

BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - No está restringido en razón de los ingresos. Cobija los ingresos ordinarios y los extraordinarios que forman parte de la renta líquida gravable para efectos del impuesto básico de renta, provengan o no exclusivamente del ejercicio de la actividad mercantil / BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE LA LEY 1429 DE 2010 - No excluye los ingresos no operacionales o extraordinarios que generan ganancia ocasional, dado que el impuesto sobre la renta y complementarios es un solo tributo que actualmente comprende el impuesto básico de renta y el de ganancias ocasionales

[...] el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 consagró el beneficio de la progresividad en el pago **del impuesto sobre la renta y complementarios**, partiendo de la **tarifa general** del tributo, del 0% al 100%, dependiendo del año gravable objeto del beneficio. Se debe tener en cuenta que si la ley parte de **la tarifa general del tributo**, conforme con el artículo 178 del Estatuto Tributario, ésta se aplica sobre **la renta líquida gravable**, que está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. Así, si conforme con el artículo 26 ib, **la renta líquida gravable incluye todos los ingresos ordinarios y extraordinarios** realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, al precisar el artículo 2º del Decreto 4910 de 2011 que las rentas respecto de las cuales procede el beneficio de la progresividad **en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios** son exclusivamente los relativos a ingresos operacionales u ordinarios de los contribuyentes beneficiarios, provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, deja por fuera, sin justificación legal, los ingresos extraordinarios que forman parte de la renta líquida gravable para efectos del impuesto básico de renta. Igual sucede con los ingresos no operacionales o extraordinarios que generan ganancia ocasional, pues según el artículo 5 del Estatuto Tributario, **el impuesto sobre la renta y complementarios**, respecto del cual se creó el beneficio de progresividad en el pago (artículo 4 de la Ley 1429 de 2010), se considera como **un solo tributo**, que, en la actualidad, comprende **el impuesto básico de renta y el de ganancias ocasionales**. [...] Según la exposición de motivos, la Ley 1429 de 2010 busca aliviar la carga tributaria de las nuevas pequeñas empresas, por un tiempo determinado, **para posteriormente imponerles el 100% de las cargas de ser formales**. De esta forma, se evidencia que ni la ley ni la exposición de motivos distinguieron qué clase de ingresos hacían parte del beneficio tributario y, por el contrario, éste se consagró en forma general. Comoquiera que al momento de interpretar una disposición de carácter legal, debe consultarse tanto su finalidad, como el contexto normativo del cual forma parte, estima la Sala que los mismos criterios deben ser considerados al interpretar las normas reglamentarias, destinadas a tornar aplicable la disposición legal. Así, si la ley consagra el beneficio de progresividad en el pago (obligación sustancial) de la **tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios**, se debe tener en cuenta que, como quedó anotado, ésta se aplica tanto para los **ingresos ordinarios como para los extraordinarios**, por lo que resulta indiferente que provengan o no de manera exclusiva del ejercicio de la actividad mercantil, como lo prevé el reglamento acusado. [...] Dado que las expresiones acusadas del artículo 2, inciso primero, del Decreto 4910 de 2011, limitan el alcance del beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, **porque esta norma legal no previó ninguna restricción a la progresividad** en el pago del impuesto de renta y complementarios **en razón de los ingresos**, procede declarar su

nulidad. Toda vez que el inciso segundo de la norma acusada precisa que los ingresos que no provengan del desarrollo de la actividad mercantil no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios y, para el efecto, señala que en la contabilidad deben llevarse cuentas separadas de los ingresos objeto del beneficio y de los que no gozan de éste, a pesar de que, se insiste, **la ley no previó ninguna restricción a la progresividad** en el pago del impuesto **en razón de los ingresos**, se declarará la nulidad de dicho inciso. De igual forma, se anularán las expresiones acusadas del inciso tercero del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, por cuanto se limitan a precisar que para las pequeñas empresas preexistentes, el beneficio opera exclusivamente respecto de los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, precisión que, como quedó anotado, desborda el contenido del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010. En cuanto al argumento de la demandada según el cual es dable que el reglamento evite que capitales no autorizados se beneficien de un tratamiento especial cuya finalidad es la reactivación económica, la Sala observa que no se puede desconocer el alcance del beneficio tributario de progresividad con el objeto de fiscalizar los ingresos distintos a los provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, por cuanto dicho requisito no fue consagrado en la ley. En suma, se configura un exceso en la facultad reglamentaria, por lo que se declarará la nulidad del artículo 2º del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 incisos primero, segundo y tercero, en los apartes demandados.

