

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD - Fundamento para crear impuestos y establecer exenciones / EXENCIONES - Creación legal**

En términos generales, los artículos 150 (num. 12), 154 y 338 de la Constitución Política, facultan a la Ley para crear impuestos, fijar todos sus elementos esenciales y establecer las exenciones y exclusiones a los mismos, de acuerdo con la dinámica de la realidad social y la política fiscal, económica y social del momento. Así, las exenciones responden a criterios objetivos de conveniencia, necesidad, justicia y equidad, siempre que su iniciativa provenga del Gobierno y que no refieran a tributos de propiedad de las entidades territoriales (arts. 254 y 294 C.P.). Por tratarse de medidas fiscales que exceptúan del deber de contribuir al financiamiento de las cargas públicas, las exenciones deben estar expresa y claramente consagradas en la ley, y sólo operan en la forma y bajo los requisitos que ella establece. La exención otorgada por el artículo 2 del Decreto 1204 de 1994, modificado por artículo 2 de la ley 218 de 1995, partió de causas objetivas atinentes al hecho de fuerza mayor relativo a la avalancha del Río Páez, relevando de pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a las empresas que con su inversión contribuyeron a la revitalización de la región afectada.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 150 NUMERAL 12 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 154 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 338 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 254 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 294 / DECRETO 1204 DE 1994 - ARTICULO 2 / LEY 218 DE 1995 - ARTICULO 2

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 025648 DE 2007 (2 de abril) DIAN - ANULADO

**EXENCION ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 2 DE LA LEY 218 DE 1995 - Presupuestos / EXENCION LEY PAEZ - Término a partir del cual se establece / EMPRESAS NUEVAS Y PREEXISTENTES - Requisitos para acceder a la exención / INSTALACION DE NUEVA EMPRESA - Es la empresa que se constituye**

La norma utiliza indistintamente las expresiones “que se instalen efectivamente” (inciso 2) y “efectivamente constituidas” (parágrafo 4) como circunstancias modales que condicionan el derecho al beneficio por parte de las nuevas empresas, sin que precise el ámbito de aplicación de uno y otro condicionamiento. Se trata de un tipo legal abierto y ambiguo que tampoco determina por sí solo el momento a partir del cual comienza a contarse el término de la exención que establece, y que fue complementado por el artículo 3 ibídem, como norma adjetiva de tipo definitorio interpretativo, en la que se establece el alcance del concepto “efectivamente establecida” para los efectos del inciso primero del artículo 2 ibídem, es decir, para la exención que aquí se estudia, a través de dos reglas dependientes de la clase de sujeto beneficiario: Para las nuevas empresas y las preexistentes de que trata el inciso 1 del artículo 2: el concepto se relaciona con un acto de expresión de voluntad, concretado en la mera manifestación por parte de los representantes legales (para personas jurídicas) o de los empresarios (si es persona natural) de las nuevas y preexistentes empresas, sobre su intención de acogerse a los beneficios otorgados por el Decreto, mediante memorial dirigido a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva, en el que además se precise la actividad económica a la que se dedica, el capital de la empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios. Para las sociedades comerciales: el concepto refiere a una actuación solemne, cual es la inscripción de su acto constitutivo en el Registro Mercantil. Adicionalmente, el

artículo prevé un requisito temporal para gozar de la exención: el que no hayan transcurrido más de 3 años entre la fecha del establecimiento de la empresa, según esas reglas, y el momento en el que empieza la fase productiva; y remisión, dentro del mismo término, de copia de la escritura o documento de constitución, tratándose de sociedades o entidades asimiladas. Igualmente, señaló lo que debe entenderse por “instalación de nueva empresa” para los efectos de la Ley 218 de 1995, asociándola a las empresas que se constituyen dentro de los cinco años siguientes a la promulgación de la Ley, para lo cual el empresario debe manifestar ante la Administración de Impuestos respectiva, su intención de establecerse en la zona afectada, indicando el capital, lugar de ubicación y demás requisitos reglamentarios.

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 025648 DE 2007 (2 de abril) DIAN - ANULADO

**INSTALACION DE NUEVA EMPRESA - Equivale a la constitución de la misma / EMPRESA EFECTIVAMENTE ESTABLECIDA - Se refiere a la constitución de la empresa**

Es claro que el párrafo del artículo 12 de la Ley 218 de 1995 ligó la instalación de nuevas empresas a su constitución dentro de los 5 años siguientes a la promulgación de la Ley, para lo cual, ellas deben manifestar su intención de establecerse en la zona afectada, indicando el capital, lugar de ubicación y demás requisitos reglamentarios, ante la Administración de Impuestos respectiva. Tal disposición fue prevista para “todos para los efectos” de la Ley 218 de 1995, incluyendo los propios del artículo 2 ibídem, por lo que, de contera, dicho párrafo integra la regulación legislativa del beneficio como lo reconoció el artículo 15 del Decreto 529 de 1996 al señalar que los artículos 1, 2 y 12 regulan la misma exención. Así, el concepto “instalación de nueva empresa”, como hecho equivalente a la “constitución” de la misma, fija el alcance de las expresiones “instalación efectiva” y “efectiva constitución”, que aparecen en el inciso 1 y en el párrafo 4 del artículo 2 de la Ley 218 de 1995 como presupuestos sustanciales de la exención para las nuevas empresas que señala el inciso mencionado. Por su parte, el artículo 3 ibídem define el efectivo establecimiento de las empresas para los efectos del inciso 1 del artículo 2 de la Ley 218 de 1995, en cuyo texto se lee “Estarán exentas del impuesto de renta y complementarios las nuevas empresas ... que se instalen efectivamente en la zona afectada por el sismo y avalancha del río Páez”. Por tanto, ante el fin categórico del artículo 3 (materializar los efectos del inciso 1 del artículo 2), la interpretación lógica y coherente de su disposición permite concluir que la expresión “efectivamente establecida” que allí se utiliza, corresponde al concepto de “instalación efectiva” que utiliza el mencionado inciso, la cual, como tal, se equipara a la constitución de la empresa dentro de los 5 años siguientes a la promulgación de la Ley, de acuerdo con la definición del párrafo del artículo 12 ejusdem. Dicho de otro modo, en el contexto de la Ley 218 de 1995 la instalación de las nuevas empresas para la exención de impuesto sobre la renta y complementarios consagrada en el artículo 2 ibídem, equivale a la constitución y establecimiento de las mismas porque así lo previó el mismo legislador a través de las definiciones que dio para esa materia específica en el párrafo del artículo 12 ibídem, y de la referencia que contiene el inciso 2 y el párrafo 4 del artículo 2 ejusdem, de cara al artículo 3 de la Ley. Conforme con las reglas interpretativas de los artículos 28 y 29 del Código Civil, el operador jurídico debe ceñirse a las definiciones y la sinonimia con la que el legislador empleó las palabras “constitución, instalación y establecimiento”, se repite, para los efectos de la Ley 218, pues la especial regulación en la materia, descarta la posibilidad de aplicar el sentido natural o gramaticalmente común de las mismas.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CIVIL - ARTICULO 28 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 29 / LEY 218 DE 1994 - ARTICULO 12

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 025648 DE 2007 (2 de abril) DIAN - ANULADO

**NUEVAS EMPRESAS NO COMERCIALES - La exención comienza a contarse cuando efectivamente se establecen / NUEVAS EMPRESAS COMERCIALES - El término empieza a contarse a partir de la manifestación de la intención**

Para las nuevas empresas no comerciales, los diez años de la exención deben comenzarse a contar a partir del momento en que se entienden efectivamente establecidas, es decir, cuando manifiestan su intención de acogerse a los beneficios otorgados por el Decreto 1264 de 1994, detallando la actividad económica a la que se dedican, el Capital de la Empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios. Es así, se insiste, porque en el contexto de la Ley 218, esa instalación se equipara al efectivo establecimiento de la nueva empresa (distinta de la comercial), para la cual el artículo 3 ibídem previó esa regla especial (la de la manifestación de la intención). Tal interpretación, además, resulta coherente con los efectos prácticos de la exención de renta, que no son otros distintos a eximir al contribuyente de pagar el tributo respecto de los ingresos que hubiere obtenido durante el periodo gravable y que sólo pueden provenir del efectivo ejercicio de la actividad que los genera, directamente asociada al real inicio del periodo productivo de la empresa, como bien se extrae del parágrafo 4 del artículo 3 de la Ley 218 de 1995. Concepto demandado limita y restringe el alcance de la exención prevista en el artículo 2 de la Ley 218 de 1995, respecto de las empresas nuevas no comerciales mencionadas en el inciso 1 de dicha norma, usurpando en tal medida la competencia del legislador en materia de exenciones, y, por consiguiente, debe anularse.

