la Ley 1429 de 2010. Según su parte considerativa, la nueva reglamentación buscó lograr los objetivos por los cuales se otorgaron los beneficios otorgados por la Ley 1429 de 2010, precisar las condiciones y requisitos que condicionan la procedencia de los mismos y verificar su cumplimiento por parte de los empresarios que solicitan el beneficio, para así garantizar la formalización de las pequeñas empresas y la generación de nuevos puestos de trabajo. El **artículo 11** de dicho decreto precisó que el beneficio de progresividad previsto en los artículos 5 y 7 de la Ley 1429 de 2010 no podía conservarse cuando: i) la matrícula mercantil no se renueva dentro de los tres primeros meses del año, ii) los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y demás contribuciones de nómina no se paguen, iii) las obligaciones en materia de impuesto de renta, comenzando por la presentación de las declaraciones tributarias, no se cumplan y, iv) los valores en ellas liquidados no se paguen dentro de los términos legales establecidos al efecto por el Gobierno Nacional. La conservación de beneficios que establece el citado artículo 11 ib., fue dispuesta de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley 1429 de 2010 que, propugnando por el cometido de control fiscal, señaló que el beneficio de progresividad para el pago del impuesto sobre la renta, de aportes parafiscales y otras contribuciones de nómina, así como para la matrícula mercantil y su renovación, no exime el cumplimiento de las obligaciones a cargo de las pequeñas empresas en materia de presentación de declaraciones tributarias, ni el cumplimiento de obligaciones laborales y comerciales relacionadas con el registro mercantil. Se observa igualmente que los artículos 5 y 7 de la Ley 1429 de 2010 señalaron los parámetros porcentuales para aplicar las diferentes tarifas progresivas en el pago de aportes parafiscales y otras contribuciones de nómina y en la matrícula mercantil y su renovación, sin más condiciones que las que se deducen del tenor literal de tales normas y que coinciden con los presupuestos legales previstos en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, sobre la existencia de pequeñas empresas que inician su actividad económica principal a partir de la promulgación de dicha ley. En consecuencia, el artículo 11 del Decreto 0489 de 2013 tampoco adolece de vicio de invalidez, pues el efecto negativo que establece (*la no conservación de los beneficios*) no tiene alcance distinto al de explicitar la consecuencia natural y subsiguiente al incumplimiento de los presupuestos y condiciones previstos en los artículos 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010 para poder acceder al beneficio, lo que pareja la ausencia de exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria. Se trata de una norma con efectos esencialmente idénticos a los de las causales de improcedencia dispuestas en el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, de modo que las consideraciones hechas frente a la legalidad de aquel se hacen extensivas al artículo 11 que ahora se examina. Conforme a lo anterior, el artículo 11 del Decreto 0489 de 2013 también se ajusta a derecho.



Radicado: 11001-03-27-000-2012-00043-00(19716)
Demandante: JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ Y OTROS

FUENTE FORMAL: LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 4 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 5 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 7 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 8 / DECRETO 4910 DE 2011 - ARTÍCULO 9 / DECRETO 0489 DE 2013 - ARTÍCULO 11

NORMA DEMANDADA: DECRETO REGLAMENTARIO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 2 (PARCIAL) (Cosa juzgada) / DECRETO REGLAMENTARIO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 6 (No anulado) / DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 6 NUMERAL 1 LITERAL B NUMERAL 3 (No anulado / Legalidad condicionada) / DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 7 (Anulado) (Cosa juzgada) / DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 9 (PARCIAL) (Anulado) (Cosa juzgada) / DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 9 (PARCIAL) (No anulado) / DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 18 (No anulado) / DECRETO REGLAMENTARIO 0489 DE 2013 (14 de marzo) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DEL TRABAJO Y MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO - ARTÍCULO 11 (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., ocho (8) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 11001-03-27-000-2012-00043-00(19716)

Actor: JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ Y OTROS



Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y OTROS

FALLO

ACUMULADO¹

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre las demandas de nulidad interpuestas contra algunos apartes de los artículos 2, 6, 7, 9 y 18 del Decreto Reglamentario 4910 del 26 de diciembre de 2011 y 11 del Decreto Reglamentario 0489 del 14 de marzo de 2013², expedidos por los Ministros de Hacienda y Crédito Público, de Trabajo y Seguridad Social, de Comercio, Industria y Turismo y, de Salud y Protección Social.

DEMANDA

Juan Esteban Sanín Gómez, María Olga Jiménez Moscoso, Javier Ricardo Ripoll Parejo, Diana Esperanza Sánchez Acosta, Laura Rocío Franco Suárez, Olmedo Parra Velázquez, Jhon Jairo Bustos Espinosa, Gustavo Adolfo Silva Montaña y Roberto Insignares Gómez, solicitaron la nulidad de algunos apartes de los artículos 2, 6, 7, 9 y 18 del Decreto 4910 del 26 de diciembre de 2011 y 11 del Decreto 0489 de 2013, a través de demandas tramitadas en distintos procesos³, acumulados al de la referencia por Autos del 9 de junio y 12 de agosto de 2015 y del 11 de agosto de 2017⁴.

Dichas demandas invocaron como normas violadas los artículos 83, 84, 189 (nums. 11 y 20), 150 (num. 1), 209 y 338 de la Constitución Política; 5 y 26 del Estatuto Tributario, 36 del Código Contencioso Administrativo y 4 de la Ley 1429 de 2010. Los conceptos de violación, se integran y sintetizan como sigue:

Manifestaron exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria, ya que los decretos expedidos en desarrollo de la misma no pueden contradecir, exceder, modificar o restringir el alcance de la ley. Sin embargo, las normas acusadas alteraron la configuración legal del beneficio de progresividad en el cumplimiento de las obligaciones sustantivas previstas en la Ley 1429 de 2010, con la imposición de requisitos, deberes y procedimientos que no se deducen de ese texto legal⁵ y que en la práctica no son necesarios para aplicar el beneficio.

Afirmaron que la Ley 1429 de 2010 sólo facultó al gobierno para reglamentar los artículos 5 y 7 de la misma y que, en todo caso, aquel carece de facultades para crear sanciones tributarias y adicionar las causales de pérdida del beneficio de progresividad, mediante regulaciones normativas que violan el principio de unidad

¹ Expedientes 2012-00047-00 (19720), 2013-00006-00 (19944), 2013-00031-00 (20534), 2014-00003-00 (20731), 2013-00036-00 (20728) y 2014-0001-00 (20997).

² La última de dichas normas sólo fue demandada en el expediente 20731, c. 1, fls. 30 a 32 y 97.

³ Fls. 20 a 48, (exp. 19716), 1 a 33 (exp. 19720), 1 a 13 (exp. 19944), 10 a 24 (exp. 20534), 1 a 17 (exp. 20731), 1 a 13 (exp. 20728) y 1 a 26 (exp. 20997).

⁴ Exp. 19716, fls. 153 a 155, 158 a 160, 185 a 186.

⁵ Relacionados con las obligaciones de información, la renovación de la matrícula mercantil, la presentación y pago oportuno de los aportes a la seguridad social y parafiscales y la presentación de declaraciones tributarias.



en tanto restringen dicho beneficio a los ingresos ordinarios u operacionales y excluyen las rentas originadas en los ingresos extraordinarios y no operacionales, como los constitutivos del impuesto complementario de ganancias ocasionales.

Dijeron que esa restricción modifica la base gravable establecida en el artículo 26 del ET y, en esa medida, uno de los elementos del impuesto de renta, en tanto sugiere que los ingresos extraordinarios y no operacionales son ajenos a la depuración de la renta líquida y obligan a que esta se informe de manera separada respecto de ingresos operacionales con tarifa del 0% y de ingresos no operacionales con tarifa del 33%.

En el entendido de que el Decreto 4910 de 2011 (art. 2) modificaba la base gravable del tributo, respecto de los ingresos objeto del beneficio, arguyeron que las leyes que modifican tributos y los decretos que las reglamentan se rigen por el principio de irretroactividad, en concordancia con los de seguridad jurídica y confianza legítima, de modo que operan a partir del periodo siguiente a cuando se expiden. Así, el acceso al beneficio de progresividad sólo requiere que la empresa haya iniciado su actividad después de promulgada la Ley 1429 de 2010 y la conservación del mismo se supedita al cumplimiento de las obligaciones laborales y comerciales relacionadas con el registro mercantil, y la obligación fiscal de presentar declaraciones tributarias.

Precisaron que del artículo 8 de la Ley 1429 de 2010 no pueden deducirse requisitos relacionados con la renovación de la matrícula mercantil, el pago oportuno de aportes a la seguridad social y parafiscales, ni la presentación de declaraciones tributarias; lo que sugiere dicha norma es que, independientemente de que se aplique el beneficio de progresividad, el contribuyente “pequeña empresa” debe continuar cumpliendo las obligaciones mercantiles, laborales y tributarias relacionadas con dichos requisitos, las cuales, en todo caso, restringen tal beneficio y hacen nugatoria la aplicación de la ley 1429 de 2010.

Indicaron que los artículos 6, 7 y 9 del reglamento acusado introducen para el beneficio de progresividad una configuración normativa que la ley no contempló y hacen que las empresas que lo han obtenido con el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley 1429 de 2010, pierdan su derecho al mismo, toda vez que las exponen a la verificación y revisión de su situación integral para así poderlas sancionar por declarar exenciones improcedentes y por incumplir o cumplir tardíamente los requisitos reglamentados. Por lo mismo, expresaron que dichas normas violan los principios de buena fe y confianza legítima, pues conducen a que una omisión procedimental haga perder un derecho sustantivo y generar sanciones gravosas.

Sostuvieron que para garantizar el cumplimiento de la ley bastaba con la sanción por no informar, aclarando que lo cuestionado no es el establecimiento de obligaciones de información como herramienta adecuada y razonable para controlar la aplicación del beneficio de progresividad, sino el hecho de que aquéllas constituyan requisitos para la procedencia del beneficio.

Observaron que las órdenes de mantener los activos por todo el tiempo del beneficio de progresividad y la conservación del mismo número de empleados durante ese lapso, no fueron previstas por la ley 1429 de 2010, pues solo exigió que tales activos no fueren producto de empresas liquidadas, escindidas, disueltas o inactivas. La pérdida e imposibilidad de conservar el beneficio por el



incumplimiento de los requisitos reglamentarios que dispusieron los decretos demandados sobrepasa el principio de equidad y contraría el espíritu de formalización de las pequeñas empresas.

Agregaron que el límite de la actividad administrativa se encuentra en las normas jurídicas superiores, que la facultad reglamentaria opera respecto de leyes oscuras, imprecisas o condicionales y que los reglamentos no pueden dar a la ley unos alcances que ésta no fijó expresamente, máxime en materia de sanciones tributarias de exclusiva creación del Congreso.

Puntualizaron que los Decretos 4910 de 2011 y 0489 de 2013 sólo podían expedirse para la cumplida ejecución de la Ley 1429 de 2010, ante las eventuales dificultades que generara su aplicación, y que la reglamentación que dispusieron sobre el beneficio de progresividad, recortándolo y cercenándolo, sobrepasó esa limitante.

Por la misma razón, afirmaron que dichos decretos buscaron sustituir la ley para darle una aplicación diferente, no obstante no podían arreglarla, limitarla ni extender su contenido a situaciones no previstas en la misma, para hacerle producir efectos contrarios.

SOLICITUDES DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Los demandantes de algunos procesos acumulados y el coadyuvante de una de las demandas solicitaron la suspensión provisional de las normas acusadas⁶.

