CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintiocho (28) de agosto de dos mil catorce (2014)

Referencia:	MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
Radicación:	11001-03-27-000-2014-00003-00 (20731)
Demandante:	LAURA ROCÍO FRANCO SUÁREZ
Demandado:	NACIÓN –MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO-

Temas: La suspensión provisional en la Ley 1437 de 2011. Requisitos para acceder y conservar el beneficio de progresividad en el pago del impuesto a la renta y complementarios. Límites de la facultad reglamentaria.

AUTO MEDIDA CAUTELAR

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley 1437 de 2011, procede el ponente a estudiar la solicitud de suspensión provisional presentada con la demanda de la referencia.

ANTECEDENTES

1. Solicitud de la medida cautelar

La demandante solicita en el escrito de medida cautelar *"Que se decrete la suspensión provisional de los efectos de los artículos 7º y 9º del decreto reglamentario 4910 de Diciembre 26 de 2.011, expedido por el Gobierno Nacional, publicado en el diario oficial número 48.294 de diciembre 26 de 2.011 y del artículo 11 del decreto reglamentario 0489 de Marzo 14 de 2.013, expedido por el Gobierno Nacional, publicado en el diario oficial número 48.732 de Marzo 14 de 2.013"*, que disponen, en su orden, lo siguiente:

*"**Artículo 7°. Requisitos para cada año gravable en que se solicite el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.** Para que proceda el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las Empresas deberán cumplir, por cada año gravable en que se solicite el beneficio, con los siguientes requisitos:*

1. Presentar personalmente antes del 30 de marzo siguiente al año gravable por el cual se pretende la gradualidad, un memorial del contribuyente o representante legal de la empresa cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedido bajo la gravedad del juramento, ante la División de Gestión de Fiscalización o a la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, en el cual manifieste expresamente:

a). La intención de acogerse por ese año gravable al beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios otorgado por la Ley 1429 de 2010, indicando la calidad de beneficiario en su condición de Nueva Pequeña Empresa o Pequeña Empresa Preexistente, persona jurídica o persona natural, según corresponda.
b). La actividad económica a la cual se dedica.
c). El monto de los activos totales a 31 de diciembre de cada año gravable.
d). La dirección del lugar de ubicación de la planta física o inmueble donde desarrolla la actividad económica, y
e). El número de trabajadores a 31 de diciembre de cada año gravable.

2. Cuando se trate de Pequeña Empresa persona jurídica anexar una copia del certificado actualizado de existencia y representación legal y de la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la Cámara de Comercio.

3. Cuando se trate de Pequeña Empresa persona natural, anexar una copia del certificado actualizado en el que conste la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la Cámara de Comercio y sobre el registro del establecimiento de comercio.

4. Cuando se realicen reformas estatutarias, deberá informarse a la Dirección Seccional o Local de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente, dentro del mes inmediatamente siguiente a la reforma estatutaria.

***Parágrafo.** A partir del año gravable en que no se presenten o no se cumplan oportunamente los requisitos exigidos, no procederá el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, caso en el cual, la Dirección Seccional o Local de Impuestos o de Impuestos y Aduanas correspondiente, una vez establezca la omisión o incumplimiento, deberá verificar y revisar la situación integral de la empresa que pretendía el beneficio.*

Artículo 9°. Pérdida o improcedencia del beneficio de la progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios. *Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto, para efectos de la procedencia del beneficio de que trata el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas beneficiarias deberán mantener en el respectivo año gravable y hasta el 31 de diciembre inclusive, las condiciones relativas al número de trabajadores y al monto de los activos totales a que se refiere el numeral 1 del artículo 2° de la citada Ley. En caso de incumplir alguna de las condiciones señaladas, el beneficio se torna improcedente a partir del año gravable en que esto ocurra.*

Tampoco procederá el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se incumpla con la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, cuando no se paguen en su oportunidad legal los aportes a salud y demás contribuciones de nómina, o cuando no se cumpla con el deber legal de presentar las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo en ellas determinados, autoliquidados o liquidados por la Administración, dentro de los plazos señalados para el efecto.