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 025648 DE 2007 (2 de abril) DIAN - ANULADO

#### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C., veinticuatro (24) de marzo del dos mil once (2011)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00041-00(16805)**

**Actor: MARIA INES MEDINA VARGAS**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

De acuerdo con la competencia otorgada por el artículo 128 del Código Contencioso Administrativo (No. 1), provee la Sala sobre la demanda de nulidad

interpuesta contra el Concepto 025648 del 2 de abril del 2007, a través del cual el Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, respondió la consulta del 15 de mayo del 2006 (radicado 45331, fls. 48-49) que, evocando el Concepto 062819 del 7 de septiembre del 2005, indagó si el término de vigencia de la exención para las empresas industriales de transformación, turísticas, energéticas, mineras, de construcción y agrícolas se contaba a partir de la finalización del periodo improductivo, aclarando que, según el mismo, la fecha de inscripción del acto de constitución en el Registro Mercantil sólo es aplicable a las empresas que desarrollan actividades comerciales.

Señaló el Concepto:

*“TESIS JURÍDICA:*

*Los diez (10) años de exención del impuesto sobre la renta y complementarios prevista en la ley Páez para las nuevas empresas personas jurídicas establecidas en la Zona del Río Páez, que desarrollen actividades industriales de transformación, turísticas, energéticas, mineras, construcción o agrícolas se cuentan desde el momento de establecimiento o instalación, esto es, desde la fecha de su constitución.*

*INTERPRETACIÓN JURÍDICA:*

*Como es de conocimiento general, a instancia del fenómeno natural ocurrido por el sismo y avalancha del Río Páez, inicialmente mediante el Decreto 1264 de 1994 se establecieron incentivos tributarios en la zona afectada; incentivos que posteriormente fueron ampliados en el tiempo por medio de la Ley 218 de 2005, por la cual se modificaron las disposiciones del Decreto citado, previendo, por el término de diez (10) años, exención del impuesto de renta y complementarios, entre otras, para las nuevas empresas personas jurídicas que desarrollen actividades Agrícolas, Ganaderas, Microempresas, Establecimientos Comerciales, Industriales, Turísticos, las Compañías Exportadoras y Mineras que no se relacionen con la exploración o explotación de hidrocarburos, que se instalen efectivamente en la zona afectada por el sismo y avalancha citados, (artículo 2 inciso 1”)*

*El mismo Decreto, tal como fue modificado por la Ley 218 de 2005 en su artículo 3° señala que para efectos de lo dispuesto en su inciso primero del artículo 2°, o sea la exención del impuesto de renta, se considera efectivamente establecida una empresa cuando ésta, a través de su representante legal, si es persona jurídica o del empresario, si es persona natural, en memorial dirigido a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva, manifiesta su intención de acogerse a los beneficios otorgados por el Decreto, detallando la actividad económica a la que se dedica, el capital de la empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios. Y agrega, que las sociedades comerciales -o sea aquellas cuya actividad corresponda a la simple comercialización de bienes-, se*

considerarán establecidas desde la fecha de inscripción de su acto constitutivo en el Registro Mercantil.

Las demás personas jurídicas -indica la norma que se consideran establecidas- desde la fecha de su constitución.

En igual forma el párrafo del artículo 12 de la Ley 218 de 2005 establece:

(...)

*Parágrafo. Para los efectos establecidos en esta ley, se entiende por instalación de nueva empresa aquella que se constituya dentro de los cinco (5) años posteriores a la promulgación de la presente ley, para lo cual el empresario deberá manifestar ante la Administración de Impuestos respectiva, la intención de establecerse en la zona afectada indicando (...) (cursiva fuera de texto)*

Ahora bien, en relación con la vigencia de la exención del impuesto sobre la renta otorgada por la Ley 218 de 2005, el literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996 dispuso:

ARTICULO 15. Para la aplicación en el tiempo de la exención del impuesto a la renta regulada por los artículos 1, 2 y 12 de la Ley 218 de 2005, se aplicarán los siguientes criterios:

(...)

b) Las empresas nuevas que se constituyan durante los cinco años posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 218 de 2005 tendrán derecho a la exención del 100% durante diez años a partir de su instalación (...) del 50% con las mismas condiciones, si se constituyen a partir del 21 de junio de 1999 y hasta el 17 de noviembre del año 2000, en los términos del artículo 12 de la Ley 218 de 2005 (...).

Sobre el tema, esta Oficina mediante Concepto No. 039058 de Mayo 15 de 2001 se pronunció en los siguientes términos:

(...)

En Sentencia del 25 de Septiembre de 1998 - expediente 8911 -, al fallar la nulidad impetrada contra la frase "a partir de su instalación" contenida en el literal b) del artículo 15 del Dcto. 529 de 1996, el Honorable Consejo de Estado expresó, que el determinante temporal de iniciación del beneficio de exención del impuesto de renta, es la instalación de la empresa, que establecida en la zona Páez, pretende el beneficio, en cuanto, como se indica en la sentencia citada, el Legislador estableció los beneficios dentro de circunstancias temporales y tácticas vistas, otorgándole importancia reiterada al hecho objetivo de la instalación no solo como requisito del beneficio, sino como determinante temporal a partir del cual debía iniciarse el conteo del término específico de su vigencia, razón por la cual, esa honorable Corporación denegó las suplicas de la demanda por encontrar que el Decreto Reglamentario que se tacha de ilegal en la frase indicada, no incurrió en ella, pues solo se limitó a reiterar lo explícito en la norma que

*le dio su sustento jurídico, por que la misma Ley 218 está señalando el punto de partida de la contabilización de los diez (10) años a que se refiere la norma impugnada.*

*Es por lo precedente que este Despacho en diversas oportunidades con base en la Ley y reglamentos ha manifestado respecto de las nuevas empresas y para efectos de la exención a que alude el artículo 2o. de la Ley 218 de 2005 , que se considera establecida o instalada una empresa, si el empresario es persona natural cuando efectúe la manifestación escrita a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda sobre la intención de acogerse a los beneficios, en la que se detalle la actividad económica a la que se dedica, el capital de la empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios.*

*Y que las sociedades comerciales se consideran establecidas o instaladas desde la fecha de inscripción del acto de constitución en el Registro Mercantil. Las demás personas jurídicas desde la fecha de su constitución.*

*Por lo que debe entenderse por instalación de una nueva empresa, aquella que se constituya o se haya constituido dentro de los cinco (5) años posteriores a la promulgación de la Ley previo el cumplimiento de los requisitos en ella exigidos; actividad ésta que comprende la colocación, adecuación, montaje en un lugar o edificio de todos los aparatos, equipos y accesorios que en él se hayan de utilizar para la producción de la renta. - Conceptos Números 021517/99, 062692/96 (...) (cursiva fuera de texto)*

*Posteriormente, mediante Concepto No. 048166 del 7 de junio de 2006, este despacho señaló que: “Los 10 años de la exención del impuesto sobre la renta y complementarios, prevista en la Ley Páez, para las empresas establecidas en la zona afectada que desarrollan actividades industriales se cuenta desde el momento en que estas manifiestan por primera vez a la administración tributaria su intención de acogerse a los beneficios otorgados por la ley”.*

*Este concepto tomó como fundamento lo expuesto en el Concepto No. 062819 del 7 de septiembre de 2005, que se refiere a la vigencia de los diez (10) años de la exención, tratándose de sociedades comerciales y concluyó que ” (...) ,por regla general se considera efectivamente establecida una empresa cuando ésta manifiesta por primera vez a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva su intención de acogerse a los beneficios otorgados por la Ley Páez; como excepción, las sociedades que desarrollan actividades comerciales se consideran establecidas desde la fecha de inscripción de su acto constitutivo en el Registro Mercantil “, sin tener en cuenta que la misma norma que determina cuando se consideran establecidas o instaladas las sociedades comerciales, dispone que para las demás personas jurídicas se entiende desde la fecha de su constitución.*

*Hasta este punto tenemos que de acuerdo con la Ley y la jurisprudencia, la instalación o establecimiento de la empresa se constituye en el acontecimiento o, lo que es lo mismo, el elemento que determina temporalmente el momento a partir del cual debe iniciarse el*