FUENTE FORMAL: LEY 1429 DE 2010

NORMA DEMANDADA: DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) - ARTICULO 2 (Anulado parcialmente)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de apartes del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, en cuanto al reglamentar el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, precisó que las rentas frente a las cuales procedía tal beneficio eran exclusivamente las relativas a ingresos operacionales u ordinarios de los contribuyentes beneficiarios, provenientes de la actividad mercantil. La Sala anuló los apartes acusados del reglamento, por cuanto consideró que en su expedición se excedió la facultad reglamentaria, al limitar el alcance del beneficio en razón de los ingresos, pese a que el artículo 4 *ibídem* no previó ninguna restricción a la progresividad por ese motivo. Dijo la Sala que los apartes anulados dejaban por fuera, sin justificación legal, los ingresos extraordinarios que forman parte de la renta líquida gravable para efectos del impuesto básico de renta, situación que también se presentaba con los ingresos no operacionales o extraordinarios que generan ganancia ocasional, pues, según el artículo 5 del E.T., el impuesto sobre la renta y complementarios, respecto del cual se creó el beneficio, se considera como un solo tributo, que, en la actualidad, comprende el básico de renta y el de ganancias ocasionales.

BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD DE LA LEY 1429 DE 2010 - Finalidad / PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Alcance

Con el fin de estimular la formalización empresarial en todos los aspectos y de generar empleo formal, se expidió la Ley 1429 de 2010. Para ello, dicha ley busca generar incentivos en las etapas iniciales de creación de las empresas, *“de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse”*, dado que desde el momento en que se crea una empresa, formalmente existen cargas como la matrícula mercantil, el pago de aportes de nómina y el pago de

impuestos, que muchos de los pequeños empresarios no pueden asumir, motivo por el cual optan por permanecer en la informalidad, con lo cual causan un grave perjuicio a la economía y al desarrollo del país. Dentro de los incentivos que creó la Ley 1429 de 2010 para estimular la formalización de las pequeñas empresas, está el pago progresivo o gradual del impuesto sobre la renta y complementarios entre el primero y el quinto año del inicio de la actividad económica principal, pues a partir del sexto año deben pagar la tarifa general completa del impuesto en mención (artículo 4). [...] Según consta en la correspondiente exposición de motivos, la Ley 1429 de 2010 busca alterar la relación costo-beneficio entre informalidad-formalidad en las etapas iniciales de la formalización, de tal manera que se aumenten los beneficios de ser formal, se disminuyan los costos de formalizarse y se incrementen los costos de ser informal. El régimen de progresividad **en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios** se enmarca dentro de los anteriores propósitos, pues, se aduce que las pequeñas empresas, mientras superan un período de aprendizaje, adaptación y consolidación, obtienen poca o ninguna utilidad y, en cambio, requieren de significativas inversiones. Esta circunstancia implica que dichas empresas no cuenten todavía con el patrimonio suficiente para enfrentar los riesgos que pueden amenazar su existencia.

FUENTE FORMAL: LEY 1429 DE 2010

NORMA DEMANDADA: DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) - ARTICULO 2 (Anulado parcialmente)

POTESTAD REGLAMENTARIA - Alcance

La Sala ha señalado que la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquella, ni modificarla para restringir su espíritu o finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas. Es evidente 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 desfigurar la situación regulada por la ley**, hacerla nugatoria, ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló

FUENTE FORMAL: LEY 1429 DE 2010

NORMA DEMANDADA: DECRETO 4910 DE 2011 (26 de diciembre) - ARTICULO 2 (Anulado parcialmente)

NOTA DE RELATORIA: Sobre la potestad reglamentaria se citan las sentencias C-512 de 1997 y C-748 de 2008 de la Corte Constitucional

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de mayo de dos mil trece (2013)

Radicación número: 11001-03-27-000-2012-00006-00(19306)

