



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2018-00015-00 (23693)
Demandante: JUAN ESTABAN SANÍN GÓMEZ
Demandado: UAE DIAN

Temas: Impuesto sobre la Renta. Tarifa. Ley 1429 de 2010. Aplicación progresiva de la tarifa en el impuesto complementario de ganancias ocasionales. Reiteración de jurisprudencia.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, mediante sentencia, el contencioso de única instancia adelantado contra el Oficio de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN nro. 36965, del 30 de diciembre de 2015, en ejercicio del medio de control de simple nulidad contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

El demandante solicitó que se declare la nulidad parcial del Oficio nro. 36965, del 30 de diciembre de 2015, proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN (f. 2), cuyo texto se transcribe a continuación, destacando con subrayas los apartes acusados:

Se pregunta si la progresividad en el pago del impuesto a la renta y complementarios, consagrada en la Ley 1429 de 2010, aplica a la tarifa de ganancia ocasional.

La Ley 1429 de 2010, Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo, dispuso en su artículo 4º lo siguiente:

Artículo 4º. Progresividad en el pago del Impuesto sobre la Renta. Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

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

Veinticinco por ciento (25%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas, en el tercer año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

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

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

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

Por su parte el artículo 5º del Estatuto Tributario lo siguiente:

Artículo 5°. El Impuesto sobre la Renta y sus Complementarios Constituyen un solo Impuesto. <Fuente original compilada: D. 2053/74 artículo 1º.> 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.

Conforme las normas que se citan se tiene que si bien el artículo 5° de Estatuto Tributario dispone que el impuesto de renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende las ganancias ocasionales, no es menos cierto que la disposición que consagra la progresividad en el impuesto a la renta dispuso de manera expresa que esta aplicaría sobre la tarifa general del impuesto sobre la renta y en consecuencia debemos remitirnos a las tarifas consagradas en el artículo 240 ibídem, sin aplicar dicha progresividad a las tarifas fijadas para las ganancias ocasionales conforme el artículo 313 del Estatuto Tributario y siguientes.

Debe tenerse en consideración que en relación con la interpretación de las disposiciones que establecen beneficios de carácter tributario, como lo es el relativa a la progresividad en el pago del impuesto a la renta, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido muy clara en plantear que corresponde al legislador definir el alcance del mismo, esto es definir los sujetos y condiciones para su aplicabilidad; en estas condiciones el intérprete no podría extender o restringir su ámbito de aplicación, so pena de invadir competencias legislativas.

Sobre el particular la DIAN en concepto número 21511 de 2014, expreso:

“En reiteradas oportunidades han sostenido tanto la honorable Corte Constitucional, como el honorable Consejo de Estado y la doctrina de esta entidad, que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial cuya interpretación y aplicación, como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo y, por tanto, únicamente abarca los supuestos y sujetos expresamente previstos en ley que las establece, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos para su procedencia. Los beneficios tributarios no son susceptibles de trasladarse a sujetos diferentes a los previstos en la ley.”

En consecuencia la progresividad en el pago del impuesto a la renta y complementarios, consagrada en la Ley 1429 de 2010, no aplica a la tarifa de ganancia ocasional.

El demandante invocó como normas vulneradas los artículos 150.1, de la Constitución, 5.º del Estatuto Tributario (ET) y 4.º de la Ley 1429 de 2010.

El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 6 a 8):

Argumentó que el beneficio denominado de «*progresividad en el pago del impuesto sobre la renta*» previsto en el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 es aplicable tanto al impuesto sobre la renta como al complementario de ganancias ocasionales, pues, de conformidad con el artículo 5.º del ET, ambas figuras tributarias constituyen un único gravamen. Planteó que esa tesis fue reconocida por esta judicatura, en sentencia del 23 de mayo de 2013 (expediente 19306, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), por medio de la cual se anuló parcialmente el artículo 2.º del Decreto 4910 de 2011, reglamentario de la norma que consagra el beneficio.

Agregó que el oficio acusado vulnera el principio de legalidad en sentido material, porque, al excluir del beneficio de progresividad los ingresos constitutivos de ganancia ocasional, contraviene una norma superior.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 53 a 58), así:

Aseguró que el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 solo aplica para la tarifa del impuesto sobre la renta, pues así lo expresan textualmente la propia ley y su exposición de motivos.

Negó que el acto demandado pase por alto el precedente judicial señalado por la parte actora. Argumentó que esta corporación anuló parcialmente el artículo 2.º del Decreto 4910 de 2011 porque la norma excluía del beneficio de progresividad a los ingresos extraordinarios gravados con el impuesto sobre la renta.

Audiencia inicial

La audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA tuvo lugar el 31 de octubre de 2018, y a ella comparecieron las partes y el Ministerio Público (ff. 93 a 96). En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas. De otra parte, verificó que la demandada no propuso ninguna excepción previa y que no había lugar a decretar una de oficio.