*término de vigencia de la exención del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, igualmente, que de conformidad con el artículo 3° de la Ley 218 de 2005 las sociedades comerciales se consideran establecidas desde la fecha de inscripción de su acto constitutivo en el Registro Mercantil, y las demás personas jurídicas desde la fecha de su constitución.*

*Por tanto, los diez (10) años de exención del impuesto sobre la renta y complementarios prevista en la ley Páez para las nuevas empresas personas jurídicas establecidas en la Zona Páez, que desarrollen actividades industriales de transformación, turísticas, energéticas, mineras, construcción o agrícolas se cuentan desde el momento de establecimiento o instalación, esto es, desde la fecha de su constitución, sin perjuicio de cumplir con el requisito de manifestar ante la administración tributada su intención de acogerse a los beneficios otorgados por la Ley. Siendo así, es ilegítimo entender como se pretende, que el término de vigencia de la exención se cuenta a partir de la fecha de finalización del periodo improductivo.*

*En consecuencia se Revoca el Concepto No 048166 del 7 de junio de 2006.”*

### **ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

El artículo 2 del Decreto 1264 de 1994, modificado por el artículo 2 de la Ley 218 de 1995, creó una exención del impuesto sobre la renta y complementarios por el término de diez años, para las empresas que se instalen efectivamente en las zonas afectadas por la avalancha del Río Páez, y para aquellas preexistentes al 21 de junio de 1994 que demuestren incrementos sustanciales en la generación del empleo, siempre que se localicen en los municipios enlistados en el artículo 1 de dicha ley.

A través del Concepto 48166 del 7 de junio del 2006, la DIAN interpretó que el término de la exención para las empresas establecidas en la zona afectada que desarrollan actividades industriales se cuenta desde el momento en que manifiestan, por primera vez, su intención de acogerse a los beneficios otorgados por la Ley.

Para ello, retomó el análisis del Concepto 062819 del 7 de septiembre del 2005, según el cual, la Ley estableció términos y condiciones diferentes dependiendo de la actividad económica y su complejidad respecto de su adecuación y ejercicio. Así, las empresas que desarrollan actividades comerciales se consideran establecidas desde cuando se inscribe su acto de constitución en el registro

mercantil, y su periodo improductivo se circunscribe a la etapa de prospectación; en tanto que, las empresas que desarrollan otras actividades como las industriales de transformación, turísticas, energéticas, mineras, de construcción, agrícolas, etc, que suponen periodos improductivos prolongados en razón a las etapas que los constituyen para su adecuación y ejercicio, se someten a la regla general que sujeta el efectivo establecimiento de la empresa a la primera manifestación de la intención de acogerse a los beneficios de la Ley.

Posteriormente, el Concepto 025648 del 2 de abril del 2007 modificó tal interpretación, en el sentido de que los diez años de exención del impuesto sobre la renta y complementarios para las nuevas empresas personas jurídicas establecidas en la zona del Río Páez, que desarrollen actividades industriales de transformación, turísticas, energéticas, mineras, de construcción o agrícolas, se cuentan desde el momento de su constitución. De acuerdo con ello, anota el concepto, es ilegítimo entender que el término de vigencia de la exención se cuenta desde la finalización del periodo improductivo.

La demandante estima que el Concepto acusado viola los artículos 29 de la Constitución Política; 28 del Código Civil; 2 y 3 del Decreto legislativo 1264 de 1994, modificados por los artículos 2 y 3 de la Ley 218 de 1995 y el inciso primero del párrafo del artículo 12 de dicha Ley, por las siguientes razones:

El artículo 2 de la Ley 218 de 1995 condicionó el derecho a la exención tributaria establecida por el Decreto 1264 de 1994, a la instalación efectiva de las empresas en la zona afectada por el sismo y la avalancha del Río Páez.

El propósito de la exención fue estimular el establecimiento de nuevas empresas en la zona, para reactivarla, generar mano de obra y traer desarrollo económico a la región. Tales fines no se hubieran podido cumplir con la mera constitución de personas jurídicas que no ubicaran allí sus instalaciones ni comenzaran procesos productivos efectivos.

El artículo 3 de la Ley 218 de 1995 distingue entre el simple establecimiento de las sociedades comerciales, refiriéndolo a su constitución legal, y el efectivo establecimiento de la empresa, cuando el interesado le manifiesta a la Administración de Impuestos su intención de acogerse a la exención, aportando

las pruebas sobre su actividad económica, el capital con el que cuenta, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios.

A su vez, el párrafo del artículo 12 *ibídem*, definió el concepto de “instalación efectiva”. De acuerdo con éste, la fecha a partir de la cual se cuenta el término de la exención es aquella en que la empresa informa ante la Administración de Impuestos sobre la intención señalada, y no la de la simple constitución de la sociedad, como lo interpreta el Concepto demandado, ni la de la inscripción de su acto de constitución en el registro mercantil.

Al tomar el momento a partir del cual se constituyen las nuevas empresas, como inicio del conteo del término de la exención, el acto acusado modificó la fecha en que las empresas se entienden efectivamente instaladas, y dejó de aplicar el artículo 3 de la Ley 218 de 1995 y el inciso primero del párrafo del artículo 12 *ibídem*.

Esa interpretación oficial transgrede la legalidad e irroga un perjuicio grave para los contribuyentes que se acogieron al beneficio, pues les recorta el término de la exención.

En virtud del principio de seguridad jurídica la Administración no puede restringir las normas que consagran beneficios tributarios, ni modificar el alcance temporal que les da la Ley o el Reglamento.

Cuando el legislador define expresamente las palabras para ciertas materias, debe dárseles ese significado legal. El Concepto demandado viola ese principio porque restringe el alcance de la expresión “efectivamente establecida” que aparece en el inciso 1 del artículo 3 de la Ley 218 de 1995, al simple término “establecida”, utilizado en el inciso 2 *ibídem*.

La interpretación oficial que se acusa constituye una vía de hecho porque modifica la fecha a partir de la cual las empresas se entienden efectivamente instaladas y se aparta de la jurisprudencia constitucional que ratifica el deber de las autoridades administrativas de aplicar el derecho vigente, sin argumentos contundentes que justifiquen tal disidencia.

## **LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

El concepto acusado se limitó a desarrollar el mandato del artículo 12 de la Ley 218 de 1995, analizando los requisitos que deben cumplir las personas jurídicas y naturales para ser beneficiarias de la exención de impuesto sobre la renta y complementarios, sin desconocer la importancia de que comuniquen a la Administración de Impuestos respectiva, su intención de acogerse a ese beneficio.

Independientemente de dicha comunicación, todas las empresas beneficiarias deben demostrar su efectivo establecimiento e instalación en la zona devastada por el sismo y la avalancha de Río Páez, en el tiempo que la Ley ordena.

El artículo 3 de la Ley 218 de 1995 sólo regula las condiciones para que las empresas gocen de la exención, consistentes en la instalación o constitución de las mismas y la manifestación escrita de acogerse al beneficio, por lo que, junto con esta revelación, se requiere que la sociedad se constituya en la forma establecida por el Código de Comercio.

La interpretación oficial se fundamentó en la Ley mencionada y en el Decreto 1264 de 1994, de modo que no viola el artículo 28 del Código Civil.

Los incisos 1 y 2 de artículo 3 de la Ley 218 de 1995 forman una sola norma legal en materia de requisitos necesarios para gozar de la exención creada por el Decreto 1264 de 1994.

El Concepto acusado respetó el debido proceso, porque se elaboró de acuerdo con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 del 22 de febrero del 2006; y no constituye vía de hecho, porque no fue producto de ninguna arbitrariedad ni de un capricho oficial que vulnere los derechos de los contribuyentes.

La demandante no explica cómo la DIAN transgredió la ratio decidendi de las sentencias de la Corte Constitucional y, por el contrario, se ajusta a la sentencia del Consejo de Estado que se pronunció sobre el significado de la expresión “a partir de su instalación” (sentencia del 25 de septiembre de 1998, exp. 8911).

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**, en síntesis, reiteró los argumentos de la demanda y añadió:

El ordenamiento jurídico no se agota en estándares que funcionan como reglas, sino que contiene principios y directrices que proponen objetivos para alcanzar como , en el caso concreto, el restablecimiento del orden económico, social y ecológico del país. Este fin sólo podía cumplirse si las empresas reactivaban efectivamente la zona afectada con la realización de la actividad económica productiva y no únicamente con la inscripción de las empresas en el registro mercantil.