Actor: IGNACIO SANIN BERNAL

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad instaurada por IGNACIO SANÍN BERNAL contra apartes del artículo 2º del Decreto 4910 de 2011¹

ACTO DEMANDADO

El texto del artículo 2º demandado es el subrayado:

*DECRETO 4910 DE 2011
(Diciembre 26)*

Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

en ejercicio de las facultades constitucionales en especial de las conferidas por el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de los artículos 4º, 8º, 9º, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 48, 49 y parágrafo 4º del artículo 50 de la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

CONSIDERANDO:

Que para lograr los objetivos por los cuales se otorgan los beneficios consagrados en la Ley 1429 de 2010, es indispensable reglamentar sus disposiciones con el fin de precisar las condiciones y requisitos a cuya observancia está condicionada la procedencia de los incentivos que se otorgan para promover la creación de nuevas pequeñas empresas y la reanudación de la actividad por parte de las preexistentes que se encuentren inactivas a la vigencia de la Ley.

Que es presupuesto esencial para la viabilidad de los beneficios, la verificación del cumplimiento de los requisitos y de los objetivos que correspondan, en cabeza de los contribuyentes que los soliciten en el entendido que la Ley se encamina a lograr, entre otros aspectos, la

¹ Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1429 de 2010 y el artículo 616-1 del Estatuto Tributario

formalización de las pequeñas empresas y la generación de nuevos puestos de trabajo.

Que conforme con las disposiciones del Estatuto Tributario, la factura de venta o documento equivalente debe expedirse en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales; lo anterior sin perjuicio de la regulación al respecto existente para las operaciones de los responsables del Impuesto Sobre las Ventas pertenecientes al régimen simplificado.

DECRETA

“...

Artículo 2°. Rentas respecto de las cuales procede el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, son **exclusivamente** las rentas relativas a los ingresos **operacionales u ordinarios** que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, **provenientes del desarrollo de la actividad mercantil**, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el Registro Mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.

Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán.

En el caso de pequeñas empresas preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 operará **exclusivamente** respecto de las rentas relativas a los ingresos **provenientes del desarrollo de la actividad mercantil** que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior.”

DEMANDA

La parte actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad de los apartes subrayados del artículo 2° del Decreto 4910 de 2011.

Invocó como normas violadas las siguientes:

Artículos 83, 150 [1] y 189 [11] de la Constitución Política.

Artículo 4° de la Ley 1429 de 2010.

Artículos 5 y 26 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

El artículo 2º del Decreto 4910 de 2011 consagró una restricción al derecho de las pequeñas empresas de acceder al beneficio del cumplimiento progresivo de las obligaciones sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, límite no establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.

Lo anterior, porque estableció que las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 son exclusivamente las relativas a los ingresos operacionales u ordinarios, provenientes del desarrollo de la actividad mercantil que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo 1º del Decreto 4910 de 2011. Sin embargo, la norma legal no condicionó el beneficio a la naturaleza de los ingresos generadores de las rentas, y, por el contrario, creó el beneficio de progresividad respecto de las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios.

Con la restricción del artículo 2º del Decreto 4910 de 2011 se excluye de manera automática e insalvable, en primer lugar, la prerrogativa de progresividad en el cumplimiento de las obligaciones sustantivas correspondientes al **impuesto complementario de ganancias ocasionales**, lo que resulta violatorio del artículo 5 del Estatuto Tributario, que consagra el principio de unidad del impuesto de renta y complementarios.

En segundo lugar, con la mencionada restricción se priva al contribuyente de acceder al beneficio de progresividad en el cumplimiento de las obligaciones sustantivas correspondientes **al impuesto básico de renta** que se deriven de la eventual percepción de ingresos extraordinarios, lo que implica la violación del artículo 26 del Estatuto Tributario, que para determinar la renta líquida gravable ordena tener en cuenta los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el período gravable.

La norma parcialmente demandada también vulnera el principio constitucional de buena fe, puesto que desconoce los lineamientos que fijó el legislador y no garantiza la confianza que debe existir entre los particulares y el Estado.

Suspensión provisional

El demandante solicitó la suspensión provisional de los efectos del artículo parcialmente demandado, medida que fue negada por la Sala el 11 de mayo de 2012 (folio 37).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Dentro de los tipos de ingresos que puede obtener una sociedad se encuentran los operacionales y los no operacionales. Los primeros son aquellos provenientes de la actividad económica principal de la empresa y hacen parte de su objeto social principal. Y, los segundos, son ocasionales o accesorios a la actividad principal y no hacen parte de su objeto social.

