



## **CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA DEROGADA - Procedencia**

De conformidad con la delimitación del problema jurídico hecha en la audiencia inicial, aceptada por las partes, le corresponde a la Sala determinar la legalidad de los siguientes actos administrativos (...): i) Conceptos Nos. 068204 de octubre 24 de 2013 y 037427 de junio 20 de 2014 (numeral 4), proferidos por la Dian, por el cargo de violación del principio de legalidad. Aunque tales actos fueron tácitamente derogados en la medida en que la administración, mediante el Concepto No. 47196 de 2014 rectificó la posición allí adoptada, la Sala aborda su estudio, a manera de control respecto de los efectos que aquellos produjeron mientras estuvieron vigentes.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1429 DE 2010 / OFICIO DIAN 47196 DE 2014 (4 de agosto)

**LEY DE FORMALIZACIÓN Y GENERACIÓN DE EMPLEO - Finalidad / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Objeto / INCENTIVOS PARA LA FORMALIZACIÓN EMPRESARIAL - Beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios / ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL DE PEQUEÑAS EMPRESAS PARA LOS FINES DE LA LEY DE FORMALIZACIÓN Y GENERACIÓN DE EMPLEO - Fecha de inicio. Es la fecha de inscripción en la respectiva cámara de comercio, independientemente de que la empresa viniera funcionando como informal / REQUISITO DE VINCULACIÓN DE AL MENOS UN EMPLEADO CON CONTRATO LABORAL AL MOMENTO DE LA SOLICITUD DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PEQUEÑAS EMPRESAS – Ilegalidad del numeral 4 del Concepto DIAN 037427 de 2014. La exigencia contenida en el numeral acusado desconoce los requisitos para acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta previstos en la Ley 1429 de 2010, así como la finalidad de la misma / REQUISITO DE VINCULACIÓN DE AL MENOS UN EMPLEADO CON CONTRATO LABORAL AL MOMENTO DE LA SOLICITUD DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PEQUEÑAS EMPRESAS – Ilegalidad del numeral 4 del Concepto DIAN 037427 de 2014. El requisito es jurídicamente inviable, porque implica que la empresa, antes de efectuar su registro en la cámara de comercio, bien porque inicia actividades o porque pretende oficializar las labores ya emprendidas, tenga personal vinculado mediante contrato de trabajo, pese a que no cuente con personería jurídica, además, la Ley 1429 de 2010 fija un tope máximo de trabajadores para considerar que una empresa es pequeña para acceder al beneficio, pero no establece un número mínimo para el efecto, como sí lo hizo el Concepto demandado / PEQUEÑAS EMPRESAS PARA EFECTOS DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Requisitos**

[L]a Sala considera que la interpretación que se hace en los actos generales acusados, y la aplicación que de dicha tesis se hace en los actos particulares cuestionados, no es acorde con la finalidad de la Ley 1429 de 2010, sobre promoción del empleo y de la formalización laboral, por lo que declarará su nulidad. 2.2.- En efecto, con el fin de estimular la formalización empresarial en todos los aspectos y de generar empleo formal, se expidió la Ley 1429 de 2010. La ley buscaba generar incentivos en las etapas iniciales de creación de las empresas, *“de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de*



