

Señores
Honorable Magistrados
Consejo de Estado
Sección Cuarta
E. S. D.

Ref.: Acción de simple nulidad contra el Concepto Jurídico 68204 del 24 de octubre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN

CARLOS ANDRES LIZCANO RODRIGUEZ, identificado con la C.C. 91.475.278 de Bucaramanga, obrando en mi propio nombre, en ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –Ley 1437 de 2011-, por medio del presente escrito, presento demanda dirigida a obtener la nulidad, previa suspensión provisional, del Concepto Jurídico 68204 del 24 de octubre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE DIAN –Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, cuyo texto se transcribe a continuación:

«Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá D.C. 24 de Octubre de 2013 068204

Señora:
SANDRA YAMILE ENDO BARRERA
Calle 16 No. 9- 64 Of 201 Edf. Calle 16
Bogotá

Ref: Radicado 62341 del 04/09/2013

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Beneficio de progresividad
Fuentes formales	Artículos 1,2 y 4, Ley 1429 de 2010; artículo 43 Ley 1450 de 2011; artículo 6 Decreto 4910 de 2012; artículo 1 Decreto 545 de 2011.

Cordial saludo, Sra. Sandra Yamile:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

LIBRERÍA

En particular se reitera la consulta sobre: "... bajo las circunstancias anteriormente planteadas, la empresa se puede acoger al beneficio de que trata el artículo 40 de la Ley 1429 del 2010 sobre progresividad del impuesto sobre la renta y complementarios, en razón a que el Decreto no manifiesta como una obligación la existencia de trabajadores a esa fecha, sino el deber de informar el número de trabajadores".

En comienzo, debe destacarse que el contenido de todos los oficios y conceptos que fueron enviados corresponde con la pregunta por Ud., realizada en la medida que abordan las diferentes exigencias y requisitos establecidos por la Ley para la obtención del beneficio, las prohibiciones para acceder al beneficio, las exigencias respecto de las empresas en etapa pre-operativa o empresas inactivas y el caso de las personas que ejercen actividades liberales, entre otros.

No obstante lo anterior, en esta oportunidad resulta pertinente precisar lo siguiente:

La Ley 1450 de 2011, indica las definiciones de tamaño de empresas.

ARTÍCULO 43. DEFINICIONES DE TAMAÑO EMPRESARIAL. EL artículo 2o de la Ley 590 de 2000, quedará así:

"Artículo 2o- Definiciones de tamaño empresarial. Para todos los efectos, se entiende por empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, en el área rural o urbana. Para la clasificación por tamaño empresarial, entendiéndose micro, pequeña, mediana y gran empresa, se podrá utilizar uno o varios de los siguientes criterios:

- 1. Número de trabajadores totales.*
- 2. Valor de ventas brutas anuales.*
- 3. Valor activos totales.*

Para efectos de los beneficios otorgados por el Gobierno nacional a las micro, pequeñas y medianas empresas el criterio determinante será el valor de ventas brutas anuales.

PARAGRAFO 1o. El Gobierno Nacional reglamentará los rangos que aplicarán para los tres criterios e incluirá especificidades sectoriales en los casos que considere necesario.

PARÁGRAFO 2o. Las definiciones contenidas en el artículo 2° de la Ley 590 de 2000 continuarán vigentes hasta tanto entren a regir las normas reglamentarias que profiera el Gobierno Nacional en desarrollo de lo previsto en el presente artículo".

El artículo 2° de la Ley 590 de 2000, modificado por la Ley 905 de 2004, se encuentra vigente, y estableció el mismo criterio aplicado en los artículos 1 y 2 de la Ley 1429 de 2010, como se aprecia del contenido de las dos normas en mención:

ARTÍCULO 20. El artículo 2o de la Ley 590 de 2000 quedará así:

Artículo 2o. *Definiciones.* Para todos los efectos, se entiende por micro incluidas las Famiempresas pequeña y mediana empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicio, rural o urbana, que responda a dos (2) de los siguientes parámetros:

1. *Mediana empresa:*

a) *Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, o*

b) *<Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto con el nuevo término es el siguiente:> Activos totales por valor entre 100.000 a 610.000 UVT.*

2. *Pequeña empresa:*

a) *Planta personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores, o*

b) *Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,*

3. *Microempresa:*

a) *Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores o,*

b) *Activos totales excluida la vivienda por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,*

PARÁGRAFO 1- Los estímulos beneficios, planes y programas consagrados en la presente ley, se aplicarán igualmente a los artesanos colombianos, y favorecerán el cumplimiento de los preceptos del plan nacional de igualdad de oportunidades para la mujer.