Artículo 11. Conservación de los beneficios. *De conformidad con lo establecido en el artículo 8° de la Ley 1429 de 2010, los beneficios de que tratan los artículos 5° y 7° de la Ley 1429 de 2010 no podrán conservarse en el evento de incumplimiento de la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, el impago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y demás contribuciones de nómina y el incumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto de renta. Este último evento se configurará a partir del incumplimiento en la presentación de las declaraciones tributarias y de los pagos de los valores en ellas determinados, cuando los mismos no se efectúen dentro de los términos legales señalados para el efecto por el Gobierno Nacional. Tratándose de otras declaraciones tributarias, será a partir del incumplimiento de cualquiera de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional."*

2. Fundamentos de la solicitud de la medida cautelar

Para la demandante, con la expedición de las normas demandadas el Presidente de la República excedió la potestad reglamentaria y, por ende, vulneró los artículos 189-11 y 338 de la Constitución, así como el artículo 48 de la Ley 1429 de 2010, toda vez que:

2.1.- El artículo 48 de la Ley 1429 de 2010 es claro en establecer en qué casos no se puede acceder a los beneficios consagrados en los artículos 4, 5 y 7 de dicha ley. La norma no

autorizó al Gobierno Nacional para reglamentar las condiciones y requisitos para acceder y conservar los beneficios consagrados.

Por tal razón, *"los beneficios, por mandato expreso del Legislador, deben estar a salvo, no pueden ser cercenados o recortados por nadie, pues habrán sanciones diferentes para quienes no cumplan con algún requisito, como es la de extemporaneidad y los intereses moratorios, en los casos en el que el incumplimiento, sea la presentación de la declaración de renta, el pago del valor de las reducciones de las obligaciones tributarias obtenidas, incluida una sanción del 200% del valor de tales beneficios y de las sanciones penales a que haya lugar, cuando se utilizó el beneficio con información falsa, pero en ningún momento la LEY establece, que el incumplimiento de requisitos sea causal para la pérdida o la NO conservación de estos beneficios"*.

2.2.- Conforme lo ha expresado la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, el Gobierno debe ejercer su potestad reglamentaria en atención a los límites y alcances de la norma a reglamentar y, por ende, a los criterios de competencia y necesidad.

En virtud del criterio de competencia, el Presidente no puede, vía reglamento, crear una nueva norma no contenida en la ley, ni puede modificar, restringir, extender o contrariar el alcance de la ley reglamentada.

En virtud del criterio de necesidad, no es posible hacer uso de la facultad reglamentaria cuando la ley es precisa, clara, imperativa, concreta e incondicionada.

2.3.- Los artículos demandados prevén que no pueden conservarse los beneficios de la Ley 1429 de 2010 en el evento de incumplimiento de ciertos requisitos, por la no renovación de la matrícula mercantil en los tres primeros meses del año, por el incumplimiento en el pago de los aportes al sistema de Seguridad social y demás contribuciones parafiscales y por el incumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto de renta, lo que contaría el espíritu y finalidad de la ley que no es otro que otorgarle unos beneficios tributarios a las pequeñas empresas con el objetivo de fomentar su formalización.

Las normas demandadas sustituyen la Ley 1429 de 2010, pues prevén condiciones y requisitos que no fueron consagrados por el legislador.

3. Oposición

3.1.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-

Para la DIAN, las normas demandadas fueron expedidas en virtud de la facultad reglamentaria con el fin de operativizar la Ley 1429 de 2010, *"estableciendo un procedimiento expedito que permita a los contribuyentes acogerse al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y delimitando los presupuestos que impiden acogerse al mismo en virtud de lo establecido en el artículo 48 de la ley en comento en aras de evitar excesos en la aplicación de la ley, aspectos que de manera alguna implican establecimiento de requisitos adicionales como afirma la demandante"*.

No puede perderse de vista que todo beneficio tributario es de carácter excepcional. En esa medida, *"es menester que la Administración vele porque se garantice su debida aplicación de tal forma que las prohibiciones contempladas en la norma se hagan efectivas mediante la constatación de documentación que permita verificar que quien pretenda acogerse al beneficio realmente reúne las condiciones que establece la ley para acceder o permanecer en dicho régimen especial"*.

Como de la constatación directa de las normas demandadas no se evidencia violación de ninguna norma y no fueron aportadas otras pruebas que sustenten la petición de suspensión, se solicita negar la medida cautelar.

3.2.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La suspensión provisional es un instrumento legal excepcional, pues los actos administrativos gozan de presunción de legalidad, lo que los hace ejecutorios.

Si bien es cierto que con la Ley 1437 de 2011 dicha figura sufrió modificaciones, en tanto se prescinde del requisito que supeditaba la procedencia de la suspensión a que el acto contraviniera de forma manifiesta normas superiores, *"también lo es, que la proscripción de tal requisito implique una interpretación desmesurada que se traduzca en la*

extrapolación de la teleología que orienta la figura de la suspensión provisional del acto administrativo, que conlleve a hacer una valoración de fondo propia de la fase de juzgamiento".

Por tal razón, se debe tener en cuenta lo expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el auto del 29 de noviembre de 2012, expediente 19452, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, con ocasión de la solicitud de suspensión provisional solicitada frente a los artículos 2, 6, 7, 9, 17 y 19 del Decreto 4910 de 2011.

En dicha providencia se concluyó que no era procedente la medida cautelar ya que el análisis propuesto en la solicitud de suspensión provisional requería un estudio de fondo e integral del alcance y finalidad de las normas que regulan el beneficio de progresividad, lo que era propio de la sentencia, conclusión que es perfectamente aplicable al presente caso.

CONSIDERACIONES

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

1.1.- En la vigencia del Decreto 01 de 1984 –Código Contencioso Administrativo-, el análisis que realizaba el Juez de la solicitud de suspensión provisional de un acto administrativo, se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud de decreto de la suspensión provisional −presentada bien en escrito separado o como un acápite de la demanda−, por lo que dejaba de lado los cargos o vicios esgrimidos en el libelo introductor en caso de que unos y otros fueran disímiles[1].

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

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

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

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

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

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

En efecto, en el artículo 231 ibídem, sólo se previó sobre el particular que "*cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto*

demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud" (Subrayas propias).

Nótese, pues, que la norma carece de la calificación de la infracción. Luego, **el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla**.

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

Se trata, en últimas, de dotar a las partes de mecanismos eficaces que le permitan la efectiva protección cautelar de sus derechos e intereses legítimos[2].

1.4.- Pese a las variaciones referidas en precedencia, lo cierto es que se conservó la exigencia relativa a la acreditación, siquiera sumaria, del perjuicio que causa la ejecución del acto cuestionado en aquellos eventos en los que se pretenda el restablecimiento del derecho, esto es, cuando se ejercite el medio de control previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., razón por la que las precisiones efectuadas por la jurisprudencia sobre el particular conservan vigencia, siempre que se ajusten a la finalidad establecida por el legislador frente a la medida cautelar.

2. Delimitación del problema jurídico

En la solicitud de la medida cautelar, la demandante afirma que los artículos 7º y 9º del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 y el artículo 11 del Decreto Reglamentario 0489 de 2013, vulneran los artículos 189-11 y 338 de la Constitución, así como el artículo 48 de la Ley 1429 de 2010, en vista de que prevén condiciones y requisitos que no fueron

[2] Esto se justifica en el hecho de que en vigencia de la legislación anterior –Dcto. 01 de 1984- "*los límites se [estrecharon] a tal punto que la suspensión provisional, en la práctica, [resultaba] algo así como una institución en vía de extinción, si se tiene en cuenta, por ejemplo*, que el *Consejo de Estado… en la Sección Primera en los ocho primeros meses del año 2003, de las 47 demandas admitidas, en 79 casos negó la solicitud de suspensión solicitada y sólo la concedió en un caso"*. Op. Cit., pág. 327.

consagrados por el legislador para efectos de acceder y conservar el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por su parte, la DIAN afirma que las normas demandadas fueron expedidas en virtud de la facultad reglamentaria del Presidente, con el fin de operativizar la Ley 1429 de 2010 y garantizar su debida aplicación.

En ese orden de ideas, dada la discrepancia entre las partes, corresponde analizar si la reglamentación efectuada por el Gobierno excede lo dispuesto por la Ley 1429 de 2010.

3. Beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre renta y complementarios

3.1.- Con el fin de estimular la formalización empresarial, el legislador expidió la Ley 1429 de 2010 –Ley de Formalización y Generación de Empleo-, por la que se previeron incentivos a la formalización y creación de pequeñas empresas.

Uno de los incentivos previstos fue el pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios entre el primer y quinto año del inicio de la actividad económica empresarial.

Dicho beneficio se encuentra consagrado en el artículo 4º de la ley, de la siguiente manera:

> *"**Artículo 4°. Progresividad en el pago del impuesto sobre la renta**. Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:*
>
> *Cero por ciento (0%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas, en los dos primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.*
>
> *Veinticinco por ciento (25%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según*

corresponda a las personas naturales o asimiladas, en el tercer año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Cincuenta por ciento (50%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas, en el cuarto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Setenta y cinco por ciento (75%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en el quinto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Ciento por ciento (100%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas del sexto año gravable en adelante, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Parágrafo 1°. *Para el caso de las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la presente ley, que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, la progresividad seguirá los siguientes parámetros:*

Cero por ciento (0%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en los ocho primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Cincuenta por ciento (50%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en el noveno año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Setenta y cinco por ciento (75%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en el décimo año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Ciento por ciento (100%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas a partir del undécimo año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Parágrafo 2°. *Los titulares de los beneficios consagrados en el presente artículo no serán objeto de retención en la fuente, en los cinco (5) primeros*

años gravables a partir del inicio de su actividad económica, y los diez (10) primeros años para los titulares del parágrafo 1°.