Por Auto del 28 de agosto de 2014, el despacho sustanciador del proceso 20731⁷ decretó la suspensión provisional del artículo 7º del Decreto 4910 de 2011 y del aparte “*sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7º del presente decreto*”, contenido en el artículo 9º ib., aduciendo la vulneración los artículos 2, 4, 8 y 48 de la Ley 1429 de 2010, en cuanto preveían causales de improcedencia del beneficio de progresividad que excedían la facultad reglamentaria del ejecutivo respecto de dicha ley.

Asimismo, negó la medida cautelar para los demás apartes del artículo 9 señalado y del artículo 11 del Decreto 489 de 2013, porque los artículos 2, 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010 preveían la pérdida del beneficio de progresividad debido al incumplimiento de obligaciones legales en materia mercantil, laboral y tributaria, y de la condición de “pequeña empresa”.

Por su parte y frente a la solicitud de suspensión provisional de los artículos 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011, los Autos del 6 de febrero de 2015 (*exp. 19944*), del 27 de abril de 2015 (*exp. 20997*), del 7 de octubre de 2016 (*exp. 20534*) y del 10 de marzo de 2017 (*exp. 19720*)⁸ ordenaron estarse a lo resuelto en la referida providencia del 28 de agosto de 2014 (*exp. 20731*).

En cuanto a la solicitud de suspensión del artículo 2 ib., el Auto del 6 de febrero de 2015 ordenó estarse a lo resuelto en la sentencia del 23 de mayo de 2013 (*exp.*

⁶ Exp. 20731, fls. 1 a 8, c. 2; Exp. 19944, fls. 11 a 12, c. 2; Exp. 19720, fls. 163 a 175, c. 1 y 25-33, c. 2; Exp. 20997, fls. 6 a 13, c. 2 y Exp. 20534, fls. 1 a 5, c. 2.

⁷ Fls. 42 a 49, c. 2.

⁸ Auto del 6 de febrero de 2015, *exp. 19944*, c. 2, fls. 22-32; del 27 de abril de 2015, *exp. 20997*, c. 2, fls. 66 a 74; 7 de octubre de 2016, *exp. 20534*, c. 2, fls. 58 a 69 y 10 de marzo de 2017, *exp. 19720*, c. 2, fls. 185 a 195.



19306), que anuló parcialmente dicha norma, porque la Ley 1429 de 2010 había previsto el beneficio de progresividad para el pago de la tarifa de renta aplicable a «todos los ingresos», no solo los operacionales u ordinarios e independientemente de que provinieran exclusivamente del ejercicio de la actividad mercantil; asimismo, el referido Auto del 6 de febrero de 2015, negó la suspensión provisional del artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, en el entendido de que esa norma no excedió la potestad reglamentaria sino que materializó y concretó los requisitos exigidos por el legislador para acceder al beneficio tributario, regulando la forma de acreditarlos. Los Autos del 27 de abril de 2015 (*exp. 20997*) y del 7 de octubre de 2016 (*exp. 20534*) también ordenaron estarse a lo resuelto en el Auto del 6 de febrero de 2015 (*exp. 19944*).

A su vez, el Auto del 10 de marzo de 2017 (*exp. 19720*) negó la medida cautelar respecto de los artículos 6 y 9 del Decreto 4910 de 2011 y de la expresión “*en los términos y condiciones previstos en el inciso 2º del artículo 9º del presente decreto*” contenida en el artículo 18 ib., aduciendo que tales normas sólo concretaban y materializaban la forma en que los contribuyentes podían solicitar y acceder al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta, sin desbordar el alcance de la Ley 1429 de 2010 con cuyo objetivo concordaban. Adicionalmente se indicó que el carácter excepcional del beneficio de progresividad obliga al contribuyente a probar el estricto cumplimiento de los requisitos de procedencia para procurar la formalización y generación de empleo por parte de las pequeñas empresas, en condiciones de legalidad.

CONTESTACIONES DE LOS DEMANDADOS Y LAS ENTIDADES VINCULADAS

El **MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**⁹ propuso las excepciones de: *i) cosa juzgada*, respecto de los apartes demandados del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, pues el Consejo de Estado los anuló mediante sentencia del 23 de mayo de 2013 y, *ii) pleito pendiente*, por la existencia de procesos adicionales tramitados ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado, con identidad de partes y objeto¹⁰, cuyos fallos afectarían directamente el presente proceso.

Asimismo, se opuso a las pretensiones de las demandas, porque si bien la Ley 1429 de 2010 estableció los sujetos favorecidos con el beneficio de progresividad y los requisitos generales que debían cumplir, no indicó la entidad encargada de verificarlos ni fijó el procedimiento para que las pequeñas empresas pudieran acceder al beneficio. En consecuencia, el gobierno podía ejercer la potestad reglamentaria amplia y emanada de la Constitución Política para regular tales aspectos faltantes y encauzar la operatividad efectiva de la nueva herramienta que establecía Ley 1429 de 2010, concretando todos sus requisitos y obligaciones formales, sin alterar ni modificar el espíritu de dicha ley.

⁹ Vinculado como demandado en los procesos 19716 (fls. 51, 62 a 67), 19720 (fls. 113, 129-132, c. 1), 19944 (fls. 60-61, 22-23, c. 1), 20534 (fls. 29-30, 100 a 108, c. 1) y 20731 (fls. 110 a 111, 180 a 182). En el proceso 20997 también se vinculó como demandando (fl. 47), sin embargo, no se tendrá en cuenta el escrito de contestación allegado a dicho expediente (fls. 56 a 66, c. 1), porque no se anexó el poder conferido a quien suscribió dicha contestación en nombre del Ministerio de Hacienda.

¹⁰ Radicados internos 19306 y 19720 (*solicitud exp. 19716*), 19716 y 19944 (*solicitud exp. 19720*), 19716 y 19720 (*solicitud exp. 19944*), 19944, 19720, 19716 y 20728 (*solicitud exp. 20534*),.



Frente a ese alcance del decreto reglamentario acusado, desconoció que el mismo violara de los principios de legalidad, buena fe y confianza legítima. Estimó que los artículos 6 y 7 del Decreto reglamentario acusado deben aplicarse de manera inmediata a partir del año 2011, porque el beneficio tributario que establecen se encuentra excluido de la prohibición de retroactividad prevista en los artículos 338 y 363 del ET.

Precisó que tal reglamentación buscó contrarrestar la erosión de las bases gravables, la elusión y la evasión, así como el cumplimiento de las exigencias legales por parte de las pequeñas empresas que se consideran beneficiarias de la progresividad.

Sostuvo que el pago de aportes parafiscales y la inscripción en el registro mercantil son condiciones inherentes al fin perseguido por la Ley 1429 de 2010, cual es la formalización y generación de empleo en la etapa primigenia de la creación de la empresa, previa demostración de las condiciones establecidas para acceder al pago del impuesto de renta en forma progresiva, sin lugar a interpretaciones que prohíjen tal incentivo tributario con la pretermisión de obligaciones laborales, parafiscales e impositivas. Las normas acusadas se limitaron a efectivizar la Ley 1429 de 2010 dentro de los límites jurisprudencialmente establecidos para el ejercicio del poder reglamentario.

Destacó que, a la luz del artículo 8 ib., los beneficios establecidos en los artículos 4, 5 y 7 *ejusdem* aludían al cumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas, sin perjuicio de las obligaciones de las pequeñas empresas de presentar declaraciones tributarias, cumplir las obligaciones laborales y atender todo lo relacionado con el registro mercantil.

El **MINISTERIO DE TRABAJO**¹¹ señaló que las normas demandadas no desconocieron el principio de buena fe ni establecieron requisitos adicionales a los legalmente previstos para acceder al beneficio de progresividad, sino que se limitaron a operativizar la progresividad en el pago del impuesto de renta, como último objetivo de la potestad reglamentaria.

El **MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO**¹² señaló que no le asiste responsabilidad legal ni reglamentaria aplicable, pues la regulación de las normas acusadas es del exclusivo resorte de las entidades encargadas de los temas tributarios, razón por la cual solicitó que se le desvinculara de la presente causa y, en todo caso, que se declarara la legalidad de las normas demandadas porque el gobierno las expidió en ejercicio de la facultad reglamentaria que le otorgó la Constitución Política y que el parágrafo 4 del artículo 65 de la Ley 1429 de 2010 previó concretamente la implementación de los artículos 5 y 7 ib.

Indicó que la parte demandante confunde la reglamentación mencionada con la imposición de nuevos tributos contradictores del espíritu de la ley, que las normas acusadas responden a la finalidad de fomentar la formalización de las pequeñas empresas y la generación de nuevos puestos de trabajo y que la legislación comercial incluye normativa clara y precisa sobre existencia y actividad empresarial, igualmente aplicable a las “nuevas pequeñas empresas”, sin que la Ley 1429 de 2010 pueda desconocer esas disposiciones específicas ni las

¹¹ Vinculado como demandado en el proceso 20534 (fls. 29 a 30, 83 a 91).

¹² Vinculado como demandado. Fls. 29 a 30, 58 a 63 (exp. 20534), 110 a 111, 125 a 135 (exp. 20731).



contenidas en otros ordenamientos especiales, como tampoco tolerar el quebranto de unas y otras por cuenta del beneficio de progresividad.

El **MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL**¹³ descartó todo pronunciamiento sobre los hechos de la demanda y pidió que dicha entidad fuera desvinculada del proceso, porque lo discutido era un asunto de carácter tributario, ajeno a su competencia.

La **DIAN**¹⁴ propuso la excepción de cosa juzgada material en relación con el artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, por las mismas razones que expuso el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Igualmente, se opuso a las pretensiones aduciendo que las normas demandadas no establecieron requisitos diferentes a los previstos en la Ley 1429 de 2010, ni modificaron el alcance de la progresividad en renta como tampoco los elementos de dicho tributo, de modo que no hay violación al principio de buena fe.

Señaló que el artículo 7 del Decreto 4910 de 2011 sólo obligó al pequeño empresario a probar, a través de una certificación, que detentaba las condiciones legales establecidas para acceder al beneficio tributario en renta y resaltó la importancia de que dicho reglamento exigiera mantener aquéllas, para así no violar el derecho a la igualdad de las empresas contribuyentes que sí las cumplían.

Precisó que la Ley 1429 de 2010 entró a regir el 1 de enero de 2011 y que el Decreto 4910 se publicó el 26 de noviembre de ese año, de modo que el beneficio de progresividad se debía comenzar a aplicar en la declaración de renta de ese año sobre rentas provenientes de ingresos operacionales u ordinarios respecto de las cuales no se aplicaría la retención en la fuente por un tiempo determinado.

Anotó que exhibir ante la autoridad tributaria los documentos presentados al agente retenedor no es un requisito adicional a los legalmente establecidos para acceder al beneficio de progresividad sino una condición para que éste opere.

Sostuvo que las disposiciones acusadas no conllevan la imposición de sanciones a menos que el contribuyente haya incurrido en maniobras abusivas o evasivas en el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales; que las empresas amparadas por la progresividad pueden ser objeto de procesos de fiscalización; que al gobierno le corresponde velar porque los incentivos tributarios no se extiendan a quienes no cumplan los requisitos legales de los mismos y que el principio de legalidad no priva a la DIAN de ejercer la potestad reglamentaria para ejecutar la ley a través de normas llamadas a producir efectos jurídicos.