En el proceso no se debaten el número de requisitos para obtener el beneficio de exención, sino el momento a partir del cual debe contarse el término de la misma.

El principio de legalidad como base de la imposición y las garantías constitucionales de los derechos de los habitantes, es el límite infranqueable en el que debe detenerse todo proceso interpretativo.

La demandada restringió los términos “efectivamente instalada” y “efectivamente establecida”, dándole un sentido diferente a las palabras definidas por la Ley para la obtención de la renta exenta (sic), en flagrante violación del artículo 28 del Código Civil.

El Concepto acusado acomodó el análisis de la sentencia del 25 de septiembre de 1998 (exp. 8911) para restringir la exención tributaria otorgada por el Decreto 1264 de 1994.

La **demandada**, por su parte, insistió en las razones de su escrito de contestación.

## CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable a la solicitud de nulidad, por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 27 del Código Civil, el tenor literal de la Ley sólo prevalece cuando su sentido es claro, y la claridad del sentido se fundamenta en la coherencia y armonía del contexto de la norma, de acuerdo con el significado usual de las palabras y considerando que las leyes se dirigen a eventos generales y ordinarios. La interpretación de la Ley no se limita a su contenido literal sino que busca la coherencia, proporción y correspondencia de las normas en su conjunto.

La norma que establece el término de exención de diez años a partir del establecimiento de las empresas, es clara y no admite la interpretación que realiza la demandante, debiéndose entender por nuevas empresas las establecidas para desarrollar su objeto en la zona de afectada por la avalancha del Río Páez, lo cual, se prueba con su documento de constitución, tratándose de empresas en general, y con su acto constitutivo e inscripción en el registro mercantil, tratándose de sociedades comerciales.

El término “efectivamente establecida” se refiere a la condición de la empresa establecida con el fin de hacer viable o efectiva la exención, por lo que el simple establecimiento de la empresa no hace posible, per se, la viabilidad de la exención, pues, adicionalmente, debe manifestar ante la DIAN su intención de acogerse a los beneficios otorgados.

Se considera establecida efectivamente la empresa que cumple todos los requisitos para hacer viable la exención o para tener derecho a que se le aplique, como son la constitución, la instalación real y verdadera y la debida manifestación de acogerse al beneficio de exención. Tales circunstancias no se relacionan con el término de vigencia de la exención sino con su exigibilidad por parte del contribuyente.

Por lo anterior, no se violaron los artículos 2 y 3 de la Ley 218 de 1995 ni el artículo 28 del Código Civil, como tampoco se afrentó contra el debido proceso por vía de hecho, dado que el Concepto demandado aplicó estrictamente la Ley sin incurrir en arbitrariedades ni apreciaciones subjetivas que ocasionaran vulneración de derechos.

Tampoco se evidencia desacato a las decisiones judiciales, comoquiera que el acto acusado armoniza con la sentencia del 25 de septiembre de 1998 (exp. 8911).

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala examinar la legalidad del Concepto 025648 del 2 de abril del 2007, expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto interpretó que el término de vigencia de la exención del impuesto sobre la renta y complementarios, otorgada por la Ley Páez para las nuevas empresas que desarrollen actividades industriales de transformación, turísticas, energéticas, mineras, de construcción o agrícolas, se cuenta desde la fecha de su constitución, por ser éste el momento en que se establecen o instalan.

En los términos de la demanda, el Concepto acusado restringe la exención creada por el Decreto 1264 de 1994 a partir del desconocimiento de los conceptos legales de “instalación efectiva” y “establecimiento efectivo” de las empresas en la zona afectada por el sismo y la avalancha del Río Páez.

El problema jurídico así planteado se analizará dentro del siguiente marco legal y conceptual:

El 6 de junio de 1994 el suroccidente del País registró un sismo que produjo el represamiento del Río Páez y su consiguiente avalancha, y trajo consigo múltiples daños para diferentes municipios de la región, especialmente de los departamentos de Cauca y Huila. Esta coyuntura condujo a que el Gobierno declarara el estado de emergencia por grave calamidad pública, mediante Decreto 1178 del 9 de junio del mismo año.

Con el fin de conjurar la crisis, promover la productividad y competitividad en la zona devastada por la catástrofe natural, mejorar o reponer la calidad de vida de sus habitantes, y restablecer el orden económico, social y ecológico, estimulando el establecimiento de nuevas empresas dirigidas a reactivar la zona afectada, se expidió el Decreto 1264 del 21 de junio de 1.994, declarado exequible por la Sentencia C-373 del 25 de agosto de 1994, para establecer exenciones al impuesto sobre la renta y complementarios, tanto respecto de las actividades

generadoras de incremento patrimonial como de las donaciones realizadas a los damnificados.

El Decreto 1264 fue modificado por las Leyes 218 de 1995 y 383 de 1997, cuyas normas vigentes para cuando se expidió el Concepto demandado, establecían:

**“ARTÍCULO 2.** *Modifícase el artículo 2o. del Decreto número 1264 del 21 de junio de 1994, el cual quedará así:*

*Estarán exentas del impuesto de renta y complementarios las nuevas empresas Agrícolas, Ganaderas, Microempresas, establecimientos Comerciales, Industriales, Turísticos, las compañías exportadoras y Mineras que no se relacionen con la exploración o explotación de hidrocarburos, que se instalen efectivamente en la zona afectada por el sismo y avalancha del río Páez, y aquellas preexistentes al 21 de junio de 1994 que demuestren fehacientemente incrementos sustanciales en la generación de empleo, siempre que estén localizadas en los municipios señalados en el artículo 1o. del presente Decreto.*

**La cuantía de la exención regirá durante diez (10) años** de acuerdo con los siguientes porcentajes y períodos:

*El ciento por ciento (100%) para las empresas preestablecidas o nuevas que se establezcan entre el 21 de junio de 1994 y el 20 de junio de 1999; el cincuenta por ciento (50%) para las que se instalen entre el 21 de junio de 1999 y el 20 de junio del año 2001; y el veinticinco por ciento (25%) para las que se establezcan entre el 21 de junio del año 2001 y el 20 de junio del año 2003.*

**PARÁGRAFO 1o.** *Los contribuyentes del Impuesto sobre la renta y complementarios que hubieren efectuado inversiones en la zona afectada, tendrán derecho a solicitar la exención en los porcentajes y períodos determinados en este artículo.*

(...)

**PARÁGRAFO 4o.** *La exención será aplicable a las nuevas empresas efectivamente constituidas en la zona afectada, a las preexistentes al 21 de junio de 1994 que comprueben aumentos sustanciales en la generación de empleo y a las compañías exportadoras.*

**ARTÍCULO 3o.** *Modifícase el artículo 3o del Decreto 1264 del 21 de junio de 1994 el cual quedará así:*

**Para los efectos del inciso primero del artículo 2o. del presente Decreto, se considera efectivamente establecida una Empresa cuando ésta, a través de su Representante Legal, si es persona jurídica o del empresario, si es persona natural, en memorial dirigido a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva, manifiesta su intención de acogerse a los beneficios**

**otorgados por este Decreto, detallando la actividad económica a la que se dedica, el Capital de la Empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios.**

**Las sociedades comerciales se considerarán establecidas desde la fecha de inscripción de su acto constitutivo en el Registro Mercantil. Las demás personas jurídicas desde la fecha de su constitución.**

PARÁGRAFO 1o. (modificado por el artículo 38 de la Ley 383 de 1997)  
Para gozar de la exención no podrá transcurrir un plazo mayor de tres (3) años entre la fecha del establecimiento de la empresa y el momento en el que empieza la fase productiva.

PARÁGRAFO 2o. Cuando se trate de sociedades o entidades asimiladas a éstas deberá remitir, dentro del mismo término previsto en este artículo, una copia de la escritura o documento de constitución.

PARÁGRAFO 3o. El cambio de denominación o propietario de las Empresas o establecimientos de comercio no les da el carácter de nuevos a los ya existentes y no tendrán derecho a la exención a que se refiere el artículo 1o. del Decreto 1264 del 21 de junio de 1994.

PARÁGRAFO 4o. Para determinar la renta exenta se entiende como ingresos provenientes de una empresa o establecimiento comercial de bienes y servicios de los sectores Industrial, Agrícola, Microempresarial, Ganadero, Turístico y Minero, a aquellos originados en la producción, venta y entrega material de bienes dentro o fuera de la zona afectada por la catástrofe.