*formalizarse*”, asociados a cargas como la matrícula mercantil, el pago de aportes de nómina y el pago de impuestos. 2.3.- Uno de los incentivos que creó la ley fue el pago progresivo o gradual del impuesto sobre la Renta y Complementarios entre el primero y el quinto año del inicio de la actividad económica principal. En el primer año la tarifa del impuesto sería del 0% e iría aumentando hasta el sexto año gravable, en el que pagaría el 100% de la tarifa. Para los fines de la misma ley, 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 de efectuar dicho registro las empresas objeto del beneficio de progresividad no están habilitadas para contratar personal, pues no cuentan con personería jurídica. 2.4.-Lo anterior significa que el requisito exigido en los actos acusados es jurídicamente inviable, porque implica que la empresa, antes de efectuar su registro en la cámara de comercio, bien sea porque inicia actividades o porque pretende oficializar las labores que ya ha emprendido, tenga personal vinculado mediante contrato de trabajo, pese a que no cuente con personería jurídica. De esa manera, se restringe injustificadamente el acceso al beneficio de progresividad, y de manera paralela, se desincentiva la creación de nuevas pequeñas empresas y la formalización del empleo. En otras palabras, se logra el efecto contrario al perseguido por la norma. 2.5.-Además, la interpretación que hace la administración en los actos demandados, va más allá de lo que en estricto sentido establece la Ley 1429 de 2010. Repárese en que, con miras a precisar los beneficiarios de la figura de progresividad en el impuesto de renta, el artículo 2-1 de la Ley 1429 define a la pequeña empresa como aquella cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes. De manera que la norma fija un tope máximo, pero no hace referencia a un piso o número mínimo de trabajadores. Así las cosas, la administración no podía hacer una distinción que no fue realizada por la ley, y que no se desprende de aquella. 2.6.-De manera que el requisito así establecido va más allá de las condiciones que estableció la Ley 1429 de 2010 para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto de Renta y Complementarios, por lo que resulta contrario al principio de legalidad, razón suficiente para declarar la nulidad de los actos cuestionados.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 1 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 2

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 068204 DE 2013 (24 de octubre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (Anulado) / CONCEPTO 037427 DE 2014 (20 de junio) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - NUMERAL 4 (PARCIAL) (Anulado)

**NOTA DE RELATORÍA:** En la providencia se señala que “Si bien en el proceso No. 21824 se pide también la nulidad de los numerales, 6, 7 y 8 del concepto 037427 en mención, lo cierto es que la discusión jurídica, tal como fue delimitada en la audiencia inicial, supone en realidad el análisis del numeral 4, por lo que es respecto de este último que la Sala se pronunciará. Así mismo, aunque el ataque contra el numeral 4 es parcial, en tanto el actor pidió la nulidad de los apartes subrayados en la transcripción, lo cierto es que dada la inescindibilidad del contenido de dicho numeral, y la delimitación del problema jurídico hecha en la audiencia inicial, la Sala debe hacer un análisis integral del mismo, y pronunciarse sobre la legalidad de la totalidad del numeral”.

**NOTA DE RELATORÍA:** Al presente proceso con radicado 11001-03-27-000-2014-00055-00(21234) se acumularon los expedientes con radicados números



11001-03-27-000-2014-00035-00(21140), 11001-03-27-000-2015-00038-01(21824) y 11001-03-27-000-2015-00035-00(21767)

**ACTO QUE NIEGA BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE VINCULACIÓN DE AL MENOS UNA PERSONA CON CONTRATO LABORAL AL MOMENTO DE LA SOLICITUD - Ilegalidad**

Aunque las partes coinciden en que los actos particulares demandados no produjeron efectos pues la actora accedió al beneficio de progresividad, por razones de certeza y seguridad jurídica, en relación con estos se ordenará que a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad Ercap Advisors SAS tiene el beneficio de progresividad en Renta respecto del año gravable 2013.

**CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia. No procede la condena porque se debate una pretensión de nulidad general que lleva inmersa un interés público**

[E]n atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., treinta (30) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2014-00055-00(21234)**

**Actor: CÁRDENAS VEGA ASESORES Y OTROS**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN**

**FALLO**

Procede la Sección a proferir sentencia en el proceso de nulidad promovido contra los siguientes actos administrativos: i) actos generales: Conceptos Nos. 068204 de octubre 24 de 2013 y 037427 de junio 20 de 2014 (numeral 4), proferidos por la Dian, y ii) actos particulares: Oficios Nos. 2014414 132201240-660 y 2014 58132201240-807 de 2014 de la DIAN.

**ANTECEDENTES**



## 1. Actos demandados

1.1.- Los ciudadanos Juan Esteban Sanín Gómez<sup>1</sup>, Juan David Ocampo Barrera<sup>2</sup>, y las sociedades Cárdenas Vega Asesores SAS<sup>3</sup> y Ercap Advisors SAS<sup>4</sup>, piden la nulidad de los Conceptos Nos. 068204 de octubre 24 de 2013 y 037427 de junio 20 de 2014, proferidos por la Dian, que en lo que importa al proceso establecen:

### CONCEPTO 68204 DE 24 DE OCTUBRE DE 2013

" (...)