Las dos clases de ingresos se contabilizan en grupos diferentes, pues en el Plan Único de Cuentas para Comerciantes PUC, los ingresos operacionales se registran en la cuenta 41, mientras que los no operacionales se contabilizan en la cuenta 42.

Si bien desde el punto de vista tributario no existe diferencia entre un ingreso operacional y otro que no lo es, puesto que mientras sea susceptible de incrementar el patrimonio de la empresa, por regla general, se considera gravado con el impuesto de renta, para efectos del beneficio que consagra el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 sí cobra relevancia, dado que no pueden ser objeto del beneficio ingresos que provengan de fuentes excluidas expresamente del mismo. En esa medida, es dable que el reglamento evite que capitales no autorizados se beneficien de un tratamiento especial cuya finalidad es la reactivación económica.

No existe exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, por cuanto lo que hace el reglamento es fijar el alcance de la ley que desarrolla, razón por la cual no se vulnera el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política.

Tampoco se vulnera el principio de la buena fe, dado que se presume que quienes acceden al beneficio de progresividad no están incursos en algún tipo de irregularidad o prohibición.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **demandada** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó que se acceda a las pretensiones del actor, por las siguientes razones:

El inciso 1º del artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 dispuso que las pequeñas empresas que iniciaran sus actividades económicas principales a partir de la vigencia de la 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.

Para acceder al beneficio tributario, la ley consagró dos requisitos, a saber: a) que se trate de pequeñas empresas, definidas en la misma ley, que inicien sus actividades económicas principales a partir de la vigencia de la ley, y b) que no sean de un régimen especial.

La ley fue explícita al precisar que los beneficios cobijan el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios; es decir, que las obligaciones sustanciales relacionadas con estos tributos se satisfacen de forma progresiva, al incrementar los porcentajes que se pagan en relación con los mismos, según el año que lleven a partir del inicio de actividades.

Conforme con el artículo 5º del Estatuto Tributario, el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta se debe aplicar a todos los impuestos complementarios del de renta, habida cuenta de que para efectos fiscales constituyen uno solo.

Adicionalmente, resulta inaceptable que para realizar el control de los ingresos, que es una actividad de fiscalización, y evitar que provengan de fuentes no autorizadas, el Gobierno Nacional pretenda fijar una reglamentación que sobrepasa la cumplida ejecución y el marco fijado por la ley.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los apartes demandados del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, que reglamentó el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.

Según el actor, con la restricción establecida en el artículo 2º del Decreto 4910 de 2011, en el sentido de que las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 son exclusivamente las relativas a los ingresos operacionales u ordinarios, provenientes del desarrollo de la actividad mercantil que perciban los contribuyentes beneficiarios de la progresividad, se excluye la prerrogativa de la progresividad en el cumplimiento de las obligaciones sustanciales correspondientes al impuesto complementario de ganancias ocasionales y se desconoce que la renta líquida en el impuesto básico de renta está conformada por ingresos ordinarios y extraordinarios.

Con el fin de estimular la formalización empresarial en todos los aspectos y de generar empleo formal, se expidió la Ley 1429 de 2010². Para ello, dicha ley busca generar incentivos en las etapas iniciales de creación de las empresas, *“de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse”*³, dado que desde el momento en que se crea una empresa, formalmente existen cargas como la matrícula mercantil, el pago de aportes de nómina y el pago de impuestos, que muchos de los pequeños empresarios no pueden asumir, motivo por el cual optan por permanecer en la informalidad, con lo cual causan un grave perjuicio a la economía y al desarrollo del país.

Dentro de los incentivos que creó la Ley 1429 de 2010 para estimular la formalización de las pequeñas empresas⁴, está el pago progresivo o gradual del impuesto sobre la renta y complementarios entre el primero y el quinto año del

² Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo

³ Artículo 1

⁴ Para efectos de la Ley 1429 de 2010, son pequeñas empresas aquellas cuyo personal no exceda de 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

inicio de la actividad económica principal⁵, pues a partir del sexto año deben pagar la tarifa general completa del impuesto en mención (artículo 4).