**ARTÍCULO 12.** La instalación de nuevas empresas y las ampliaciones significativas en empresas establecidas en la zona afectada por el fenómeno natural a que se refiere esta Ley, podrán ser de carácter nacional, binacional y multinacional y estarán sujetas a las siguientes normas:

- a) <Artículo derogado por el artículo 73 de la Ley 383 de 1997>
- b) Tendrán libertad de asociarse con empresas extranjeras;
- c) Los bienes introducidos a la zona determinada por el artículo 1o. de la presente Ley que importen al resto del territorio nacional se someterán a las normas y requisitos ordinarios aplicados a las importaciones.

**PARÁGRAFO.** Para los efectos establecidos en esta Ley, se entiende por instalación de nueva empresa aquella que se constituya dentro de los cinco (5) años posteriores a la promulgación de la presente Ley, para lo cual el empresario deberá manifestar ante la Administración de Impuestos respectiva, la intención de establecerse en la zona afectada, indicando el capital, lugar de ubicación y demás requisitos que mediante reglamento, establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**No se entenderán como empresas nuevas aquellas que ya se encuentran constituidas y sean objeto de reforma estatutaria para cambio de nombre, propietarios o fusión con otras empresas. Para los efectos establecidos en la presente Ley, se entiende por ampliaciones significativas en empresas establecidas, aquellas que se inicien dentro de los cinco (5) años posteriores a la promulgación de la presente Ley y que constituyan un proyecto de ampliación que signifique un aumento en su capacidad productiva de por lo menos un treinta por ciento (30%) de los que actualmente produce, el cual deberá ser aprobado, para efecto de gozar de las exenciones contempladas en esta Ley, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o quien haga sus veces, previo el cumplimiento de los requisitos que por reglamento ella establezca<sup>1</sup>.**

## **DE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY 218 DE 1995 - PRESUPUESTOS**

En términos generales, los artículos 150 (num. 12), 154 y 338 de la Constitución Política, facultan a la Ley para crear impuestos, fijar todos sus elementos esenciales y establecer las exenciones y exclusiones a los mismos, de acuerdo con la dinámica de la realidad social y la política fiscal, económica y social del momento.

Así, las exenciones responden a criterios objetivos de conveniencia, necesidad, justicia y equidad, siempre que su iniciativa provenga del Gobierno y que no refieran a tributos de propiedad de las entidades territoriales (arts. 254 y 294 C.P.)<sup>2</sup>. Por tratarse de medidas fiscales que exceptúan del deber de contribuir al financiamiento de las cargas públicas, las exenciones deben estar expresa y claramente consagradas en la ley, y sólo operan en la forma y bajo los requisitos que ella establece.

La exención otorgada por el artículo 2 del Decreto 1204 de 1994, modificado por artículo 2 de la ley 218 de 1995, partió de causas objetivas atinentes al hecho de

---

<sup>1</sup> Por sentencia C-353 de 1997, la Corte Constitucional declaró exequibles los artículos 2º, 3º y 12 de la Ley 218 de 1995. Por su parte, la sentencia C-407 de 1995 declaró exequibles, desde el punto de vista material, los artículos 1 a 8 y 10 a 12 del Proyecto de Ley N° 43/94 Senado - 118/95 Cámara, antecedentes de la Ley 218 de 1995, en cuanto no vulneraron los artículos 151, 154 y 215-6 de la Constitución. Y la sentencia C-468 de 1995 declaró exequibles dichos proyectos, desde el punto de vista formal, en cuanto se subsanaron los defectos advertidos en la referida sentencia C-407 de 1995 (*entre el primero y segundo debate en la Cámara no había mediado el término exigido en el artículo 160 de la Constitución*).

<sup>2</sup> C-713 de 2003 y C-932 de 2009, entre otras.

fuerza mayor relativo a la avalancha del Río Páez, relevando de pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a las empresas que con su inversión contribuyeron a la revitalización de la región afectada. La mencionada norma reguló la exención de la siguiente forma:

<p style="text-align: center;"><b>SUJETOS BENEFICIARIOS</b></p>	<p>a) Nuevas empresas Agrícolas, Ganaderas, Microempresas, establecimientos Comerciales<sup>3</sup>, Industriales, Turísticos, compañías exportadoras y Mineras que no se relacionen con la exploración o explotación de hidrocarburos (art. 2, inc. 1).</p> <p>b) Empresas preexistentes al 21 de junio de 1994 (art. 2. Inc. 1)</p> <p>c) Contribuyentes del Impuesto sobre la renta y complementarios - en general - que hubieren efectuado inversiones en la zona afectada (art. 2. Par. 1).</p> <p>d) Unidades económicas productivas señaladas en el literal a), que preexistiendo al fenómeno natural y por causa de éste, hayan disminuido sus ingresos reales en un mínimo de 40%.</p> <p>e) Compañías exportadoras definidas en el artículo 5 del Decreto 890 de 1997<sup>4</sup>.</p>
	<p style="text-align: center;">- <b>Instalación efectiva</b> en la zona afectada por la avalancha</p>

<sup>3</sup> Decreto 890 de 1997.

**Artículo 1º.** Para efectos de la Ley 218 de 1995, se entiende por empresa, toda actividad económica organizada para la producción, posterior venta y entrega material de bienes y servicios dentro o fuera de la zona afectada por la catástrofe, de los sectores industrial, agrícola, ganadero, exportador, de prestación de servicios turísticos, y minero que no se relacione con la exploración y explotación de hidrocarburos, desarrollada por personas naturales o jurídicas que se constituyan o establezcan en alguno de los municipios de la zona afectada por la catástrofe, así como las preexistentes. Se entienden incluidas dentro del sector industrial, las empresas de generación eléctrica, así como la industria de la construcción y su posterior venta realizada por el constructor. Las empresas de los sectores industrial, agrícola, ganadero, turístico y minero que no se relacionen con la exploración y explotación de hidrocarburos, para gozar de las exenciones del impuesto de renta y complementarios, deberán cumplir con los requisitos establecidos en la Ley 218 de 1995, y en especial, que el ochenta por ciento (80%) de la producción de la empresa sea generada en uno o varios municipios de la zona afectada. Tratándose de los servicios turísticos, éstos deben ser prestados dentro de la misma zona.

**Artículo 2º.** Los establecimientos comerciales organizados para la venta y entrega material de bienes dentro o fuera de la zona afectada por la catástrofe, podrán gozar de las exenciones del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando no menos del ochenta por ciento (80%) de los bienes enajenados por el establecimiento comercial, sean producidos en alguno de los municipios afectados por la catástrofe.

**Artículo 3º.** Se entiende por Microempresa la unidad económica del orden familiar encabezada por el hombre o la mujer constituida por una o más personas dedicadas de manera independiente a actividades de producción y posterior venta y entrega de bienes, en los términos establecidos en el artículo primero del presente Decreto, que cumplan simultáneamente con los siguientes requisitos: a) Que la planta de persona no exceda de veinte (20) trabajadores permanentes; b) Que el total de sus activos no supere los \$205.842.000 al 31 de diciembre inmediatamente anterior al año en que se solicita la exención (Valores absolutos que regirán para el año 2005 establecidos por el artículo 1 del Decreto 4344 de 2004).

<sup>4</sup> Aquella cuyo objeto principal sea la exportación de bienes, siempre que por lo menos el 80 por ciento (80) de los productos exportados por dicha compañía sean producidos en la zona afectada.

<b>PRESUPUESTOS SUSTANCIALES</b>	Nuevas empresas (inc. 1, par. 4 art. 2):	del Río Páez (inc. 1, art. 2). - <b>Efectiva constitución</b> en la zona afectada (parágrafo 4 art. 2).
	Empresas preexistentes al 21 de junio de 1994 (inc. 1, par. 4 art. 2)	- Localización en los municipios señalados en el artículo 1 de la Ley 218 de 1995.  - Incrementos sustanciales en la generación de empleo.
<b>TÉRMINO</b>	Diez (10) años	
<b>CUANTÍA</b>	- 100% del impuesto <b>para las empresas preestablecidas y las nuevas que se establezcan</b> entre el 21 de junio de 1994 y el 20 de junio de 1999. - 50% <b>para las que se instalen</b> entre el 21 de junio de 1999 y el 20 de junio del año 2001. - 25% <b>para las que se establezcan</b> entre el 21 de junio del año 2001 y el 20 de junio del año 2003.	

La norma utiliza indistintamente las expresiones “que se instalen efectivamente” (inciso 2) y “efectivamente constituidas” (parágrafo 4) como circunstancias modales que condicionan el derecho al beneficio por parte de las nuevas empresas, sin que precise el ámbito de aplicación de uno y otro condicionamiento.