LEY 1429 DE 2010

ARTÍCULO 1°. OBJETO. La presente ley tiene por objeto la formalización y la generación de empleo, con el fin de generar incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas; de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse.

ARTÍCULO 2°. DEFINICIONES.

1. *Pequeñas empresas:* Para los efectos de esta ley, se entiende por pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

2. *Inicio de la actividad económica principal:* Para los efectos de esta ley, 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.

3. *Tipos de informalidad de empleo:* para los efectos de esta ley, existirán 2 tipos de informalidad de empleo:

a) *Informalidad por subsistencia:* Es aquella que se caracteriza por el ejercicio de una actividad por fuera de los parámetros legalmente



constituidos, por individuo, familia, núcleo social para poder garantizar su mínimo vital.

b) *Informalidad con capacidad de acumulación: Es una manifestación de trabajo informal que no necesariamente representa baja productividad.*

Complemento de lo anterior el artículo 1 del Decreto 545 de 2011, reglamentario de la Ley 1429 de 2010, señala:

*“ARTÍCULO 1°. BENEFICIARIOS. Tendrán derecho a acogerse a los beneficios establecidos en los artículos 5° y 7° de la Ley 1429 de 2010, las personas naturales y las personas jurídicas que desarrollan pequeñas empresas, cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen cinco mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.000 smmlv), **que con posterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley, se matriculen en el registro mercantil de las cámaras de comercio.***

*PARÁGRAFO. Para efectos de lo prescrito en el artículo 2o de la Ley 1429 de 2010 **el inicio de la actividad económica principal se determina por la fecha de la matrícula en el registro mercantil**” resaltado fuera de texto.*

Así las cosas, al tenor de las normas citadas, una empresa que no tenga personal no cumple con la finalidad de la Ley que es la formalización y la generación de empleo, ni cumple con los requisitos exigidos para acogerse al beneficio de progresividad, entre los cuales se encuentra el desarrollo de pequeñas empresas con la vinculación de personal inferior a 50 trabajadores.

Adicionalmente, en aplicación del principio de interpretación de la ley contenido en el artículo 28 del Código Civil, según el cual, las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, y del artículo 30 ibídem, que establece que el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía; debe interpretarse que la mención señalada en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2012 acerca del número de trabajadores con relación laboral al inicio de la actividad económica y el tipo de vinculación, es para verificar el cumplimiento de la generación y formalización de empleo consagrados como objeto de la ley.

En consecuencia, no hay lugar a dudas que se requiere la existencia de personal vinculado a la empresa al momento del inicio de la actividad económica para acogerse al beneficio estudiado; dado que sin personas vinculadas no puede desarrollarse ninguna actividad económica de tipo empresarial.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN:



<http://www.dian.gov.co>, siguiendo el ícono de “Normatividad” – “técnica”, y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS
Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina»

1. PRESUPUESTOS PROCESALES DE LA DEMANDA

1.1. Competencia:

De conformidad con el artículo 149 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –Ley 1437 de 2011- y el artículo 13 del Acuerdo 58 de 1999 modificado por el Ac. 55 de 2003, Art. 1°. C.E., es competente el Honorable Consejo de Estado, para conocer de ésta demanda en única instancia.

1.2. Normas acusadas de nulidad:

Concepto Jurídico 68204 del 24 de octubre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE DIAN –Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, cuyo texto se transcribe a continuación:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá D.C. 24 de Octubre de 2013 068204

Señora:
SANDRA YAMILE ENDO BARRERA
Calle 16 No. 9- 64 Of 201 Edf. Calle 16
Bogotá

Ref: Radicado 62341 del 04/09/2013

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Beneficio de progresividad
Fuentes formales	Artículos 1,2 y 4, Ley 1429 de 2010; artículo 43 Ley 1450 de 2011; artículo 6 Decreto 4910 de 2012; artículo 1 Decreto 545 de 2011.

Cordial saludo, Sra. Sandra Yamile:



De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En particular se reitera la consulta sobre: "... bajo las circunstancias anteriormente planteadas, la empresa se puede acoger al beneficio de que trata el artículo 40 de la Ley 1429 del 2010 sobre progresividad del impuesto sobre la renta y complementarios, en razón a que el Decreto no manifiesta como una obligación la existencia de trabajadores a esa fecha, sino el deber de informar el número de trabajadores".