*Así las cosas, al tenor de las normas citadas, una empresa que no tenga personal no cumple con la finalidad de la Ley que es la formalización y la generación de empleo, ni cumple con los requisitos exigidos para acogerse al beneficio de progresividad, entre los cuales se encuentra el desarrollo de pequeñas empresas con la vinculación de personal inferior a 50 trabajadores.*

*Adicionalmente, en aplicación del principio de interpretación de la ley contenido en el artículo 28 del Código Civil, según el cual, las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, y del artículo 30 ibídem, que establece que el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía; debe interpretarse que la mención señalada en el artículo 6 del [Decreto 4910 de 2012 \(sic, es de 2011\)](#) acerca del número de trabajadores con relación laboral al inicio de la actividad económica y el tipo de vinculación, es para verificar el cumplimiento de la generación y formalización de empleo consagrados como objeto de la ley.*

*En consecuencia, no hay lugar a dudas que se requiere la existencia de personal vinculado a la empresa al momento del inicio de la actividad económica para acogerse al beneficio estudiado; dado que sin personas vinculadas no puede desarrollarse ninguna actividad económica de tipo empresarial."*

### CONCEPTO 037427 DE 2014<sup>5</sup>

"(...)

*4- Aquellas empresas que no tienen empleados, tienen derecho al beneficio de progresividad del impuesto sobre la renta conforme a la Ley 1429 de 2010 y del Decreto 4910 de 2011?*

---

<sup>1</sup> Exp. 21824.

<sup>2</sup> Exp. 21767.

<sup>3</sup> Exp. 21234.

<sup>4</sup> Exp. 21140.

<sup>5</sup> Si bien en el proceso No. 21824 se pide también la nulidad de los numerales, 6, 7 y 8 del concepto 037427 en mención, lo cierto es que la discusión jurídica, tal como fue delimitada en la audiencia inicial, supone en realidad el análisis del numeral 4, por lo que es respecto de este último que la Sala se pronunciará. Así mismo, aunque el ataque contra el numeral 4 es parcial, en tanto el actor pidió la nulidad de los apartes subrayados en la transcripción, lo cierto es que dada la inescindibilidad del contenido de dicho numeral, y la delimitación del problema jurídico hecha en la audiencia inicial, la Sala debe hacer un análisis integral del mismo, y pronunciarse sobre la legalidad de la totalidad del numeral.



*R/=.* Se recuerda que el objeto de la Ley 1429 de 2010, es la formalización y generación de empleo, en consecuencia no hay lugar a que las empresas sin empleados se acojan al beneficio de la progresividad del impuesto sobre la renta.

*Sin embargo, razonablemente puede darse que en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, la Nueva Pequeña Empresa no cuente con personal vinculado, pero en el lapso de tiempo transcurrido entre la fecha de creación de la empresa y el 31 de diciembre del mismo año, es probable que ésta haya contratado sus empleados, por consiguiente está dentro del marco de la Ley.*

*A 31 de diciembre de los respectivos años gravables sobre los cuales deben cumplir los requisitos del artículo 7 del decreto 4910 de 2011, si no tiene empleados vinculados, no podrá acogerse al beneficio de progresividad en el impuesto a la renta.*  
*(...)"*

1.2.- Así mismo, la sociedad Ercap Advisors SAS pide la nulidad de los Oficios Nos. 2014414 132201240-660 y 2014 58132201240-807 de 2014, en los que la demandada negó a la sociedad en mención el beneficio de progresividad en el impuesto de renta, con fundamento en la tesis expuesta en el Concepto No. 068204 de 2013.

## **2. Normas violadas y concepto de la violación**

2.1.- Para los demandantes, los actos cuestionados desconocen las siguientes disposiciones:

- Artículos 83, 84, 150-1, 189-11 y 333 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículo 5 del Decreto Ley 19 de 2012 anti trámites.
- Artículo 9 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 2, 4, 8 y 48 de la Ley 1429 de 2010.
- Artículos 1, 2, 3, 4 y 6 del Decreto 4910 de 2011, reglamentario de la Ley 1429 de 2010.