Se trata de un tipo legal abierto y ambiguo que tampoco determina por sí solo el momento a partir del cual comienza a contarse el término de la exención que establece, y que fue complementado por el artículo 3 ibídem, como norma adjetiva de tipo definitorio interpretativo<sup>5</sup>, en la que se establece el alcance del concepto “efectivamente establecida” para los efectos del inciso primero del artículo 2 ibídem, es decir, para la exención que aquí se estudia, a través de dos reglas dependientes de la clase de sujeto beneficiario:

- 1) Para las nuevas empresas y las preexistentes de que trata el inciso 1 del artículo 2: el concepto se relaciona con un acto de expresión de voluntad, concretado en la mera manifestación por parte de los representantes legales (para personas jurídicas) o de los empresarios (si es persona

---

<sup>5</sup> Estas normas contribuyen a hacer eficaces – formalmente hablando – las normas sustantivas, en cuanto indican cómo deben ejercerse los derechos y las formalidades que deben cumplirse para su adquisición.

natural) de las nuevas y preexistentes empresas, sobre su intención de acogerse a los beneficios otorgados por el Decreto, mediante memorial dirigido a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva, en el que además se precise la actividad económica a la que se dedica, el capital de la empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios.

- 2) Para las sociedades comerciales: el concepto refiere a una actuación solemne, cual es la inscripción de su acto constitutivo en el Registro Mercantil.

Adicionalmente, el artículo prevé un requisito temporal para gozar de la exención: el que no hayan transcurrido más de 3 años entre **la fecha del establecimiento de la empresa, según esas reglas, y el momento en el que empieza la fase productiva**; y remisión, dentro del mismo término, de copia de la escritura o documento de constitución, tratándose de sociedades o entidades asimiladas.

Por su parte, el artículo 4 ejusdem, reglamentado por el artículo 8 del Decreto 529 de 1996 que, a su vez, fue modificado por el artículo 6 del Decreto 890 de 1997, establece requisitos específicos para cada año en que se solicite la exención.

A su turno, el artículo 12 de la Ley 218 de 1995 se refirió al ámbito de operación de la instalación de nuevas empresas y a las ampliaciones significativas en aquéllas establecidas en la zona afectada por el fenómeno natural (nacional, binacional y multinacional) y las normas a las que se sujetan.

Igualmente, señaló lo que debe entenderse por **“instalación de nueva empresa” para los efectos de la Ley 218 de 1995**, asociándola a las **empresas que se constituyen** dentro de los cinco años siguientes a la promulgación de la Ley, para lo cual el empresario debe manifestar ante la Administración de Impuestos respectiva, su intención de establecerse en la zona afectada, indicando el capital, lugar de ubicación y demás requisitos reglamentarios.

Por su parte, el artículo 15 del Decreto 529 del 15 de marzo de 1996 estableció:

*“Para la aplicación en el tiempo de la exención del impuesto a la renta regulada por los artículos 1, 2 y 12 de la Ley 218 de 1995, se aplicarán los siguientes criterios:*

*a) Las empresas preestablecidas que cumplan los requisitos contemplados en el presente decreto antes del 21 de junio de 1999, tendrán derecho a la exención del impuesto a la renta del 100% por diez años contados a partir de dicho cumplimiento.*

***b) Las empresas nuevas que se constituyan durante los cinco años posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 218 de 1995 tendrán derecho a la exención del 100% durante diez años a partir de su instalación si: se constituyen, cumplen con los demás requisitos establecidos en el presente decreto y finalizan el período de improductividad antes del 21 de junio de 1999; y del 50% con las mismas condiciones, si se constituyen a partir del 21 de junio de 1999 y hasta el 17 de noviembre del año 2000, en los términos del artículo 12 de la Ley 218 de 1995.***

*c) Las empresas nuevas que se constituyan con posterioridad al 17 de noviembre del año 2000 y antes del 20 de junio del 2003, incluyendo el período de improductividad, en virtud del artículo 1. de la Ley 218 de 1995, tendrán derecho a la exención, hasta el año 2003, del 50% o del 25%, según el caso”*

El aparte “a partir de su instalación” del literal b) fue demandado en acción pública de nulidad, por la supuesta violación del artículo 2 de la Ley 218 de 1995. El Consejo de Estado, en sentencia del 25 de septiembre de 1998, exp. 8911, negó dicha pretensión, considerando que el alcance del término “instalación” fue definido en el párrafo del artículo 12 de la Ley 218, y que precisa de manifestaciones objetivas e inequívocas que conduzcan a la certeza del hecho querido por la ley como determinante para el otorgamiento del beneficio fiscal.

En tal sentido, precisó:

“Es claro, que el legislador, dentro de su autonomía para proveer la norma jurídica que concibió como necesaria para resolver un problema complejo surgido en la sociedad y originado por el desastre natural, creó la figura, entre otras implementadas con idéntico propósito, de la exención del impuesto de renta y complementarios dentro de las circunstancias temporales y fácticas vistas, otorgándole importancia reiterada al hecho objetivo de la instalación no sólo como requisito del beneficio, sino como determinante temporal a partir del cual debía iniciarse el conteo del término específico de su vigencia.

En tal circunstancia, el Decreto Reglamentario que se tacha de ilegal en la frase indicada, no incurre en ella, pues solo se limitó a reiterar lo explícito en la norma legal que le dio sustento jurídico. En este punto, la Sala comparte el

concepto de la procuradora delegada cuando acertadamente concluye que **“la misma ley 218 en el artículo y párrafo comentado (artículo 12 de la Ley 218 de 1.995), está señalando el punto de partida de la contabilización de los diez (10) años a que se refiere la norma impugnada**, por lo cual sí existe la limitación legal que no ha sido violada por la norma reglamentaria”.

A su vez, la sentencia del 5 de marzo de 1999 (exp. 9066) anuló la expresión “y finalicen el periodo de improductividad” por violar el artículo 2 y el párrafo 1 del artículo 3 de la Ley 218 de 1995, dado que ninguno de éstos condicionó la exención al hecho de que el periodo improductivo de la nueva empresa finalice antes del 21 de junio de 1999, de modo que la mencionada expresión constituía un nuevo requisito para obtener la exención del 100%, cual es que las nuevas empresas estén en plena producción en las fechas en que, según la ley, debían estar simplemente establecidas.

Bajo tal entendido, señaló:

“...a la luz de la Ley 218 de 1995, una empresa tendría derecho a la exención del 100% si se constituye o establece entre el 21 de junio de 1994 y el 20 de junio de 1999, y entre la fecha de ese establecimiento y el momento en que empieza la fase productiva de su actividad transcurre un plazo no mayor de cinco años<sup>6</sup>.

**En este orden de ideas, una empresa establecida el último día que la ley permite para gozar de la exención del 100%, esto es, el 20 de junio de 1999, tiene cinco años desde el día de su establecimiento, (tres, a partir de la Ley 383 de 1997), para empezar su fase productiva, lo que necesariamente conduce a que su fase productiva pueda iniciarse después del día en mención, sin que por lo mismo pierda el derecho a la exención del 100% del impuesto sobre la renta.**

**Ahora bien, el literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996, está exigiendo a las empresas nuevas, esto es, a las creadas dentro de los cinco años posteriores a la promulgación de la Ley 218 de 1995, de conformidad con el artículo 12 de la Ley 218 de 1995, que para acceder a la exención del 100% se constituyan, cumplan con los demás requisitos establecidos en el aludido decreto y finalicen el período de improductividad antes del 21 de junio de 1999.**

Esta último requisito constituye una exigencia no prevista por el legislador para tener derecho a la exención del 100% del impuesto sobre la renta, exigencia que además contraviene el artículo 2 y el párrafo 1 del artículo 3 de la Ley 218 de 1995, con o sin su modificación, pues está imponiendo a las empresas nuevas la obligación de concluir su período improductivo el 20 de junio de 1999, cuando la ley ha fijado esa fecha como día último para establecerse....

---

<sup>6</sup> Con la reforma introducida por el artículo 38 de la Ley 383 de 1997 el plazo se redujo a tres años.

La exigencia de que la empresa nueva se constituya hasta el 20 de junio de 1999, y que hasta ese mismo día finalice su período improductivo para poder obtener la exención del 100% , implica ni más ni menos que las empresas establecidas el 20 de junio de 1999 deban empezar su fase productiva al día siguiente de su establecimiento, lo cual, como bien lo anota la parte actora, constituye además un imposible desde el punto de vista económico.

