



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01607-01 (26247)
Demandante: Unilider Cundinamarca SAS
Demandada: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta. 2014. Competencia para proferir la resolución que declara la pérdida del beneficio de progresividad. Artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010. Requisitos para conservar el beneficio de progresividad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 11 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas a la parte vencida (índice 2)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Resolución nro. 000001, del 11 de febrero de 2016, la demandada declaró la pérdida del beneficio de progresividad previsto en el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 que tenía la actora, debido a que no pagó la totalidad de los valores que autoliquidó en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, exigido por el artículo 9.º del Decreto 4910 de 2011 (ff. 16a 18). Ese acto fue confirmado por la Resolución nro. 001, del 25 de mayo de 2016 (ff. 24 a 27).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

Los actos administrativos cuya nulidad solicito son los siguientes:

1. Resolución nro. 0001 del 11 de febrero de 2016, (...) por medio de la cual la Administración declaró que mi representada no tiene derecho a aplicar el beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta, previsto en la Ley 1429 de 2010, a partir del año gravable 2014 (...).

¹ Del repositorio informático Samai.



2. Resolución nro. 001 de 25 de mayo de 2016, (...) por medio de la cual se resuelve de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 001, del 11 de febrero de 2016. Este acto fue notificado el 07 de junio de 2016.

A título de restablecimiento del derecho solicito se decrete que:

Primero: la sociedad Unilider Cundinamarca SAS conserva el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta por el año gravable 2014 y siguientes.

Segundo: la sociedad que represento no se encuentra en la obligación de declarar y pagar el impuesto de renta del año gravable 2014 y siguientes, de conformidad con las leyes vigentes.

Tercero: en los términos del artículo 188 de la ley 1437 de 2011, se condene en costas (...)

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 684, 688, 691 del ET (Estatuto Tributario); 4.º de la Ley 1429 de 2010; 6.º 7.º y 9.º del Decreto 4910 de 2011; y la Resolución nro. 009 de 2008, proferida por la DIAN, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 11):

Sostuvo que la resolución que declaró la pérdida del beneficio de progresividad adolecía de nulidad, en tanto fue proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de impuestos, que carecía de competencia para establecer definitivamente la procedencia del beneficio estudiado, pues de conformidad con los artículos 688 del ET, 30 del Decreto 4048 de 2008 y 4.º de la Resolución nro. 009 de 2008, expedida por la demandada, dicha dependencia solo podía expedir actos de trámite en los procesos de determinación y adelantar las investigaciones para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En los aspectos sustanciales, manifestó que los actos enjuiciados estuvieron falsamente motivados, comoquiera que el artículo 9.º del Decreto 4910 de 2011 ordenaba el pago oportuno de los impuestos, mas no obligaba a que se pagara oportunamente las sanciones autoliquidadas (la de corrección), máxime cuando no existía una disposición legal que fijara los plazos para ello. Finalmente, precisó que cumplió con sus obligaciones tributarias, pues pagó la sanción por corrección antes de que iniciara la discusión administrativa.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 71 a 76). Sostuvo que era competente para proferir los actos discutidos, en la medida en que, de conformidad con el Decreto 4910 de 2011, los artículos 684 y 688 del ET y la Resolución nro. 009 de 2008, tenía la obligación de verificar el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio y de ejercer vigilancia y control sobre los contribuyentes que lo estuvieren aplicando, en el marco de sus facultades de fiscalización. Por otro lado, aseguró que el artículo 9.º del decreto *ibidem* ordenaba el pago de los valores autoliquidados en la respectiva declaración tributaria, que comprendían el valor del impuesto y de las sanciones. Además, precisó que, según el artículo 644 del ET, las multas deben ser satisfechas en el momento de la presentación de la declaración de corrección.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas a la parte vencida (índice 2). Al efecto, consideró que los actos administrativos demandados adolecían de nulidad, en la medida en que la dependencia del extremo pasivo carecía de competencia para declarar la pérdida del beneficio de progresividad analizado, pues si bien el artículo 6.º del Decreto 4910 de 2011 establecía que la Dirección Seccional de Impuestos debía verificar el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio de



