CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., cuatro (04) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia:	MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD SIMPLE
Expediente:	11001-03-27-000-2018-00052-00
Número interno:	24286
Demandante:	MAURICIO ELADIO MENDOZA MÉNDEZ Y OTRO
Demandado:	MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Auto que resuelve medida cautelar

El despacho decide la solicitud de suspensión provisional de la expresión *«ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario»*, contenida en el artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, sustituido por el artículo 2.º del Decreto Reglamentario 2150 de 2017[1], expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

[1] Por el cual se sustituyó el capítulo 5, del título 1, de la parte 2, del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, Mauricio Eladio Mendoza y Mauricio Alfredo Plazas solicitaron la anulación de la expresión *«ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario»,* contenida en el artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, sustituido por el artículo 2.º del Decreto Reglamentario 2150 de 2017 (ff. 1 al 23), cuyos apartes se transcriben y destacan a continuación:

> Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria
>
> (…)
>
> Artículo 1.2.1.5.4.9. Aportes parafiscales. La exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar –ICBF y las cotizaciones del régimen contributivo de salud, establecidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2 y 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto, ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

Solicitud de medida cautelar

1- Los demandantes señalaron que el artículo 114-1 del ET estableció tres requisitos para obtener la exoneración de aportes parafiscales y de seguridad social en salud. El primero, que los sujetos deben ser sociedades, personas jurídicas o asimiladas; el segundo, que sean contribuyentes y declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, y el último, que la exoneración se aplicará en relación a los empleados que, individualmente, devenguen menos de diez salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Por su parte, el artículo 19-2 *ibidem* dispuso que las cajas de compensación son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, respecto de los ingresos percibidos en desarrollo de las actividades industriales y comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las actividades meritorias mencionadas en el artículo 359 *ejusdem.*

Del análisis de los dos artículos precedentes, los demandantes concluyeron que las cajas de compensación pueden beneficiarse de la exoneración de aportes, en la medida en que: (i) en virtud del artículo 39 de la Ley 21 de 1982, las cajas de compensación son personas jurídicas; (ii) al tenor del artículo 19-2, son contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, respecto de los ingresos provenientes de las actividades allí señaladas, y (iii) tienen plena libertad para contratar trabajadores con salarios que no superen los 10 smlmv.

2. Por otra parte, los actores explicaron que, en vigencia del anterior régimen –Ley 1607 de 2012-, las cajas de compensación familiar eran contribuyentes del impuesto sobre la renta por la realización de ciertas actividades gravadas con la tarifa del 25 %. Igualmente, debían pagar aportes parafiscales en la medida en que no pagaban el CREE. Una vez eliminado el impuesto del CREE por la Ley 1819 de 2016, las cajas de compensación familiar, junto con los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, quedaron sometidas a las tarifas del 34 % y 33 % previstas en el artículo 240 del ET, para los años gravables 2017 y 2018, respectivamente. Es decir, que el legislador a partir de la Ley 1819 de 2016 unificó la tarifa del impuesto sobre la renta y, adicionalmente, previó en el artículo 114-1 del ET la posibilidad de que los contribuyentes declarantes de dicho tributo se exoneraran de pagar los aportes parafiscales y de seguridad social en salud.

Al hilo de lo anterior, expresaron que la disposición censurada quebrantó el derecho a la igualdad y el principio de equidad que rige en materia tributaria, debido a que la reglamentación excluyó a las cajas de compensación de la exoneración de aportes parafiscales y de seguridad social en salud, previstos en el artículo 114-1 del ET. Asimismo, excedió la potestad reglamentaria del artículo 189.11 constitucional, debido a que el Ejecutivo desatendió que, de acuerdo con el artículo 19-2 *ibidem*, las cajas de compensación familiar, como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, pueden estar exoneradas de los aportes parafiscales y los de la seguridad social en salud.

Po lo anterior, consideraron que es necesario decretar la suspensión provisional de la expresión demandada, dado que la aplicación de la disposición censurada puede causar un perjuicio económico injustificado a las cajas de compensación, dado que las deja en una posición menos favorable que a los otros contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Oposición

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a la procedencia de la medida cautelar (ff. 100 a 102 vto.).

En concreto, consideró que la argumentación esgrimida por los demandantes era insuficiente para el decreto de la medida solicitada, ya que no se evidenció la apariencia del buen derecho y la urgencia por la cual debe decretarse la suspensión provisional de la norma acusada. Lo anterior, teniendo en cuenta lo decidido en el auto del 21 de mayo de 2014, proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (exp. 20946, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Seguidamente, se pronunció sobre el fondo del asunto y esgrimió que la exclusión de la exoneración de aportes parafiscales es de creación legal, que no reglamentaria. Además, que la norma consagra un listado taxativo de los sujetos beneficiados en el que no se encuentran las cajas de compensación. En consecuencia, el Gobierno no desbordó la órbita de su competencia y, por contera, no infringió el principio de reserva de ley en materia tributaria.