2.2.- Todo, porque con la expedición de los actos generales demandados la administración se extralimitó en el ejercicio de su función de interpretación, habida cuenta de que establecen un requisito que la Ley 1429 de 2010 no prevé para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto de Renta, esto es; la acreditación de contar con al menos un trabajador vinculado mediante contrato laboral.

Tal interpretación-se dice en las demandas-, desconoce la finalidad de promoción y formalización de las pequeñas empresas, pues restringe el acceso de estas a la formalidad mediante la fijación de un requisito que aumenta su carga económica.

2.3.- Por su parte, los actos particulares cuestionados reproducen una tesis jurídica contraria a la ley 1429 de 2010, expuesta en el Concepto No. 068204 de 2013, y le causan un perjuicio a la sociedad actora, toda vez que eventualmente estaría obligada al pago del 100% de la tarifa



del impuesto de renta, pese a que cumple las condiciones para ser beneficiaria de la figura de progresividad.

### **3. Oposición**

3.1.- La Dian advirtió que la posición adoptada en los actos cuestionados fue rectificada en el Concepto No. 47196 de 2014, en el que se reconoce la imposibilidad jurídica de que una empresa que no ha obtenido su registro mercantil esté habilitada legalmente para contratar personal en los términos exigidos por la ley, por lo que, admite que las empresas sin personal puedan acceder al beneficio de progresividad en el impuesto de Renta.

No obstante, los actos demandados no desconocieron la finalidad de la Ley 1429 de 2010, comoquiera que solo buscaron hacerla efectiva. Eso es así, porque en principio, el requisito resultaba acorde a los fines de formalización y generación de empleo asociados a aquella, en la medida en que aseguraba que el solicitante generara oportunidades laborales y de esa manera, colaborara en el crecimiento económico del país.

3.2.- Frente a los actos particulares reiteró lo anterior, y precisó que en todo caso, la sociedad Ercap Advisors SAS hizo uso del beneficio en el año gravable 2013, respecto del cual no se ejerció fiscalización.

### **4.- Alegatos de conclusión**

4.1.- La apoderada del demandante Juan Esteban Sanín Gómez presentó alegatos de conclusión en los que reiteró lo dicho en la demanda.

4.2.- La Dian, en su escrito de conclusión, ratificó lo expuesto en las contestaciones de las demandas.

### **5.- Concepto del Ministerio Público**

5.1.- El Ministerio Público presentó concepto en el sentido de que se declare la nulidad de los actos demandados, porque estos prevén un requisito que la Ley 1429 de 2010 no fijó para acceder al requisito de progresividad en el pago del impuesto de Renta, comoquiera que no hizo referencia alguna a la vinculación laboral como exigencia para conceder el beneficio.

## **CONSIDERACIONES**

### **1.- Problema jurídico**

1.1.- De conformidad con la delimitación del problema jurídico hecha en la audiencia inicial, aceptada por las partes, le corresponde a la Sala determinar la legalidad de los siguientes actos administrativos, por el cargo de desconocimiento de la Ley 1429 de 2010 en la medida en que exigen un requisito que esta no prevé, esto es, que la empresa



solicitante del beneficio de progresividad en el impuesto de Renta, cuente con al menos un empleado vinculado mediante contrato laboral al momento de la petición:

- i) Conceptos Nos. 068204 de octubre 24 de 2013 y 037427 de junio 20 de 2014 (numeral 4), proferidos por la Dian, por el cargo de violación del principio de legalidad.

Aunque tales actos fueron tácitamente derogados en la medida en que la administración, mediante el Concepto No. 47196 de 2014 rectificó la posición allí adoptada, la Sala aborda su estudio, a manera de control respecto de los efectos que aquellos produjeron mientras estuvieron vigentes.

- ii) Oficios Nos. 2014414 132201240-660 y 2014 58132201240-807 de 2014, en los que la demandada negó a la sociedad Ercap Advisors SAS el beneficio de progresividad en el impuesto de renta, con fundamento en la tesis expuesta en el Concepto No. 068204 de 2013, que incorpora los fundamentos de este a su motivación.