(...)

**Es decir, con la exigencia de que el período de improductividad finalice antes del 21 de junio de 1999, se introduce un requisito que no resulta de la interpretación armónica de los artículos 1, 2, 3 y 12 de la Ley 218 de 1995, pues de acuerdo con los aludidos textos para que una empresa nueva tenga derecho a la exención del 100% debe establecerse a partir de la promulgación de la Ley 218 de 1995 y hasta el 20 de junio de 1999. Adicionalmente, para gozar del 100% de la exención la empresa nueva constituida dentro del lapso en mención debe fijar un plazo no mayor de 5 años, y a partir de la Ley 383 de 1997, de tres años, entre la fecha de su establecimiento y la fecha en que empiece su período de productividad, período este que por lógica puede comenzar después de vencido el plazo máximo para que la empresa se instale.**

De otra parte, no acierta la demandada al sostener que el plazo de cinco años de improductividad que puede tener una empresa al tenor del párrafo 1 del artículo 3 de la Ley 218 de 1995 es concordante con el plazo establecido por el literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996, pues una cosa es el lapso dentro del cual la empresa nueva debe establecerse, y otra, el período de improductividad de la misma, el cual empieza a correr a partir de ese establecimiento, lapso éste que si bien debe fijarse por el empresario respetando los topes legales, no puede ser cercenado por el reglamento, que es en últimas el efecto práctico de la exigencia que trae el literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996, máxime si la misma ley que se reglamenta permite la existencia de un período de improductividad límite para efectos de gozar de la exención.

Tampoco acierta la parte demandada al sostener que la exigencia de que da cuenta el literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996 se encuentra subsumida en el artículo 4 de la Ley 218 de 1995, en virtud del cual dentro de la documentación que debe allegarse para solicitar la exención por cada año, es necesaria la certificación del revisor fiscal acerca de la fecha de iniciación del período improductivo o de las fases correspondientes a la etapa improductiva, pues una cosa es la exigencia formal de acreditar la fecha de iniciación del período improductivo, lo cual se compadece además con la norma sustancial que limita el lapso de la fase improductiva, y otra, totalmente distinta, que se le exija al empresario que se establezca y fije su período improductivo hasta el 20 de junio de 1999, cuando la ley ha impuesto esa fecha límite para efectos de obtener la exención del 100% del impuesto sobre la renta, sólo para el establecimiento de la empresa.”

**LA INTERPRETACIÓN Y FUNDAMENTO DEL CONCEPTO 025648 DEL 2 DE ABRIL DEL 2007 - VALORACIÓN FRENTE A LA REGULACIÓN LEGAL APLICABLE**

El Concepto 025648 cuya nulidad se demanda, traza los siguientes parámetros de interpretación:

- La exención de impuesto sobre la renta y complementarios, prevista en la Ley 218 de 1995 opera para las empresas efectivamente instaladas en la zona afectada por la avalancha del Río Páez, entre ellas, las nuevas que desarrollen actividades Agrícolas, Ganaderas, Microempresas, Establecimientos Comerciales, Industriales, Turísticos, las Compañías Exportadoras y Mineras que no se relacionen con la exploración o explotación de hidrocarburos.
- Para efectos de la exención, se considera efectivamente establecida una empresa cuando ésta, a través de su representante legal, si es persona jurídica, o del empresario, si es persona natural, manifiesta su intención de acogerse al beneficio, en memorial dirigido a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respectiva. Si se trata de sociedades comerciales, cuando se inscribe su acto de constitución en el Registro Mercantil, y las demás personas jurídicas, desde la fecha de su constitución.
- El literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996 previó los criterios para aplicar en el tiempo la exención del impuesto sobre la renta a las empresas nuevas que se constituyen durante los cinco años posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 218 de 2005.
- El Concepto No. 039058 de Mayo 15 de 2001, anotó que la instalación de la empresa es el determinante temporal de iniciación del beneficio de exención.
- La nueva empresa instalada es aquélla que se constituye o se ha constituido dentro de los 5 años posteriores a la promulgación de la Ley, previo cumplimiento de los requisitos que ésta exige, y comprende la colocación, adecuación y montaje de todos los aparatos, equipos y accesorios que se hayan de utilizar para la producción de la renta.

- El Concepto No. 048166 del 7 de junio de 2006, con fundamento en el Concepto No. 062819 del 7 de septiembre de 2005, indicó que la exención se contaba desde cuando las empresas establecidas en la zona afectada manifestaran por primera vez su intención de acogerse a los beneficios otorgados por la ley. Por tanto, señala el acto demandado
- En consecuencia, puntualiza el acto demandado, el Concepto No. 048166 del 7 de junio de 2006 debe revocarse, porque, de acuerdo con la Ley y la jurisprudencia, la instalación o establecimiento de la empresa es el acontecimiento que determina temporalmente el momento a partir del cual comienza a transcurrir el término de vigencia de la exención.
- La exención para las nuevas empresas que desarrollen actividades industriales de transformación, turísticas, energéticas, mineras, construcción o agrícolas se cuenta desde el momento en que se establecen o instalan, esto es, desde la fecha de su constitución, sin perjuicio de que deban manifestar ante la administración tributada su intención de acogerse a los beneficios otorgados por la Ley. Por tanto, el término de vigencia de la exención no se cuenta a partir de la fecha de finalización del periodo improductivo.

Ahora bien, es claro que el párrafo del artículo 12 de la Ley 218 de 1995 ligó la instalación de nuevas empresas a su constitución dentro de los 5 años siguientes a la promulgación de la Ley<sup>7</sup>, para lo cual, ellas deben manifestar su intención de establecerse en la zona afectada, indicando el capital, lugar de ubicación y demás requisitos reglamentarios, ante la Administración de Impuestos respectiva.

Tal disposición fue prevista para “todos para los efectos” de la Ley 218 de 1995, incluyendo los propios del artículo 2 ibídem, por lo que, de contera, dicho párrafo integra la regulación legislativa del beneficio como lo reconoció el artículo 15 del Decreto 529 de 1996 al señalar que los artículos 1, 2 y 12 regulan la misma exención.

---

<sup>7</sup> Hasta el 22 de noviembre del 2000, pues la Ley 218 se publicó en el Diario Oficial No. 42.117, el 22 de noviembre de 1995

Así, el concepto “instalación de nueva empresa”, como hecho equivalente a la “constitución” de la misma, fija el alcance de las expresiones “instalación efectiva” y “efectiva constitución”, que aparecen en el inciso 1 y en el párrafo 4 del artículo 2 de la Ley 218 de 1995 como presupuestos sustanciales de la exención para las nuevas empresas que señala el inciso mencionado.

Por su parte, el artículo 3 ibídem define el efectivo establecimiento de las empresas **para los efectos del inciso 1 del artículo 2 de la Ley 218 de 1995**, en cuyo texto se lee “Estarán exentas del impuesto de renta y complementarios las nuevas empresas ... **que se instalen efectivamente** en la zona afectada por el sismo y avalancha del río Páez”.

Por tanto, ante el fin categórico del artículo 3 (materializar los efectos del inciso 1 del artículo 2), la interpretación lógica y coherente de su disposición permite concluir que la expresión “efectivamente establecida” que allí se utiliza, corresponde al concepto de “instalación efectiva” que utiliza el mencionado inciso, la cual, como tal, se equipara a la constitución de la empresa dentro de los 5 años siguientes a la promulgación de la Ley, de acuerdo con la definición del párrafo del artículo 12 ejusdem.

Dicho de otro modo, en el contexto de la Ley 218 de 1995 la instalación de las nuevas empresas para la exención de impuesto sobre la renta y complementarios consagrada en el artículo 2 ibídem, equivale a la constitución y establecimiento de las mismas porque así lo previó el mismo legislador a través de las definiciones que dio para esa materia específica en el párrafo del artículo 12 ibídem, y de la referencia que contiene el inciso 2 y el párrafo 4 del artículo 2 ejusdem, de cara al artículo 3 de la Ley.

Conforme con las reglas interpretativas de los artículos 28 y 29 del Código Civil<sup>8</sup>, el operador jurídico debe ceñirse a las definiciones y la sinonimia con la que el legislador empleó las palabras “constitución, instalación y establecimiento”, se repite, para los efectos de la Ley 218, pues la especial regulación en la materia,

---

<sup>8</sup> “**ARTICULO 28.** Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

**ARTICULO 29.** Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.”

descarta la posibilidad de aplicar el sentido natural o gramaticalmente común de las mismas<sup>9</sup>.