DIAN

La DIAN, como tercero interesado, allegó memorial de oposición, en los siguientes términos (ff. 68 a 70 vto):

Coincidió con la demandada en que la norma acusada no violó el principio de reserva de ley, porque es de creación legal la exclusión de las cajas de compensación de la exoneración de aportes prevista en el artículo 114-1 del ET. Agregó que la anterior circunstancia se evidencia en el 2.º parágrafo *ibidem*, según el cual las entidades calificadas en el régimen tributario especial estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y, según su dicho, las cajas de compensación familiar hacen parte de dicho régimen, de acuerdo con la Ley 21 de 1982.

Por lo demás, se refirió a la falta de necesidad de decretar la suspensión provisional del aparte enjuiciado, por cuanto no basta con mencionar el acaecimiento de un perjuicio, sino probar, siquiera sumariamente, el mismo. Que no se advierte la necesidad de garantizar el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, por cuanto se debe analizar a lo largo del proceso si, eventualmente, el Gobierno desbordó su potestad reglamentaria.

UGPP

La UGPP, como tercero interesado, allegó escrito de oposición, en los siguientes términos (ff. 80 al 84):

Al igual que la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, aseveró que la prohibición de la exoneración de aportes parafiscales en el caso de las cajas de compensación tiene su origen en la ley. Dicho argumento lo explicó con base en la exposición de motivos realizada en la ponencia para el primer debate del proyecto de la Ley 1819 de 2016. Al efecto, afirmó que la precitada prohibición obedecía a que las cajas de compensación no eran contribuyentes del CREE.

Adicionó que la prohibición de aplicar la exoneración de aportes parafiscales es de creación legal, no es el medio de control de nulidad el procedente para censurarla.

Respecto del perjuicio económico a las cajas de compensación, aseguró que no es explicado ni fue demostrado por los demandantes, en la medida en que la finalidad de la norma no es generar detrimento económico. Por el contrario, en su concepto, las mismas cajas de compensación familiar se verán beneficiadas del aseguramiento de los recursos provenientes del pago de aportes parafiscales.

Por último, señaló que la suspensión provisional de la norma enjuiciada no procede, en tanto que es una cuestión que debe ser analizada en la sentencia.

CONSIDERACIONES

1- De conformidad con el artículo 125 del CPACA, será competencia del magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite. En consecuencia, este despacho es competente para decidir la solicitud de la medida cautelar presentada por Mauricio Eladio Mendoza Méndez y Mauricio Alfredo Plazas Vega, consistente en la suspensión provisional de los efectos jurídicos de la expresión *«ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario»,* contenida en el artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, sustituido por el artículo 2.º del Decreto Reglamentario 2150 de 2017.

Para el efecto, el despacho verificará si la solicitud de suspensión provisional cumple con los presupuestos de procedibilidad de medidas cautelares, previstos en los artículos 229 y siguientes del CPACA.

2- A manera de consideración inicial, se destaca que el decreto de medida cautelar, según lo dispuesto en el artículo 229 del CPACA, procede *«para proteger y garantizar provisionalmente el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia».*

Por su parte, el artículo 231 *ibidem* prevé que la suspensión provisional procede para que los actos o las normas demandadas no produzcan efectos jurídicos, hasta tanto se examine su legalidad en la decisión de fondo.

3- En relación con los presupuestos para la procedencia de la medida cautelar, esta corporación ha tenido la oportunidad de pronunciarse de la siguiente forma (auto del 19 de julio de 2018, exp. 60291, Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección A, CP: María Adriana Marín):