Afirmó que el reglamento demandado tampoco violó el principio de proporcionalidad de las sanciones, porque se ajustó a la finalidad de la Ley 1429 de 2010 y que la aplicación progresiva del tributo sólo buscó garantizar los principios de igualdad y equidad en el deber de contribuir de las pequeñas empresas, así como el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

¹³ Vinculado como demandado en proceso 20534 (fls. 29 a 30, 42 a 43, c. 1).

¹⁴ Vinculada como tercero interesado en procesos 19716 (Fls. 51, 103 a 126), 19720 (fls. 113, 177 a 205, c. 1) y 20728 (fls. 17, 30-37, c. 1).



ARGUMENTOS DEL COADYUVANTE Y OPOSICIÓN A LOS MISMOS

Juan Pablo Godoy Fajardo, aceptado como coadyuvante de la demanda en el proceso 19720¹⁵ señaló que la potestad reglamentaria nace de la Constitución Política y puede ejercerse frente a una ley que deba desarrollarse, pero sin transgredir el contenido normativo y la finalidad de la misma, ni de la Constitución Política.

Previo cotejo de los requisitos exigidos por la Ley 1429 de 2010 y el Decreto Reglamentario 4910 de 2011 para el beneficio de progresividad en renta¹⁶, concluyó que éste último estableció condiciones adicionales a las previstas en la ley y modificó su contenido, obstruyendo la finalidad de formalización empresarial.

Recordó que el Consejo de Estado anuló normas que imponen condiciones similares a las previstas en los artículos demandados¹⁷, entre las cuales se encuentra el artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, en el entendido de que limitaba el alcance del beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, dado que éste no preveía restricciones a la progresividad en el pago del impuesto de renta por razón de los ingresos¹⁸, y anotó que las normas acusadas desfiguran la finalidad de aquél, porque sujetan su procedencia al cumplimiento de requisitos que la misma ley no estableció, no obstante que el principio de reserva de ley también se aplica a los beneficios tributarios.

Dijo que dicho principio también se predica de las sanciones, de modo que las conductas que las generan, las bases para su imposición, tarifas, cuantías mínimas o máximas y la autoridad competente para aplicarlas, deben ser precisadas por el legislador.

Destacó que el Decreto 4910 de 2011 condiciona el beneficio de progresividad a, por lo menos diez requisitos, cuando la Ley 1429 de 2010 sólo preveía tres, y que los artículos 6, 7, 9 y 18 de dicho decreto dispusieron como sanción la pérdida del beneficio de progresividad cuando no se envía cierta información o se incumplen otros deberes, no obstante que la ley sólo previó sanción por el hecho de suministrar información falsa y vedó el acceso al beneficio cuando no existe la pequeña empresa.

Anotó que tal sanción se opone a los principios de proporcionalidad, razonabilidad y necesidad en materia sancionatoria, pues mientras que la pérdida del beneficio de progresividad por no enviar información genera consecuencias económicas negativas para las pequeñas empresas que inician su objeto social y estructuran su plan de negocios con la tarifa progresiva del impuesto de renta, el posible daño para la DIAN no sería cierto, comprobable ni resarcible, en la medida en que dicha documentación puede reposar en información exógena enviada por terceros o solicitable a otra entidad pública con base en el principio de colaboración interadministrativa.

Ante las formas de suplencia de información mencionadas, la sanción dispuesta por el reglamento conlleva la violación de los principios de eficacia, eficiencia y economía, además de las disposiciones anti-trámites, de acuerdo con los artículos

¹⁵ FIs. 133 a 176, 209, exp. 19720.

¹⁶ FIs. 136 a 138.

¹⁷ Sección Cuarta, sentencia del 27 de marzo de 2003, exp. 12291, C. P. Dr. German Ayala Mantilla.

¹⁸ Sección Cuarta, sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 19306, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



3 del CPACA, 14 y 44 de la Ley 962 de 2005, 9 del Decreto Ley 019 de 2012 y, 623 y siguientes del ET.

Afirmó que la referida sanción no es necesaria ni tiene un objetivo preventivo o de control porque, además de que el Estatuto Tributario ya castigaba la omisión en el envío de información requerida por la Administración, la Ley 1429 de 2010 dispuso la improcedencia del beneficio para quienes no son pequeñas empresas que inician actividades después de entrar en vigencia dicha ley.

Agregó que la DIAN puede ejercer control sobre los beneficiarios de la progresividad a través de instrumentos como el UES o el MUISCA; que la Ley 962 de 2005 exonera al contribuyente de probar la información que reposa en otra entidad pública, así como de las sanciones asociadas a la no entrega y que, en el mismo sentido, el Decreto 019 de 2012 quiso suprimir trámites innecesarios como la exigencia de actos administrativos, constancias, certificaciones o documentos que reposan en esas entidades, y procurar actuaciones eficientes e instrumentalizar, facilitar la actividad ante las autoridades, y fortalecer los principios de buena fe, confianza legítima, transparencia y moralidad.

Indicó que ese decreto derogó tácitamente los artículos 6 y 7 del Decreto 4910 de 2011, normas que, en todo caso, no propenden porque la DIAN actúe con austeridad y eficiencia. La motivación de ese reglamento dista de la realidad y de los criterios de legalidad, certeza de hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable, pues su objetivo no fue instrumentalizar la Ley 1429 de 2010, ni velar por el estricto cumplimiento de la misma, sino crear requisitos que aumentaban los trámites tributarios con mayores cargas de tiempo y dinero para las pequeñas empresas, desincentivando su ingreso a la formalidad.

Detalló que el proyecto de Ley 057 de 2010, convertido en Ley 1429 de 2010, sólo buscaba facilitar las cargas tributarias a las nuevas empresas para rebajarles costos de operación, evitarles actividades económicas en la informalidad, persuadiéndolas a no permanecer en ella, y simplificarles trámites tributarios.

Frente a tales argumentos, el **MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**¹⁹ adujo que el Gobierno Nacional podía reglamentar los casos en que la empresa se considera “nueva” y los requisitos para calificarla como “pequeña”, pues la Ley 1429 de 2010 no se refirió a tales aspectos y entre más general es la ley, más forzoso es reglamentarla.

Tildó de descontextualizadas las interpretaciones del coadyuvante sobre la adición reglamentaria de requisitos para acceder al beneficio mencionado, porque contradicen las condiciones legales previstas para el mismo, desconocen la necesidad de excluir a las empresas medianas y grandes para evitar que éstas se beneficien con tarifas de renta inferiores a las que les corresponde pagar y no tienen en cuenta que el reglamento propende por el cumplimiento de las obligaciones comerciales, fiscales y parafiscales de empresas creadas para mantenerse en el mercado interno.

Puntualizó que las normas acusadas no establecen sanciones sino el deber administrativo de verificar la información del contribuyente y que el alcance sancionatorio sobreviene al empleo de maniobras elusivas o evasivas que afectan

¹⁹ Exp. 19720, fls. 214 a 217



el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales por parte de aquél, sin perjuicio del procedimiento de revisión del tributo. Anotó que el titular de la facultad reglamentaria debe adoptar los mecanismos idóneos para proteger el patrimonio público, así como los sectores económicos que la ley reglamentada pretende estimular.

Por su parte, **LA DIAN**²⁰ negó la existencia de excesos en las normas reglamentarias porque éstas sólo buscaron efectivizar el querer legislativo de formalización y generación de empleo, previendo los instrumentos necesarios para controlar ese propósito. Además, la Ley 1429 de 2010 no determinó las reglas bajo las cuales las pequeñas empresas podían acceder al beneficio de progresividad, correspondiéndole al ejecutivo establecerlas para asegurar el objeto de dicho incentivo fiscal.

Anotó que los requisitos cuestionados por el coadyuvante desarrollan el espíritu de la Ley 1429 de 2010, sin los cuales ésta sería inerte. Las normas de dicha ley deben verse íntegramente en cuanto constituyen medidas de control que evitan el desgaste administrativo posterior y contrarrestan la erosión de las bases gravables, la elusión y la evasión.

Resaltó que entre las normas demandadas y las disposiciones legales invocadas por el coadyuvante existe plena conexidad y que el Decreto 4910 de 2011 no crea sanciones administrativas sino que se dirige a dotar de herramientas a las nuevas empresas para que cumplan sus obligaciones formales, crezcan empresarialmente, generen empleos y mayores ingresos, contribuyan al crecimiento económico del país y se mantengan en la formalidad a cambio de la reducción de costos fiscales.

AUDIENCIA INICIAL

El 18 de octubre de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial²¹ de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se puso de presente que no procedía la conciliación para el medio de control público impetrado y que no se habían decretado medidas cautelares.

Igualmente, se resolvieron las excepciones de: *i) pleito pendiente*, propuesta por el Ministerio de Hacienda en algunos procesos acumulados²² en los que se pretende la nulidad de los artículos 2, 6, 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011, solicitando además la acumulación de los mismos, para trámite conjunto; *ii) cosa juzgada*, formulada por el mismo ministerio²³ y por la DIAN²⁴, respecto de la solicitud de nulidad de los apartes del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, anulados en la sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 19306; y, *iii) falta de legitimación en la causa por pasiva*, propuesta por los Ministerios de Trabajo y Seguridad Social y de Comercio, Industria y Turismo²⁵, quienes solicitaron su desvinculación del proceso por relacionarse con un tema tributario ajeno a su competencia.

²⁰ Exp. 19720, fls. 249 a 263

²¹ Fls. 222 a 237 (19176).

²² Exp. 2012-00043 (19716), fls. 66 vto y 67, 2012-00047 (19720), fl. 131 vto, 2013-00006 (19944), fl. 259, y 2013-00031 (20534), fl. 107.

²³ Exp. 2013-00006-00 (19944) y 2012-00043 (19716).

²⁴ Exp. 2012-00043 (19716), fl. 109.

²⁵ Exp. 2013-00031 (20534), fls. 42 a 43 y 60.



Sobre la primera excepción (*pleito pendiente*), el despacho sustanciador anotó que correspondía a una solicitud de acumulación de procesos resuelta mediante autos del 9 de junio de 2015, 12 de agosto del mismo año²⁶ y 11 de agosto de 2017²⁷, y ordenó estarse a lo resuelto en tales providencias.

En cuanto a la segunda excepción (*cosa juzgada*), anotó que procedía respecto de los apartes del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, demandados en los procesos 2012-00043 (19716) y 2013-00006 (19944), en cuanto fueron anulados por la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida en el expediente 19306.

Asimismo y dado que la sentencia del 6 de diciembre de 2017, proferida en el exp. 2012-00024 (19359)²⁸, anuló el artículo 7 ib. y el aparte “*Sin perjuicio del artículo 7 del presente decreto*” contenido en el primer inciso del artículo 9 *ejusdem*²⁹, el despacho sustanciador declaró oficiosamente probada la misma excepción respecto de tales normas, cuya nulidad se solicitó en los procesos 2012-00043 (19716), 2013-00031 (20534), 2013-00006 (19944), 2014-00011 (20997), 2012-00047 (19720) y 2014-00003 (20731).

En relación con la excepción de “*falta de legitimación en la causa por pasiva*” se precisó que el decreto demandado fue expedido con la participación de los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo, Salud y Protección Social, de modo que a ninguno de ellos podía desvincularse del proceso como se solicitó en el proceso 2013-00031 (20534), porque la legitimación por pasiva en el medio de control de nulidad radica en la autoridad que expide el acto acusado.