progresividad, los artículos 688 del ET, 30 del Decreto 4048 de 2008 y 4.º de la Resolución nro. 009 de 2008 previeron que la División de Gestión de Fiscalización solo podía proferir actos administrativos de trámite frente a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias; por ello, esta dependencia no podía proferir el acto enjuiciado, dado que modificó definitivamente la situación jurídica de la actora; razón por la cual le correspondía a la División de Gestión de Liquidación expedir el acto en cuestión, en virtud del artículo 7.º de la Resolución nro. 009 de 2008. Finalmente, se abstuvo de pronunciarse sobre la declaración y pago del impuesto de renta del período 2014, en tanto no se demandaron los actos administrativos que determinaron oficialmente el tributo.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 2). Insistió en que estaba facultada para negar la aplicación del beneficio de progresividad discutido, comoquiera que en virtud del artículo 6.º y el parágrafo del artículo 7.º del Decreto 4910 de 2011, le correspondía verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el beneficio y la vigilancia y control sobre los contribuyentes que hubiesen accedido a ese tratamiento fiscal. También precisó que, de conformidad con el artículo 688 del ET, debía expedir los actos administrativos propios de los procesos de determinación de impuestos y sancionadores, sumado a que actuó en consonancia con el artículo 30 del Decreto 4048 de 2008 que establecía sus funciones. En otro punto, expuso que la demandante incumplió los requisitos dispuestos en la letra *b.* del ordinal 1.º del artículo 6.º y en el artículo 9.º del Decreto 4910 de 2011, en tanto que la actora debió manifestar su intención de acogerse al beneficio de progresividad analizado hasta antes del 31 de diciembre del año de inicio del beneficio, que corresponde al año en que inició su actividad principal, pues la Ley 1429 de 2010 tenía como propósito la generación de incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandante insistió en los argumentos expuestos en las etapas anteriores, con la claridad de que señaló que la Administración no podía reprochar la falta de manifestación de intención de acogerse al beneficio, pues los actos administrativos no contenían dicho incumplimiento (índice 9). El extremo pasivo guardó silencio. El ministerio público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia al coincidir con lo concluido por esa corporación (índice 12).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la parte vencida. Así, corresponde establecer si la resolución que declaró la pérdida del beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2014 a cargo de la actora, dispuesto en el artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010, fue proferida por un funcionario competente. De resolverse este último cuestionamiento en contra de la actora, la Sala deberá estudiar el cargo de nulidad planteado en la demanda sobre el cumplimiento del pago de la totalidad de las sumas autoliquidadas por el impuesto sobre la renta del período 2014, conforme al artículo 9.º del Decreto 4910 de 2011, a efectos de acceder al beneficio, el cual no fue decidido ante la prosperidad del reproche de falta de competencia. Por el contrario, la Sala no atenderá



el cuestionamiento de la apelante relativo al incumplimiento de la actora en la manifestación escrita de acogerse al beneficio estudiado, conforme a los artículos 6.º (ordinal 1.º, letra *b.*) y 9.º del Decreto 4910 de 2011, en tanto ello solo fue planteado por la Administración en su escrito de apelación, pero no obedeció a uno de los fundamentos jurídicos de los actos demandados.

2- Sobre el primer punto de discusión, la demandante y el *a quo* coinciden en que la resolución que declaró la pérdida del beneficio de progresividad adolece de nulidad, en la medida en que fue proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos, que carecía de competencia para hacerlo, pues solo podía expedir actos de trámite y adelantar las investigaciones pertinentes para verificar el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio, en virtud de los artículos 688 del ET, 30 del Decreto 4048 de 2008, 4.º de la Resolución nro. 009 de 2008 y 6.º del Decreto 4910 de 2011. El tribunal concluyó que la entidad competente para emitir los actos demandados era la División de Gestión de Liquidación, de acuerdo con el artículo 7.º de la Resolución nro. 009 de 2008. Su contraparte asegura que, de conformidad con el artículo 6.º y el parágrafo del artículo 7.º del Decreto 4910 de 2011, dicha dependencia era la competente para proferir los actos acusados, dado que era quien verificaba y controlaba el cumplimiento de los requisitos exigidos para aplicar el beneficio debatido respecto de los contribuyentes que hubiesen accedido a ese tratamiento; y señala que, según el artículo 688 del ET, debía expedir los actos administrativos propios de los procesos de determinación de impuestos y sancionadores, sumado a que actuó de conformidad con el artículo 30 del Decreto 4048 de 2008 que establecía sus funciones.

En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar si la resolución que declaró la pérdida del beneficio del artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010 para efectos de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 a cargo de la actora fue proferido por un funcionario competente.

2.1- A fin de dirimir este punto de la contienda, se precisa que el artículo 6.º del Decreto 4910 de 2011, aplicable por razones temporales al *sub lite*, estableció que los documentos exigidos para acceder al beneficio analizado debían ser presentados ante la División de Gestión de Fiscalización o la dependencia equivalente de la dirección seccional o local de impuestos nacionales a efectos de que se ejerza el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las nuevas pequeñas empresas o pequeñas empresas preexistentes. Seguidamente, esta disposición determinó que el cumplimiento de los requisitos exigidos para acceder al beneficio debía ser verificado por la dirección seccional o local de impuestos nacionales dentro de la cual operan distintas divisiones de gestión, una de ellas la de fiscalización; de suerte que a la dirección le correspondía ejercer la vigilancia y el control con sus amplias facultades de fiscalización e investigación dispuestas en el artículo 684 del ET, sobre los contribuyentes que se acogieran al beneficio del artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010. A su turno, la omisión o incumplimiento de los requisitos que el contribuyente debía conservar por cada año gravable, conforme a los enlistados en el artículo 7.º del decreto reglamentario, vigente para la época de los hechos en sede administrativa², daba lugar a que se perdiera el beneficio en el pago del tributo del período respectivo, y ante la observancia de ello, la disposición reglamentaria dispuso que fuera la dirección seccional o local quien debía «*verificar y revisar la situación integral de la empresa que pretendía el beneficio*».

Si bien, el artículo 688 del ET establece que la División de Gestión de Fiscalización tiene atribuciones para emitir las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe

² El artículo 7.º del Decreto 4910 de 2011 fue declarado nulo mediante sentencia del 06 de diciembre de 2017 (exp. 19359, CP: Milton Chaves García).



de unidad, dicha disposición no restringe la posibilidad de que esta división emita actos administrativos que definan situaciones jurídicas de los contribuyentes u obligados tributarios, a tal punto que la Resolución nro. 009 de 2008 que distribuyó las funciones que cumplirían las divisiones en las direcciones seccionales asignó dentro de las competencias de las divisiones de fiscalización la de emitir algunos actos sancionadores en materia aduanera (medidas cautelares) y de situación jurídica de la mercancía y de solicitudes de reconocimiento del silencio administrativo positivo (artículo 4.º, ordinales 12, 13 y 21) que corresponden a actos de naturaleza definitiva en los términos del 43 del CPACA.

2.2- De esa forma, las atribuciones conferidas a la División de Gestión de Fiscalización por parte de la disposición reglamentaria de la Ley 1429 de 2010, frente al beneficio que impactaría el pago de la deuda a cargo por el impuesto sobre la renta del período sometido al mismo, están orientadas a que dicha dependencia que hace parte de la respectiva dirección seccional o local, ejercite el control y verificación sobre el cumplimiento de los requisitos de las empresas que pretendieran acogerse al beneplácito de no tener que satisfacer por completo la deuda correspondiente al impuesto sobre la renta o la disminución de la misma, según fuere el caso y por un tiempo determinado legalmente. En ese orden, siendo que la autoridad a cargo del procedimiento de gestión de la correcta determinación y liquidación de los tributos a cargo y de la comprobación de la comisión de infracciones es la División de Fiscalización, atendiendo a sus funciones establecidas en el artículo 4.º de la Resolución nro. 009 de 2008, resulta ser esta dependencia la más acorde para el control y vigilancia de los contribuyentes con intenciones de obtener y mantener el beneficio del artículo 4.º de la Ley 1429 de 2010, dentro de lo cual hace parte del control y verificación la decisión de que se mantenga el beneficio y la declaratoria de su pérdida como ocurrió en el *sub lite*.

Contrario a lo analizado en la providencia de primera instancia, la División de Gestión de Fiscalización no está restringida a la expedición de decisiones de trámite o de actos preparatorios y, en el caso de análisis, el decreto reglamentario de la Ley 1429 de 2010 asignó funciones específicas para recibir las solicitudes y tramitar el control que amerita potestades para definir situaciones jurídicas de los contribuyentes, so pena de resultar en disposiciones reglamentarias inanes o que entorpecerían la eficacia en los procedimientos de fiscalización como lo sería el obtener el monto correcto del tributo a cargo, cuando quien se acoge al beneficio o pretende hacerlo incumple las condiciones legalmente establecidas.

2.3- A la luz del derecho aplicable, la Sala determina que, si bien le correspondía a la dirección seccional o local de impuestos nacionales verificar el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio de progresividad, junto con la vigilancia y control en el marco de sus facultades de fiscalización e investigación dispuestas en el artículo 684 del ET, la División de Gestión de Fiscalización de la respectiva dirección seccional será la encargada de adelantar las actuaciones tendentes a materializar dicho control y vigilancia, dentro de las cuales, tiene la potestad para decidir acerca de si un contribuyente no podía acceder el beneficio o la pérdida del aplicado a un período gravable, según sea el caso, tras lo cual, la entonces División de Fiscalización tendría la facultad de establecer la correcta determinación del tributo. Prospera el cargo de apelación.

3- En vista de que prosperó el cargo de apelación relativo a la competencia para emitir los actos demandados, la Sala debe estudiar el cargo de nulidad planteado en la demanda sobre el cumplimiento del pago de la totalidad de las sumas autoliquidadas, exigido por el inciso segundo del artículo 9.º del Decreto 4910 de 2011, respecto del cual el *a quo* omitió pronunciarse al prosperar la nulidad por cuenta de la falta de competencia del funcionario



que emitió el acto que declaró la pérdida del beneficio de progresividad de la actora.

Al efecto, la demandante advierte que cumplió con los requisitos del artículo 9.º del Decreto 4910, pues, si bien acepta que corrigió su declaración de renta por el año gravable 2014, autoliquidando una sanción por corrección que no fue pagada para el momento de su presentación, es lo cierto que ese dispositivo reglamentario solo exigía que se pagaran dentro del plazo oportuno las sumas fijadas en las declaraciones privadas o en las liquidaciones oficiales el monto correspondiente a impuestos, que no a sanciones, máxime si se tiene en consideración que no existe un plazo legal para efectuar los pagos de las multas y, en todo caso, la Administración obtuvo el pago de la multa autoimpuesta, a partir del cobro persuasivo. Su contraparte precisa que el requisito para que subsista el beneficio de progresividad no excluye de pagar oportunamente las multas autoliquidadas, y si bien se obtuvo el pago de la sanción por corrección a cargo de la demandante mediante intervención de la Administración, ello ocurrió de forma posterior a la presentación de la declaración de corrección.

3.1- Sobre el particular, la Sala parte de precisar que, 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 irían aumentando progresiva y anualmente hasta alcanzar el tipo impositivo general del tributo. Al reglamentar ese dispositivo, el inciso 2.º del artículo 9.º del Decreto 4910 de 2011 estableció que a los efectos de conservar el beneficio del artículo 4.º *ibidem*, los interesados debían, entre otros aspectos, presentar declaraciones tributarias nacionales y territoriales y pagar lo valores determinados en ellas, «dentro de los plazos señalados para el efecto».

3.2- Como se ve, una de las condiciones para que subsista el beneficio de progresividad a favor de los contribuyentes tiene que ver con el correcto cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales, como lo son la presentación y pago de las declaraciones tributarias. Sobre este último aspecto, la norma reglamentaria se refirió al pago oportuno de los valores determinados en las autoliquidaciones o liquidaciones oficiales, con lo cual, incluyó no solo las deudas a título de impuestos, sino también los montos autoliquidados a título de sanciones, las cuales, al no corresponder a obligaciones que puedan cumplirse en plazos, deberá entenderse que la satisfacción de su pago debe ser de forma inmediata a su autoimposición, momento que, en el caso, era cuando la actora presentó la declaración de corrección. Desde luego, dicha declaración de corrección es posterior al vencimiento del plazo para declarar, de manera que la deuda liquidada en este último título ejecutivo es exigible y debe cumplirse desde el mismo momento de la presentación de esa declaración de corrección, a efectos de que se acredite el cumplimiento oportuno del pago de la deuda, concepto que incluye las multas autoimpuestas, y solo se dispensa de pagos adicionales cuando los montos corregidos y las multas autoliquidadas sigan siendo satisfechas con los saldos a favor liquidados, evento que no ocurrió en el *sub lite*, dado que la propia contribuyente reconoce que incumplió con el pago de la sanción por corrección.

Aunque la Administración obtuvo el pago de la obligación, es lo cierto que ello solo ocurrió en virtud de su potestad de cobro, mediante acciones persuasivas -como lo acepta la demandante-, hecho que no desdibuja el que la actora hubiera incumplido con el pago oportuno de su deuda autoliquidada, sino que lo reafirma. Téngase en cuenta que, de acuerdo con lo expuesto en los actos demandados, la corrección efectuada por la demandante a su declaración de renta del año 2014 conllevó una multa por corrección que no fue satisfecha con las formas de pago fijadas en la declaración ni a través de los canales bancarios, de manera que los montos que hubiere aplicado la contribuyente como



forma de pago de su cuota tributaria -señaladamente, retenciones en fuente, anticipos o saldos a favor- debían entenderse imputados al mayor tributo a cargo, las sanciones actualizadas e intereses, de forma proporcional a su participación en el total de la deuda tributaria, conforme al artículo 804 del ET, de manera que la razón por la que el pago de las multas autoliquidadas hacen parte de la deuda autoliquidada que debe acreditarse satisfecha, radica en que los pagos parciales de dicha deuda implican la satisfacción parcial del tributo a cargo y de las demás acreencias a favor del fisco. No prospera el cargo de nulidad.

4- En definitiva, al prosperar la apelación de la demandada y encontrarse incumplido el referido requisito para mantener el beneficio de progresividad por parte de la actora, la Sala revocará la sentencia apelada para negar las pretensiones de la demanda.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.

Segundo. Sin condena en costas en primera instancia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO