

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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de febrero de dos mil quince (2015)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2014-00012-00 (20998)

Demandante: CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO

Demandado: NACIÓN –MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: La suspensión provisional en la Ley 1437 de 2011. Base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE. Renta líquida por recuperación de deducciones. Límites de la facultad reglamentaria.

AUTO MEDIDA CAUTELAR

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley 1437 de 2011, procede el ponente a estudiar la solicitud de suspensión provisional presentada con la demanda de la referencia.

ANTECEDENTES

1. Solicitud de la medida cautelar

El demandante solicita en el aparte correspondiente a la medida cautelar:

"Por la manifiesta incompatibilidad del acto administrativo objeto de la demanda con estas normas, originada en la señalada adición que el Parágrafo le hizo a la superior de Ley a la que tenía que estar sujeto, y para que la Sala desempeñe su función de control de legalidad inmediato que le compete de acuerdo con el Artículo 238 de la Constitución Política y el art. 230 numeral 3 del CPACA, le ruego se sirva, reunidos como creo que están los requisitos del art. 231 del mismo Código, suspender provisionalmente los efectos de dicho Parágrafo, inserto en el art. 3º del Decreto Reglamentario No. 2701 de 2013".

2. Fundamentos de la solicitud de la medida cautelar

Según la parte actora, con la expedición del parágrafo 1 del artículo 3º del Decreto 2701 de 2013, que reglamenta la Ley 1607 de 2012, el Presidente de la República excedió las facultades reglamentarias que le confiere el artículo 189-11 de la Constitución, pues se incluyeron elementos que la Ley no contempló para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad- CREE.

Explicó al respecto, que los conceptos de "renta líquida" y "recuperación de deducciones", no fueron previstos por la Ley 1607 de 2012, la cual, por demás, fijó directamente la base de liquidación de este tributo, sin hacer referencia alguna a tales figuras.

En consecuencia, -afirma-, no puede adicionarse la regla legal contenida en el artículo 22 ibídem, con conceptos propios de otro impuesto (renta).

3. Oposición

3.1.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-

La Dian se opuso a la solicitud de suspensión provisional, argumentando que la misma no fue debidamente sustentada. Luego, *"es imposible deducir prima facie, la violación indicada, pues se requiere verificar no sólo las disposiciones jurídicas invocadas, sino además, todas aquellas que guarden relación con el asunto abordado en la demanda, por lo que no es posible en este momento procesal se pueda precisar si en efecto, se está frente a una violación al ordenamiento jurídico superior¹"*

De otro lado, sostuvo, que el concepto de "patrimonio" al que alude el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad, es el mismo que se ha definido para el impuesto de renta, en el cual se incluyen los ingresos correspondientes a la recuperación de deducciones. Desde esa perspectiva, su inclusión como renta líquida no es ajena al CREE.

3.2.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Para el Ministerio, la intención del legislador no fue dejar por fuera ingresos que pudiesen aumentar el patrimonio de los contribuyentes, por eso, es claro que la interpretación que debe hacerse del artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, en el cual se define el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad, es que con base en la

¹ Fl. 19.

definición allí contenida, es admisible la inclusión de factores que, como la recuperación de deducciones, implican la obtención de un ingreso.

CONSIDERACIONES

1. De la suspensión provisional en la Ley 1437 de 2011. Aspectos materiales

1.1.- En la vigencia del Decreto 01 de 1984 –Código Contencioso Administrativo-, el análisis que realizaba el Juez de la solicitud de suspensión provisional de un acto administrativo, se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud de decreto de la suspensión provisional –presentada bien en escrito separado o como un acápite de la demanda–, por lo que dejaba de lado los cargos o vicios esgrimidos en el libelo introductor en caso de que unos y otros fueran disímiles².

No obstante, esa situación no se mantuvo en la nueva regulación contenida en la Ley 1437 de 2011 –Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, toda vez que, de manera expresa, se dispuso que la medida sería procedente por la “*violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado*” (artículo 231), lo que supone la posibilidad de que el funcionario judicial acuda a lo expuesto en uno u otro documento, a efectos de establecer no sólo los vicios endilgados en

² En sentido similar el Consejero de Estado Mauricio Fajardo Gómez expuso lo siguiente sobre el particular: “... en la actualidad existe una limitante más que afronta la aplicabilidad de la figura de la suspensión provisional y que surge de los desarrollos jurisprudenciales que de la misma se han llevado a cabo, desarrollos por cuya virtud, a guisa de ejemplo, si en la demanda se invocan como fundamentos de la violación cinco normas superiores –tres artículos de la Constitución Política y dos artículos de una Ley- mientras que en el escrito mediante el cual se solicita la suspensión provisional debe proceder porque la decisión administrativa cuestionada resulta violatoria de forma evidente solo respecto de una de esas disposiciones, se ha entendido que el juez de lo contencioso administrativo actualmente tiene que circunscribirse en su análisis a la confrontación entre el acto demandado y esa única disposición que el peticionario invoca como infringida de manera manifiesta en el escrito contentivo de la solicitud de amparo cautelar”. FAJARDO GÓMEZ, Mauricio. “Medidas Cautelares”. En: Seminario Internacional de presentación del Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, p. 344.

los actos cuestionados, sino también las disposiciones legales o constitucionales que se aducen como desconocidas.

Todo, bajo el entendido de que la inclusión de la conjunción disyuntiva "o" indica la existencia de una alternativa entre dos o más supuestos, esto es, de una opción de elegibilidad, en este caso, respecto de la fundamentación o sustentación de la petición.

1.2.- Por otra parte, uno de los criterios materiales que determinaban la procedencia de la medida cautelar en la legislación anterior correspondía a la manifiesta infracción de las normas invocadas como sustento de la respectiva petición, de modo que tal estudio no aparejaba, ni permitía, la realización de un análisis minucioso o detallado de los mandatos aducidos como vulnerados, ni del material probatorio allegado con la solicitud, puesto que el mismo se encontraba reservado para la sentencia que desatara el fondo del asunto.

De ahí que la jurisprudencia de esta Corporación haya sido enfática en afirmar que la procedencia de la suspensión provisional de un acto administrativo estaba condicionada a que la violación al ordenamiento jurídico fuera evidente, ostensible, notoria, palmar, a simple vista o prima facie, lo que se lograba mediante un sencillo y elemental cotejo directo entre el acto administrativo demandado y las normas que se invocaban como transgredidas, en un proceso comparativo a doble columna, que no requería de mayores esfuerzos interpretativos o probatorios

La situación en la Ley 1437 de 2011 es diferente, ya que en la disposición que regula los presupuestos específicos de procedencia de la suspensión provisional no se calificó el nivel de la infracción, como sí lo hacía el Decreto 01 de 1984.

En efecto, en el artículo 231 ibídem, sólo se previó sobre el particular que *"cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud"* (Subrayas propias).

Nótese, pues, que la norma carece de la calificación de la infracción. Luego, **el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la**

norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.

1.3.- En síntesis, en cuanto a la medida de suspensión provisional, lo cierto es que varios de sus requisitos de procedencia fueron modificados, en lo que podría denominarse una especie de flexibilización, orientada a proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, al tenor del artículo 231 del CPACA.

2. Delimitación del problema jurídico

En la solicitud de la medida cautelar, se afirma que el párrafo 1 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, reglamentario de la Ley 1607 de 2012, en este caso, del artículo 22 de la misma, que regula la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad- CREE, desborda las facultades del artículo 189-11 de la Constitución, y es, por demás, contrario al referido artículo 22.

Todo, porque prevé que la renta líquida por recuperación de deducciones hará parte de la base gravable del impuesto, pese a que la Ley 1607 no estableció tal condición.

Por su parte, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público son del criterio, que de la delimitación del hecho generador se desprende la posibilidad de incluir la recuperación de deducciones dentro de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad, y que por eso, más que adicionar, el Decreto 2701 sólo precisa una condición implícita en la Ley 1607.

En esas condiciones, debe establecerse si con la expedición del párrafo acusado, el Gobierno Nacional excedió su potestad reglamentaria, o si por el contrario, éste constituye una simple extensión de la Ley 1607, necesaria para darle eficacia a la misma.

3. Impuesto sobre la renta para la equidad- CREE. Base gravable.

3.1.- A fin de *“incentivar la creación de empleo y combatir las consecuencias negativas que representa tener altos niveles de*

*informalidad*³”, mediante la Ley 1607 de 2012, el Legislador creó el impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, como un alivio a las cargas tributarias que recaían sobre las nóminas de las empresas. Se constituyó entonces, como una alternativa de financiamiento a las políticas de generación de empleo e inversión social que antes cubrían las contribuciones parafiscales.

La misma Ley estableció como hecho generador del impuesto, la obtención de ingresos que tengan la virtualidad de aumentar el patrimonio de los contribuyentes en el período gravable, y definió también, el método para determinar su base gravable, así:

"Artículo 22.- Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). *La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4 del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.*

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

³ Exposición de motivos al proyecto de ley “por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, que luego se convirtió en la Ley 1607 de 2012.

Parágrafo transitorio.- *Para los periodos correspondientes a los 5 años gravables 2013 a 2017 se podrán restar de la base gravable del impuesto para la equidad, CREE, las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario”.*

3.2.- De tal suerte, que la base gravable del impuesto se obtiene después de restar de los ingresos brutos que cumplan con la condición de aumentar el patrimonio del contribuyente; aquellos componentes **expresamente autorizados por la norma.**

Repárese, que el artículo en cita identificó con precisión los elementos que componen el procedimiento de depuración de la base gravable, valiéndose de una remisión expresa a las disposiciones que regulan cada uno de ellos. Así por ejemplo, al referirse a los ingresos no constitutivos de renta, remite a los contemplados en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51 y 53 del Estatuto Tributario.

3.3.- Esa delimitación cuidadosa es propia de un sistema tributario regido por el principio de legalidad, y con ella, se dota de eficacia a la obligación tributaria, pues no deja cabida a la exclusión discrecional de ingresos que, de conformidad con la definición del hecho generador, se encuentran gravados.

3.4.- La misma conclusión se impone en relación con la inclusión de factores que sí integran la base gravable del impuesto, de manera, que sólo aquellos expresamente consagrados en la Ley, puedan considerarse como parte de la misma.

Desde esa perspectiva, de conformidad con lo que dispone el artículo transcrito, la base gravable, se reitera, la componen todos los ingresos que incrementan el patrimonio. Aunque dicha definición pareciera, en principio, tener un carácter abierto, en la medida en que podría admitir múltiples componentes, lo cierto es que existen límites en la determinación de los ingresos a computar.

Uno de ellos, es la inclusión de rentas cuya definición obedece a las especificidades de otro tributo, pues éstas responden a las precisas condiciones técnicas de configuración del gravamen en función de la cual fueron creadas. En otras palabras, un ingreso que de manera especial es tratado por la legislación como constitutivo de renta para determinado tributo, no puede trasplantarse a otro por vía de analogía o mediante decretos reglamentarios, porque eso violaría los principios de certeza del tributo y de reserva de ley, que campean en materia

tributaria e imponen, como es obvio, que cualquier duda en la materia, deba ser resuelta en favor de los mismos.

4. Análisis del caso concreto. Exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria.

4.1.- Mediante el Decreto 2701 de 2013, el Gobierno Nacional reglamentó la Ley 1607 de 2012, en lo que atañe al hecho generador, los sujetos pasivos, la base gravable, tarifa y el sistema de devoluciones y compensaciones del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE.

En el artículo 3º ibídem se dijo en torno a la base gravable:

"Artículo 3. Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE–. *La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se determina así: De la totalidad de los ingresos brutos realizados en el año o periodo gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales, se restarán únicamente:*

- 1. Las devoluciones, rebajas y descuentos.*
- 2. Los ingresos no constitutivos de renta previstos en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 que en el año gravable correspondan a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*
- 3. Los costos aceptables para la determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de conformidad con el Capítulo II del Título 1 del Libro Primero del Estatuto Tributario.*
- 4. Las deducciones de los artículos 109 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario.*

Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2. 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario.