En lo que atañe a la fijación del litigio, el Despacho sustanciador precisó que al haberse declarado probada la excepción de cosa juzgada respecto de algunas normas anuladas del Decreto 4910 de 2011, el litigio excluía el examen de legalidad de dichas disposiciones y se concretaba en lo siguiente, según el *petitum* de cada proceso:

Exp. 19716	“Si el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, viola los artículos 150-1, 189-11 y 338 de la Constitución Política”, así como el principio de irretroactividad, en tanto que los requisitos allí exigidos solo pueden ser requeridos a partir del año 2012”.
Exp. 19720	“Si el artículo 6 y los apartes no anulados del artículo 9 y el artículo 18 del Decreto 4910 de 2011, vulneraron los artículos 29, 83, 84, 189-11, 189-20, 209 y 388 de la Constitución Política, en tanto que: (i) desbordan la competencia reglamentaria del Gobierno Nacional y violan el principio de reserva de ley en materia tributaria, al introducir condiciones de acceso al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta que no fueron contempladas por el legislador, (ii) violan el principio de buena fe y confianza legítima al imponer requisitos no previstos en la Ley 1429 de 2010 para aplicarlos al beneficio de progresividad, (iii) violan los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de la pena al imponer la sanción consistente en la pérdida del beneficio de progresividad, (iv) violan los principios de eficacia y economía, así como los artículos 209 y 363 de la Constitución Política, 14 y 44 de la Ley 962 de 2005, 9 del Decreto Ley 019 de 2012 y, 3 y 9 de la Ley 1437 de 2011, al requerir información por parte del contribuyente que reposa en la misma Dian y en otras entidades obligadas a proveer información, y (v) vulneran los principios del debido proceso, legalidad y publicidad, ya que la motivación del Decreto 4910 de 2011, no corresponde a la realidad, no instrumentaliza la ley ni vela por su cumplimiento.”
Exp. 19944	“Si el artículo 6 y los apartes no anulados del artículo 9 Decreto 4910 de 2011, violan los artículos 2, 6, 84, 121, 122, 123, y 208 de la Constitución Política, y los artículos 4, 5, 6, 7 y 8 de la Ley 1429 de 2010, por exceso en la potestad reglamentaria, al establecer requisitos y sanciones que impiden el ejercicio del beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta.
	“Si el artículo 6 y los apartes no anulados del artículo 9 Decreto 4910 de 2011, violan los artículos 83, 84, 189-11 y 338 de la Constitución Política, por desconocimiento de los principios de buena

²⁶ Exp. 2012-00043 (19716), Fls. 153 y 158.
²⁷ Ib., fl. 185.
²⁸ M.P. Dr. Milton Chaves García.
²⁹ Normas demandadas en los procesos 2012-00043 (19716), 2013-00031 (20534), 2013-00006 (19944), 2014-00011 (20997), 2012-00047 (19720) y 2014-00003 (20731).



Exp. 20534	<i>fe, legalidad y exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, al establecer requisitos no previstos en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 para la procedencia del beneficio de progresividad.”</i>
Exp. 20731	<i>“Si los apartes no anulados del artículo 9 del Decreto 4910 de 2011 y el artículo 11 del Decreto 489 de 2013, violan los artículos 189-11 y 338 de la Constitución Política, así como el artículo 48 de la Ley 1429 de 2010, por cuanto exceden la potestad reglamentaria al establecer requisitos que limitan el acceso al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta.</i>
Exp. 20997	<i>“Si el artículo 6 y los apartes no anulados del artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, violan los artículos 150-12, 189-11 y 338 de la Constitución Política y los artículos 2, 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010, por infracción a la potestad reglamentaria y al principio de legalidad, al establecer requisitos adicionales no previstos en la ley para efectos de aplicar el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta.”</i>

Se ordenó tener como pruebas las aportadas con las demandas y los escritos de contestación a las mismas.

Por lo demás, en el proceso 20728, acumulado al presente proceso mediante auto dictado en al audiencia inicial del 11 de mayo de 2018³⁰, el litigio se contrajo a determinar *“si el inciso 2 del artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, excedió la potestad reglamentaria al disponer que el beneficio de progresividad no procedía en el impuesto sobre la renta, cuando se incumplían las obligaciones, comerciales, laborales y tributarias”*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Algunos **demandantes**³¹ alegaron de conclusión en los siguientes términos:

Expusieron que el legislador de la Ley 1429 de 2010 estableció claramente los requisitos para acceder al beneficio de aplicación progresiva de la tarifa del impuesto sobre la renta, sin que el ejecutivo pudiera restringirlos o ampliarlos con disposiciones que los hicieran más gravosos o que contradijeran la finalidad legal de formalización y generación de empleo.

Reiteraron que los artículos 6, 7 y 9 del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 establecieron requisitos adicionales que hacían nugatorio el beneficio y la finalidad legal de favorecer a las personas y empresas señaladas en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 -que actuaron de buena fe-, pues les exigen documentos innecesarios para obtener el beneficio de progresividad previsto en la norma legal.

Anotaron que a pesar de que las obligaciones de información son una herramienta adecuada y razonable para el control de beneficios, el reglamento no podía darles la connotación de requisitos *sine qua non*, porque ello sólo compete al legislador, quien ya los había dispuesto con claridad y precisión.

Resaltaron la extralimitación de funciones del Gobierno Nacional porque, de una parte, el parágrafo 4 del artículo 65 ib. sólo lo facultó para reglamentar los artículos 5 y 7 de la Ley 1429, no los artículos 6, 7 y 9 *ejusdem* y, de otro lado, el artículo 8 ib. no exige la renovación de la matrícula mercantil, la presentación y pago oportuno de los aportes a la seguridad social y parafiscales, ni la presentación de declaraciones tributarias, sino que simplemente aclara que la pequeña empresa debe continuar cumpliendo las obligaciones mercantiles, laborales y tributarias que le corresponden.

³⁰ Fl. 194, exp. 20728.
³¹ Jhon Jairo Bustos Espinosa y Pablo Alonso Mogollón Rodríguez Fls. 248 a 253 y 254 a 255, exp. 19176



La **DIAN** insistió en la existencia de cosa juzgada respecto del artículo 6 y los apartes no anulados del artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, porque la sentencia del 6 de diciembre de 2017, proferida en el proceso 19359, examinó su legalidad, independientemente de que no los hubiera anulado y dijo que el objeto y la causa de ese proceso son idénticos a los de los procesos acumulados.

Estimó que las afirmaciones de los actores no demuestran exceso reglamentario en el Decreto 4910 de 2011, porque la finalidad legal del principio de progresividad no desconoce que las empresas beneficiarias del mismo deben mantenerse en la formalidad con la renovación de la inscripción en Cámara de Comercio y la presentación y pago de sus acreencias laborales y tributarias. Y precisó que las exigencias de los artículos 18 del Decreto 4910 de 2011 y 11 del Decreto 0489 de 2013 constituyen un mecanismo de control que responde a ese deber.

En lo demás, insistió en que el ejecutivo podía establecer el procedimiento para acceder al beneficio de progresividad, porque el legislador no lo había previsto.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**³² apuntó que la sentencia del 7 de diciembre de 2017, proferida en el proceso 19359, estudió y declaró la legalidad del artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 y que, respecto de dicha norma, el presente fallo debe acoger los argumentos expuestos en tal sentencia, dado que las demandas que fundamentaron los procesos decididos por tal providencia se apoyan en similares cargos de violación.

Resaltó que dicho artículo no excede la facultad reglamentaria sino que es una disposición propia de la función de control fiscal establecida en el Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 3 del Decreto 1292 de 2015. Y que las exigencias previstas en el decreto demandado hacen parte de la información básica comercial que los contribuyentes deben reportar a la Cámara de Comercio, a la UGPP y a la DIAN.

El **Ministerio de Salud y Protección Social**³³ reiteró que los aspectos regulados por los apartes normativos cuya nulidad se pretende no son de su competencia y solicitó que la excepción de cosa juzgada se declare respecto de todas las normas demandadas.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicitó la anulación del inciso segundo del artículo 9 del Decreto 4910 de 2011 y, en los mismos términos, del artículo 18 ib., por exceso en la potestad reglamentaria, en cuanto adicionaron los requisitos de la Ley 1429 de 2010 para acceder al beneficio de progresividad en renta³⁴.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El Consejero de Estado doctor Julio Roberto Piza, manifestó su impedimento para conocer de este asunto, por encontrarse incurso en la causal prevista en el

³² Fls. 264 a 266, exp. 19176.

³³ Fls. 267 a 268, exp. 19176.

³⁴ Fls. 243 a 247, exp. 19176.



numeral 9 del artículo 141 del CGP³⁵, porque tiene amistad íntima con uno de los demandantes del proceso 20997. En consecuencia, solicitó que se acepte el impedimento y que se le separe del conocimiento del mismo.

Teniendo en cuenta las razones que fundamentan el citado impedimento y con fundamento en el numeral 9 del artículo 141 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 160 del CCA³⁶, la Sala, integrada por tres Consejeros de Estado, quienes conforman el *quórum* decisorio³⁷, encuentra fundada la solicitud de impedimento, motivo por el cual, la acepta y, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.

Asunto de fondo

En los términos de la fijación del litigio y dentro de los límites de pronunciamiento judicial derivados de la declaratoria de “cosa juzgada” respecto de los artículos 2 y 7 del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 y del aparte “sin perjuicio del artículo 7 del presente decreto” del artículo 9 ib., según decisión tomada en la audiencia inicial del 18 de octubre de 2018³⁸, el análisis de legalidad recaerá exclusivamente sobre los **artículos 6 y 18 del Decreto 4910 de 2011**, y los **aportes vigentes del artículo 9 ib.**, los cuales, en su orden, dispusieron sobre: i) los requisitos generales para que las nuevas pequeñas empresas y las pequeñas empresas preexistentes puedan acceder a la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios (*art. 6*), ii) la pérdida e improcedencia de dicho beneficio (*aportes vigentes art. 9*) y, iii) las obligaciones sustanciales y formales a cargo de los contribuyentes beneficiados (*art. 18*).

Así mismo, el juicio de validez se extenderá al **artículo 11 del Decreto Reglamentario 0489 del 14 de marzo de 2013**, norma que dispuso los casos en que no pueden conservarse los beneficios previstos en los artículos 5 y 7 de la Ley 1429 de 2010.

A la luz de los cargos de nulidad, la Sala debe establecer si los requisitos previstos en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, para acceder al beneficio de progresividad establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, exceden la facultad reglamentaria otorgada por el numeral 11 del artículo 189 de la CP, en concordancia con el parágrafo 4 del artículo 65 de la misma ley, y si vulneran los principios de reserva de ley, buena fe y confianza legítima, en el entendido de constituir condiciones adicionales a las legalmente previstas para dicho beneficio.

Igualmente corresponde determinar si los artículos 9 (en la parte vigente) y 18 del mismo decreto, además, crean una sanción improcedente por falta de fundamento legal, y violatoria de los principios de eficiencia y economía administrativa en el

³⁵ «Existir enemistad grave o **amistad íntima** entre el juez y alguna de las partes, su representante o apoderado».

³⁶ «Serán causales de recusación e impedimento para los Consejeros, Magistrados y Jueces Administrativos, además de las señaladas en el artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, [actual Código General del Proceso] las siguientes: (...)».

³⁷ Numeral 3 del artículo 131 del CPACA. «Cuando en un Magistrado concurra alguna de las causales señaladas en el artículo anterior, deberá declararse impedido en escrito dirigido al ponente, o a quien le siga en turno si el impedido es este, expresando los hechos en que se fundamenta tan pronto como advierta su existencia, para que la sala, sección o subsección resuelva de plano sobre la legalidad del impedimento. Si lo encuentra fundado, lo aceptará y sólo cuando se afecte el quórum decisorio se ordenará sorteo de conjuez».