En comienzo, debe destacarse que el contenido de todos los oficios y conceptos que fueron enviados corresponde con la pregunta por Ud., realizada en la medida que abordan las diferentes exigencias y requisitos establecidos por la Ley para la obtención del beneficio, las prohibiciones para acceder al beneficio, las exigencias respecto de las empresas en etapa pre-operativa o empresas inactivas y el caso de las personas que ejercen actividades liberales, entre otros.

No obstante lo anterior, en esta oportunidad resulta pertinente precisar lo siguiente:

La Ley 1450 de 2011, indica las definiciones de tamaño de empresas.

ARTÍCULO 43. DEFINICIONES DE TAMAÑO EMPRESARIAL. EL artículo 2o de la Ley 590 de 2000, quedará así:

"Artículo 2o- Definiciones de tamaño empresarial. Para todos los efectos, se entiende por empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, en el área rural o urbana. Para la clasificación por tamaño empresarial, entiéndase micro, pequeña, mediana y gran empresa, se podrá utilizar uno o varios de los siguientes criterios:

- 1. Número de trabajadores totales.*
- 2. Valor de ventas brutas anuales.*
- 3. Valor activos totales.*

Para efectos de los beneficios otorgados por el Gobierno nacional a las micro, pequeñas y medianas empresas el criterio determinante será el valor de ventas brutas anuales.

PARAGRAFO 1o. El Gobierno Nacional reglamentará los rangos que aplicarán para los tres criterios e incluirá especificidades sectoriales en los casos que considere necesario.

PARÁGRAFO 2o. Las definiciones contenidas en el artículo 2° de la Ley 590 de 2000 continuarán vigentes hasta tanto entren a regir las normas reglamentarias que profiera el Gobierno Nacional en desarrollo de lo previsto en el presente artículo".

El artículo 2° de la Ley 590 de 2000, modificado por la Ley 905 de 2004, se encuentra vigente, y estableció el mismo criterio aplicado en los artículos 1 y

2 de la Ley 1429 de 2010, como se aprecia del contenido de las dos normas en mención:

ARTÍCULO 20. El artículo 2o de la Ley 590 de 2000 quedará así:

Artículo 2o. Definiciones. Para todos los efectos, se entiende por micro incluidas las Famiempresas pequeña y mediana empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicio, rural o urbana, que responda a dos (2) de los siguientes parámetros:

1. Mediana empresa:

a) Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, o

b) <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto con el nuevo término es el siguiente:> Activos totales por valor entre 100.000 a 610.000 UVT.

2. Pequeña empresa:

a) Planta personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores, o

b) Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,

3. Microempresa:

a) Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores o,

b) Activos totales excluida la vivienda por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,

PARÁGRAFO 1- Los estímulos beneficios, planes y programas consagrados en la presente ley, se aplicarán igualmente a los artesanos colombianos, y favorecerán el cumplimiento de los preceptos del plan nacional de igualdad de oportunidades para la mujer.

LEY 1429 DE 2010

ARTÍCULO 1°. OBJETO. La presente ley tiene por objeto la formalización y la generación de empleo, con el fin de generar incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas; de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse.

ARTÍCULO 2°. DEFINICIONES.

1. Pequeñas empresas: Para los efectos de esta ley, se entiende por pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

2. Inicio de la actividad económica principal: Para los efectos de esta ley, 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.

3. Tipos de informalidad de empleo: para los efectos de esta ley, existirán 2 tipos de informalidad de empleo:

a) *Informalidad por subsistencia: Es aquella que se caracteriza por el ejercicio de una actividad por fuera de los parámetros legalmente constituidos, por individuo, familia, núcleo social para poder garantizar su mínimo vital.*

b) *Informalidad con capacidad de acumulación: Es una manifestación de trabajo informal que no necesariamente representa baja productividad.*

Complemento de lo anterior el artículo 1 del Decreto 545 de 2011, reglamentario de la Ley 1429 de 2010, señala:

“ARTÍCULO 1°. BENEFICIARIOS. Tendrán derecho a acogerse a los beneficios establecidos en los artículos 5° y 7° de la Ley 1429 de 2010, las personas naturales y las personas jurídicas que desarrollan pequeñas empresas, cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen cinco mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.000 smmlv), que con posterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley, se matriculen en el registro mercantil de las cámaras de comercio.

*PARÁGRAFO. Para efectos de lo prescrito en el artículo 2o de la Ley 1429 de 2010 **el inicio de la actividad económica principal se determina por la fecha de la matrícula en el registro mercantil**” resaltado fuera de texto.*

Así las cosas, al tenor de las normas citadas, una empresa que no tenga personal no cumple con la finalidad de la Ley que es la formalización y la generación de empleo, ni cumple con los requisitos exigidos para acogerse al beneficio de progresividad, entre los cuales se encuentra el desarrollo de pequeñas empresas con la vinculación de personal inferior a 50 trabajadores.

Adicionalmente, en aplicación del principio de interpretación de la ley contenido en el artículo 28 del Código Civil, según el cual, las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, y del artículo 30 ibídem, que establece que el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía; debe interpretarse que la mención señalada en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2012 acerca del número de trabajadores con relación laboral al inicio de la actividad económica y el tipo de vinculación, es para verificar el cumplimiento de la generación y formalización de empleo consagrados como objeto de la ley.

En consecuencia, no hay lugar a dudas que se requiere la existencia de personal vinculado a la empresa al momento del inicio de la actividad económica para acogerse al beneficio estudiado; dado que sin personas vinculadas no puede desarrollarse ninguna actividad económica de tipo empresarial.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y

cambiaría, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co>, siguiendo el ícono de “Normatividad” – “técnica”, y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS
Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina

1.3. Qué se demanda:

El objeto de la presente demanda se concreta en la siguiente pretensión:

Que siguiendo el trámite señalado en el Título III de la Ley 1437 de 2011 y demás normas concordantes, se declare la nulidad del Concepto Jurídico No. 68204 del 24 de octubre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN.

2. SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Con fundamento en el artículo 231 de la Ley 1437 de 2011, muy respetuosamente solicito que se decrete la suspensión provisional del Concepto Jurídico 68204, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN al aplicar sus facultades legales de manera flagrantemente violatoria al dar un alcance equivocado al artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 y una interpretación restrictiva del artículo 1, 2 y 4 de la Ley 1429 de 2010.

Dice el Concepto Jurídico demandado que **“no hay lugar a dudas que se requiere la existencia de personal vinculado a la empresa al momento del inicio de la actividad económica para acogerse al beneficio estudiado”**, limitación que no contempló el legislador, pues la ley es clara en beneficiar a las pequeñas empresas, que para sus efectos las definió como aquellas cuyo personal no fuera superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superaran los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, sin imponer un mínimo de trabajadores requerido para acceder al beneficio tributario.

Con esta situación se observa que la DIAN desbordó las facultades legales otorgadas pues modificó el contenido de la ley al restringir el beneficio de la

progresividad con un requisito adicional, como es el de tener un mínimo de trabajadores.

Así las cosas, solicito a esa Honorable Corporación, decretar la suspensión provisional del Concepto Jurídico No. 68204 del 24 de octubre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN. Para efectos de esta solicitud, agradezco tener como argumentos adicionales, los presentados en el siguiente capítulo de esta demanda.

3. DISPOSICIONES VIOLADAS:

El Concepto Jurídico No. 68204 del 24 de octubre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, viola ostensiblemente los artículos 1, 2, 6, 121, 123 y 150 de la Constitución Política, los artículos 1, 2 y 4 de la Ley 1429 de 2010, el artículo 6 del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 y el artículo 1° del Decreto Reglamentario 545 de 2011.

4. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

De conformidad con el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, los actos administrativos son nulos cuando infrinjan las normas en las que deberían fundarse. En el caso concreto, el Concepto Jurídico de la DIAN No. 68204, objeto de demanda, ha transgredido la normatividad constitucional y legal en que debería sustentarse, como se evidencia a continuación:

4.1. Vulneración del principio de legalidad.

El artículo 1° de la Constitución Política consagra a Colombia como un Estado Social de Derecho, inspirado en distintos principios y valores de obligatorio cumplimiento, dentro de los cuales se destaca el principio de legalidad, al erigirse en el fundamento rector del ejercicio del poder y del uso de las facultades de los servidores públicos, como son la de legislar y la de sujetarse a la Constitución y la ley, principios rectores que tienen gran relevancia en todo Estado de Derecho.