Para el efecto, deberán comprobar ante el agente retenedor la calidad de beneficiarios de esta ley, mediante el respectivo certificado de la Cámara de Comercio, en donde se pueda constatar la fecha de inicio de su actividad empresarial acorde con los términos de la presente ley, y/o en su defecto con el respectivo certificado de inscripción en el RUT.

Parágrafo 3°. *Las empresas de que trata el presente artículo estarán sujetas al sistema de renta presuntiva de que trata el artículo 188 del Estatuto Tributario a partir del sexto (6°) año gravable y a partir del undécimo (11) año gravable para los titulares del parágrafo 1°.*

Parágrafo 4°. *Al finalizar la progresividad, las pequeñas empresas beneficiarias de que trata este artículo, que en el año inmediatamente anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a mil (1.000) UVT, se les aplicará el 50% de la tarifa del impuesto sobre la renta.*

Parágrafo 5°. *Las pequeñas empresas beneficiarias en los descuentos de las tarifas de renta indicadas en el presente artículo, que generen pérdidas o saldos tributarios podrán trasladar los beneficios que se produzcan durante la vigencia de dichos descuentos, hasta los cinco (5) periodos gravables siguientes, y para los titulares del parágrafo 1° hasta los diez (10) periodos gravables siguientes, sin perjuicio de lo establecido para las sociedades por el inciso 1° del artículo 147 del Estatuto Tributario."*

3.2.- Del texto de la norma transcrita, se concluye con facilidad que son tres los requisitos para acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios:

a) **Que se trate de pequeñas empresas**. En virtud de lo dispuesto en el numeral 1º del artículo 2º de la Ley 1429, se entiende por pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

b) **Que las pequeñas empresas inicien su actividad económica a partir de la promulgación de la Ley 1429, esto es, desde el 29 de diciembre de 2010**. De conformidad con el numeral 2º del artículo 2º de la ley 1429, se entiende por inicio de la actividad económica principal la fecha de

inscripción en el registro mercantil de la correspondiente Cámara de Comercio, con independencia de que la correspondiente empresa previamente haya operado como empresa informal.

c) **Que los contribuyentes no se encuentren dentro de un régimen especial**.

Por el contrario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 1429 de 2010, no podrán acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, *"las pequeñas empresas constituidas con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, en las cuales el objeto social, la nómina, el o los establecimientos de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conformen su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida o inactiva con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley. Las pequeñas empresas que se hayan acogido al beneficio y permanezcan inactivas serán reportadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para los fines pertinentes"* (Subrayas propias).

3.3.- De otro lado, debe tenerse en cuenta que los contribuyentes que pretendan acceder y conservar el mencionado beneficio, además de cumplir con los requisitos mencionados, están en la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales a su cargo, tal como lo dispone el artículo 8º de la Ley 1429, que dice:

> *"**Artículo 8°.** Los beneficios establecidos en los artículos 4°, 5° y 7° de la presente ley se entenderán sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de las pequeñas empresas beneficiarias, en materia de presentación de declaraciones tributarias, del cumplimiento de sus obligaciones laborales y de sus obligaciones comerciales relacionadas con el registro mercantil."* (Subrayas fuera de texto).

Como puede verse, el beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios no sólo coexiste con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales a cargo de las pequeñas empresas, sino que se vale del cumplimiento de éstas para que surja el derecho a disfrutar del mismo.

Y eso es así, por cuanto la finalidad misma de la ley, que fue consagrada en el artículo 1º, está encaminada a la formalización y la generación de empleo, lo que se logra, necesariamente, con el cumplimiento de dichas obligaciones.

No en vano, por ejemplo, se prevé en el artículo 50 ibídem un cobro especial sobre las renovaciones de la matrícula mercantil anteriores al año 2010, en aras de facilitar el cumplimiento de dicha obligación, que es necesaria, se reitera, para acceder y/o conservar el beneficio de progresividad.

4. Análisis del caso concreto. Exceso en la facultad reglamentaria

4.1.- La demandante solicita la suspensión de los efectos de los artículos 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011 y del artículo 11 del Decreto 489 de 2013.

Una lectura de las normas demandadas, en concordancia con lo dispuesto en la Ley 1429 de 2010, permite concluir que el Gobierno Nacional se excedió en la potestad reglamentaria al expedir el artículo 7º del Decreto 4910 de 2011, ya que el legislador no previó el beneficio de progresividad de forma independiente para cada año gravable, como en efecto lo trata y desarrolla la norma reglamentaria cuestionada, sino que lo consideró como un todo, como una unidad.

4.2.- Como se expuso en el aparte precedente, la Ley 1429 de 2010 contempla un beneficio temporal para las pequeñas empresas, **por el término de cinco años**. En ese sentido, **acreditados los requisitos y condiciones por los contribuyentes, éstos adquieren el derecho a disfrutar del beneficio por esos cinco años**, salvo que se incumpla con las obligaciones legales en materia mercantil, laboral y tributaria, se pierda la calidad de pequeña empresa, o se trate de una pequeña empresa en la que el objeto social, la nómina, el establecimiento de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conforman su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada escindida o inactiva con posterioridad a la vigencia de la Ley 1429, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 2, 4, 8 y 48 ibídem, antes analizados.

Luego, sólo si se deja de ser pequeña empresa, se incumplen las obligaciones legales dichas, o se está en el supuesto del artículo 48 de la Ley 1429, se pierde el beneficio de progresividad.

Así las cosas, no es posible que en uso de las facultades reglamentarias se exija a los contribuyentes el cumplimiento de una obligación formal adicional como lo es el hecho de que cada año deba acreditarse el derecho a obtener el beneficio, cuando la ley así no lo dispone.

4.3.- Una cosa es que la ley establezca los eventos en los que se pierda o no se pueda acceder al beneficio de progresividad y otra, muy diferente, es que cada año gravable deba acreditarse el cumplimiento de los requisitos que dan lugar al beneficio, pues, se reitera, una vez adquirido, éste se configura por cinco años.

La obligación que impone el acto demandado, esto es, que cada año gravable los contribuyentes acrediten formalmente los requisitos para efectos de acceder, año tras año, al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, implica entender que el beneficio se causa únicamente por un año gravable, interpretación que desfigura el propósito del legislador de otorgarle continuidad y unidad al beneficio.

4.4.- Recuérdese que *"el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que* ***el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló*** *"*[3].

La facultad reglamentaria del Presidente, contenida en el artículo 189-11 de la Constitución, *"encuentra su límite y radio de acción en la constitución y en la ley; es por ello que* ***no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley****, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador"*[4].

4.5.- En ese orden de ideas, se procederá a suspender los efectos del artículo 7º del Decreto 4910 de 2011 por vulnerar o modificar lo dispuesto por el legislador en los artículos 2, 4, 8 y 48 de la Ley 1429 de 2010.

Por las mismas razones se suspenderán los efectos del aparte del artículo 9º ibídem que dispone *"Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7º del presente decreto"*, ya dicha

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

disposición implica la previsión de causales de improcedencia del beneficio de progresividad, adicionales a las contempladas en la Ley 1429 de 2010, lo que excede la facultad reglamentaria del ejecutivo.

4.6.- Por el contrario, no se suspenderán los efectos del resto de la disposición contenida en el artículo 9º del Decreto 4910 de 2011 y la del artículo 11 del Decreto 489 de 2013, pues dichas normas prevén la improcedencia del beneficio de progresividad en los casos de incumplimiento de las obligaciones legales en materia mercantil, laboral y tributaria y de pérdida de la calidad de pequeña empresa, circunstancias que también fueron previstas por el legislador, como se explicó, en los artículos 2, 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010.

4.7.- Finalmente se precisa que no se acoge lo expuesto el auto del 29 de noviembre de 2012, expediente 19452, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, con ocasión de la solicitud de suspensión provisional solicitada frente a los artículos 2, 6, 7, 9, 17 y 19 del Decreto 4910 de 2011, ya que dicho análisis se efectuó bajo las disposiciones contenidas en el Decreto 01 de 1984 sobre la suspensión provisional, las que no permitían hacer el análisis que se realiza en la presente providencia, tal como se expuso en el numeral 1 de las consideraciones.

En mérito de lo expuesto, se:

RESUELVE

1.- Por lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia, se **DECRETA** la medida cautelar de **SUSPENSIÓN PROVISIONAL** de los efectos del artículo 7º del Decreto 4910 de 2011 y del aparte del artículo 9º ibídem que dispone *"Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7º del presente decreto"*.

2.- Se **NIEGA** la medida cautelar del resto de la disposición contenida en el artículo 9º del Decreto 4910 de 2011 y la del artículo 11 del Decreto 489 de 2013.

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

---

[4] Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-028/97 y C-290/02.

4.- Se reconoce personería a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN, conforme al poder que obra en el folio 13 del expediente, y al abogado Juan Carlos Pérez Franco, como apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los términos del poder que obra en el folio 39.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Consejero Ponente