> Las medidas cautelares han sido instituidas en los procesos judiciales como un mecanismo tendiente a evitar que resulte nugatoria la sentencia con la que se pondrá fin a los mismos, en virtud de las modificaciones que se pueden presentar en el transcurso de la actuación procesal respecto de la situación que inicialmente dio lugar a la demanda, es decir, que surjan hechos que dificulten o incluso eviten los efectos prácticos de la decisión. Es por ello que se conciben como *"(…) precauciones inequívocamente diseñadas para garantizar que la solución que se adopte como resultado del proceso judicial podrá ser materializada",* brindándole a quien acude a la justicia, la certeza de que el trámite del proceso en sí mismo, no va a obrar en contra de sus intereses y que los mismos serán protegidos aún antes de la decisión definitiva. Para la procedencia de las medidas cautelares, se exige evaluar si se cumplen ciertos requisitos, que de no obrar, harán que la medida sea innecesaria o inconveniente. Es así como se debe verificar:
>
> a. La verosimilitud del derecho invocado o apariencia de buen derecho *(fumus boni iuris),* lo que se traduce en últimas, en qué tantas probabilidades de éxito tienen las pretensiones del demandante a las que servirá la medida cautelar, pues de ser éstas mínimas, el daño que se le ocasione a quien soporta la medida cautelar será superior al beneficio de su existencia, lo que la hace inconveniente.
>
> b. La existencia del riesgo por la demora del trámite procesal *(periculum in mora),* pues si el mismo no existe, las medidas cautelares sobran.
>
> Lo anterior conduce a tener en consideración que la adopción de una medida cautelar compromete el ejercicio de un derecho y, por lo tanto, puede llegar a ocasionarse un perjuicio a su titular, razón por la cual este riesgo sólo resulta admisible, en la medida en que realmente sea necesaria la medida por estar reunidos los requisitos enunciados.
>
> (…)

4- Como se ve, la procedencia de la medida cautelar está circunscrita a la necesidad de asegurar la efectividad de la sentencia, esto es, que la decisión no pueda aguardar a las subsiguientes etapas procesales, puesto que ello originaría perjuicios a quien solicita su decreto.

Lo anterior, por cuanto, si bien la normativa invocada en la demanda puede conllevar, *prima facie*, apreciar la ilegalidad de los actos demandados, es cierto que la suspensión provisional, como está concebida, es un mecanismo para salvaguardar los efectos del fallo y así evitar que existan decisiones inanes o fútiles debido a la materialización de daños.

De esta forma, las consideraciones preliminares que se efectúen en torno a la ilegalidad de los actos administrativos, no se pueden considerar como un prejuzgamiento, aunque la identificación de la necesidad de efectuar estos análisis, resulta ser tenue a la hora de verificar la procedencia de la suspensión provisional de los actos administrativos.

5- En principio, la suspensión provisional de los actos administrativos generales garantiza que las situaciones jurídicas particulares no se vean afectadas por la preeminencia de la presunción de legalidad, puesto que, mientras los actos no sean suspendidos provisionalmente o anulados jurisdiccionalmente —entre las demás previsiones del artículo 91 del CPACA— estos tienen fuerza ejecutoria y deben ser aplicados por la Administración.

Desde luego, la suspensión provisional procede cuando sea evidente la violación de las normas superiores invocadas en la demanda, en un ejercicio de confrontación directa con los actos o normas acusadas, junto con las pruebas que sustenten la solicitud. De lo contrario, el juez administrativo denegará la suspensión para permitir que se cumplan las diferentes etapas del proceso que culmina con la emisión de la sentencia.

6. En el *sub lite*, la disposición acusada es la reglamentación del entonces artículo 114-1 del ET, adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016[2],

[2] El parágrafo segundo del artículo 114-1 fue modificado por el artículo 118 de la Ley 1943 de 2018, con posterioridad a la presentación de la demanda. Se aclara que el control de legalidad de la disposición reglamentaria demandada debe efectuar a la luz de la norma vigente para el momento en que se hizo la reglamentación, esto es, sin incluir la modificación de la Ley 1943 de 2018. A partir de la entrada en vigencia de la modificación introducida por al artículo 114-1 del ET, las entidades previstas en el artículo 19 del ET, esto es, las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, que sean calificadas por la autoridad tributaria como pertenecientes al régimen tributario especial, según los requisitos establecidos, deberán realizar los aportes parafiscales y al sistema de seguridad social en salud. Ello significa, que la Ley 1943 de 2018 restringió las

mediante la cual, entre otras disposiciones, se exonera de los aportes parafiscales y de la seguridad social en salud a las sociedades, personas jurídicas y asimiladas que sean contribuyentes, declarantes del impuesto sobre la renta, respecto de los empleados que devenguen menos de 10 salarios mínimos, mensuales, legales y vigentes.

Particularmente, el parágrafo 2.º del artículo 114-1 del ET, tal como se encontraba vigente para el momento de la reglamentación demandada, establecía que las entidades calificadas en el régimen tributario especial (en adelante, RTE) debían realizar los aportes parafiscales (SENA, ICBF, cajas de compensación familiar) y las cotizaciones al sistema de seguridad social en salud. En otras palabras, las únicas entidades obligadas a realizar los referidos aportes son aquellas identificadas dentro del régimen tributario especial.