³⁸ Fls. 231, exp. 19716.



marco de las disposiciones anti-trámite, por cuenta de no ser necesaria, proporcional ni razonable para controlar el acceso al beneficio tributario por parte de sus destinatarios legales.

Según los demandantes y su coadyuvante, el exceso de potestad reglamentaria se contrae a que, de una parte, las normas acusadas sujetan el beneficio de progresividad a exigencias que sobrepasan la Ley 1429 de 2010, desconociendo el derecho de quienes se limitaron a cumplir los requisitos previstos en aquélla y, de otro lado, sancionan el incumplimiento de tales exigencias, en desmedro de quienes decidieron crear empresas bajo el incentivo de beneficiarse con tarifas progresivas en renta.

Los demandados y la DIAN aducen que las normas acusadas y las normas legales que regulan el beneficio de progresividad en renta para las nuevas pequeñas empresas, son conexas; y que las primeras se limitaron a desarrollar las segundas con medidas de control necesarias tanto para cumplir los fines de la Ley 1429 de 2010, como para establecer el procedimiento y la forma en que deben demostrarse los requisitos a los que ese cuerpo legal sujetó dicho beneficio, así como las exclusiones al mismo y los casos en que se pierde, sin implicar sanción alguna.

La Sala anticipa que, en el marco de los parámetros constitucionales, legales y jurisprudenciales de la potestad reglamentaria, el artículo 6 [1-, b), 3] del Decreto 4910 de 2011 es legal, pero en el entendido de que alude a una manifestación hecha al inicio de la actividad económica, conforme a lo analizado en la sentencia del 30 de mayo de 2019 (exp. 21234). Y que las demás disposiciones acusadas se ajustan plenamente a la legalidad³⁹, de acuerdo con las consideraciones de la sentencia del 6 de diciembre de 2017 (exp. 19359) y con las que ahora se expondrán frente a los especiales motivos de ilegalidad que se alegan en el presente proceso, según pasa a explicarse:

El numeral 11 del artículo 189 de la CP confirió potestad reglamentaria al Presidente de la República, al disponer sus funciones como suprema autoridad administrativa⁴⁰, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarias **para la cumplida ejecución de las leyes**.

En el contexto del principio de legalidad con primacía constitucional, los reglamentos constituyen normas jurídicas acatables dentro de un orden jerárquico que comienza con la Constitución, como fuente suprema en la que se funda el orden jurídico del Estado, y continúa con la ley, contentiva de regulaciones generales limitadas por la propia Constitución. Así, cada disposición ejecutiva debe atender el rango normativo inmediatamente superior, con el fin último de dar coherencia y armonía al orden jurídico legal y constitucionalmente establecido⁴¹.

³⁹ Es de observar que la declaratoria de nulidad del **art. 2 del Decreto 4910 de 2011**, mediante la sentencia del 23 de mayo de 2013 (exp. 19306), le resta objeto a la aducida vulneración del art. 338 de la C.P. y del principio de irretroactividad, en cuanto el cargo de violación se planteó en el entendido de que la norma anulada (art. 2) modificaba la base gravable del tributo respecto de los ingresos objeto del beneficio y que esas disposiciones modificatorias operaban a partir del periodo siguiente a cuando se expiden.

⁴⁰ Sección Cuarta, sentencia del 15 de junio de 2017, exp. 20067, C. P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴¹ Según la teoría de la formación del Derecho, el conjunto de normas que conforman el sistema jurídico de un país es de tipo jerárquico y en él unas normas dependen de otras, según su importancia (*KELSEN, Hans, Teoría Pura del Derecho, 16ª edición, Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1979, págs. 135 y sgts.*)



La jurisprudencia ha señalado que los reglamentos desarrollan los principios generales sentados por la ley⁴², de modo que ésta determina el alcance del poder de reglamentación⁴³, pues, como norma originaria por excelencia que proviene del órgano de representación popular encargado de expresar la voluntad general, la ley dispone desde sí misma y los reglamentos están llamados a asegurarle aplicación, sin mutarla, ampliarla, modificarla, sustituirla o restringirle contenido.

De contera, el ejecutivo no puede realizar regulaciones autónomas e independientes por potestad reglamentaria, sino, se insiste, siempre con base en la ley y en ejecución de la misma⁴⁴.

El caso concreto

Los Decretos 4910 de 2011 y 0489 de 2013 reglamentaron parcialmente la Ley 1429 de 2010, en ejercicio de las facultades conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la CP y los artículos 4, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 42, 48, 49, 50 (parágrafo 4º) y 51 a 59 de la misma ley.

En orden a verificar si los artículos 6, 9⁴⁵ y 18 del primero de dichos decretos y el artículo 11 del segundo de ellos, excedieron la potestad reglamentaria respecto de las normas de la Ley 1429 de 2010 que los demandantes invocan como violadas, se presenta el siguiente cotejo normativo:

LEY 1429 DE 2010 "Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo"	DECRETO 04910 DE 2011 "Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario"
Artículo 4º⁴⁶. Progresividad en el pago del impuesto sobre la renta. 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	Artículo 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

⁴² Consejo de Estado, sentencia del 23 de noviembre de 1984, exp. 4429.
⁴³ Sobre el particular, RODRÍGUEZ R., Libardo, *Derecho Administrativo General y Colombiano*, octava edición, editorial Temis S. A., Bogotá, 1995, P. 286 En términos del tratadista Jaime Vidal Perdomo, *la extensión de la potestad reglamentaria es inversamente proporcional a la extensión de la Ley*.
⁴⁴ SIERRA PORTO, Humberto A. *Concepto y Tipos de Ley en la Constitución Colombiana*. Primera reimpresión, 2001. Universidad Externado de Colombia. P. 163.
⁴⁵ En la parte vigente, es decir, la no afectada por la declaratoria de nulidad dispuesta por la sentencia del 6 de diciembre de 2017, exp. 19359.
⁴⁶ Demandas de procesos 19716, 20534, 20997, 19944 y 19720, concepto de violación. Disposición derogada por el art. 376 de la Ley 1819 de 2016.



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. (...) Parágrafo 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. (...) ARTÍCULO 5o⁴⁷. PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DE LOS PARAFISCALES Y OTRAS CONTRIBUCIONES DE NÓMINA. <El beneficio de progresividad de que trata este artículo tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2014, según lo dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 65> Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley, realizarán sus aportes al Sena, ICBF y cajas de compensación familiar, así como el aporte en salud a la subcuenta de solidaridad del Fosyga de forma progresiva, siguiendo los parámetros mencionados a continuación: (...) ARTÍCULO 6o. PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y OTROS IMPUESTOS. El Gobierno Nacional promoverá y creará incentivos para los entes territoriales que aprueben la progresividad en el pago del Impuesto de Industria y Comercio a las pequeñas empresas, así como su articulación voluntaria con los impuestos nacionales. Igualmente, promoverá entre los Concejos Municipales, Alcaldías, Asambleas Departamentales y Gobernaciones del país, la eliminación de los gravámenes que tengan como hecho generador la creación o constitución de empresas, así como el registro de las mismas o de sus documentos de constitución. ARTÍCULO 7o. PROGRESIVIDAD EN LA MATRÍCULA MERCANTIL Y SU RENOVACIÓN. <El beneficio de progresividad de que trata este artículo tendrán vigencia hasta el 31 de diciembre de 2014, según lo dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 65> Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley, pagarán tarifas progresivas para la matrícula mercantil y su renovación, de acuerdo con los siguientes parámetros: Cero por ciento (0%) del total de la tarifa establecida para la obtención de la matrícula mercantil en el primer año de desarrollo de la actividad económica principal. Cincuenta por ciento (50%) del total de la tarifa establecida para la renovación de la matrícula mercantil en el segundo año de desarrollo de la actividad económica principal.	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 4° 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. Parágrafo transitorio. 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. ARTÍCULO 9. Pérdida o improcedencia del beneficio de la progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios. 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
--	--

⁴⁷ Demanda del proceso 19944, concepto de violación.



Setenta y cinco por ciento (75%) del total de la tarifa establecida para la renovación de la matrícula mercantil en el tercer año de desarrollo de la actividad económica principal. Ciento por ciento (100%) del total de la tarifa establecida para la renovación de la matrícula mercantil del cuarto año en adelante del desarrollo de la actividad económica principal. ARTÍCULO 8o.⁴⁸ Los beneficios establecidos en los artículos 4o, 5o y 7o 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. ARTÍCULO 48.⁴⁹ PROHIBICIÓN PARA ACCEDER A LOS BENEFICIOS DE ESTA LEY. No podrán acceder a los beneficios contemplados en los artículos 4o, 5o y 7o de esta ley las pequeñas empresas constituidas con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, en las cuales el objeto social, la nómina, el o los establecimientos de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conformen su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida o inactiva con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley. Las pequeñas empresas que se hayan acogido al beneficio y permanezcan inactivas serán reportadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para los fines pertinentes. PARÁGRAFO. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) le hará especial seguimiento al mandato contemplado en el presente artículo. ARTÍCULO 65. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de la fecha de su promulgación y deroga o modifica las disposiciones que le sean contrarias. PARÁGRAFO 1°. Los beneficios de progresividad de que tratan el artículo 5° y 7° de la presente ley tendrán vigencia hasta el 31 de diciembre del año dos mil catorce (2014). (...) PARÁGRAFO 4°. En lo que hace a los artículos 5° y 7° de la presente ley, el Gobierno Nacional reglamentará su implementación dentro de los dos (2) meses siguientes a la publicación de la presente ley.	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, auto liquidados o liquidados por la Administración, dentro de los plazos señalados para el efecto. ARTÍCULO 18. Obligaciones formales y sustanciales. De acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley 1429 de 2010, los contribuyentes a los que se refiere el artículo 1° de este decreto deben cumplir sus obligaciones relacionadas con la renovación de la matrícula mercantil, con las obligaciones de efectuar el pago de los aportes a salud y demás contribuciones de nómina y con la presentación de las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo, en los términos y condiciones previstos en el inciso 2° del artículo 9° del presente Decreto.
ARTÍCULO 48. PROHIBICIÓN PARA ACCEDER A LOS BENEFICIOS DE ESTA LEY. Ib.	DECRETO 0489 DE 2013 <i>"Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010"</i> ARTÍCULO 11. CONSERVACIÓN DE LOS BENEFICIOS. <Artículo compilado en el artículo 2.2.2.41.4.2 del Decreto Único Reglamentario 1074 de 2015. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 3.1.1 del mismo Decreto 1074 de 2015> De conformidad con lo establecido en el artículo 8o de la Ley 1429 de 2010, los beneficios de que tratan los artículos 5o y 7o de la Ley 1429 de 2010 no podrán conservarse en el evento de incumplimiento de la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, el impago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y demás contribuciones de nómina y el incumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto de renta. Este último evento se configurará a partir del incumplimiento en la presentación de las declaraciones tributarias y de los pagos de los valores en ellas determinados, cuando los mismos no se efectúen dentro de los términos legales señalados para el efecto por el Gobierno Nacional. Tratándose de otras declaraciones tributarias, será a partir del incumplimiento de cualquiera de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional.

⁴⁸ Demandas de los procesos 20997 y 19944, acápite de normas violadas.
⁴⁹ Demandas de los procesos 19944, 20731 y 19720, acápite de normas violadas.



