



## BOLETÍN TRIBUTARIO - 018/18

### JURISPRUDENCIA CONSEJO DE ESTADO

- 1. DECRETA LA MEDIDA CAUTELAR DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE LOS EFECTOS DE LOS CONCEPTOS 023640 DEL 20 DE MARZO DE 2009 Y 020874 DEL 4 DE AGOSTO DE 2016, EXPEDIDOS POR LA DIAN - APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 116 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO (DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS, REGALÍAS Y CONTRIBUCIONES PAGADOS POR LOS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS)**

La Sala al respecto precisó:

*“De la suspensión provisional del Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005.*

*Tal y como lo advirtió la DIAN en el escrito de oposición a la medida cautelar solicitada, mediante sentencia del 12 de octubre de 2017, dictada en el expediente 19950<sup>1</sup>, la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005. Esta providencia quedó ejecutoriada el 16 de noviembre de 2016.*

*En esas condiciones, la Sala advierte que no es procedente pronunciarse sobre la suspensión de los efectos de un acto administrativo que, por decisión judicial en firme, fue excluido del ordenamiento jurídico y dejó de producir efectos jurídicos.*

*De la suspensión provisional del Concepto 023640 del 20 de marzo de 2009.*

*Mediante el Concepto 023640, del 20 de marzo de 2009, la DIAN absolvió una consulta acerca de si, con relación a la deducción del gravamen a los movimientos financieros (GMF) efectivamente pagado las entidades descentralizadas se rigen por lo dispuesto en el artículo 116 del ET y, en consecuencia, tienen derecho a deducir el 100% del impuesto.*

---

<sup>1</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto. Radicación: 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950). Informada en nuestro Boletín Tributario No. 180/17



*Según se aprecia en el texto del Concepto, la Administración acogió la tesis de que el artículo 116 del ET no establece un régimen especial para las entidades descentralizadas y que, en consecuencia, la deducción del GMF para este tipo de contribuyentes se rige por lo dispuesto en el artículo 115 del ET que, como se sabe, permite la deducción de un porcentaje y no de la totalidad de ese impuesto. Pero para hacerlo, se fundamentó, exclusivamente –es decir, sin que sean apreciables elementos de interpretación diferentes–, en las consideraciones que había hecho en el Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, que fue anulado por la jurisprudencia del Consejo de Estado arriba indicada, al punto de que transcribe extensos apartes de ese concepto de 2005 y a continuación afirma la conclusión.*

*Independientemente de que la conclusión a la que llega el Concepto 023640, del 20 de marzo de 2009, sea o no acorde con la legalidad –lo cual aún no se ha establecido–, lo cierto es que la interpretación en la que se basa fue declarada ilegal por la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado.*

*Existen por tanto datos fidedignos de que concurre la violación de una norma superior, que es el requisito exigido por el artículo 231 del CPACA para decretar medidas cautelares, por una interpretación errónea. O sea que, aunque el precepto aplicado sea el que regula el asunto, existe una comprensión errónea que lo dota de un alcance que no le corresponde.*

*Por esta razón, resulta procedente decretar la suspensión provisional de los efectos del concepto acusado, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 230.3, 231 y 137 del CPACA.*

***De la suspensión provisional del Concepto 020874 del 4 de agosto de 2016.***

*Mediante el concepto demandado, la DIAN absolvió una consulta relacionada con la aplicación del artículo 116 del ET por parte de las entidades descentralizadas.*

*En esta ocasión, tras identificar el objeto de la consulta, la Administración se limitó a reproducir mediante cita textual secciones de los conceptos 015766, del 17 de marzo de 2005, y 023640, del 20 de marzo de 2009, a los que nos hemos referido antes en esta providencia.*

*La fórmula que emplea el concepto acusado para atender la consulta es la de efectuar una remisión absoluta a los conceptos previos. Puntualmente, se aprecia que inicia la respuesta manifestando que “Al respecto, es pertinente indicar que mediante el Concepto 015766 de 2005 esta Dirección indicó: [y transcribe textualmente extractos del concepto de 2005] (...)”; seguidamente, señala que*



*“De igual forma consideramos relevante referirnos al Concepto 023640 de 2009 del cual se adjunta una copia, donde se analiza la aplicabilidad del artículo 116 del Estatuto Tributario en relación con lo preceptuado en el artículo 115 ibídem, en lo que atañe a la deducción de impuestos pagados donde se manifestó: [incorpora una cita literal del concepto de 2009] (...);” tras lo cual remata afirmando que en esos términos queda resuelta la consulta formulada.*

*O sea, que el concepto acusado no contiene ninguna interpretación propia, sino que es una mera reiteración, mediante transcripción, de aquella doctrina establecida por la autoridad de impuestos nacionales desde el concepto 015766, del 17 de marzo de 2005, doctrina que fue anulada mediante sentencia de la Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2017, Exp. 19950, MP Stella Jeannette Carvajal Basto.*

*Lo anterior es suficiente para que esta Sala Unitaria considere que también en este caso concurre la violación de una norma superior. Por tanto, se encuentra acreditado el requisito exigido por el artículo 231 del CPACA para decretar medidas cautelares, por una interpretación errónea, determinación que será adoptada en esta providencia, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 230.3, 231 y 137 del CPACA”. (Auto del 25 de enero de 2018, expediente 23382).*

**2. LEGALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 2, 6, 7, 9, INCISO 2 DEL ARTÍCULO 17 E INCISO 2 DEL ARTÍCULO 19 DEL DECRETO 4910 DE 2011 “POR EL CUAL SE REGLAMENTA PARCIALMENTE LA LEY 1429 DE 2010 Y EL ARTÍCULO 616-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO” - LEY DE FORMALIZACIÓN Y GENERACIÓN DE EMPLEO: RENTAS RESPECTO DE LAS CUALES PROCEDE EL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - REQUISITOS PARA CADA AÑO GRAVABLE EN QUE SE SOLICITE EL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - PÉRDIDA O IMPROCEDENCIA DEL BENEFICIO DE LA PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS**

La Sala frente al tema expuesto resolvió:

*“1. Estese a lo resuelto en la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por esta Corporación, Número interno 19306<sup>2</sup>, que anuló algunos partes del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011.*

<sup>2</sup> Informada en nuestro Boletín Tributario No. 083/13



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

La Sala basó su decisión en:

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



*La Sala advierte que el aparte que enuncia "Sin perjuicio del artículo 7 del presente decreto" debe ser declarado nulo por las razones que se expresaron sobre el artículo 7 del Decreto 4910 de 2011 previamente".*  
**(Sentencia del 6 de diciembre de 2017, expediente 19359 acumulado con los procesos 19452 y 19555).**

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO  
07 de febrero de 2018