Indicó que correspondía decidir si: «*(i) la interpretación que fijó la DIAN en el concepto demandado desconoce el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010, reglamentado por el Decreto 4910 de 2011, en cuanto excluye los ingresos por*

ganancias ocasionales de las rentas a las cuales se puede aplicar el incremento progresivo de la tarifa; y (ii) se violó la unidad del impuesto, contemplada en el artículo 5.º del ET». Las partes y el Ministerio Público se mostraron de acuerdo con la fijación del litigio.

El despacho puso en conocimiento que, de acuerdo con el artículo 70 de la Ley 446 de 1998, los hechos objeto del proceso no son pasibles de conciliación. En atención a las características del debate jurídico planteado y a lo dispuesto en el párrafo final del artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la de alegaciones y juzgamiento y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión.

Alegatos de conclusión

El demandante insistió en los argumentos de la demanda (ff. 106 a 109).

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y agregó que las ganancias ocasionales tienen un régimen especial, por lo cual se determinan de manera diferente. Sostuvo que el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 estableció la «*aplicación progresiva de la tarifa*» general del impuesto sobre la renta, sin referirse a las ganancias ocasionales. Concluyó que el legislador únicamente previó el «*beneficio de progresividad en la tarifa*» del impuesto sobre la renta (ff. 102 a 105).

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público solicitó anular parcialmente el oficio enjuiciado. Al efecto, indicó que el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 autorizó el beneficio en cuestión para el impuesto sobre la renta y complementarios, sin excluir del beneficio las ganancias ocasionales, de modo que, el oficio cuestionado incurrió en la misma prohibición que dio lugar a la nulidad del artículo 2.º del Decreto 4910 de 2011. No obstante, precisó que el segundo párrafo demandado se acompasa con los criterios de la Corte Constitucional sobre la interpretación de normas que establecen beneficios tributarios, razón por la cual, no adolece de nulidad (ff. 99 a 101).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos de la demanda, la Sala decide sobre la solicitud de nulidad parcial del Oficio nro. 36965, del 30 de diciembre de 2015. En concreto, y de conformidad con la fijación del litigio efectuada en la audiencia inicial (f. 95), la Sala estudiará si la interpretación administrativa censurada vulnera principio de legalidad en materia tributaria y los artículos 5.º del ET y 4.º de la Ley 1429 de 2010, por negar la aplicación del, denominado por la norma, beneficio de «*progresividad en el pago del impuesto sobre la renta*» a la tarifa del impuesto complementario de ganancias ocasionales.

2- Previamente a decidir el problema jurídico planteado, observa la Sala que el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó expresamente el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010, de modo que operó el decaimiento del oficio objeto de enjuiciamiento, por desaparición de su fundamento jurídico, en los términos fijados por el artículo 91, ordinal 2.º, del CPACA. En consecuencia, el oficio acusado dejó de producir efectos. No obstante, conforme con el criterio reiterado por la Sala, el decaimiento del documento cuestionado no le resta competencia a esta jurisdicción para examinar la juridicidad del mismo, frente a los efectos que pudo producir durante el tiempo en que tuvo carácter ejecutorio¹.

3- Hecha esa aclaración, procede la Sala a pronunciarse sobre el fondo del asunto. Discuten las partes si el llamado beneficio de «*progresividad en el pago del impuesto sobre la renta*» que preveía el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 también era aplicable con relación al impuesto a las ganancias ocasionales. Según la actora, como el precepto se refería al «*impuesto sobre la renta y complementarios*», entonces debe entenderse incluido en esa expresión el impuesto complementario de ganancias ocasionales, con fundamento en el artículo 5.º del ET y en lo decidido por esta Sección en la sentencia del 23 de mayo de 2013 (exp. 19306, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). En el otro extremo de la *litis*, la demandada defiende que el legislador no estableció expresamente ninguna progresividad en la aplicación de la tarifa del impuesto complementario, por lo cual el beneficio en cuestión no es extensible a la alícuota con la que se gravan las ganancias ocasionales.

4- Con miras a efectuar el juicio demandado, advierte la Sala que la misma cuestión aquí debatida, fue resuelta por esta Sección en la citada sentencia del 23 de mayo de 2013, por la cual se declaró la nulidad parcial del artículo 2.º del Decreto 4910 de 2011, tal como lo alegó la parte actora.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 23 de julio de 2009 (exp. 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 23 de enero de 2014 (exp. 18841, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 20 de febrero de 2017 (exp. 20828, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Consecuentemente, se resolverá el asunto que aquí se ventila de acuerdo con la *ratio decidendi* fijada en esa ocasión.

5- En su día, el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 dispuso que las nuevas pequeñas empresas no estarían gravadas con la tarifa general del impuesto sobre la renta, sino que les serían aplicables tarifas especiales que se irían incrementando paulatinamente hasta alcanzar el porcentaje de imposición correspondiente a la tarifa general en su sexto año de existencia así: (i) el 0% de la tarifa general del impuesto sobre la renta en los dos primeros dos años de actividad económica; (ii) el 25% de la tarifa general del impuesto sobre la renta en el tercer año; (iii) el 50% de la tarifa general del impuesto sobre la renta el cuarto año; (iv) el 75% de la tarifa general del impuesto sobre la renta el quinto año; y, finalmente, la totalidad de la tarifa general del impuesto desde el sexto año.

Según el precedente que se reitera, la norma descrita no limitó el señalado beneficio en razón del tipo de ingresos percibidos por los contribuyentes, razón por la cual no le correspondía hacerlo a la Administración. En particular, esta Sección consideró que, dado que el «*beneficio de progresividad*» fue creado respecto del «*impuesto sobre la renta y complementarios*», entendido como un solo tributo, compuesto por «*el impuesto básico de renta y el de ganancias ocasionales*», tal progresividad resultaba aplicable a todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable, incluidos los constitutivos de ganancia ocasional.

Bajo esa jurisprudencia, el beneficio consagrado por el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 también se proyecta sobre la tarifa con la cual se gravan los ingresos constitutivos de ganancia ocasional y la Administración tiene vedado reducir el ámbito de aplicación de lo dictado por la norma superior.

6- En el caso concreto, los apartes demandados del oficio objeto de pronunciamiento indican:

Conforme las normas que se citan se tiene que si bien el artículo 5º de Estatuto Tributario dispone que el impuesto de renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende las ganancias ocasionales, no es menos cierto que la disposición que consagra la progresividad en el impuesto a la renta dispuso de manera expresa que esta aplicaría sobre la tarifa general del impuesto sobre la renta y en consecuencia debemos remitirnos a las tarifas consagradas en el artículo 240 íbidem, sin aplicar dicha progresividad a las tarifas fijadas para las ganancias ocasionales conforme el artículo 313 del Estatuto Tributario y siguientes.

Debe tenerse en consideración que en relación con la interpretación de las disposiciones que establecen beneficios de carácter tributario, como lo es el relativa a la progresividad en el pago del impuesto a la renta, la jurisprudencia de la Corte

Constitucional ha sido muy clara en plantear que corresponde al legislador definir el alcance del mismo, esto es definir los sujetos y condiciones para su aplicabilidad; en estas condiciones el intérprete no podría extender o restringir su ámbito de aplicación, so pena de invadir competencias legislativas.

(...)

En consecuencia la progresividad en el pago del impuesto a la renta y complementarios, consagrada en la Ley 1429 de 2010, no aplica a la tarifa de ganancia ocasional.

La lectura de los fragmentos transcritos en los párrafos primero y tercero revela que allí se plantea que el llamado «*beneficio de progresividad*» es aplicable, exclusivamente, a la tarifa del impuesto sobre la renta. Por consiguiente, de acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, esos apartados violan las normas superiores en que debieron fundarse y, además, pretenden reproducir, por vía de doctrina administrativa, el contenido de una norma que fue expulsada del ordenamiento jurídico mediante una decisión judicial obligatoria expedida por esta corporación.

Por otra parte, del modo en que lo propuso el Ministerio Público en su intervención, se juzga que el segundo de los párrafos transcritos se contrae a señalar cuáles son las reglas establecidas por la jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia de interpretación de las normas que establecen beneficios tributarios, sin adoptar la tesis que censura el actor. Por tanto, para la Sala, el referido apartado del oficio demandado no contraviene las normas invocadas como violadas en la demanda.

7- Por consiguiente, la Sala declarará la nulidad del primer y del tercer párrafo sobre los que versa la acusación contra del Oficio nro. 36965, del 30 de diciembre de 2015, y negará la petición de nulidad del segundo párrafo acusado en la medida en que no plantea la tesis que aquí se anula.

8- Finalmente, no hay lugar a condenar en costas de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de los siguientes apartados del oficio demandado:

Conforme las normas que se citan se tiene que si bien el artículo 5° de Estatuto

Tributario dispone que el impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende las ganancias ocasionales, no es menos cierto que la disposición que consagra la progresividad en el impuesto sobre la renta dispuso de manera expresa que esta aplicaría sobre la tarifa general del impuesto sobre la renta y en consecuencia debemos remitirnos a las tarifas consagradas en el artículo 240 ibidem, sin aplicar dicha progresividad a las tarifas fijadas para las ganancias ocasionales conforme el artículo 313 del Estatuto Tributario y siguientes.

(...)

En consecuencia la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, consagrada en la Ley 1429 de 2010, no aplica a la tarifa de ganancia ocasional.

2. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería a la sociedad Ignacio Sanín Bernal & Cía Abogados SAS, para que los abogados inscritos en el Certificado de Existencia y Representación actúen en representación de la parte demandada, conforme al poder conferido (f. 112).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Presidente de la Sala
Con aclaración de voto

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