Las normas de la Ley 1429 de 2010, transcritas en la primera columna del cuadro anterior, establecieron el **beneficio de progresividad** en el impuesto sobre la renta y en el pago de aportes parafiscales y otras contribuciones de nómina, **para las “pequeñas empresas” que, en términos de la misma ley, son aquellas cuyo personal no supera los 50 trabajadores y cuyos activos totales no sobrepasan los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes**, independientemente de que se constituyan a partir de la expedición de la Ley o que sean empresas preexistentes que optaren por regularizarse (art. 2 ib.).

Tal beneficio fue dispuesto con carácter temporal para la etapa inicial de la creación de empresas, en aras de que la actividad de las mismas se formalizara y generara empleo (art. 1º ejusdem) a través de estímulos fiscales que disminuían las cargas económicas y mejoraban las condiciones de competitividad de los pequeños empresarios que operaban en la informalidad⁵⁰ por falta de capacidad económica para asumir los costos del funcionamiento empresarial legal.

De tales propósitos y alcance dan cuenta los antecedentes de la Ley 1429 de 2010, correspondientes al Proyecto 057 de 2010 presentado por representantes del gobierno ante la Cámara de Representantes⁵¹, en cuya exposición de motivos se advierte el claro propósito de *«romper el cuello de botella de la informalidad empresarial y laboral en Colombia, por ser una de las problemáticas que más afectan la productividad y el desarrollo del sector privado, uno de los principales obstáculos para el crecimiento económico y el aumento efectivo del bienestar de muchos hogares colombianos, una forma de competencia desleal generada por la evasión de obligaciones tributarias, laborales y regulatorias que afecta la competitividad de los precios de las empresas formales y desincentiva su crecimiento, inversión e innovación, y una práctica que reduce el recaudo fiscal e impulsa el alza de tarifas impositivas para los formales.*

El enfoque de la propuesta era el de facilitar el crecimiento de las micro y pequeñas empresas para que, así, se formalizaran y generaran empleos productivos. La productividad es el factor clave del que depende en el largo plazo la calidad de vida de la población. (...) muchos agentes económicos escogen su nivel óptimo de adherencia con los mandatos del Estado, dependiendo del valor que asignen a los beneficios netos relacionados con la formalidad y la capacidad de fiscalización del Estado. (...)»

Así, el proyecto de ley se estructuró en cuatro ejes fundamentales, el primero de los cuales, descrito en el título I, alude a los “incentivos para la formalización empresarial”, entre ellos, la **“Progresividad en el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, laborales y comerciales”**.

Sobre tal incentivo, la exposición de motivos resaltó la necesidad de disminuir las cargas económicas de las micro y pequeñas empresas, durante sus primeros años de operación, para combatir la informalidad en las mismas y acompañarlas en su proceso de aprendizaje, así como en la pertinencia de dejarlas madurar antes de imponerles el 100% de las cargas de ser formal, como medida efectiva para la creación de empresas y empleos formales que ayudaría a ampliar la base de contribuyentes. También precisó que el artículo 4º obligaba a las empresas beneficiarias de la norma, incluyendo las que pagaran el 0% de la tarifa correspondiente, **“a cumplir la totalidad de sus obligaciones formales, generándose de esta**

⁵⁰ El artículo 2 de la Ley 1429 de 2010 distingue dos tipos de informalidad de empleo: a) *Por subsistencia*, caracterizada por el ejercicio de una actividad por fuera de los parámetros legalmente constituidos, por un individuo, familia o núcleo social para poder garantizar su mínimo vital y, b) *Con capacidad de acumulación*, como manifestación de trabajo informal que no necesariamente representa baja productividad.

⁵¹ Gaceta 532 del 23 de agosto de 2010.



manera un proceso de aprendizaje para el cumplimiento de las obligaciones legales, y a su vez, facilitándose los mecanismos de inspección, vigilancia y control”.

Por su parte, el título II del proyecto se refirió a los *“incentivos para el empleo formal”*, a través de un conjunto de medidas enfocadas a disminuir los altos costos laborales no salariales y a facilitar la contratación formal de la población joven, y el título IV, a los *“Mecanismos de control y sanciones para quienes pretendieran beneficiarse indebidamente de la ley”*, destacando la *«fundamental importancia de generar un mecanismo de control que impidiera que las compañías establecidas y consolidadas se beneficiaran indebidamente de los beneficios establecidos en el proyecto de ley.»*

En ese sentido, el proyecto previó *“Sanciones al ejercicio del comercio sin registro mercantil”* y señaló que la informalidad se vinculaba a la eficiencia en los niveles de control al cumplimiento, que eran insuficientes las regulaciones comerciales flexibles o rígidas si el Estado no tenía la capacidad de hacerlas efectivas y que esa incapacidad, a su vez, conllevaba la permanencia en la informalidad, porque podían evadirse las contribuciones reglamentarias al sistema tributario, laboral y/o comercial, de modo que *«los artículos 27 y 28 buscaron fortalecer e implementar de manera más rigurosa el sistema de inspección, vigilancia y control del cumplimiento a las obligaciones mercantiles, aumentando los costos de ser informal, y al mismo tiempo, ofreciendo alternativas remediales que le permitan a las empresas disminuir el riesgo de reincidencia en el incumplimiento de la reglamentación comercial»*.

Igualmente, dicho proyecto a los *“Requisitos para la aplicabilidad de las deducciones y descuentos tributarios”*, anotando que *“la formalización implica el cumplimiento de las obligaciones tributarias, laborales y comerciales establecidas en la Ley, siendo de fundamental importancia crear mecanismos de control efectivos que les faciliten a las autoridades estatales verificar dicho cumplimiento. (...)”*

De la misma manera, los textos de la ponencia para primero y segundo debate⁵² del referido Proyecto de Ley 057 de 2010 Cámara, 187 de 2010 Senado, posteriormente acumulado con varias iniciativas de origen parlamentario, recalcaron que su propósito era formalizar las pequeñas empresas a través de la progresividad en el pago del impuesto a la renta, de los aportes parafiscales y del registro mercantil, con el fin de fortalecerlas, facilitar el crecimiento de las mismas a nivel nacional y generar empleos productivos⁵³.

Así pues, el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, pero vigente para el momento en que los accionantes demandaron la nulidad de las normas acusadas, surgió en el contexto del espíritu legislativo que orientó al Proyecto de Ley mencionado.

Dicha norma estableció el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta para las **pequeñas empresas que iniciaran su actividad económica una vez promulgada la Ley 1429**, previendo determinados parámetros tarifarios sujetos a los años de funcionamiento del contribuyente⁵⁴.

⁵² Gacetas 932 del 19 de noviembre de 2010 y 1049 del 7 de diciembre de 2010.

⁵³ Las medidas se concentran en ese tipo de empresas porque, además de que un 67% del empleo dependiente o asalariado lo generan las microempresas, en ellas se concentran los mayores índices de informalidad laboral y empresarial. La informalidad empresarial es del 36% en las empresas con 10 o menos empleados y del 7% en las empresas con más de 10 empleados. Por su parte, la informalidad laboral por el no pago a seguridad social de los trabajadores es marcadamente mayor en las microempresas (73%).

⁵⁴ Por regla general el beneficio se dispuso con tarifa \$0 los dos primeros años, del 25% anual a partir del tercer año y hasta llegar a una tarifa del 100% en el sexto año de actividades. Y para empresas ubicadas en el Amazonas, Guainía y Vaupés sería del 0% durante los ocho primeros años, 50% en el noveno año, 75% en el décimo año y hasta llegar al 100% en el onceavo año.



Por su parte, el artículo 5 de la Ley 1429 de 2010, que tampoco se encuentra vigente en la actualidad en virtud del parágrafo 1º del artículo 65 ib.⁵⁵, extendió la progresividad al pago de los aportes parafiscales del 9% que debe asumir el pequeño empresario (2% al SENA, 3% al ICBF y 4% a las cajas de compensación familiar) y de los aportes en salud a la subcuenta de solidaridad del fosal, concibiendo el aumento gradual de los beneficios correspondientes a los mismos hasta llegar al disfrute de todos los servicios equivalentes al 100% de dichos aportes⁵⁶.

La matrícula mercantil y su renovación también fueron objeto del beneficio de progresividad, por disposición del artículo 7 *ejusdem*, con el mismo límite temporal que fijó el parágrafo 1º del artículo 65 de la Ley 1429 de 2010⁵⁷. Lo anterior, para atemperar el costo de la formalización al que se somete la creación de la persona jurídica y la inscripción de la persona natural como comerciante, actos que, a su vez, traen consigo las obligaciones de registrar los libros de comercio y los demás actos que exigen las normas comerciales, y la ampliación del ejercicio del control estatal.

El artículo 6 del Decreto Reglamentario 4910 de 2011

La parte considerativa del Decreto Reglamentario 4910 de 2011, por el cual se ejerció la potestad reglamentaria respecto de la Ley 1429 de 2010, advierte la intención de «**lograr los objetivos** por los cuales se otorgaron los beneficios consagrados en dicha ley» y para ello estimó indispensable «*precisar las condiciones y requisitos a cuya observancia está condicionada la procedencia de los incentivos que se otorgan para promover la creación de nuevas pequeñas empresas y la reanudación de la actividad por parte de las preexistentes que se encuentren inactivas a la vigencia de la Ley, pues la verificación del cumplimiento de tales objetivos y requisitos, en cabeza de los contribuyentes que solicitan los beneficios, es presupuesto esencial para la viabilidad de los mismos*».

Bajo tal cometido, el artículo 6 del decreto dispuso un listado de requisitos especiales tanto para las “*nuevas pequeñas empresas*” como para las “*pequeñas empresas preexistentes*” que pretendieran acogerse al beneficio establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y sobre los cuales la Sala se pronunció en la sentencia del 6 de diciembre de 2017⁵⁸, que ahora se reitera, distinguiéndolos como requisitos de carácter informativo que: i) debían presentarse por una sola vez, ii) se relacionaban con lo establecido en la Ley 1429 de 2010 y, iii) no excedían la potestad reglamentaria porque no contradecían ni añadían exigencias adicionales, «*sino que se traducían en condiciones necesarias para ejecutar la ley y para que el contribuyente pudiera solicitar los beneficios mediante un registro en el sistema de información de la Administración Tributaria, 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*».

En ese sentido, la Sala indicó que «*el objetivo del artículo demandado es poder hacer efectivo lo establecido por la 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 el cumplimiento de los requisitos normativos*», Sin

⁵⁵ Previo la vigencia del artículo 5 de la Ley 1429 de 2010, sólo hasta el 31 de diciembre de 2014.

⁵⁶ El beneficio permite que las nuevas micro y pequeñas empresas favorecidas paguen sucesivamente el 0%, 50%, 75% y 100% de la tarifa plena del impuesto sobre la renta y de los aportes parafiscales y del canon establecido para la expedición y renovación del registro mercantil en sus primeros cuatro años de operación.

⁵⁷ PARÁGRAFO 1o. Los beneficios de progresividad de que tratan el artículo 5 y 7 de la presente ley tendrán vigencia hasta el 31 de diciembre del año dos mil catorce (2014).

⁵⁸ Exp. acumulado 19359 y otros, C. P. Milton Chaves García.



que ello limite la generación de empleo o genere sobre costos para el funcionamiento de una empresa.

Asimismo, anotó que la solicitud de información por una sola vez no refleja la intención de afectar negativamente a los contribuyentes que desean favorecerse con los beneficios tributarios de la Ley 1429 de 2010, como tampoco el establecimiento de sanciones no contempladas en la ley.

Considerando esas primeras reflexiones de la Sección y el alcance argumentativo de los conceptos de violación ventilados en los procesos acumulados, en esta oportunidad se precisará que los requisitos establecidos por el citado artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, corresponden a documentos que las “nuevas pequeñas empresas” (NPE) debían presentar personalmente, antes del 31 de diciembre del año en que inició el beneficio de progresividad, y las “pequeñas empresas preexistentes” (PEP), antes del 31 de marzo del año 2012, con las siguientes especificaciones de contenido:

DOCUMENTO A PRESENTAR	CONTENIDO DEL DOCUMENTO PARA NUEVAS PEQUEÑAS EMPRESAS (NPE) Y PEQUEÑAS EMPRESAS PREEXISTENTES (PEP)	
Certificado de existencia y representación legal expedido por la correspondiente Cámara de Comercio	- Con fecha de inscripción en el registro mercantil y la condición de nueva pequeña empresa: para NPE - Con fecha de renovación de matrícula mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio: para PEP	
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	Iguales para NPE y PEP	- Intención de acogerse al beneficio de progresividad en el pago de impuesto sobre la renta y detalle de actividad económica principal, dirección en la que se ubica la planta física o donde se desarrolla y domicilio principal. - Monto de los activos totales. - Número de trabajadores con relación laboral al iniciarse la actividad económica y tipo de vinculación. - Inscripción de los libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio. - Existencia de instalación física de la empresa, dirección y municipio o distrito donde funciona.
	Adicionales para PEP	- Constancia de reinicio de actividad económica dentro de los 12 meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley 1429 de 2010. - Cumplimiento de todas las obligaciones formales y sustanciales, legales y tributarias nacionales y territoriales a su cargo, dentro del mismo término, inclusive con la suscripción de las facilidades de pago que establece el artículo 814 del ET.
Copia de la escritura o documento que prueba la constitución	Igual para NPE y PEP	

El inciso primero del artículo 6 acusado, indicó que los documentos que acaban de enlistarse se exigían “*para efectos de control*” sobre las nuevas pequeñas empresas o pequeñas empresas preexistentes que pretendieran acogerse al beneficio de progresividad y que la respectiva Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales debía verificarlos, “de acuerdo con las facultades de investigación y control previstas en el artículo 684 del ET” (*penúltimo inciso*), las que, según dicha norma, se dirigen a “asegurar el efectivo cumplimiento de normas sustanciales”, entre las cuales se encuentra las que regulan el beneficio de progresividad en la Ley 1429 de 2010.

El propósito de “control” no es ajeno a ese ordenamiento legal, pues sus antecedentes legislativos, a los que ya se aludió, pusieron de relieve el interés de «fortalecer e implementar rigurosamente un sistema de inspección, vigilancia y control efectivo



para facilitar la verificación del cumplimiento de obligaciones mercantiles, tributarias y laborales y, con ello, combatir la informalidad».

Las facultades de investigación y fiscalización que materializan la actividad de “control fiscal” se justifican frente al objeto de los beneficios tributarios, entre ellos el de progresividad, por cuanto anulan o aminoran excepcionalmente la carga impositiva de los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales, dejando inoperante la regla general de tributación frente a la configuración del hecho que genera cada gravamen.

Dado que esos beneficios sólo pueden operar con sujeción al principio de legalidad⁵⁹, en los estrictos términos que el legislador los concibe, la fiscalización para el control se dirige a verificar el cabal cumplimiento de los presupuestos sustanciales que configuran el derecho a ejercerlos. En el caso del beneficio de progresividad establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y acorde con esta norma, tales presupuestos son de tipo subjetivo (*tener la calidad de pequeña empresa existente*) y temporal (*iniciar la actividad económica principal a partir de la promulgación de la Ley 1429 de 2010*).

En el marco de los literales d), e) y f) del artículo 684 del ET⁶⁰, el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 presenta válidas e idóneas herramientas jurídicas para satisfacer el control fiscalizador sobre los presupuestos enunciados y sobre las obligaciones tributarias, laborales y comerciales que las empresas beneficiarias deben acatar por mandato del artículo 8 de la Ley 1429 de 2010, según la siguiente información señalada en el mencionado artículo 6:

- La inscripción y actualización en el RUT, los certificados de existencia y representación legal y la copia de la escritura o documento de constitución y el detalle de la actividad económica principal, el lugar, municipio o distrito donde ésta se realiza con la dirección de la planta física y el domicilio principal de la pequeña empresa prueban el nacimiento, existencia jurídica y funcionamiento de un ente empresarial para efectos del beneficio legal.
- La certificación sobre “monto de activos totales” y “número de trabajadores con relación laboral al iniciar la actividad y tipo de vinculación” permite constatar los factores determinantes de la “pequeña empresa” que, según el artículo 2 de la Ley 1429 de 2010, se concretan en el número de trabajadores a cargo y el valor de los activos totales de la empresa.
- La inclusión de la fecha de inscripción en el registro mercantil y de renovación de matrícula en los certificados de existencia y representación legal de las nuevas pequeñas empresas y de las empresas preexistentes, la certificación escrita sobre la intención de la empresa de acogerse al beneficio del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 otorgado, para las nuevas empresas, y la certificación de reinicio de actividad económica dentro de los 12 meses siguientes a cuando aquélla entró a regir, para las

⁵⁹ Corte Constitucional, Sentencias C-260 de 2016 y C-010 de 2018.

⁶⁰ “d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.



empresas preexistentes, constituyen elementos pertinentes a la hora de verificar el presupuesto legal temporal del beneficio, esto es, el inicio de actividad económica a partir de la promulgación de la citada Ley 1429.

A su turno, el artículo 6 [1-, b), 4, y 2-, b), 5 y 6], **adopta mecanismos para efectivizar el mandato del artículo 8 de la Ley 1429 de 2010 sobre presentación de declaraciones tributarias y cumplimiento de obligaciones comerciales**, pues exigen que las nuevas pequeñas empresas y preexistentes cumplan la obligación de inscribir sus libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio y que las segundas de ellas salden las obligaciones formales y sustanciales, de carácter legal y tributario, del orden nacional y territorial.

Los mismos efectos tiene la exigencia de precisar la fecha de inscripción en el registro mercantil dentro del certificado de existencia y representación legal de la nueva pequeña empresa y la renovación de la pequeña empresa preexistente (art. 6 [1-, a), y 2-, a)], y la certificación sobre tipo de vinculación de trabajadores con relación laboral al momento de iniciarse la actividad económica principal [1-, b), 3, y 2-, b), 3].

Desde tal perspectiva, la Sala no advierte vicio de invalidez en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, pues la documentación que allí se indica se encuentra directamente relacionada con los presupuestos legales del beneficio de progresividad, establecidos en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, en cuanto ofrece información determinante de las condiciones sustanciales y formales requeridas para tener derecho al mismo, con datos pertinentes e idóneos tanto para garantizar el principio de interpretación taxativa y restrictiva del beneficio, como para ejercer el control fiscal dirigido a evitar que quienes carecen de dichas condiciones puedan acceder al mismo, en detrimento de los fines de formalización empresarial.

En esa medida, los requisitos reglamentarios cuestionados desarrollan y ejecutan los establecidos de manera general en la ley, dado que unos y otros conforman una unidad normativa obligatoria para acceder al beneficio de progresividad.

Tampoco puede decirse que dichos requisitos conculquen los principios de buena fe y seguridad jurídica pues, además de que la citada sentencia del 6 de diciembre de 2017 (**exp. 19359**) descartó la violación del primero de ellos, aduciendo que esos requisitos tienen un contenido informativo que no refleja la intención de afectar negativamente a los contribuyentes, lo cierto es que la unidad normativa propia de la sinergia entre el reglamento y la ley que reglamenta, descarta el surgimiento de expectativas ciertas para el contribuyente sobre su propia situación jurídica, por cuenta del cumplimiento parcial de las normas que integran esa unidad y el desconocimiento de otras que también hacen parte de la misma.

Sin perjuicio de lo anterior, debe precisarse que el requisito del art. 6 [1-, b), 3] del Decreto 4910 de 2011, relacionado con el número de trabajadores vinculados para aquellas nuevas pequeñas empresas constituidas bajo la modalidad de personas jurídicas, **debe entenderse como una manifestación hecha al inicio de la actividad** pues, en criterio expuesto por la Sala en sentencia del 30 de mayo de 2019⁶¹, *«el inicio de la actividad económica principal de la pequeña empresa, es la*

⁶¹ **Exp. 21234**, acumulado con los procesos 21140, 21824 y 21767, C. P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, por la cual se anularon el Concepto 068204 de octubre 24 de 2013, el numeral 4) del Concepto No. 037427 de junio 20 de 2014, y de los Oficios Nos. 2014414 132201240-660 y 2014 y 58132201240-807 de 2014, proferidos por la Dian.



fecha de inscripción en la respectiva Cámara de Comercio, independientemente de que la empresa viniera funcionando como informal»⁶², antes del cual las empresas no están habilitadas para contratar personal, por no contar con personería jurídica. Tener personal vinculado antes de ese registro desconocería la finalidad de la Ley 1429 de 2010 y sería jurídicamente inviable por restringir injustificadamente el acceso al beneficio de progresividad, como lo precisó la Sección en la citada providencia.

En consecuencia, la Sala declarará la legalidad de la referida disposición, en el entendido de que la certificación sobre número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar la actividad económica principal corresponde simplemente a una manifestación, sin que al efecto se requiera tener personal vinculado mediante contrato de trabajo.

De otra parte, se observa que algunos numerales del artículo 6 [1-, b) 1 y 5] del Decreto 4910 de 2011 exigen información similar sobre un mismo aspecto de la existencia y funcionamiento de la empresa, atinente al presupuesto subjetivo del beneficio de progresividad (*existencia de la pequeña empresa*), cual es la dirección y el lugar de ubicación de su planta física:

1) La intención de acogerse al beneficio otorgado por el artículo 4° 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.	5) La existencia de la instalación física de la empresa, indicando la dirección y el municipio o Distrito donde está ubicada.
--	--

La misma similitud se observa en los numerales 1 y 7 del literal b) [2-] ib.

Aunque tal duplicidad normativa resulta innecesaria y ajena al espíritu de racionalización de trámites y procedimientos administrativos que la Ley 962 de 2005 buscó garantizar, no constituye vicio de invalidez que afecte la legalidad de las normas acusadas.

Los artículos 9 y 18 del Decreto 4910 de 2011

Si bien el legislador del 2010 quiso otorgar un tratamiento preferencial a las pequeñas empresas para fortalecerlas en la etapa inicial de funcionamiento e incentivar su formalización y la generación de empleo en condiciones legales, el **artículo 8 de la Ley 1429** dejó en claro que continuaban sujetas a la obligación de presentar declaraciones tributarias, sí como el cumplimiento de las obligaciones laborales y comerciales atinentes al registro mercantil.

El **artículo 9 de la Ley 1429 de 2010** incentivó la oferta laboral en sectores que consideró vulnerables para acceder a trabajos formales⁶³, concediéndoles un descuento sobre el impuesto de renta, aportes parafiscales y otras contribuciones de nómina, dirigido a minimizar los costos asociados a las vinculaciones laborales por contrato de trabajo de personas menores de 28 años en cargos nuevos no resultantes de fusión empresarial, ni que preexistieran a la contratación de dichas personas.

⁶² Ley 1429 de 2010, art. 2.
⁶³ Personas menores de 28 años, personas desplazadas, reintegradas o discapacitadas, mujeres cabeza de familia o mayores de 40 años y personas que devengaban menos de 1,5 salarios mínimos.



Finalmente, el **artículo 48 de la Ley 1429 de 2010** pretendió evitar que empresas resultantes de escisión o cuyos activos, nómina u objeto social fueren los de una empresa liquidada con posterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, pudieran acceder al beneficio de progresividad.

Los antecedentes de ley explícitamente concibieron esta norma como un **mecanismo de control** para garantizar que las micro y pequeñas empresas reciban un trato preferencial que compense las situaciones desfavorables por las que puedan atravesar y que les garantice condiciones de igualdad real frente a las empresas ya consolidadas.

Ahora bien, el **artículo 9 del Decreto 4910 de 2011** se ocupó de establecer las siguientes causales de improcedencia para el beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, exigiendo que las pequeñas empresas beneficiarias mantuvieran las condiciones que legalmente las caracterizan como tales⁶⁴, durante todo el año gravable en el que se aplicara la tarifa progresiva en renta, a saber:

- El incumplimiento de alguna de las condiciones indicadas en el numeral 1 del artículo 2 de la Ley 1429 de 2010 como características de las pequeñas empresas⁶⁵ (*número de trabajadores y monto de activos totales*).
- La falta de renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año⁶⁶.
- La falta de pago oportuno de aportes a salud y demás contribuciones de nómina.
- La falta de presentación y pago oportuno de las declaraciones tributarias nacionales y territoriales y del pago de las liquidaciones oficiales expedidas respecto de las mismas.

Concordantemente, el **artículo 18 del Decreto 4910 de 2011** ordenó que los contribuyentes beneficiarios de la progresividad cumplieran las obligaciones relacionadas con la renovación de matrícula mercantil, el pago de aportes a salud y demás contribuciones de nómina, y la presentación y pago de las obligaciones tributarias nacionales y territoriales, en los términos previstos por el inciso segundo del artículo 9 ib. que acaban de enunciarse.

En general, la citada sentencia del 6 de diciembre de 2017, **Exp. 19359**, anotó que el artículo 9 ib. reflejaba lo establecido en los artículos 2, 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010, pero con palabras más específicas, como también que ordenaba requisitos exigidos por el propio legislador y mantenía elementos especiales para las pequeñas empresas favorecidas por el beneficio tributario, sin vulnerar los principios de buena fe, equidad, eficiencia y progresividad.

En ese contxtto, las causales reglamentarias de improcedencia atinentes a la «*no renovación de matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año*» y «*el no pago oportuno de aportes a salud y demás contribuciones de nómina*», tienen relación directa e inescindible con el mandato impuesto por el artículo 8 de la Ley 1429 de 2010, respecto del cumplimiento de las obligaciones comerciales relacionadas con el registro mercantil y de las laborales a cargo de los beneficiarios.

⁶⁴ Número de trabajadores y monto de activos totales a que se refiere el numeral 1 del artículo 2 de la Ley 1429 de 2010.

⁶⁵ Art. 9 demandado, inciso primero.

⁶⁶ Esta y las siguientes causales se indican en el inciso segundo del artículo 9 demandado.



Ese cumplimiento involucra el factor de oportunidad establecido por las normas especiales en materia comercial (*para efecto de la renovación de la matrícula mercantil*⁶⁷), laboral y de seguridad social (*para aportes en salud*), y tributaria (*para las demás contribuciones de nómina*).

A su turno, la causal de improcedencia relacionada con el “*cumplimiento de las condiciones establecidas por el numeral 1 del artículo 2 de la Ley 1429 de 2010*” garantiza la efectividad de ese precepto legal, al igual que el presupuesto de «*existencia de pequeñas empresas*» establecido en el inciso primero del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.

Como se observa, los supuestos de hecho previstos en el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, son simplemente los efectos de la inexistencia de los presupuestos indicados en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y ante cuya ocurrencia no podría surgir el derecho al beneficio de progresividad, de modo que aunque el reglamento no hubiera dispuesto expresamente tales efectos, éstos sucederían de manera automática cuando no se cumplieran los presupuestos mencionados.

En síntesis, se concluye que el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011 es legal, porque se limitó a disponer explícitamente el efecto jurídico de la ausencia de los requisitos legales que harían procedente la progresividad (*que como beneficio, es de carácter restrictivo e interpretación restringida*), sin alcance de sanción tributaria.

La inexistencia de tipología sancionatoria en el artículo 9 ib. desestima la violación de los principios de legalidad de las sanciones y de los de proporcionalidad, necesidad y razonabilidad de las mismas, en el contexto de la eficiencia administrativa y la ley antitrámites, desde la perspectiva que plantean los demandantes.

Así, el hecho de que algunos de los documentos exigidos por el reglamento puedan reposar en otras entidades públicas, debe apreciarse a la luz de la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales, cuya taxatividad impone, a quien pretende ejercerlos, la carga de demostrar los requisitos y condiciones previstos para acceder a ellos.

En efecto, ni la ley antitrámites ni el principio de colaboración interadministrativa tienen el alcance de exonerar ese “deber de parte” en un sistema dispositivo que, a la luz de los principios generales del derecho probatorio, atribuye al interesado la obligación de aportar todas las pruebas que permitan verificar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que persigue (*Art. 167 CGP*), independientemente de las amplias facultades que tiene la administración por cuenta de su potestad fiscalizadora. Y es que al obligado tributario le corresponde demostrar las circunstancias que excluyan o aminoran su obligación, en la forma y dentro de las oportunidades procesales que establezca el ordenamiento fiscal, para que la administración de impuestos pueda reconocerlos⁶⁸.

⁶⁷ C. de Co., art. 33 y Decreto 668 de 1989.

⁶⁸ Así por ejemplo, el art. 788 del ET ordena a los contribuyentes demostrar las circunstancias que los hacen acreedores de exenciones tributarias -tipo de beneficio fiscal-, cuando la naturaleza del ingreso o del activo no es suficiente para gozar de las mismas.



Por el contrario, el principio de colaboración armónica entre las entidades del Estado de raigambre constitucional (*CP. Art. 113*), la ley anti-trámites (*Ley 962 de 2005*) y el Decreto 019 de 2012, sólo pueden operar en el marco del sistema jurídico preestablecido, el cual reconoce el deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Deducir derogatorias implícitas sobre las normas demandadas por cuenta de evitar trámites comprobatorios de las condiciones requeridas para exceptuar la plena aplicación de ese deber constitucional, no sólo desconocería la voluntad constituyente sino que menoscabaría el interés general que pesa sobre la debida recaudación para garantizar las arcas públicas.

En otros términos, el referido principio, la ley y el decreto mencionados no pueden superar ni dejar sin efecto las obligaciones de quien pretende acceder a los beneficios fiscales que exceptúan la regla general de tributación, a riesgo de afectar el erario público y los fines estatales a los cuales se destina.

Más allá de lo anterior, las causales de improcedencia establecidas por el artículo 9 ib. se relacionan con la parte sustantiva de los requisitos reglamentarios previstos en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 para las pequeñas empresas preexistentes, cuya legalidad ahora se ratifica.

Finalmente, como el **artículo 18 del Decreto 4910 de 2011** recalca el deber de cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales previstas en el artículo 9 ib., las consideraciones expuestas frente a dicha norma son extensivas al artículo 18 ib., a efecto de concluir su legalidad.

El artículo 11 del Decreto 0489 de 2013

El **Decreto 0489 de 2013** también reglamentó la Ley 1429 de 2010. Según su parte considerativa, la nueva reglamentación buscó lograr los objetivos por los cuales se otorgaron los beneficios otorgados por la Ley 1429 de 2010, precisar las condiciones y requisitos que condicionan la procedencia de los mismos y verificar su cumplimiento por parte de los empresarios que solicitan el beneficio, para así garantizar la formalización de las pequeñas empresas y la generación de nuevos puestos de trabajo.

El **artículo 11** de dicho decreto precisó que el beneficio de progresividad previsto en los artículos 5 y 7 de la Ley 1429 de 2010 no podía conservarse cuando: i) la matrícula mercantil no se renueva dentro de los tres primeros meses del año, ii) los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y demás contribuciones de nómina no se paguen, iii) las obligaciones en materia de impuesto de renta, comenzando por la presentación de las declaraciones tributarias, no se cumplan y, iv) los valores en ellas liquidados no se paguen dentro de los términos legales establecidos al efecto por el Gobierno Nacional.

La conservación de beneficios que establece el citado artículo 11 ib., fue dispuesta de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley 1429 de 2010 que, propugnando por el cometido de control fiscal, señaló que el beneficio de progresividad para el pago del impuesto sobre la renta, de aportes parafiscales y otras contribuciones de nómina, así como para la matrícula mercantil y su renovación, no exime el cumplimiento de las obligaciones a cargo de las pequeñas empresas en materia de presentación de declaraciones tributarias, ni el



cumplimiento de obligaciones laborales y comerciales relacionadas con el registro mercantil.

Se observa igualmente que los artículos 5 y 7 de la Ley 1429 de 2010 señalaron los parámetros porcentuales para aplicar las diferentes tarifas progresivas en el pago de aportes parafiscales y otras contribuciones de nómina y en la matrícula mercantil y su renovación, sin más condiciones que las que se deducen del tenor literal de tales normas y que coinciden con los presupuestos legales previstos en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, sobre la existencia de pequeñas empresas que inician su actividad económica principal a partir de la promulgación de dicha ley.

En consecuencia, el artículo 11 del Decreto 0489 de 2013 tampoco adolece de vicio de invalidez, pues el efecto negativo que establece (*la no conservación de los beneficios*) no tiene alcance distinto al de explicitar la consecuencia natural y subsiguiente al incumplimiento de los presupuestos y condiciones previstos en los artículos 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010 para poder acceder al beneficio, lo que pareja la ausencia de exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria.

Se trata de una norma con efectos esencialmente idénticos a los de las causales de improcedencia dispuestas en el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, de modo que las consideraciones hechas frente a la legalidad de aquel se hacen extensivas al artículo 11 que ahora se examina.

Conforme a lo anterior, el artículo 11 del Decreto 0489 de 2013 también se ajusta a derecho.

De acuerdo con lo aducido, la Sala concluye la legalidad condicionada del artículo 6 [1-, b), 3] del Decreto 4910 de 2011, en el entendido de que la certificación sobre número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar la actividad económica principal corresponde simplemente a una manifestación, sin que al efecto se requiera tener personal vinculado mediante contrato de trabajo.

Las demás normas acusadas se estiman ajustadas a derecho y, por lo tanto, respecto de ellas se desestimarán las súplicas de nulidad, en cuanto no desbordaron la facultad reglamentaria respecto de la regulación de la Ley 1429 de 2010 sobre el beneficio de progresividad.

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

FALLA

- 1.- **ACEPTAR** el impedimento manifestado por el Consejero de Estado doctor Julio Roberto Piza y separarlo del conocimiento del presente asunto.
- 2.- **DECLARAR LEGAL** el artículo 6 [1-, b), 3] del Decreto 4910 de 2011, en el entendido de que la certificación sobre número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar la actividad económica principal corresponde simplemente a una manifestación, sin que al efecto se requiera tener personal vinculado mediante contrato de trabajo, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.



Radicado: 11001-03-27-000-2012-00043-00(19716)
Demandante: JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ Y OTROS

3.- En todo lo demás, **NEGAR** las pretensiones de las demandas.

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

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