- 5. Las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, el artículo 4 del Decreto 841 de*

1998, el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999 y las exenciones contempladas en el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario por los años 2013 a 2017.

Parágrafo 1. *La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones.*

Parágrafo 2. *En todo caso, la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior determinado conforme a los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario. Esta base será aplicada por la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)".* (Subrayas fuera del texto).

4.2.- De la lectura de las normas transcritas, se concluye que el gobierno adicionó la renta líquida por recuperación de deducciones a la base gravable del CREE.

4.3.- La recuperación de deducciones se encuentra regulada en el artículo 195 del Estatuto Tributario, así:

"RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES.

ARTÍCULO 195. DEDUCCIONES CUYA RECUPERACIÓN CONSTITUYEN RENTA LIQUIDA. *Constituyen renta líquida:*

1. *La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.*

2. *La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes".*

Esa regulación, además, fue prevista por el Legislador de manera específica para el impuesto ordinario de renta como parte integrante de su base gravable, sin que sea válido afirmar que deba hacer parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad, que es un gravamen distinto.

Para que pueda entenderse integrada al concepto del hecho generador del CREE, es necesaria una manifestación explícita de la Ley 1607. Por lo mismo, se reitera, no puede ser incorporado mediante Decreto Reglamentario cuando aquella-la Ley-, no lo ha hecho.

4.4.- Recuérdese, que **"el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló"**⁴.

Así mismo, que la facultad reglamentaria del Presidente, contenida en el artículo 189-11 de la Constitución, tiene *"su límite y radio de acción en la constitución y en la ley; es por ello que **no puede alterar o modificar el contenido y el espíritu de la ley**, ni puede dirigirse a reglamentar leyes que no ejecuta la administración, así como tampoco puede reglamentar materias cuyo contenido está reservado al legislador"*⁵.

Por lo demás, la facultad reglamentaria se encuentra supeditada a la intensidad y precisión con que la Ley haya tratado previamente el asunto, de tal suerte, que a mayor regulación o claridad legal, menor intervención por parte del reglamento y viceversa.

En el caso concreto, por lo dicho precedentemente, es claro que el ejecutivo extralimitó sus potestades de reglamentación.

4.5.- Finalmente, sobre la presunta falta de sustentación de la solicitud de medida cautelar que alega la Dian, cabe advertir, que tal como se relacionó en los antecedentes de esta providencia, la parte actora expuso los argumentos de derecho que motivaban su inconformidad, y que fueron objeto de análisis en la decisión.

De otro lado, tampoco es admisible el argumento según el cual, el asunto sub judice requiere un "estudio de fondo", circunstancia que hace improcedente la medida cautelar. La Ley 1437, en lo atinente a la suspensión de los efectos de los actos administrativos, modificó la exigencia de la notoriedad de la contradicción entre el acto demandado

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, sentencia del 13 de junio de 2011, Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00030-00(16625); 11001-03-27-000-2009-00008-00(17542).

⁵ Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-028/97 y C-290/02.

y la norma superior, permitiendo que la decisión estuviese precedida de un estudio no sometido a esos límites.

4.6.- Así las cosas, de conformidad con todo lo dicho, se procederá a suspender los efectos del parágrafo 1 del artículo 3º del Decreto 2701 de 2013 por vulnerar o modificar lo dispuesto por el legislador en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

En mérito de lo expuesto, se:

RESUELVE

1.- Por lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia, se **DECRETA** la medida cautelar de **SUSPENSIÓN PROVISIONAL** de los efectos del parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, "Por el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012".

2.- De conformidad con lo dispuesto en el inciso 3º del artículo 232 de la Ley 1437 de 2011, no se fija caución.

3.- Se reconoce personería a las abogadas Maritza Alejandra Díaz Granados y Carolina Jerez Montoya, como apoderadas de la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme al poder y la resolución de delegación de funciones que obran a folios 22 y 42 a 43 del cuaderno de trámite de la medida cautelar, respectivamente.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Consejero Ponente