## **2.-Caso concreto**

2.1.- Según las demandas, las disposiciones cuestionadas contrarían la Ley 1429 de 2010, que estableció el beneficio de progresividad en el impuesto de renta para pequeñas empresas, porque exigen como requisito de procedibilidad, que la empresa cuente con por lo menos, un empleado vinculado con contrato laboral, pese a que la ley solo pide que posea menos de 50 trabajadores.

Sobre el particular, la Sala considera que la interpretación que se hace en los actos generales acusados, y la aplicación que de dicha tesis se hace en los actos particulares cuestionados, no es acorde con la finalidad de la Ley 1429 de 2010, sobre promoción del empleo y de la formalización laboral, por lo que declarará su nulidad.

2.2.- En efecto, con el fin de estimular la formalización empresarial en todos los aspectos y de generar empleo formal, se expidió la Ley 1429 de 2010<sup>6</sup>.

La ley buscaba generar incentivos en las etapas iniciales de creación de las empresas, *"de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse"*<sup>7</sup>, asociados a cargas como la matrícula mercantil, el pago de aportes de nómina y el pago de impuestos.

2.3.- Uno de los incentivos que creó la ley fue el pago progresivo o gradual del impuesto sobre la Renta y Complementarios entre el primero y el quinto año del inicio de la actividad económica principal. En el

---

<sup>6</sup> Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo

<sup>7</sup> Artículo 1



primer año la tarifa del impuesto sería del 0% e iría aumentando hasta el sexto año gravable, en el que pagaría el 100% de la tarifa.

Para los fines de la misma ley, 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<sup>8</sup>.

Antes de efectuar dicho registro las empresas objeto del beneficio de progresividad no están habilitadas para contratar personal, pues no cuentan con personería jurídica.

2.4.-Lo anterior significa que el requisito exigido en los actos acusados es jurídicamente inviable, porque implica que la empresa, antes de efectuar su registro en la cámara de comercio, bien sea porque inicia actividades o porque pretende oficializar las labores que ya ha emprendido, tenga personal vinculado mediante contrato de trabajo, pese a que no cuente con personería jurídica.

De esa manera, se restringe injustificadamente el acceso al beneficio de progresividad, y de manera paralela, se desincentiva la creación de nuevas pequeñas empresas y la formalización del empleo. En otras palabras, se logra el efecto contrario al perseguido por la norma.

2.5.-Además, la interpretación que hace la administración en los actos demandados, va más allá de lo que en estricto sentido establece la Ley 1429 de 2010.

Repárese en que, con miras a precisar los beneficiarios de la figura de progresividad en el impuesto de renta, el artículo 2-1 de la Ley 1429 define a la pequeña empresa como aquella cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes. De manera que la norma fija un tope máximo, pero no hace referencia a un piso o número mínimo de trabajadores.

Así las cosas, la administración no podía hacer una distinción que no fue realizada por la ley, y que no se desprende de aquella.

2.6.-De manera que el requisito así establecido va más allá de las condiciones que estableció la Ley 1429 de 2010 para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto de Renta y Complementarios, por lo que resulta contrario al principio de legalidad, razón suficiente para declarar la nulidad de los actos cuestionados.

Aunque las partes coinciden en que los actos particulares demandados no produjeron efectos pues la actora accedió al beneficio de progresividad, por razones de certeza y seguridad jurídica, en relación con estos se ordenará que a título de restablecimiento del derecho, se

---

<sup>8</sup> Artículo 2.



declare que la sociedad Ercap Advisors SAS tiene el beneficio de progresividad en Renta respecto del año gravable 2013.

2.7.- Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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

## **F A L L A**

**1.- Declarar** la nulidad del Concepto Nos. 068204 de octubre 24 de 2013, del numeral 4) del Concepto No. 037427 de junio 20 de 2014, y de los Oficios Nos. 2014414 132201240-660 y 2014 58132201240-807 de 2014, proferidos por la Dian, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**2.-** A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la sociedad Ercap Advisors SAS tiene el beneficio de progresividad en el impuesto de Renta respecto del año gravable 2013.

**3.-** Sin costas.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**