Para mayor claridad, se transcriben el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, y la norma parcialmente acusada:

Artículo 4° de la Ley 1429 de 2010	Artículo 2° del Decreto 4910 de 2011
<p>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 <u>correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva</u>, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>Artículo 2°. Rentas respecto de las cuales procede el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, son <u>exclusivamente</u> las rentas relativas a los ingresos <u>operacionales u ordinarios</u> que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, <u>provenientes del desarrollo de la actividad mercantil</u>, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el Registro Mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.</p> <p><u>Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán.</u></p> <p>En el caso de Pequeñas Empresas Preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 operará <u>exclusivamente</u> respecto de las rentas relativas a los ingresos <u>provenientes del desarrollo de la actividad mercantil</u> que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior. (...)"</p>

⁵ Para los fines de la misma ley, el inicio de la actividad económica principal es la fecha de inscripción en la respectiva cámara de comercio, independientemente de que la empresa viniera funcionando como informal.

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°

<i>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.</i>	
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Como se advierte, el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 consagró el beneficio de la progresividad en el pago **del impuesto sobre la renta y complementarios**, partiendo de la **tarifa general** del tributo, del 0% al 100%, dependiendo del año gravable objeto del beneficio.

Se debe tener en cuenta que si la ley parte de **la tarifa general del tributo**, conforme con el artículo 178 del Estatuto Tributario⁶, ésta se aplica sobre **la renta líquida gravable**, que está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

Así, si conforme con el artículo 26 ib, **la renta líquida gravable incluye todos los ingresos ordinarios y extraordinarios** realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, al precisar el artículo 2° del Decreto 4910 de 2011 que las rentas respecto de las cuales procede el beneficio de la progresividad **en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios** son exclusivamente los relativos a ingresos operacionales u ordinarios de los contribuyentes beneficiarios, provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, deja por fuera, sin justificación legal, los ingresos extraordinarios que forman parte de la renta líquida gravable para efectos del impuesto básico de renta.

Igual sucede con los ingresos no operacionales o extraordinarios que generan ganancia ocasional⁷, pues según el artículo 5 del Estatuto Tributario, **el impuesto sobre la renta y complementarios**, respecto del cual se creó el beneficio de progresividad en el pago (artículo 4 de la Ley 1429 de 2010), se considera como

⁶ ARTÍCULO 178. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUÍDA. La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

La **renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas**, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable. (Destaca la Sala)

⁷ Artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario

un solo tributo, que, en la actualidad, comprende **el impuesto básico de renta y el de ganancias ocasionales**⁸.

Según consta en la correspondiente exposición de motivos⁹, la Ley 1429 de 2010 busca alterar la relación costo-beneficio entre informalidad-formalidad en las etapas iniciales de la formalización, de tal manera que se aumenten los beneficios de ser formal, se disminuyan los costos de formalizarse y se incrementen los costos de ser informal.

El régimen de progresividad **en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios** se enmarca dentro de los anteriores propósitos, pues, se aduce que las pequeñas empresas, mientras superan un período de aprendizaje, adaptación y consolidación, obtienen poca o ninguna utilidad y, en cambio, requieren de significativas inversiones. Esta circunstancia implica que dichas empresas no cuenten todavía con el patrimonio suficiente para enfrentar los riesgos que pueden amenazar su existencia.

En efecto, la referida exposición de motivos se precisó:

“Es un buen negocio para el Estado y la sociedad en su conjunto dejar madurar a las empresas antes de imponerles el 100% de las cargas de ser formales, lo cual no debe tener mayor costo fiscal y por el contrario es una efectiva medida para la creación de empresas y empleos formales que, por lo tanto, ayudarán a ampliar la base de contribuyentes.

Con el fin de lograr tal objetivo, los artículos 3, 5 y 7 de la presente ley establecen un sistema de progresividad para el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, para el pago de los aportes parafiscales (incluyendo los aportes en salud a la subcuenta de solidaridad del Fosyga y al Fondo de Garantía de Pensión Mínima), y para la expedición y renovación del registro mercantil en beneficio de la micro y pequeñas empresas creadas a partir de la promulgación de la ley.