Por su parte, los artículos 19 y 19-4 del ET prescriben que los sujetos que hacen parte del RTE son: (i) las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, con la condición de que, cumplan los requisitos de los numerales 1 a 3 del artículo 19 *ibidem* y que, adicionalmente, sean calificadas por la autoridad tributaria como pertenecientes al RTE o cumplan con el procedimiento para permanecer en ese régimen, de conformidad con el artículo 356-2 *ídem*; (ii) las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control.

Ahora bien, según el artículo 19-2 (adicionado por la Ley 488 de 1998 y modificado por la Ley 1819 de 2016), las cajas de compensación familiar «*serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias previstas en el artículo 359 del presente estatuto. (…)*»[3].

---

entidades que, perteneciendo al régimen tributario especial, estarán obligadas a realizar los referidos aportes.

[3] Si bien las cajas de compensación familiar pertenecían al régimen tributario especial del artículo 19, es lo cierto que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998 estas entidades pasaron a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y, en esa medida, ya no hacen parte del régimen tributario especial.

Como se aprecia, las cajas de compensación familiar no pertenecen al RTE, de tal manera que no se encuentran en el supuesto normativo del parágrafo 2.º del artículo 114-1 del ET.

Por lo anterior, las cajas de compensación familiar, como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, en las condiciones previstas en el artículo 19-2 del ET, estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales y de la seguridad social en salud, en relación con los empleados que devenguen menos de 10 salarios, mínimos, mensuales, legales y vigentes.

En un ejercicio simple de confrontación entre el artículo 114-1 y la norma parcialmente demandada, el despacho considera que el Ejecutivo, a través del artículo 1.2.1.5.4.9 del DUR 1625 de 2016 (sustituido por el Dcto. 2150 de 2017), incluyó a las cajas de compensación familiar dentro de las entidades que no podían exonerarse de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud, siendo que, de conformidad con el artículo 19-2 del ET, dichas entidades son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, de tal forma que se encuentran exoneradas de los referidos aportes, en los términos del artículo 114-1 *ibidem* (deberán tener empleados que devenguen menos de 10 smmlv).

Así, la disposición demandada, al reglamentar el artículo 114-1 del ET, desatendió que el parágrafo segundo de dicha norma, resulta aplicable, únicamente, para las entidades que pertenecen al RTE, dentro de las cuales no se encuentran las cajas de compensación familiar, así que incluirlas en el artículo demandado excede la potestad reglamentaria del artículo 189.11 constitucional.

De esta forma, el despacho constata que se cumplen los presupuestos para decretar la medida cautelar, dado que se constata una violación a la ley, concretamente a los artículos 189.11 constitucional y 114-1 del ET.

En consecuencia, el artículo 1.2.1.5.4.9 del DUR 1625 de 2016*,* hasta tanto se dicte la sentencia*,* quedará así:

> Artículo 1.2.1.5.4.9. Aportes parafiscales. La exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar –ICBF y las cotizaciones del régimen contributivo de salud, establecidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2 y 1.2.1.5.2.1 y 1.2.1.5.3.1 de este Decreto.

En mérito de lo anterior, el despacho,

RESUELVE

1. **Decretar** la suspensión provisional de los efectos jurídicos de la expresión: «*ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario*», contenida en el artículo 1.2.1.5.4.9., del DUR 1625 de 2016, adicionado por el Dcto. 2250 de 2017. En consecuencia, la disposición quedará así:

> Artículo 1.2.1.5.4.9. Aportes parafiscales. La exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar –ICBF y las cotizaciones del régimen contributivo de salud, establecidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2 y 1.2.1.5.2.1 y 1.2.1.5.3.1 de este Decreto.

2. **Reconocer** personería al abogado Javier Sanclemente Arciniegas, identificado con cédula de ciudadanía nro. 79.486.565 de Bogotá D. C. y TP nro. 81.166 del CSJ, para que actúe en nombre y representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según el poder conferido (ff. 103 a 104 vto.).

3. **Reconocer** personería al abogado Herman Antonio González Castro, identificado con cédula de ciudadanía nro. 7.224.030 de Duitama (Boyacá) y TP nro. 97.698 del CSJ, para que actúe en nombre y representación de la DIAN, según el poder conferido (f. 71).

4. **Reconocer** personería al abogado Carlos Eduardo Umaña Lizarazo, identificado con cédula de ciudadanía nro. 74.281.101 de Guateque (Boyacá) y TP nro. 86.022 del CSJ, para que actúe en nombre y representación de la UGPP, según el poder conferido. (ff. 90 a 91 vto.).

Notifíquese y cúmplase.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