



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)
Demandante: INVERBAEZ S.A.S.
FALLO

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., quince (15) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)
Demandante: INVERBAEZ S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta año 2015. Beneficio de progresividad
Ley 1429 de 2010. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandada.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: SE DECLARA la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412018000042 de fecha 26 de noviembre de 2018, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración de renta presentada por la sociedad INVERBAEZ SAS por el año gravable 2015, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **SE DECLARA** en firme la declaración de renta del año gravable 2015 presentada el 12 de abril de 2016 por la sociedad INVERBAEZ SAS, conforme lo expuesto en la parte considerativa de esta sentencia.

TERCERO: SE CONDENA en costas de primera instancia a la parte demandada, a favor de la parte actora, en la medida de su comprobación, conforme lo expuesto en la parte considerativa de este proveído.

(...)”

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2016, la sociedad INVERBAEZ S.A.S. presentó la declaración de renta del año gravable 2015, en la que se acogió al beneficio de progresividad de que trata la Ley 1429 de 2011, para liquidar un impuesto a cargo de \$0.

Previo requerimiento especial y la contestación correspondiente, mediante



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)

Demandante: INVARBAEZ S.A.S.

FALLO

liquidación oficial de revisión nro. 042412018000042 del 26 de noviembre de 2018, la DIAN modificó la declaración privada, para gravar la determinada por la contribuyente a la tarifa del 25%. Lo anterior, por cuanto, a su juicio, la sociedad no tiene derecho al beneficio de progresividad del impuesto de renta de la Ley 1429 de 2010 por ser una empresa que no cumplió con el requisito legalmente exigido de generación de empleo y vinculación de trabajadores.

La sociedad demandante acudió directamente a la jurisdicción mediante demanda per saltum.

DEMANDA

Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, INVERBAEZ S.A.S., a través de apoderada judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Se declare nula la liquidación oficial No. 042412018000042 de fecha 26 de noviembre de 2018, proferida por división (sic) de gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bucaramanga, en contra de la sociedad INVERBAEZ S.A.S., representada legalmente por Juan José Báez Cote.

2. Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene dejar en firme la declaración de renta y complementarios privada, No. 1111600657624 correspondiente al año gravable 2015, de fecha 12 de abril de 2016, con Stiker No. 91000347155368, cobijándola con el beneficio contemplado en la Ley 1429 de 2010.

3. Subsidiariamente, en cualquier evento solicito se declare la nulidad parcial del acto demandado retirando la sanción por inexactitud ilegalmente impuesta.

4. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se condene a la DIAN al pago de las costas del proceso”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6 y 29 de la Constitución Política de Colombia; 647, 683, 742 y 779 del Estatuto Tributario; 4 y 48 de la Ley 1429 de 2010.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La DIAN desconoció el beneficio legal contemplado en la Ley 1429 de 2010 a favor de la demandante, a pesar de que la sociedad cumplió con los requisitos para acceder al beneficio de progresividad conforme a lo dispuesto en los artículos 1 y 6 del Decreto Reglamentario 4910 de 2011.

La Administración pretende imponer como condición para acceder al beneficio de progresividad del impuesto de renta establecido en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, que se genere empleo a través de contratos de trabajo en cualquiera de sus modalidades. Sin embargo, tal requisito no se encuentra plasmado en la ley y el decreto reglamentario. razón por la cual el argumento jurídico que intenta sustentar la



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)

Demandante: INVARBAEZ S.A.S.
FALLO

demandada carece de toda racionalidad jurídica y más aún cuando en la inspección se revisaron minuciosamente los requisitos para ser acreedora del beneficio fiscal.

Bajo los anteriores razonamientos, la administración con fundamento en una interpretación errada no puede determinar una sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹:

El artículo 1º de la Ley 1429 de 2010 prevé como objeto del beneficio de progresividad, la formalización y la generación de empleo, lo que confirma que la finalidad de la ley, entre otros, tuvo como propósito que las nuevas pequeñas empresas y las preexistentes generaran nuevos empleos o puestos de trabajo. Por su parte, el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 consagró dentro de los requisitos para acceder al beneficio de la progresividad, la presentación de un escrito donde se señale, entre otros, el número de trabajadores con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y tipo de vinculación.

Con fundamento en las normas citadas, las pequeñas empresas que tenían la intención de acogerse al beneficio de la Ley 1429 de 2010 debían generar nuevos empleos o puesto de trabajo, lo cual no ocurrió en el caso del contribuyente INVERBAEZ S.A.S., quien manifestó que durante el año investigado no tuvo empleados con contrato laboral, luego incumplió la finalidad de la ley, motivo suficiente para la pérdida del beneficio con las consecuencias previstas en el artículo 10 del Decreto 4910 de 2011.

Finalmente reiteró que, el requisito de generación de empleo y vinculación de trabajadores se encuentra señalado tanto en la ley como en el decreto reglamentario 4910 de 2011, no siendo por tanto de recibo el argumento de la demandante según el cual tal exigencia no está establecida, encontrándose además prevista la pérdida o improcedencia del beneficio si no se mantiene la condición del número de trabajadores, y la consecuencia de dicha improcedencia, consistente en el reintegro de los impuestos dejados de pagar, junto con las sanciones e intereses a que haya lugar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandada. Las razones de la decisión se resumen así:

El número de trabajadores vinculados al momento de iniciar la actividad económica principal, a que se refiere el numeral 3º del art. 6 del Decreto 4910 de 2011 *-que contiene los requisitos generales que deben cumplirse para acceder a la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios-*, corresponde simplemente a una manifestación, sin que al efecto se requiera tener

¹ Índice 2 del SAMAI.



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)

Demandante: INVARBAEZ S.A.S.
FALLO

personal vinculado mediante contrato de trabajo, tal y como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia del 8 de agosto de 2019².

En ese sentido, si bien la finalidad de la Ley 1429 de 2010 es la formalización y generación de empleo, lo cierto es que ni esa norma ni el Decreto 4910 de 2011 que la reglamentó establecieron que para acceder al beneficio la empresa deba tener al menos un trabajador vinculado en su nómina, en el año de constitución o en los posteriores, en tanto lo que se busca es que precisamente la empresa se encuentre en condiciones óptimas para generar empleo.

En consecuencia, la DIAN no podía exigir como requisito la existencia de un mínimo de trabajadores para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto de renta de que trata el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, pues tal requisito no está previsto en la ley. Por lo que procede la declaratoria de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412018000042 de fecha 26 de noviembre de 2018.

Finalmente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, en concordancia con lo dispuesto en el numeral 1º artículo 365 del CGP, procede la costas a la parte demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:

Es un hecho probado que la sociedad demandante, desde su creación (noviembre 2014) hasta el 31 de diciembre de 2015, no creó ningún empleo y por ende no puede ser beneficiaria de la exención establecida en la Ley 1429 de 2010.

Sostuvo que el propósito del beneficio fiscal era el de aminorar la carga tributaria para quienes formalizaran o incentivaran el empleo, pero al tratarse de una empresa nueva, la finalidad era la creación de empleo.

Solicitó que se reconsidere lo decidido en sentencia de esta Sección de 12 de febrero de 2020 (Exp. 24422), en la que se indicó que para acceder al beneficio de progresividad no se exigía contar con un número mínimo de empleados, pues a su juicio, no se acompasa con la carga que asume el Estado para incentivar la generación de empleos.

A su juicio, debe acogerse lo expuesto en el salvamento de voto de dicha providencia, según el cual, es aceptable que la compañía no cuente con empleados previo o al inicio de su creación, pero cuando lleve cierto tiempo desarrollando la actividad productora de renta, se requiere que tenga contratado al menos un empleado para obtener sus ingresos.

Estimó que está demostrado que no se cumplió con el requisito de generar empleos o contar con empleados, por lo que es incuestionable que se dan los supuestos para la imposición de la sanción por inexactitud.

Por lo anterior, deben negarse las súplicas de la demanda y condenar en costas a la demandante.

² Exp. 19716, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)

Demandante: INVARBAEZ S.A.S.
FALLO

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar i) si la demandante cumplió con los requisitos previsto en la Ley 1429 de 2010 para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y, ii) si procede la sanción por inexactitud.

Del beneficio de progresividad previsto en la Ley 1429 de 2010

Para resolver el presente asunto la Sala reitera lo decidido en sentencia del 12 de febrero de 2020, en la que se resolvió un caso con idéntica situación fáctica a la del presente asunto³:

El artículo 1º de la Ley 1429 de 2010 indicó que el objeto de esta ley era la formalización y la generación de empleo, con la finalidad de generar incentivos en las etapas iniciales de la creación de empresas, de modo que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse.

Por su parte, el artículo 4 de la misma ley dispuso:

“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. [...]”

De acuerdo con la norma en cita, el beneficio de progresividad era aplicable a aquellas pequeñas empresas que iniciaran su actividad con posterioridad a la promulgación de la Ley 1429 de 2010 (29 de diciembre de 2010), y consistía en que la tarifa del impuesto sobre la renta para los dos primeros años gravables sería del 0%⁴.

³ Exp. 24422, CP. Milton Chaves García. Reiterada en sentencias del 26 de agosto de 2021; Exp. 25159, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 26 de octubre de 2023, Exp. 27382, CP. Milton Chaves García.

⁴ El beneficio de progresividad fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.



Ahora bien, el artículo 2 de la Ley 1429 de 2010 define las pequeñas empresas para efectos de esta ley como aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

En lo que se refiere al número de empleados que deben tener las empresas para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta, esta Sección en sentencia del 30 de mayo de 2019 indicó⁵:

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

Antes de efectuar dicho registro las empresas objeto del beneficio de progresividad no están habilitadas para contratar personal, pues no cuentan con personería jurídica.

2.4.- Lo anterior significa que el requisito exigido en los actos acusados es jurídicamente inviable, porque implica que la empresa, antes de efectuar su registro en la cámara de comercio, bien sea porque inicia actividades o porque pretende oficializar las labores que ya ha emprendido, tenga personal vinculado mediante contrato de trabajo, pese a que no cuente con personería jurídica.

De esa manera, se restringe injustificadamente el acceso al beneficio de progresividad, y de manera paralela, se desincentiva la creación de nuevas pequeñas empresas y la formalización del empleo. En otras palabras, se logra el efecto contrario al perseguido por la norma.

2.5.- Además, la interpretación que hace la administración en los actos demandados, va más allá de lo que en estricto sentido establece la Ley 1429 de 2010.

Repárese en que, con miras a precisar los beneficiarios de la figura de progresividad en el impuesto de renta, el artículo 2-1 de la Ley 1429 define a la pequeña empresa como aquella cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes. De manera que la norma fija un tope máximo, pero no hace referencia a un piso o número mínimo de trabajadores.

Así las cosas, la administración no podía hacer una distinción que no fue realizada por la ley, y que no se desprende de aquella.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la jurisprudencia citada, la Sala reitera que el objetivo de la Ley 1429 de 2010 no solo era el de generar empleo sino también incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas, para así aumentar los beneficios y disminuir los costos de formalizarse⁶.

Ahora bien, en sentencia del 8 de agosto de 2019, esta Sección declaró la legalidad condicionada del artículo 6 numeral 1, literal b), numeral 3 del Decreto 4910 de 2011,

⁵ Exp. acumulados 21234, 21140, 21824 y 21767, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en: Sentencia de 8 de agosto de 2019, Exp. 19716, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 26 de octubre de 2023, Exp. 27382, CP. Milton Chaves García.

⁶ Sentencia del 12 de febrero de 2020, Exp. 24422, CP. Milton Chaves García.



en el entendido de que la certificación sobre el número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar el desarrollo de la actividad económica principal se entiende como una manifestación, pero no quiere decir que se requiere tener vinculado personal mediante contrato de trabajo. Sobre el particular señaló⁷:

*“Sin perjuicio de lo anterior, debe precisarse que el requisito del art. 6 [1-, b), 3] del Decreto 4910 de 2011, relacionado con el número de trabajadores vinculados para aquellas nuevas pequeñas empresas constituidas bajo la modalidad de personas jurídicas, **debe entenderse como una manifestación hecha al inicio de la actividad** pues, en criterio expuesto por la Sala en sentencia del 30 de mayo de 2019, «**el inicio de la actividad económica principal de la pequeña empresa, es la fecha de inscripción en la respectiva Cámara de Comercio, independientemente de que la empresa viniera funcionando como informal**», antes del cual las empresas no están habilitadas para contratar personal, por no contar con personería jurídica. Tener personal vinculado antes de ese registro desconocería la finalidad de la Ley 1429 de 2010 y sería jurídicamente inviable por restringir injustificadamente el acceso al beneficio de progresividad, como lo precisó la Sección en la citada providencia.*

En consecuencia, la Sala declarará la legalidad de la referida disposición, en el entendido de que la certificación sobre número de trabajadores con relación laboral al momento de iniciar la actividad económica principal corresponde simplemente a una manifestación, sin que al efecto se requiera tener personal vinculado mediante contrato de trabajo.” (Resaltado propio del texto. Subraya la Sala)

Conforme a lo expuesto hasta este punto, se concluye que el requisito exigido por la administración de poseer un mínimo de trabajadores para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta no tiene fundamento legal, pues la Ley 1429 de 2010 estableció un máximo de 50 trabajadores para ser considerado una pequeña empresa, pero no fijó un mínimo.

Descendiendo al caso concreto, obra en el expediente certificado de existencia y representación legal de Inverbaez S.A.S. en el que consta que la sociedad actora se constituyó por documento privado del 1 de agosto de 2014 y se inscribió en la Cámara de Comercio de Bucaramanga el 4 de noviembre de 2014⁸.

El 4 de marzo de 2015, la compañía accionante presentó la documentación ante la administración para solicitar el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta a partir del año gravable 2015⁹. Así mismo, en respuesta al requerimiento ordinario, la representante legal suplente informó que en el año 2015 la contribuyente no tenía ningún empleado a su cargo con contrato laboral¹⁰.

Por consiguiente, y de conformidad con el criterio que se reitera, la DIAN no podía exigir como requisito para acceder al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta del año gravable 2015, la contratación de personal, toda vez que la ley no lo contemplaba.

⁷ Exp. 19716, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiterada en sentencia del del 26 de octubre de 2023, Exp. 27382, CP. Milton Chaves García.

⁸ Antecedentes administrativos – Folios 13 a 16 y 25 a 26.

⁹ Antecedentes administrativos – Folios 70 a 72.

¹⁰ Antecedentes administrativos – Folio 90.



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)

Demandante: INVARBAEZ S.A.S.

FALLO

En esas condiciones, la demandante tiene derecho al beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta. En consecuencia, se niega el cargo de apelación.

De las sanciones por inexactitud

En el escrito de apelación, la DIAN estimó que debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta a la actora, en la medida en que, a su juicio, en la declaración privada se aplicó un beneficio tributario sin el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley.

El artículo 647 del Estatuto Tributario, preceptuaba¹¹:

“Art. 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. [...]” (Subraya la Sala)

Se advierte que la Sala en el punto anterior determinó que la demandante sí tenía derecho a acceder al beneficio de progresividad en la declaración de renta por el año gravable 2015, lo que implica que para ese año la tarifa del impuesto sobre la renta era del 0%. Por tanto, no procede la sanción por inexactitud impuesta a la actora.

Condena en costas

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en costas.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

¹¹ Artículo modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00246-01 (28122)
Demandante: INVARBAEZ S.A.S.
FALLO

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>