La Corte Constitucional en sentencia C-710 de 2001 ha dicho con respecto al principio de legalidad que:

“Como principio rector del ejercicio del poder se entiende que no existe facultad, función o acto que puedan desarrollar los servidores públicos que no esté prescrito, definido o establecido en forma expresa, clara y precisa en la ley. Este principio exige que todos los funcionarios del Estado actúen siempre sujetándose al ordenamiento

jurídico que establece la Constitución y lo desarrollan las demás reglas jurídicas.”

De igual manera, el artículo 2° de nuestra Carta Política establece como fines del Estado el garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, finalidades que se materializan a través de la sujeción de las autoridades al imperio de la ley, mandato que se estipula en el artículo 6 superior al disponer que los servidores públicos son responsables tanto por infringir la Constitución y las leyes como por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones. Disposición que se reitera en el artículo 121, cuando consagra que “[n]inguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley” y en el artículo 123, al prescribir que “[l]os servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad; ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento”.

A su vez, el constituyente en consideración a la división y equilibrio de los poderes públicos, estableció en cabeza del Congreso en el artículo 150 constitucional, la facultad de hacer las leyes, dándole la función de interpretarlas, reformarlas y derogarlas, facultad que se ve afectada cuando un servidor público al interpretar la norma, la modifica con la ampliación o restricción del sentido y el contenido que en un principio contempló el legislador.

Visto lo anterior y concatenándolo al caso concreto, se configura una vulneración al principio de legalidad por parte de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN al exigir requisitos adicionales a las pequeñas empresas para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto de renta y complementarios, condiciones no señaladas en la ley y que las excluye del mencionado beneficio, que fue previsto como incentivo para la formalización empresarial a todas aquellas personas que realizaban sus actividades económicas de manera informal o para la nueva creación de ellas.

4.2. *Carácter de Actos Administrativos de los Conceptos Jurídicos expedidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –UAE DIAN-*

El legislador reconoce, en el Decreto 4048 de 2008, a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- como la autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria¹,

1 ARTÍCULO 1°.- COMPETENCIA. A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones:

(...)

Le compete actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera, de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia, así como los atinentes a los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional.

otorgándole a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, en el artículo 20 de esta norma, la función de absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales que sean de su competencia, agregando que si estos conceptos son publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia².

El Consejo de Estado ha dicho al respecto que si bien los conceptos que expide este ente en ejercicio de sus funciones no son obligatorios para los contribuyentes, siendo un criterio auxiliar de interpretación; también pueden ser considerados como actos administrativos:

“... aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos”³

Teniendo en cuenta lo anterior, se observa la calidad de acto administrativo que ostenta el concepto jurídico demandado, toda vez que en él, la DIAN modifica la situación jurídica de todas aquellas empresas que no cumplen con un mínimo de trabajadores, al excluirlos del beneficio frente al cual estaban siendo cobijados en la Ley 1429 de 2010, con la imposición de un requisito que no fue contemplado por el legislador. Acto administrativo que se profirió con violación a las normas legales en las cuales debía fundarse.

4.3. El concepto jurídico demandado está exigiendo requisitos no señalados por la Ley 1429 de 2010 ni en sus Decretos Reglamentarios

2 ARTÍCULO 20°.- SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN NORMATIVA Y DOCTRINA.

Son funciones de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, además de las dispuestas en el artículo 38 del presente decreto las siguientes:

(...)

3. Absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN, y en materia de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones, así como aquellas de carácter administrativo;

(...)

PARÁGRAFO.- los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o de la legislación aduanera o en materia cambiaria en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia.

3 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Exp. 250002327000200800155-01 (17885). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 6 de octubre de 2011.

Al realizar el ejercicio de confrontar el Concepto Jurídico 68204 del 24 de octubre de 2013 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN con los artículos 1°, 2° y 4° de la Ley 1429 de 2010 y el artículo 6 del Decreto Reglamentario 4910 de 2011, la contradicción normativa salta a la vista, dado que en las citadas disposiciones normativas no se excluyen, dentro del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, las pequeñas empresas que al iniciar sus actividades no cuentan con una planta de personal.

El concepto 68204 de 2013 fue expedido por la DIAN, en ejercicio de sus funciones de absolver consultas con respecto a la interpretación de las leyes en materia tributaria, en dicho concepto, la DIAN realiza una interpretación restrictiva de la norma, al agregar condiciones que no están previstas en la ley para poder disfrutar de este beneficio, toda vez que afirma la necesidad de tener personal vinculado a la empresa al momento del inicio de la actividad económica, cuando en la norma no se dispone este requisito.

La Ley 1429 de 2010 establece en su artículo 4° que los sujetos beneficiarios de esta progresividad son las pequeñas empresas que inician sus actividades económicas principales a partir de la promulgación de la norma, definiendo que debe entenderse por aquéllas:

“Artículo 2°. Definiciones.

“1. Pequeñas empresas: Para los efectos de esta ley, se entiende por pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

“2. Inicio de la actividad económica principal: Para los efectos de esta ley, 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.

“3. Tipos de informalidad de empleo: para los efectos de esta ley, existirán 2 tipos de informalidad de empleo:

“a) Informalidad por subsistencia: Es aquella que se caracteriza por el ejercicio de una actividad por fuera de los parámetros legalmente constituidos, por un individuo, familia o núcleo social para poder garantizar su mínimo vital.

“b) Informalidad con capacidad de acumulación: Es una manifestación de trabajo informal que no necesariamente representa baja productividad.” (Subrayado fuera de texto).

Igualmente el Decreto Reglamentario 4910 de 2011, en el artículo 6, no establece dentro de los requisitos que deben cumplirse para acceder a este beneficio la existencia de trabajadores a esa fecha, sino el deber de

informar el número de ellos con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y el tipo de vinculación.

De la misma manera, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN se remite al artículo 30 del Código Civil, que trata sobre la interpretación del contexto de la ley para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía, para decir lo siguiente:

“... debe interpretarse que la mención señalada en el artículo 6 del Decreto 4910 de 2012 acerca del número de trabajadores con relación laboral al inicio de la actividad económica y el tipo de vinculación, es para verificar el cumplimiento de la generación y formalización de empleo consagrados como objeto de la ley.”

Argumento que no se comparte puesto que como ya se mencionó, dentro de los requisitos exigidos, lo que se pide es la certificación escrita de la relación de trabajadores que se tiene, sin que se disponga como necesaria la existencia de un personal vinculado. De igual forma, la DIAN incurre en una interpretación parcializada del contexto de la Ley 1429 de 2010, ya que como bien ésta lo expresa:

“Artículo 1°. Objeto. La presente ley tiene por objeto la formalización y la generación de empleo, con el fin de generar incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas; de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse.”

Si bien la finalidad última de la norma es generar y formalizar empleo, en primer lugar lo que se busca es incentivar la formalización empresarial, alterando la relación costo-beneficio entre la informalidad y la formalidad en las etapas iniciales de la formalización. En la exposición de motivos de la Ley 1429 de 2010 se afirma lo siguiente:

“El artículo 2° de la presente ley busca articular los diferentes programas gubernamentales de desarrollo empresarial para que sirvan como instrumentos de promoción de la formalización. El propósito es revisar todos los programas existentes y diseñar nuevos programas, en caso de ser necesario, para que sirvan como “paquetes de beneficios” a las empresas que se formalicen. De igual manera, se prevén mecanismos para articular los programas gubernamentales con otros programas de desarrollo empresarial (por ejemplo, los de las Cámaras de Comercio y las Cajas de Compensación, entre los más importantes), para complementar esos

paquetes y que las empresas perciban beneficios de corto plazo para quienes se formalicen”⁴

Cuando en la exposición de motivos del proyecto de ley se hablaba de la informalidad, se tenía en cuenta tanto la empresarial como la laboral, estableciéndose la progresividad en el pago del Impuesto sobre la Renta y Complementarios como un incentivo que impulsara a las empresas a formalizarse ellas mismas y, consecuentemente, a sus trabajadores, sin ser ésta última una condición *sine qua non* para gozar del beneficio, ya que en la ley en ningún momento se dispone una cantidad mínima de trabajadores que estén asociados a la sociedad.

“En efecto, la informalidad, tanto empresarial como laboral, es una de las problemáticas que más afectan la productividad y el desarrollo del sector privado, además de convertirse en un obstáculo infranqueable en la reducción de la pobreza...”⁵ (Subrayado fuera del texto).

Al no estar todas las empresas formalizadas, se presenta una reducción del recaudo fiscal por parte del Estado, lo cual impulsa un alza de las tarifas impositivas para las entidades que sí son formales, y se traduce en competencia desleal para éstas por la evasión de las sociedades informales en las obligaciones tanto tributarias como regulatorias⁶. Razones por las cuales el legislador buscó la formalización empresarial a través de incentivos.

La DIAN atribuye el beneficio en mención a la finalidad de generación y formalización de empleo cuando afirma que la existencia de personal vinculado tiene como función verificar su cumplimiento. Sin embargo, en la ley se observa que este no es el único objetivo del legislador pues, como se comentaba, también se encuentran los incentivos que buscan la formalización empresarial. Hay otra variedad de beneficios prescritos en la norma que como tal sí tienen la finalidad directa de incentivar la generación y formalización de empleo, pero la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta no es uno de ellos, es una disposición con la cual se quiere a futuro este cometido, ya que en primer lugar es necesario que estas micro y pequeñas empresas se formalicen, observándose la generación y formalización de los empleos como una situación resultante de la primera.

Además, al ser la formalización del empleo uno de los objetivos de la ley, hay que tener en cuenta que éste no puede realizarse en el mismo momento de constitución y registro de la empresa, toda vez que para realizar las vinculaciones y afiliaciones de los trabajadores a las administradoras de fondos de pensiones, cesantías, ARL y EPS es

4 Colombia. Gaceta del Congreso 532 del 23 de agosto de 2010. *Proyecto de Ley Número 057 de 2010. Por la cual se expide la Ley de Formalización y Primer Empleo*. Pág. 20.

5 *Ibidem*, pág. 19.

6 *Ibidem*, pág. 19.

necesario primero contar con un NIT –Número de Identificación Tributaria- y estar inscrito en el RUT –Régimen Único Tributario-, trámite que debe realizarse ante la DIAN y la Cámara de Comercio, el cual puede durar varias semanas, ya que como lo señala la Resolución 12383 de 2011 expedida por la DIAN, primero se otorga un NIT temporal que luego es formalizado cuando se ha solicitado la apertura de una cuenta corriente o de ahorros ante una entidad financiera vigilada por la Superintendencia Financiera, proceso que puede tardar hasta 30 días al ser éste el plazo otorgado por la DIAN para ello.

Así las cosas, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN no podía modificar o limitar el contenido de la ley que interpretaba, con relación al acceso del beneficio de progresividad en el impuesto de renta y complementario para las pequeñas empresas, porque como ya lo hemos señalado, el legislador no había limitado los requisitos para ser beneficiario de éste.

5. PETICIÓN

Con fundamento en las anteriores razones, de la manera más respetuosa, solicito a la Honorable Corporación, declarar la nulidad del Concepto Jurídico No. 68204 proferido el veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013) por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-.

6. NOTIFICACIONES

Para efectos de cualquier notificación, manifiesto a esa Honorable Corporación que las recibiré en la Secretaría de ese Despacho o en la Calle 82 N° 11-37 Oficina 206 - 208 de esta ciudad.

7. MEDIOS DE PRUEBA

1. Copia del Concepto Jurídico No. 68204 del 24 de octubre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales de Bogotá –UAE DIAN.

8. ANEXOS

1. Lo enunciado en el acápite de pruebas.
2. Dos copias de la demanda para traslado.

3. Copia de la demanda para el archivo.

De los Honorables Magistrados, respetuosamente.



CARLOS ANDRES LIZCANO
C.C. 91.475.278 de Bucaramanga

Angela Sanchez

NOTARIA 35	PRESENTACIÓN PERSONAL Y RECONOCIMIENTO M.A. BEATRIZ SANIN POSADA NOTARIA 35 DEL CIRCULO DE BOGOTA D.C.	
Certifica que:		
Este documento dirigido a: CONSEJO DE ESTADO		
fue presentado personalmente el día: 09/10/2014		
Por: www.notariaenlinea.com 0GG1BA28CK2XBRY		
LIZCANO RODRIGUEZ CARLOS ANDRES		
Quien se identificó con: C.C. 91475278		
y con T.P No. 107733 del C.S.J.		
	y manifiesto que reconoce expresamente el contenido del mismo y que la firma que en él aparece es suya. En constancia firma nuevamente	
Bogotá D.C. 09/10/2014		
eqscw1cdaeqa1aqs		