En ese ámbito cobra aplicación el artículo 3 de la Ley 218 de 1995, para las nuevas empresas indicadas en el inciso 2 del artículo 2 ibídem. Estos razonamientos se ajustan a la interpretación sistemática de las normas que regulan la exención, y dan efectividad al inciso primero del referido artículo 3 que bajo la sesgada lectura del párrafo del artículo 12 ibídem perdería aplicación, no obstante que hace parte de la misma regulación legal<sup>10</sup>, y que no existe norma posterior que haya dispuesto expresamente su derogación.

Es de resaltar que al examinar la legalidad de la expresión “a partir de su instalación” del literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996, la sentencia del 25 de septiembre de 1998 (exp. 8911) refirió “la instalación” de nuevas empresas como requisito objetivo del beneficio y determinante temporal a partir del cual debía comenzarse a contar el término específico de su vigencia, sin considerar ni, menos aún, proscribir las reglas especiales que prevé el artículo 3 de la Ley 218 de 1995, para entender efectivamente establecidas o efectivamente instaladas las nuevas empresas en términos del artículo 2 (inc. 2).

Así mismo, es claro que el fallo del 5 de marzo de 1999 (exp. 9066), que hizo tránsito a cosa juzgada respecto de las razones allí analizadas, no alteró ese

---

<sup>9</sup> Definiciones tomadas del Diccionario virtual de la Real Academia Española. Página Oficial (<http://www.rae.es/rae.html>)

**Instalar:** **1. tr.** Poner en posesión de un empleo, cargo o beneficio. **U. t. c. prnl.** **2. tr.** Poner o colocar en el lugar debido a alguien o algo. **U. t. c. prnl.** **3. tr.** Colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de utilizar; como en una fábrica, los conductos de agua, aparatos para la luz, etc. **4. prnl.** Establecerse, fijar la residencia.

**Instalar:** Poner o colocar en el lugar debido a alguien o algo. **U. t. c. prnl / 3. tr.** Colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de utilizar; como en una fábrica, los conductos de agua, aparatos para la luz, etc.

**Establecer:** **1. tr.** Fundar, instituir. **Establecer una monarquía, una fundación..** **2. tr.** Ordenar, mandar, decretar. **3. tr.** Dejar demostrado y firme un principio, una teoría, una idea, etc. **4. prnl.** AVECINDARSE o fijar la residencia en alguna parte. **5. prnl.** Abrir por cuenta propia un establecimiento mercantil o industrial.

**Constituir:** **1. tr.** Formar, componer, ser. **El Sol y los planetas constituyen el sistema solar. El robo constituye delito.** **2. tr.** Establecer, erigir, fundar. **Constituir una familia, un Estado. U. t. c. prnl.** **Constituirse en tribunal.** **3. tr.** Asignar, otorgar, dotar a alguien o algo de una nueva posición o condición. **El testamento le constituyó heredero universal.”**

<sup>10</sup> El artículo 3 y el párrafo del artículo 12 de la Ley 218 de 1995 se expidieron al tiempo, para modificar la regulación de la exención de impuesto sobre la renta y complementarios establecida originalmente por el Decreto 1264 de 1994.

determinante temporal, pues restringió la declaratoria de nulidad a la expresión “y finalicen el periodo de improductividad”.

#### **La incidencia del artículo 3 de la Ley 218 de 1995 frente a la interpretación del literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996**

A partir de la sinonimia o equivalencia con las que la Ley 218 de 1995 concibió las expresiones “constitución”, “instalación” y “establecimiento”, según se discernió en el acápite anterior, las reglas previstas en el artículo 3 ejusdem operan respecto de del criterio de aplicación en el tiempo que contempla el literal b) del artículo 15 del Decreto 529 de 1996, según el cual, el término de la exención (10 años) comienza a contarse a partir de la instalación de las nuevas empresas.

Ello implica que para las nuevas empresas **no comerciales**, los diez años de la exención deben comenzarse a contar a partir del momento en que se entienden efectivamente establecidas, es decir, cuando manifiestan su intención de acogerse a los beneficios otorgados por el Decreto 1264 de 1994, detallando la actividad económica a la que se dedican, el Capital de la Empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios. Es así, se insiste, porque en el contexto de la Ley 218, esa instalación se equipara al efectivo establecimiento de la nueva empresa (distinta de la comercial), para la cual el artículo 3 ibídem previó esa regla especial (la de la manifestación de la intención).

Tal interpretación, además, resulta coherente con los efectos prácticos de la exención de renta, que no son otros distintos a eximir al contribuyente de pagar el tributo respecto de los ingresos que hubiere obtenido durante el periodo gravable y que sólo pueden provenir del efectivo ejercicio de la actividad que los genera, directamente asociada al real inicio del periodo productivo de la empresa, como bien se extrae del parágrafo 4 del artículo 3 de la Ley 218 de 1995, según el cual:

*“Para determinar la renta exenta se entiende como ingresos provenientes de una empresa o establecimiento comercial de bienes y servicios de los sectores Industrial, Agrícola, Microempresarial, Ganadero, Turístico y Minero, a aquellos originados en la producción, venta y entrega material de bienes dentro o fuera de la zona afectada por la catástrofe.”*

Concordantemente, téngase en cuenta que para gozar de la exención no puede transcurrir un plazo mayor de tres años entre la fecha del establecimiento de la

empresa y el momento en el que empieza la fase productiva (parágrafo 1 de la misma norma).

Por lo demás, las especificaciones que exige el inciso 1 del mismo artículo 3 de la Ley 218 junto con la manifestación de la intención de acogerse a los beneficios (*actividad económica a la que se dedican, el Capital de la Empresa, su lugar de ubicación y la sede principal de sus negocios*), unidas a los requisitos individuales aplicables a cada año en que se solicita la exención<sup>11</sup>, mitigan el riesgo de que el beneficio se reconozca a empresas ficticias que no estén coadyuvando a la reactivación económica de la zona.

Es así porque entre tales requisitos se incluyen certificaciones de autoridad pública sobre la instalación física de la empresa o el establecimiento en la jurisdicción de los municipios afectados por el desastre natural, y del profesional autorizado para dar fe de los hechos económicos relacionados con la destinación y el valor de la inversión, la fecha de iniciación del periodo productivo y de las fases correspondientes a la etapa improductiva de la empresa.

En consecuencia, el Concepto demandado limita y restringe el alcance de la exención prevista en el artículo 2 de la Ley 218 de 1995, respecto de las empresas nuevas no comerciales mencionadas en el inciso 1 de dicha norma, usurpando en tal medida la competencia del legislador en materia de exenciones, y, por consiguiente, debe anularse.

---

<sup>11</sup> **Ley 218 de 1995. Art. 4º.** "Para que proceda la exención sobre el impuesto de renta y complementarios de que trata el presente Decreto, a partir del año gravable de 1994 los contribuyentes deberán enviar a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda a su domicilio o asiento principal de sus negocios, antes del 30 de marzo del año siguiente al gravable, los siguientes documentos e informaciones:

1. Certificación expedida por el Alcalde respectivo, en la cual conste que la empresa o establecimiento objeto del beneficio se encuentre instalada físicamente en la jurisdicción de uno de los Municipios a que se refiere el artículo 1º. de este Decreto.

2. Certificación del revisor fiscal o contador público, según corresponda, en la cual conste:

a) Que se trata de una inversión en una nueva empresa establecida en el respectivo Municipio entre la fecha en que empezó a regir el presente Decreto y el 31 de diciembre del año 2003;  
b) La fecha de iniciación del período productivo o de las fases correspondientes a la etapa improductiva;  
c) El monto de la inversión efectuada y de la renta exenta determinada de acuerdo con lo establecido en el presente Decreto.

3. Cuando se trata de unidades económicas productivas preexistentes al sismo o avalancha del río Páez, o de empresas o establecimientos que se encuentren en período improductivo o que sean de tardío rendimiento, certificación que determine y precise la fase improductiva o de tardío rendimiento y el año de obtención de utilidades expedida por el Ministerio de Agricultura, si se trata de actividades agrícolas o ganaderas, por el Ministerio de Desarrollo Económico si se trata de Empresas Industriales, Comerciales o Turísticas o por el Ministerio de Minas y Energía tratándose de actividades mineras."

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**

**ANÚLASE** el Concepto 025648 del 2 de abril del 2007, proferido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA  
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS

WILIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRIGUEZ