



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00184-01 (27879)
Demandante: 2 MAS PROYECTOS S.A.S.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00184-01 (27879)
Demandante: 2 M PROY SAS
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.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 27 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000367 del 17 de diciembre de 2018 proferida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, con la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2015, presentada por la sociedad 2 M PROY SAS, y (ii) la Resolución No. 992232019000186 del 09 de diciembre de 2019, proferida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN, en la que resolvió un recurso de reconsideración.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año 2015 presentada por 2 Mas Proyectos SAS.

TERCERO: Sin condena en costas.

(...)”.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2016, la sociedad 2 M PROY SAS 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 2010, para liquidar un impuesto a cargo de \$0.



Previo requerimiento especial y la contestación correspondiente, mediante liquidación oficial de revisión nro. 322412018000367 del 17 de diciembre de 2018, la DIAN modificó la declaración privada. 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.

Por resolución nro. 992232019000186 del 9 de diciembre de 2019, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la decisión.

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, 2 M PROY SAS, a través de apoderada judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“Con fundamento en las razones de hecho y de derecho que me he permitido exponer y con base en las pruebas aportadas, respetuosamente solicito declarar:

1. La nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión 322412018000367 del 17 de diciembre de 2018**, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y la **Resolución No. 992232019000186 del 9 de diciembre de 2019**, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que la confirmó.
2. Como consecuencia de la declaración anterior, a título de restablecimiento del derecho solicito se declare que **2 M PROY SAS NIT 900.876.649-3** no está obligada a pagar el mayor impuesto sobre la renta del año gravable 2015, ni la sanción de inexactitud, liquidados en los actos demandados; y se declare la firmeza de la declaración del mencionado impuesto y periodo gravable, presentada por la sociedad el 9 de abril de 2016 con formulario No. 1111600601188 y adhesivo No. 91000345522538”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 13 y 29 de la Constitución Política de Colombia; 647 del Estatuto Tributario; 4 de la Ley 1429 de 2010; 264 de la Ley 223 de 1995; 1, 3 y 6 del Decreto 4910 de 2011.

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 ley y el decreto reglamentario no exigen un mínimo de trabajadores como condición para tener derecho al beneficio ni prevén un término perentorio para vincular empleados, pues estas normas solo establecen un límite máximo de 50



trabajadores.

La sociedad demandante no tenía empleados al inicio de su actividad económica (año 2015). Sin embargo, con fundamento en el Concepto DIAN 47196 de 2014, ese hecho no implica la pérdida del beneficio de progresividad. Además, 2 M PROY SAS suscribió los primeros contratos de trabajo en el año 2016.

No procede la sanción por inexactitud por cuanto existe una diferencia de criterios en el derecho aplicable. Además, los hechos y las cifras registrados en la declaración privada son completos y verdaderos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

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 2 M PROY SAS, quien manifestó que durante el año investigado (2015) no tuvo empleados con contrato laboral, luego incumplió la finalidad de la ley, motivo suficiente para la pérdida del beneficio de progresividad.

Finalmente dijo que no existe diferencia de criterios en el derecho aplicable. Además, teniendo en cuenta los hechos fácticos, probatorios y jurídicos que se plasman en los actos acusados, la Administración tributaria encontró inexactitud en los datos declarados voluntariamente por el contribuyente de lo cual resultó en un menor impuesto a pagar, razón por la que estableció que se generó un hecho que conlleva a la sanción prevista en el artículo 647 del E.T.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así:

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹, exigir un número de mínimo de trabajadores para acceder al beneficio de progresividad es jurídicamente inviable, porque implica que la empresa, antes de efectuar su registro en la cámara

¹ Sentencia del 30 de mayo de 2019, Exp. 21234, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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.

Es claro que la DIAN determinó la pérdida del beneficio tributario consagrado en el artículo 6 de la Ley 1429 de 2010, porque la empresa no acreditó que a 31 de diciembre de 2015 contaba con trabajadores, pues solo realizó la contratación laboral hasta el año 2016.

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 los actos demandados.

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, no procede la condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

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

El Tribunal desconoció el propósito de la Ley 1429 de 2010, esto es, la generación de empleo y, por consiguiente, el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio tributario de progresividad en el pago del impuesto de renta.

No se tuvo en cuenta que, para la procedencia del beneficio, consistente en la generación de empleos, la norma señala que no podían exceder de 50 y que debían informarse anualmente a la Administración el número de empleados vinculados formalmente a la nueva empresa.

Es un hecho probado que la sociedad demandante en el año 2015 no creó ningún empleo ni vinculó laboralmente a trabajadores. Circunstancia que demuestra el incumplimiento de lo previsto en el numeral 1 del literal b numeral 3 del artículo 6 del Decreto reglamentario 4910 de 2011 y, en consecuencia, la pérdida del beneficio de progresividad.

A su juicio, era aceptable que la compañía no contara con empleados al momento de su creación, pero sí en un tiempo razonable, es decir, para el 31 de diciembre del 2015 (año de su constitución), pues de lo contrario, el beneficio no le sería aplicable.

Por lo anterior, deben negarse las súplicas de la demanda.



TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** 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.

Expreso que contrario a lo manifestado por la DIAN, 2 MAS PROYECTOS cumplió con los requisitos establecidos en la Ley 1429 de 2010 y el Decreto 4910 de 2011, toda vez que el legislador no exigió como requisito para acceder al beneficio fiscal, un mínimo de trabajadores vinculados desde el inicio de la actividad económica, y tampoco estableció un plazo mínimo para que la empresa vinculara al menos un trabajador.

Manifestó que la DIAN de forma equívoca insistió en el recurso de apelación, en sostener que la sociedad debió haber contratado al menos un trabajador para el año gravable 2015, desconociendo que la doctrina oficial de la entidad y la jurisprudencia del Consejo de Estado, han reconocido expresamente que el legislador no estableció un número mínimo de trabajadores y que, por lo tanto, carece de fundamento legal el exigir al menos la vinculación de un trabajador.

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 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.

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 asunto²:

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*

² 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.



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%³.

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 indicó⁴:

“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

³ El beneficio de progresividad fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

⁴ 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.



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 formalizarse⁵.

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, 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 señaló⁶:

“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 2 M PROY SAS en el que consta que la

⁵ Sentencia del 12 de febrero de 2020, Exp. 24422, CP. Milton Chaves García.

⁶ Exp. 19716, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiterada en sentencia del del 26 de octubre de 2023, Exp. 27382, CP. Milton Chaves García.



sociedad actora se constituyó por documento privado del 31 de julio de 2015 y se inscribió en la Cámara de Comercio de Bogotá el 10 de agosto de 2015⁷.

El 17 de diciembre 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 2015⁸.

Así mismo, en la respuesta al Auto de Verificación o Cruce nro. 322402017002219 de 12 de junio de 2017, la sociedad manifestó que durante el año 2015 se encontraba en proceso de contratación y que solo hasta el año 2016 suscribió contratos de trabajo⁹. Es decir, que la actora no vinculó laboralmente a ningún empleado por el año gravable 2015.

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 o vinculación de trabajadores en el año en que se constituyó la empresa y que se registró en la Cámara de Comercio de Bogotá, toda vez que la ley no lo contemplaba.

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.

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 esta instancia.

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 segunda instancia.

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

⁷ Antecedentes administrativos 1 – Folios 3 a 4 y 13 a 15.

⁸ Antecedentes administrativos 4 – Folio 165.

⁹ Antecedentes administrativos 2 – Folios 85 a 87, 99 a 100, 109 a 112, 123 a 124, 131 a 133, 140 a 142; y Antecedentes administrativos 3 – Folios 31 a 58.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00184-01 (27879)
Demandante: 2 MAS PROYECTOS S.A.S.
FALLO

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: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>