⁸ ARTICULO 5o. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS COMPLEMENTARIOS CONSTITUYEN UN SOLO IMPUESTO. **El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo** y comprende:

1. Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, **los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales**, en el patrimonio* y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior**

2. Para los demás contribuyentes, los que se liquidan **con base en la renta, en las ganancias ocasionales** y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales**, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras. (Destaca la Sala)

*El impuesto complementario de patrimonio quedó eliminado a partir del año 1992.

**El impuesto complementario de remesas fue derogado expresamente por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

⁹ Gaceta del Congreso 532 de 2010

Este sistema, por una parte, permite a las nuevas micro y pequeñas empresas favorecidas que paguen sucesivamente el 0%, 50%, 75% y 100% del canon establecido tanto para la expedición como para la renovación del registro mercantil, en sus primeros cuatro años calendario de operación, incentivando de esta forma su inserción y adaptación paulatina a la formalidad.

Con el objetivo de que dichas medidas tengan el efecto real en la práctica, es importante evitar que a las nuevas micro y pequeñas empresas se les reduzca la liquidez, capacidad de gestión y, por ende, posibilidades de supervivencia, permitiendo que la administración tributaria les termine cobrando impuestos que no se van a generar, o se van a generar en un menor monto, por el pago progresivo de las cargas tributarias, laborales y comerciales anteriormente mencionadas. Como consecuencia de lo anterior, el parágrafo del artículo 3º de la presente ley establece que los beneficios de dicha progresividad no pueden ser objeto de retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta en los tres primeros años contados a partir del inicio de su actividad económica principal, ya que la retención en la fuente constituye un pago anticipado del impuesto, y por ende, carece de importancia en los casos en los que el impuesto es cero o en los que el impuesto es muy pequeño. Así mismo, el parágrafo 2º de dicho artículo determina que tales beneficiarios, no se encuentran obligados a tributar por el sistema de renta presuntiva contemplado en el artículo 188 del Estatuto Tributario durante el periodo de vigencia del mencionado beneficio (cuatro años gravables que en ningún caso pueden superar el 31 de diciembre de 2017).

Lo anterior debido a que el sistema de renta presuntiva supone que los contribuyentes que menos obtienen una utilidad del 3% de su patrimonio líquido en un año gravable, y por consiguiente, los obliga a tributar sobre ese 3% cuando este último es mayor que el resultado de aplicar la tarifa del impuesto a las utilidades obtenidas por la correspondiente sociedad.

Dado que el artículo 3º de la presente ley pretende aliviar los costos tributarios de las empresas que se encuentran en su periodo de aprendizaje, evitando afectar su liquidez y capacidad de gestión, es de suma importancia que dicho beneficio no coexista con la tributación por renta presuntiva, la cual genera una tributación alternativa y más gravosa a la establecida en el artículo mencionado.

“... ”

ii) Para aceptar como descuento en la determinación de la renta los aportes parafiscales, se debe estar a paz y salvo por estos conceptos, es decir, reconocer sólo los “efectivamente pagados”, lo cual limita la posibilidad de solicitar lo causado y por ende garantiza que no se crezca la cartera de los aportes parafiscales”. (Subraya la Sala)

Según la exposición de motivos, la Ley 1429 de 2010 busca aliviar la carga tributaria de las nuevas pequeñas empresas, por un tiempo determinado, **para posteriormente imponerles el 100% de las cargas de ser formales**. De esta forma, se evidencia que ni la ley ni la exposición de motivos distinguieron qué clase de ingresos hacían parte del beneficio tributario y, por el contrario, éste se consagró en forma general.

Comoquiera que al momento de interpretar una disposición de carácter legal, debe consultarse tanto su finalidad, como el contexto normativo del cual forma parte, estima la Sala que los mismos criterios deben ser considerados al interpretar las normas reglamentarias, destinadas a tornar aplicable la disposición legal.

Así, si la ley consagra el beneficio de progresividad en el pago (obligación sustancial) de la **tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios**, se debe tener en cuenta que, como quedó anotado, ésta se aplica tanto para los **ingresos ordinarios como para los extraordinarios**, por lo que resulta indiferente que provengan o no de manera exclusiva del ejercicio de la actividad mercantil, como lo prevé el reglamento acusado.

La Sala ha señalado que la potestad reglamentaria¹⁰ tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquélla, ni modificarla para restringir su espíritu o finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas¹¹.

Es evidente 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 desfigurar la situación regulada por la ley**, hacerla nugatoria, ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.

Sobre el particular, en sentencia C- 512/97 la Corte Constitucional precisó: “...cuando el Ejecutivo reglamenta la ley no puede ir más allá de lo que ella prevé,

¹⁰ La Corte Constitucional señaló que la potestad reglamentaria tiene fundamento en lo previsto por el artículo 189-11 C.P., e implica que Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. La potestad reglamentaria, en consecuencia, tiene naturaleza “ordinaria, derivada, limitada y permanente”. Es ordinaria en razón a que es una función de la Rama Ejecutiva, sin que para su ejercicio requiera de habilitación distinta de la norma constitucional que la confiere. Tiene carácter derivado, puesto que requiere de la preexistencia de material legislativo para su ejercicio. Es limitada porque “encuentra su límite y radio de acción en la constitución y en la ley, por lo 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”. Por último, “la potestad reglamentaria es permanente, habida cuenta que el Gobierno puede hacer uso de la misma tantas veces como lo considere oportuno para la cumplida ejecución de la ley de que se trate y hasta tanto ésta conserve su vigencia.” (sentencia C-748 de 2008)

¹¹ Consejo de Estado, Sentencia de mayo 5 de 2003, expediente 13212, Consejera Ponente Dra Lígia López Díaz, entre otras.

ni de las pautas generales que señala. Es bajo este entendimiento, que la facultad reglamentaria del Ejecutivo puede ser en algunos casos constitucional o inconstitucional. Pues si el legislador, al expedir la ley, se limita a enunciar el asunto a tratar, pero delega en el Presidente todos los temas inherentes a la propia labor legislativa, resulta innegable que estaría trasladando el legislativo su propia facultad constitucional. Al contrario, si la ley establece los parámetros generales, la reglamentación que el Ejecutivo expida es simplemente el resultado de las atribuciones constitucionales propias para desarrollarla". (Subraya la Sala)

Dado que las expresiones acusadas del artículo 2, inciso primero, del Decreto 4910 de 2011, limitan el alcance del beneficio previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, **porque esta norma legal no previó ninguna restricción a la progresividad** en el pago del impuesto de renta y complementarios **en razón de los ingresos**, procede declarar su nulidad.

Toda vez que el inciso segundo de la norma acusada precisa que los ingresos que no provengan del desarrollo de la actividad mercantil no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios y, para el efecto, señala que en la contabilidad deben llevarse cuentas separadas de los ingresos objeto del beneficio y de los que no gozan de éste, a pesar de que, se insiste, **la ley no previó ninguna restricción a la progresividad** en el pago del impuesto **en razón de los ingresos**, se declarará la nulidad de dicho inciso.

De igual forma, se anularán las expresiones acusadas del inciso tercero del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, por cuanto se limitan a precisar que para las pequeñas empresas preexistentes, el beneficio opera exclusivamente respecto de los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, precisión que, como quedó anotado, desborda el contenido del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.

En cuanto al argumento de la demandada según el cual es dable que el reglamento evite que capitales no autorizados se beneficien de un tratamiento especial cuya finalidad es la reactivación económica, la Sala observa que no se puede desconocer el alcance del beneficio tributario de progresividad con el objeto de fiscalizar los ingresos distintos a los provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, por cuanto dicho requisito no fue consagrado en la ley.

En suma, se configura un exceso en la facultad reglamentaria, por lo que se declarará la nulidad del artículo 2º del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 incisos primero, segundo y tercero, en los apartes demandados.

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

PRIMERO: ANÚLASE el artículo 2º del Decreto Reglamentario 4910 de 2011, en los apartes subrayados:

*Artículo 2º. Rentas respecto de las cuales procede el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, son **exclusivamente** las rentas relativas a los ingresos **operacionales u ordinarios** que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, **provenientes del desarrollo de la actividad mercantil**, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el Registro Mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.*

Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán.

*En el caso de Pequeñas Empresas Preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 operará **exclusivamente** respecto de las rentas relativas a los ingresos **provenientes del desarrollo de la actividad mercantil** que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior.*

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA