

Incidencias de la suspensión provisional de los actos administrativos tributarios de carácter general en Colombia

Francisco José Luna Ramírez y Diana Alejandra Ospina Alzate

Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación
Manizales, 2018

Incidencias de la suspensión provisional de los actos administrativos tributarios de carácter general en Colombia

Trabajo de grado presentado como requisito para obtener el título de Magister en tributación

Autores: Francisco José Luna Ramírez y Diana Alejandra Ospina Alzate
Asesores: Dra. Rubiela Jiménez Aguirre – Mg. Luis Fernando Gómez Montoya

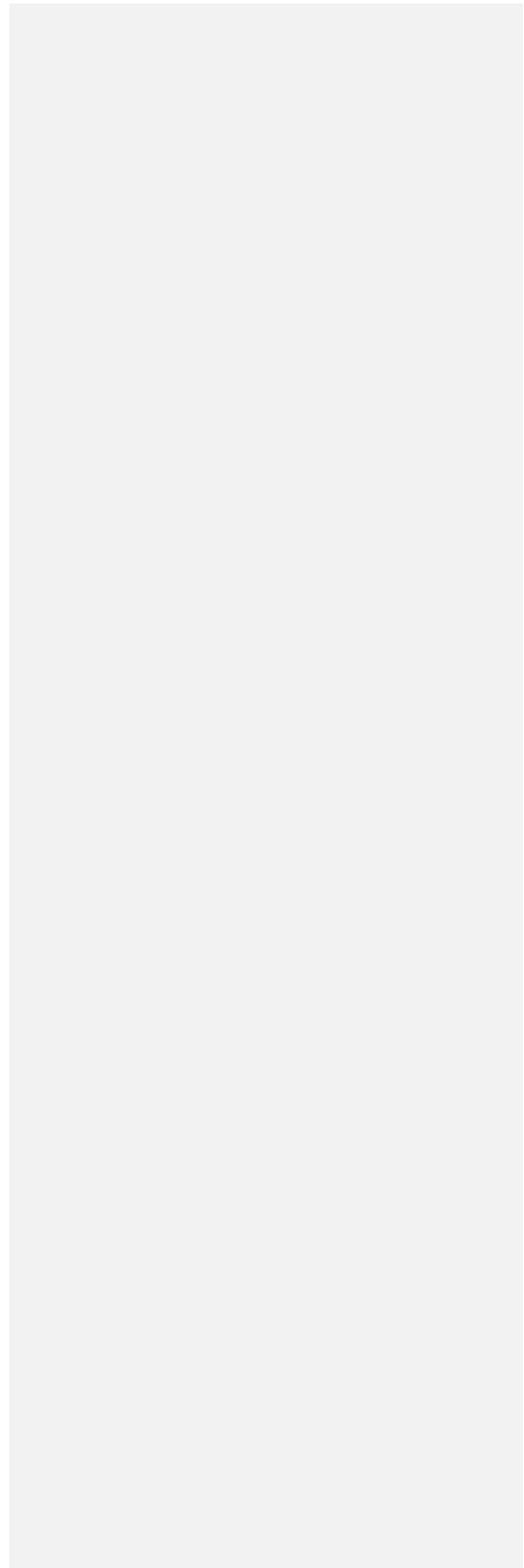
Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación
Manizales, 2018

Presidente del jurado

Jurado

Jurado

Manizales, Marzo de 2018



Agradecimientos

Agradecemos a Dios la oportunidad de lograr este nuevo escalafón en el ámbito profesional, a nuestras familias por su apoyo incondicional durante este proceso.

A todas las personas que participaron e hicieron posible este proyecto, mil gracias por sus valiosos aportes y acompañamiento constante, por permitirnos culminarlo de manera exitosa.

Resumen

La suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo, es una medida cautelar y como todas las medidas cautelares, resulta ser transitoria; una vez decretada y durante toda su vigencia, elimina la fuerza o eficacia jurídica del acto administrativo o parte de dicho acto objeto de la medida, esta figura jurídica nace cuando la autoridad judicial competente establece que la aplicación del acto administrativo o norma demandada, genera un perjuicio grave o irremediable a los administrados u obligados, por considerarla contraria o violatoria de principios o normas superiores; se entiende entonces que esta institución procura proteger los derechos e intereses comunes.

La constitución política de 1991 en el artículo 238 consagra la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial y de otro lado el código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo en los artículos 230 y 231 establece los requisitos para que proceda la medida cautelar, adicional a estos artículos no existe otra normatividad específica al respecto (Const., 1991).

En la actualidad se carece de normatividad que regule los procedimientos a los cuales deben sujetarse tanto la administración tributaria como los administrados durante el término de vigencia de la medida cautelar respecto a las investigaciones en curso o situaciones jurídicas no consolidadas, soportadas o fundamentadas jurídicamente en las normas objeto de la medida en cuestión.

El presente trabajo de investigación resulta relevante en la medida en que permite evidenciar las incidencias que trae para las partes en controversia, es decir, la administración y los administrados, cuando se decreta la suspensión provisional de los efectos de una norma

tributaria, todo ello a fin de mostrar una realidad que impacta negativamente el ingreso fiscal del estado colombiano.

Se lleva a cabo un análisis documental soportado en jurisprudencia relacionada con procesos tributarios en los que se decreta la medida cautelar y adicionalmente se realiza una encuesta a funcionarios de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá, con el ánimo de soportar algunos apartes fundamentales dentro del desarrollo del presente trabajo.

Glosario de términos

Acción de tutela: El objeto de la acción de tutela consiste en la protección inmediata de los derechos fundamentales, ante las acciones u omisiones de las autoridades o de los particulares - en los casos en que determine la ley - que los vulneren o amenacen. Inclusive bajos los estados de excepción, resulta procedente la acción de tutela.

La Corte Constitucional ha extendido la acción de tutela a derechos que no aparecen bajo el epígrafe de la Constitución destinado a regular los derechos fundamentales, pero que tienen este carácter por su propia naturaleza o porque, en la situación concreta, tienen una conexidad objetiva e íntima con un derecho fundamental, hasta el punto de que su no protección judicial podría acarrear la violación de estos últimos (Corte Constitucional, 1992).

Acto administrativo: El acto administrativo definido por la Corte Constitucional es: La manifestación de la voluntad de la administración, tendiente a producir efectos jurídicos ya sea creando, modificando o extinguiendo derechos para los administrados o en contra de éstos, tiene como presupuestos esenciales su sujeción al orden jurídico y el respeto por las garantías y derechos de los administrados. (Corte Constitucional de Colombia, 2000)

Actos administrativos de carácter general y particular. De acuerdo con la Corte Constitucional los Actos Administrativos de carácter general son: Aquellos actos administrativos en los que los supuestos normativos aparecen enunciados de manera objetiva y abstracta, y no singular y concreta, y por lo tanto versados a una pluralidad indeterminada de personas; es decir, a todas aquellas que se encuentren comprendidas en tales parámetros. Por el contrario, los... (de carácter particular)..., son aquellos actos administrativos de contenido particular y concreto, que

producen situaciones y crean efectos individualmente considerados. (Corte Constitucional de Colombia, 2004)

Constitucionalidad: Se refiere a “la adecuación de los actos a la Constitución” (Del Rosario-Rodríguez, 2011). Dado que la Constitución es la norma fundante, la validez de todos los actos jurídicos va a emanar de esta, de allí que exista una adecuación de dichos actos con esta (Del Rosario-Rodríguez, 2011).

Función tributaria: Según la Constitución Política (Art. 189), es “es la actuación que corresponde adelantar a la administración pública con la finalidad de la recaudación de los tributos” (Araque, 2015b).

Gestión Tributaria: Según el Decreto 4048 del 2008, esta corresponde a: “Cada una de las actividades de administración particularmente consideradas necesarias para la debida recaudación, fiscalización, liquidación, sanción, discusión, recaudación, cobro, devolución y compensación de los tributos” (Araque, 2015b).

Inexequibilidad e inconstitucionalidad: Inexequible. Se refiere a la “clase de sentencia emitida por la Corte Constitucional en la que se manifiesta que una Ley es contraria a la Constitución Nacional y por lo tanto debe desaparecer total o parcialmente del orden jurídico”. (Congreso de la República de Colombia, 2001)

Inconstitucional: “Inconformidad de normas inferiores de carácter jurídico con principios y normas constitucionales. La inconstitucionalidad da origen a la acción por inexequibilidad” (Riobó Rubio, 2017).

Al respecto, el Consejo de Estado aclara: Una cosa es la inconstitucionalidad de la norma y otra la inexecutableidad, que es una consecuencia necesaria de aquella. Mientras la inconstitucionalidad se refiere a la incompatibilidad de los preceptos demandados frente a la Constitución, la inexecutableidad consiste en la expulsión de las normas inconstitucionales del ordenamiento jurídico. (Consejo de Estado, 2012)

Normas Tributarias: Son todas aquellas que están dirigidas a la creación, aplicación y recaudación de tributos, así como los elementos que se requieren para llevar a cabo esta actividad estatal (Araque, 2015a).

Procedimiento Tributario: Araque (2015) manifiesta que el procedimiento tributario: Está conformado por las normas que establecen los actos de administración, requisitos y términos que debe cumplir tanto la administración tributaria como los contribuyentes, para la correcta determinación de las obligaciones tributarias, la discusión de sus actos y actuaciones, y la imposición de las sanciones. (Araque, 2015b)

Suspensión provisional: Medida cautelar que pretende la suspensión de los efectos del acto administrativo, en procura de la protección de derechos subjetivos o en general a la legalidad.

Tabla de Contenido

CAPÍTULO 1.....	1
Introducción.....	1
Planteamiento del problema.....	5
Objetivos de la investigación.....	7
Justificación.....	8
Delimitación y alcance de la investigación.....	9
Aspectos Metodológicos.....	10
Método de investigación.....	10
CAPÍTULO 2.....	12
ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN Y MARCO TEÓRICO.....	12
MARCO TEÓRICO.....	16
Constitución Política.....	17
Constitución Política de Colombia, art 238, 1991.....	17
Artículo 338. Legalidad de los impuestos.....	17 ¹⁸
Generalidades del sistema tributario desde la óptica de la suspensión provisional de los actos administrativos.....	22
Orden de prevalencia de las normas.....	23
Generalidades de la suspensión provisional.....	24
Normas aplicables directamente a la suspensión provisional de los actos administrativos.....	26
Artículos 230 y 231 - ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).....	26 ²⁷
Artículo 91. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo.....	33

CAPÍTULO 3.....	39
RESULTADOS.....	39
Análisis de Jurisprudencia	41
CAPÍTULO 4.....	68
CONCLUSIONES	68
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71
Anexo 1	75
Anexo 2.....	85
Anexo 3.....	104

Lista de tablas

Tabla 1. Análisis Jurisprudencial N°1	41
Tabla 2. Análisis Jurisprudencial N°2	42
Tabla 3. Análisis Jurisprudencial N°3	43
Tabla 4. Análisis Jurisprudencial N°4	45
Tabla 5. Análisis Jurisprudencial N°5	46
Tabla 6. Porcentaje de funcionarios que conocen alguna norma tributaria objeto de suspensión provisional.....	53
Tabla 7. Obediencia por parte de la administración y administrados al mandato previsto en la norma cuyos efectos han sido suspendidos provisionalmente, durante el tiempo de vigencia.....	55
Tabla 8. Contempla el estatuto tributario normas que definan la actuación de la administración y los administrados durante la vigencia de la medida cautelar.....	56
Tabla 9. Opinión de los funcionarios respecto a que se debe hacer en derecho, cuando una investigación tributaria está fundamentada jurídicamente en una norma que resulta ser objeto de suspensión provisional.	58
Tabla 10. Opinión de los funcionarios respecto a si la autoridad tributaria podría recuperar los recursos dejados de percibir durante los periodos de vigencia de la medida cautelar, cuando el fallo final sea la exequibilidad de la norma en cuestión.	59

Lista de gráficos

Gráfico 1: Principios constitucionales y tributarios.....	19
Gráfico 2. Funcionarios encuestados conocen alguna norma objeto de suspensión provisional..	54
Gráfico 3. Funcionarios obediencia o desobediencia al mandato previsto en la norma suspendida durante la vigencia de la medida cautelar tanto por parte de la administración como de los administrados.....	55
Gráfico 4. Funcionarios han evidenciado dentro del estatuto tributario normas que definan la actuación de la administración y los administrados durante la vigencia de la medida cautelar ...	57
Gráfico 5. Opinión de los funcionarios respecto a que se debe hacer en derecho, cuando una investigación tributaria está fundamentada jurídicamente en una norma que resulta ser objeto de suspensión provisional.....	58
Gráfico 6. Opinión de los funcionarios respecto a si la autoridad tributaria podría recuperar los recursos dejados de recibir durante los periodos de vigencia de la medida cautelar, cuando el fallo final sea la exequibilidad de la norma en cuestión..	60
Gráfico 7. Incidencias de la suspensión provisional de las normas tributarias, más allá de las consideraciones constitucionales y legales	62

Lista de anexos

Medio de control de nulidad 89

Solicitud de medida cautelar 99

Modelo de Encuesta..... 118

CAPÍTULO 1

Introducción

El presente trabajo de investigación, titulado “Suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos tributarios de carácter general en Colombia y sus incidencias” se enmarca dentro de la figura jurídica prevista en el artículo 238 de la Constitución Política de Colombia y desarrollada por el legislador en el artículo 231 de la ley 1437 de 2011, denominada: suspensión provisional de los actos administrativos, la cual es una medida cautelar, decretada por el máximo cuerpo colegiado de la jurisdicción contenciosa administrativa o por los jueces de la jurisdicción constitucional, que procura la protección de los ciudadanos, quienes al acatar una norma del orden legal o reglamentaria, o de una consideración doctrinal, les podría ocasionar un daño grave o irremediable, por considerarse en principio, contraria a la constitución o en todo caso violatoria de una norma de rango superior.

La suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias en su esencia es una medida cautelar que como tal resulta ser transitoria, pero dicha transitoriedad puede prolongarse en el tiempo por más de una vigencia fiscal, pues la autoridad competente no cuenta con un plazo o término perentorio, previsto legalmente, para pronunciarse de fondo, razón por la que durante el periodo de vigencia de la medida cautelar, el cual en la práctica resulta superior a un año, se presentan situaciones, que se abordan en el presente trabajo como incidencias o consecuencias. El título del presente trabajo hace alusión particular a lo tributario, para diferenciarlo de la

suspensión provisional de los efectos de actos que disciplinan otros campos, por lo tanto, se encuentra orientado o enfocado básicamente en las incidencias, como ya se mencionó, pero principalmente en aquellas incidencias no consideradas o no deseadas por el constituyente ni por el legislador, pero que surgen con ocasión a la declaratoria de la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, cuando la medida cautelar es declarada particularmente: a una ley que impone tributos, a un decreto que reglamenta aspectos tributarios o a una doctrina mediante la cual se interpreta oficialmente las disposiciones tributarias vigentes.

Para efectos de lograr en el lector una mayor y mejor comprensión de la temática, la totalidad de los aspectos fueron abordados estructuralmente en cuatro capítulos. A continuación se expone de manera sucinta el contenido de cada uno de ellos así:

En el capítulo I, se plantea el problema objeto de análisis a partir de una pregunta o cuestionamiento así: ¿Cuáles son las incidencias de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias? esto con el fin de generar expectativas e inquietudes en el lector frente al desarrollo de la investigación y en relación con el título del trabajo; en el mismo capítulo se define el objetivo que en términos generales persigue la investigación, el cual consiste en establecer si durante el periodo de vigencia de la medida cautelar, se presentan situaciones jurídicas con incidencias para las partes, que van más allá de lo pretendido por el constituyente en su afán por equilibrar las fuerzas presentes en los conflictos que puedan surgir, entre el Estado con su facultad impositiva de tributos y el ciudadano contribuyente obligado a soportar la carga tributaria sustancial y formal que le es impuesta. Adicionalmente, en aras de contextualizar y abordar el trabajo de fondo, de tal forma que se soporten o fundamenten los resultados y conclusiones, se plantean tres objetivos específicos muy puntuales, procurando contextualizar al

lector, exponiendo la normatividad aplicable vigente frente a los hechos que se verifican en la práctica, a fin de lograr la concreción de lo que se persigue. Posteriormente se plantean las razones justificativas del trabajo, dejando ver la importancia del tema y la escasez de pronunciamientos sobre el mismo, por último en este primer capítulo delimita el trabajo a la suspensión provisional de los efectos de disposiciones tributarias frente a las investigaciones en curso; se establece el territorio Colombiano como el espacio geográfico o jurisdicción territorial en que se observan las disposiciones y se decreta la medida cautelar que da origen al presente trabajo, considerando para el análisis, hechos ocurridos dentro de los últimos cinco años, lo cual permitirá demostrar la vigencia y actualidad de la temática en las relaciones entre la administración tributaria y los administrados.

En el capítulo II, se contemplan tanto los antecedentes de la investigación, como el marco teórico. En cuanto a los antecedentes, cabe anotar la ausencia de trabajos que traten directamente la temática a partir de la óptica o enfoque tributario, pues el estado del arte deja ver trabajos que hacen alusión a ciertos tópicos que resultan pertinentes al tema, de los cuales tres trabajos alusivos, fueron incluidos para efectos de ambientar el asunto, pero ninguno hace referencia a la problemática que de manera puntual será objeto de análisis en el presente trabajo. En cuanto al marco teórico, se acopia la normatividad vigente en Colombia que regula de manera directa la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, así como aquellas normas que de alguna manera se relacionan con la figura jurídica, además se trae a colación una serie de conceptos y expresiones definidas dentro del contexto, todo ello, a fin de asegurar la apropiación del conocimiento necesario para el correcto entendimiento de la medida cautelar desde el punto de vista constitucional y legal, facilitando el estudio contextualizado de los hechos concretos que

se analizan a partir de los pronunciamientos jurisprudenciales del Consejo de Estado como máxima autoridad de la jurisdicción contenciosa administrativa. Cabe resaltar que el presente trabajo no procura poner a consideración de los lectores un número indeterminado de casos concretos, en los que se verifique una y otra vez los hechos en los que se fundamentaran los resultados obtenidos; lo que se pretende con el presente trabajo es hacer visible una realidad jurídica en Colombia, susceptible de ser verificada en cualquier momento, tanto en teoría como en la práctica, a la luz de las normas vigentes que regulan el particular, siendo lógicamente y en razón a ello, perfectamente factible la ocurrencia de los hechos y situaciones que se plantean en los resultados.

Adicionalmente se hace referencia a los aspectos metodológicos utilizados en la presente investigación definiendo la misma, como una de carácter documental, es así, en la medida en que se basa en el estudio y análisis de las normas constitucionales y legales así como en jurisprudencias y doctrinas, llegando a conclusiones lógicas entendidas como hallazgos, los cuales constituyen los resultados sobre los que se sacarán las conclusiones y se emitirán las recomendaciones que se estimen pertinentes.

En el capítulo III se hace referencia a los resultados obtenidos, dentro de la investigación, por cada uno de los objetivos específicos considerados, describiendo cada uno de dichos resultados y analizando su impacto o incidencia frente al objetivo general.

En el capítulo IV, se hace una breve conclusión del trabajo tomando en consideración los resultados obtenidos y se cierra el estudio del tema realizando las recomendaciones que a juicio de los investigadores deberían ser consideradas por las instancias competentes a fin de que se implementen las medidas que permitan conjurar las situaciones evidenciadas.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Problema

¿Cuáles son las incidencias de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias?

Causas

- Efectos Jurídicos
- Fuerza ejecutoria
- Seguridad Jurídica.
- Confianza Legítima

Síntomas

- Incertidumbre por ausencia de seguridad jurídica para actuar en debida forma y oportunidad legal, tanto por parte de la administración como de los administrados.
- Vencimiento de términos de las investigaciones en curso.
- Detrimento patrimonial.

Articulación de las causas y síntomas del problema

La declaratoria de inexecutable de las leyes, así como la de nulidad de los actos administrativos, cuentan con una serie de normas y jurisprudencias que permiten determinar con

un alto grado de claridad y certeza, el debido actuar de la administración tributaria y de los administrados frente a las situaciones jurídicas consolidadas y no consolidadas.

Tal claridad y certeza de procedimiento no se observa cuando las normas son suspendidas, muy a pesar de tenerse claridad en cuanto a que no proceden las actuaciones basadas o soportadas en preceptos normativos suspendidos; la dificultad se pone de presente cuando reconocemos que las normas se presumen ajustadas a derecho hasta tanto una autoridad competente declare lo contrario, por lo tanto la suspensión termina siendo una especie de medida cautelar que bien, después del análisis llevado a cabo por la autoridad competente, podría ser declarada ajustada o no ajustada a derecho, esta situación en sí misma genera incertidumbre.

La situación se torna más compleja si a ello le sumamos que la suspensión de la norma no trae consigo la suspensión de términos de todos los procesos en curso, originados o relacionados con las normas suspendidas, pues si las partes dentro de los términos legales establecidos no llevan a cabo las actuaciones correspondientes, corren el riesgo de que si la norma es declarada ajustada a la constitución y a la ley; en el caso del contribuyente, al no haber hecho uso de su derecho a la contradicción y defensa, perdió la posibilidad de vencer en la controversia bien sea en sede administrativa o en la jurisdicción de lo contencioso administrativo y si resulta ser el funcionario Dian quien deja de actuar, le puede traer consecuencias desfavorables por detrimento patrimonial al Estado, pues este responde por lo que hace y por lo que deja de hacer.

Adicionalmente, la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, trae consigo beneficios a los contribuyentes, pues por lo general la norma demandada consagra una obligación tributaria sustancial, que se materializa en el pago de un tributo o en la no procedencia de un beneficio tributario; casos que suponen ingresos necesarios para el

sostenimiento de las finanzas públicas que se dejarían de percibir, afectando el presupuesto público y con ello la inversión social, pues no existe figura jurídica alguna que permita la recuperación de los recursos si el pronunciamiento definitivo o fallo judicial es de exequibilidad, situación que no parece ser del interés de los tratadistas ni expertos en el tema, por lo tanto se mantiene oculta sin solución alguna, afectando directamente el interés general y favoreciendo los intereses de unos pocos, lo cual deja ver una justicia, que si lo que persigue es equilibrar las fuerzas, lo que termina haciendo es inclinando la balanza hacia una de las partes, situación que no está taxativamente prevista en el ordenamiento constitucional ni legal.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo general

Evidenciar si dentro del período de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, se causan afectaciones al estado y al contribuyente más allá de aquellas que se puedan derivar del fallo judicial.

Objetivos específicos

1. Identificar las disposiciones constitucionales y legales vigentes, que enmarcan la suspensión provisional de los efectos de las normas en Colombia.
2. Analizar la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias de carácter general, frente a las investigaciones tributarias en curso.

3. Establecer las incidencias de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, más allá de las consideraciones constitucionales y legales.

JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo permitirá evidenciar que la declaratoria de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias en Colombia, en la práctica, incide a favor de una de las partes en conflicto, en perjuicio o detrimento de la otra parte; que además genera incertidumbre en el procedimiento o actuación tanto de los funcionarios de la administración tributaria como de los administrados; situaciones que no deberían presentarse en la medida en que lo esperado con la intervención de la justicia, es que se garantice un equilibrio de fuerzas, los administrados continúen obedeciendo el mandato legal vigente y se administre justicia con imparcialidad, desde el inicio de la declaratoria de la medida cautelar, hasta el fallo final.

A la fecha, no se conoce de trabajos en donde tal situación haya sido abordada por los catedráticos o estudiosos del tema, tampoco ha sido considerada por quienes ostentan el poder legislativo a fin de conjurar lo expuesto; es allí donde radica la importancia del presente trabajo, el cual pretende poner en evidencia situaciones indeseadas, no consideradas dentro del marco jurídico de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, pero que surgen y caminan de la mano de la medida cautelar.

DELIMITACIÓN Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

Tema: Suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias en Colombia y sus incidencias.

Definición del tema

¿Qué?: Suspensión provisional de los efectos de las disposiciones tributarias frente a las investigaciones en curso.

¿Dónde? En Colombia

¿Cuándo? Últimos cinco años

¿A quiénes? Administración y administrados

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Diseño de la investigación

La investigación es de carácter documental y analítica; debido a que está fundamentada en la obtención, análisis del estudio jurisprudencial y legal de los actos administrativos. Así mismo, se aplica una encuesta a algunos funcionarios de la administración tributaria con el ánimo de tener en cuenta su percepción respecto al tema objeto de estudio que permitirá afinar el problema y la presentación de los resultados.

En los hallazgos se lleva a cabo la evaluación de la problemática presentada y se exponen algunas consideraciones en torno a la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos en Colombia.

Tipo de investigación

El tipo de investigación utilizada para este trabajo es descriptiva, ya que se parte de una serie de juicios relacionados con las actuaciones en curso no consolidadas, con el fin de conocer con certeza el procedimiento a seguir por parte de la administración como de los administrados cuando se suspenda una norma de carácter general de manera provisional.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Técnicas de recolección de datos

De acuerdo con los objetivos de la investigación, se determinaron las siguientes técnicas de recolección de datos:

1. Análisis documental: se tomarán en cuenta legislación tributaria, jurisprudencia, artículos publicados en internet y demás estudios realizados con relación a la temática

2. Aplicación de encuesta: Siendo uno de los propósitos mejorar la presentación de resultados, específicamente en el primer objetivo, para ello se aplica la encuesta a once funcionarios.

Resultados esperados

No se ha encontrado dentro del estudio previo adelantado hasta la fecha, legislación, jurisprudencia o doctrina vigente, que defina el actuar de la administración y del administrado, a partir de la declaratoria de suspensión provisional de los efectos de las disposiciones tributarias, frente a las investigaciones en curso, por lo tanto de la investigación que se adelanta se esperan los siguientes resultados:

Reconocer las normas que rigen con respecto a la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos en Colombia y demostrar la ausencia de regulación en el campo procedimental tributario, específica y particularmente, durante la vigencia de la medida cautelar; especialmente en razón a que las disposiciones cuyos efectos han sido suspendidos, continúan vigentes y no se observa legislación alguna que establezca que toda disposición suspendida debe ser declarada inexecutable o nula según el caso; que en efecto existe una zona oscura o vacío normativo que termina causando incertidumbre y daño principalmente al Estado, si no se llevan a cabo, dentro del término legal previsto, las actuaciones y actos administrativos sancionatorios o modificatorios del tributo, que la misma ley determina como no procedentes durante la vigencia de medida cautelar.

CAPÍTULO 2

ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN Y MARCO TEÓRICO

La suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos de carácter general, presenta de acuerdo con el estado del arte, muy pocos antecedentes de investigación en Colombia. Sin embargo, a continuación se referencian tres investigaciones relacionadas con el tema, cuyos contenidos ayudan a ambientar y contextualizar las ideas que se pretenden exponer, agregando valor desde el punto de vista histórico; desde la verdadera finalidad o intencionalidad de la suspensión provisional; y desde la definición de la instancia competente, facultada constitucionalmente para decretar la medida cautelar. Por lo que, los antecedentes abordados en este aparte, resultan ser pertinentes y conducentes frente a la finalidad o propósito del presente trabajo de investigación. Malagón (2011,p. 349) en su artículo plantea como objetivo:

Mostrar una nueva facultad que se le intenta asignar a la Corte Constitucional; esta es, la de suspender provisionalmente las leyes que hayan sido demandadas por inconstitucionalidad.

En el trabajo, se comprueba que esta función existe en el derecho público colombiano desde la Colonia y que tuvo un amplio desarrollo en el siglo XIX en cabeza de la Corte Suprema de Justicia

En la búsqueda de los orígenes de la suspensión provisional en América, el autor relaciona una serie de eventos ocurridos desde los tiempos de la colonia española, cuando esta institución

naciente, era conocida como el “se obedece pero no se cumple”, exponiendo en su trabajo, sucesos desde el año 1528 mediante los cuales concluye que la figura jurídica nace por voluntad real y no por voluntad de los conquistadores o pobladores, además menciona que esta figura en Colombia se le debe al derecho colonial español, que durante el federalismo en Colombia la facultada para conocer de este recurso era la Corte Suprema Federal al ejercer control de constitucionalidad; en su recorrido por la historia, el autor se detiene en el siglo XIX, analizando lo pertinente en las constituciones de 1858 y 1863 evidenciando, como la figura de suspensión provisional sirvió para controlar las leyes expedidas por los diversos Estados federales, por lo tanto no se puede afirmar que es una figura nueva en Colombia ni que corresponde a una determinante influencia francesa (Malagón, 2011).

Por otro lado, Arenas (2009) plantea que:

La suspensión en prevención, fue esencialmente una medida cautelar que evitaba que una actuación de la administración inconstitucional o ilegal, no susceptible de otro recurso, naciera a la vida jurídica y cuyo fin era prevenir un daño que se ocasionaría con tal actuación. Se diferenciaba de la otra medida cautelar de suspensión provisional, en que la actuación ya se había producido y culminado o concretado, y en ella el acto empezaba a producir efectos (Ibáñez, 1985 citado en Arenas, 2009).

Con el ánimo de lograr una mayor eficacia en la suspensión provisional, se presenta ante el Congreso de la República, inicialmente en el año 1980, la figura cautelar de la Suspensión en Prevención en el proceso contencioso administrativo, tal figura procuraba evitar que se promulgaran los actos administrativos que se entendían contrarios a los normas superiores, que

como lo indicó el congreso en ampliación a la exposición de motivos “Este proyecto busca crear acciones que sirvan para prevenir la violación de la ley, impedir daños a las personas, evitar indemnizaciones a cargo de los presupuestos públicos, reducir el número de litigios administrativos” (Ibáñez, 1985 citado en Arenas, 2009, p. 93). Adicionalmente se estarían evitando los largos procesos y las indemnizaciones a cargo del Estado en cumplimiento a los fallos en contra.

En el año 1984, la figura cautelar de la suspensión fue introducida en el ordenamiento jurídico nacional pero derogada parcialmente por la sala plena de la Corte Suprema de Justicia en agosto de 1989 y, posteriormente, derogada expresamente en octubre del mismo año por el Decreto Extraordinario 2304, sin embargo, concluye la autora que debería volver a existir en el ordenamiento jurídico colombiano la figura de la Suspensión en Prevención, toda vez que lo que se debe es evitar la expedición de un acto administrativo ilegal o inconstitucional y con ello la aparición de conductas irregulares, abusivas, desviadas, pues una vez proferido el acto, la acción de control de legalidad posterior, genera procesos largos, que congestionan la administración de justicia sin que al final se logre reparar el daño causado y en donde salen afectados tanto el administrado como el Estado, debido al fenómeno de la justicia atrasada el cual no responde al concepto de justicia como tal.

Por otra parte, Morales y Rodríguez (2014, p. 3) resumen su trabajo indicando lo siguiente:

La suspensión provisional de actos administrativos corresponde por regla general al juez administrativo, excepcionalmente al juez de tutela. La competencia de dichos funcionarios, ha generado un conflicto de interpretación jurídica dentro del sistema judicial colombiano, pues la figura de medida cautelar regulada por la Ley 1437 de 2011, se encuentra en un

escenario de inutilidad frente a la eficacia que otorga la acción constitucional, el ciudadano parece preferir un mecanismo menos condicionado. Entonces, el buen ejercicio de los operadores judiciales constitucionales, permitirá mantener el orden jurídico y el espíritu que se le otorgó a la ley y a la acción constitucional. La investigación cuyo contenido es descriptivo está fundamentada en el estudio jurisprudencial y legal de los actos administrativos, así como de la función de los jueces frente a la protección de un derecho vulnerado.

Los autores en su intención por demostrar cual es la instancia o autoridad competente para decidir la suspensión provisional, parten del acto administrativo como la figura mediante la cual el Estado expresa su voluntad unilateral, debiendo verificar que no se transgredan los principios fundamentales consignados en la Constitución o los parámetros legales según el caso y se observen los derechos de los ciudadanos; por ello el mismo Estado por vía constitucional y legal reconoce la necesidad de ejercer control sobre la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo, y define que es el juez administrativo el facultado para conocer los actos administrativos considerados trasgresores de los principios constitucionales y/o que causen un perjuicio grave e irremediable a los ciudadanos, situación dilucidada por la Corte Constitucional en Sentencia C-1436 de 2000 .

Sin embargo argumentan los autores, que al considerar la Corte Constitucional en sentencia T-421 de 2010, que en forma excepcional un acto administrativo podría suspenderse transitoriamente, por parte de un juez de tutela, ante la ineficacia o falta de agilidad en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, o ante la existencia de un daño irremediable probado, a pesar de existir un instituto jurídico propio dentro del régimen contencioso

administrativo como lo es la solicitud de medidas cautelares como la suspensión de los efectos de los actos administrativos, han hecho de este último, un mecanismo ineficaz ante la proliferación de acciones de tutela por ser mucho más ágil. Concluyen los autores que se podría estar transgrediendo preceptos constitucionales toda vez que es el juez administrativo quien ostenta la facultad constitucional y por lo tanto se debe respetar la reserva que le fue otorgada

MARCO TEÓRICO

A continuación, se exponen las distintas disposiciones constitucionales y legales vigentes, que enmarcan la suspensión provisional de los efectos de las regulaciones tributarias en Colombia.

En el presente marco teórico, se consideran las normas constitucionales y legales relacionadas directa o indirectamente con el tema propuesto a fin de precisar las herramientas legales existentes a la fecha para tratar la problemática planteada.

Se abordarán los principios constitucionales aplicables a los impuestos así como los principios tributarios relacionados con el estudio, posteriormente se mencionará de manera muy tangencial algunos conceptos relevantes para el desarrollo de la investigación, tales como: acto administrativo, constitucional, inconstitucional, nulo, exequible, inexequible; con el ánimo que exista una mayor comprensión del mismo.

Posteriormente se indagará sobre la suspensión provisional, partiendo de algunas generalidades de la medida cautelar, después se mostrarán los artículos normativos relacionados en la constitución y en el código contencioso administrativo que hagan alusión a la suspensión

provisional de los efectos de actos administrativos y en últimas se analizarán precedentes judiciales relacionados con la problemática objeto de estudio.

Constitución Política

La constitución política enmarca la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias en el artículo 238 el cual nos indica lo siguiente:

Constitución Política de Colombia, art 238, 1991.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 238 de la Constitución Política, la jurisdicción de lo contencioso administrativo podrá suspender provisionalmente los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial por los motivos y con los requisitos que establezca la ley. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

La constitución política en su artículo 238 indica que es posible suspender provisionalmente los efectos de los actos administrativos cuando estos puedan refutarse de una u otra manera bajo parámetros legales judiciales, ello ocurre cuando la autoridad judicial identifica que la norma no se ajusta a derecho.

Lo anterior muestra que para que surja la suspensión provisional, primero debe identificarse transgredida una norma de carácter superior, cuando ello ocurra se debe demandar, exponer los argumentos de manera clara y expresa indicando la norma de carácter superior y/o principios que considera están siendo violados o contrariados.

De otro lado la constitución política de Colombia contempla artículos y principios relevantes para el estudio tales como:

Artículo 338. Legalidad de los impuestos

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

En este sentido, se trata de una de las disposiciones de mayor relevancia que acogió la Asamblea Nacional Constituyente, pues resulta claro que quien ejerce el poder impositivo en nuestro medio es el Estado, a través del Congreso, las asambleas departamentales y concejos distritales y municipales. Se indica, además, claramente, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos, esto es, los denominados elementos de la obligación tributaria.

Dentro de los principios constitucionales y tributarios relacionados con el tema abordado se encuentran principalmente los siguientes:

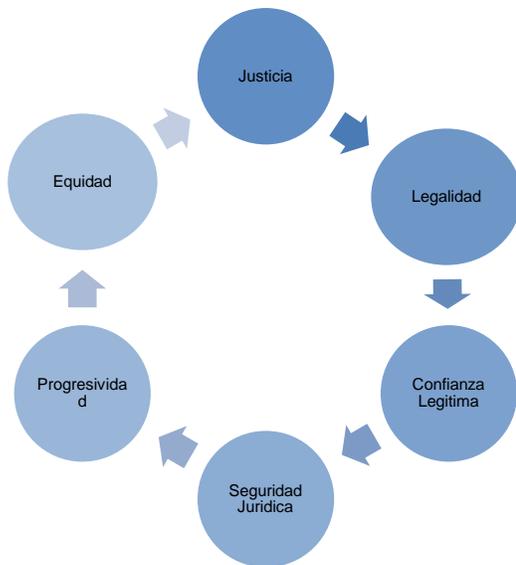


Gráfico 1: Principios constitucionales y tributarios. Fuente: Elaboración propia

Los principios constitucionales son indispensables para el desarrollo del marco normativo de cualquier país. Por lo tanto, el estado al ejercer su potestad tributaria a través de la creación de impuestos, busca obtener los ingresos necesarios para cumplir con sus fines y propósitos comunes; así mismo es obligación de los ciudadanos contribuir con las finanzas y el gasto público, por ello el estado debe procurar una legislación tributaria justa y por lo tanto progresiva y equitativa.

Se habla de progresividad, cuando se tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, es decir tributará más aquel que genere o posea mayor riqueza; jurídicamente se

debe procurar la equidad tributaria, es decir que las personas en iguales condiciones tengan un trato igual.

Los principios consagrados en la constitución y en el derecho tributario toman relevancia para la investigación debido a que, las leyes deben ser creadas de manera que se ajusten a dichos principios para que puedan ser aplicadas sin causar posibles daños a los obligados, sin embargo puede darse que una norma legal o reglamentaria transgreda algún principio de manera directa o indirecta, lo cual constituiría motivación de demanda por institucionalidad, lo que llevaría al administrador de justicia, mientras se evalúa y determina si la norma debe continuar o salir del contexto jurídico nacional, a decretar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de la norma demandada, institución jurídica que resulta incuestionablemente necesaria en Colombia si tenemos en cuenta, los apartes legales que no han pasado el control de constitucionalidad, pero sobre todo la comprobada extralimitación del ejecutivo en el ejercicio de la facultad reglamentaria, prevista por el constituyente en el numeral 11 del artículo 189 de la carta, facultad que debe limitarse a la facilitación y mejor entendimiento de la ley, hacer explícito lo implícito, en otras palabras lograr la cumplida ejecución de lo pretendido o previsto por el legislador, situación que no siempre se verifica, permitiendo evidenciar a la luz de múltiples sentencias de inexecutableidad, el desbordamiento de las competencias del ejecutivo en su facultad reglamentaria. La medida cautelar permite enervar el poder impositivo del estado, liberando al contribuyente de tener que llevar una carga tributaria no prevista por el legislador; así mismo en múltiples oportunidades los administrados sintiéndose abusados por los pronunciamientos doctrinales publicados por la autoridad tributaria, han encontrado en la declaratoria de suspensión provisional del acto administrativo (concepto u oficio tributario), que posteriormente han resultado anulados por el consejo de estado, una medida jurídica expedida,

que evita la aplicación obligada de la doctrina por parte de los funcionarios de la administración tributaria, impidiendo con ello que el administrado se vea obligado a gestionar toda una suerte de actuaciones administrativas para defenderse, soportando además una carga económica y financiera que no tendría por qué soportar, situación que sin lugar a dudas, de no operar la declaratoria de suspensión provisional, ocasionaría daño irremediable al contribuyente.

Cabe anotar que el presente trabajo no tiene previsto dentro de su alcance, analizar y disertar sobre aspectos relacionados con el justificado descontento o inconformidad en los contribuyentes obligados a cumplir disposiciones tributarias sustanciales y/o formales administradas por los instancias gubernamentales del orden nacional o territorial, a causa de múltiples factores, como la mala operatividad de los sistemas informáticos electrónicos en fechas de vencimiento de obligaciones, la ineficiente atención al contribuyente en razón al poco conocimiento de algunos funcionarios encargados del control y la orientación, los altos montos de las sanciones tributarias previstas por el legislador, las cuales no consultan la capacidad de pago del infractor, lo que las convierte en medidas confiscatorias, la poca o nula disposición de los altos funcionarios para reconocer mediante los actos administrativos correspondientes las faltas y falencias instituciones que les impiden cumplir a cabalidad la misión institucional de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones entre otras. Pues si bien todo lo enunciado causa un daño grave e irreparable al contribuyente estas situaciones no se encuentran previstas por el constituyente ni por el legislador dentro de las causales que obligarían a la alta corporación de lo contencioso administrativo a declarar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, cual es la institución jurídica que nos ocupa.

Generalidades del sistema tributario desde la óptica de la suspensión provisional de los actos administrativos

Todas las ramas del derecho por difíciles que parezcan tienen un factor de cohesión, una unidad biológica que las sustenta y que las explica. Muchos de los principios fundamentales del derecho van a estar recogidos en la constitución política la cual consagra los pilares fundamentales del sistema normativo tributario y es a través del derecho administrativo que se disciplina la relación entre el Estado y los administrados.

De esta manera, el derecho administrativo se encarga de la obtención, administración, erogación de los recursos económicos necesarios para atender las necesidades de la comunidad en sus diferentes niveles probatorios, está regido por el principio del sometimiento del orden jurídico y corresponde al poder ejecutivo la organización de su funcionamiento, y el derecho tributario es una ramificación del derecho administrativo, que se ocupa del principal ingreso del estado, el derecho tributario expone los principios y las normas referentes a la imposición y a la recaudación de los tributos.

Dentro del derecho tributario encontramos el principio de jerarquía y de competencia los cuales sirven para conocer el orden de prevalencia de las normas así como las potestades normativas para los diferentes entes territoriales para operar en el ámbito jurídico de las mismas.

Por su parte el principio de competencia se encarga de proteger las normas tributarias emitidas en cada subsistema (Nacional o territorial), evitando que las puedan modificar o derogar en detrimento del principio de autonomía territorial que establece y garantiza la constitución.

La facultad de creación del tributo por competencia le corresponde al legislador por lo tanto los tributos nacionales, si no se ha declarado alguno de los estados de excepción, deben estar determinados **disciplinados** por la ley, cabe anotar que ante la declaratoria del estado de excepción, el presidente queda facultado pro tempore, por el congreso de la república, para proferir decretos con fuerza de ley. El poder departamental y municipal está supeditado a la ley nacional, por competencia; las asambleas departamentales y los concejos municipales adoptan lo establecido por ley y regulan mediante acuerdos y ordenanzas los vacíos normativos que por competencia tengan lugar.

Comentado [JSR1]: No es el término adecuado

En ese sentido existe una jerarquía normativa para determinar el orden de prevalencia de una sobre la otra como se muestra a continuación:

Orden de prevalencia de las normas

- Constitución política – Tratados internacionales, la norma de tratado puede primar ante una ley o normatividad interna)
- Ley
- Decretos con fuerza de ley
- Ordenanzas
- Acuerdos
- Memorandos
- Circulares
- Resoluciones

Los principios orientan el establecimiento de la *obligación* tributaria, tienen una característica importante y es que no prevalece uno sobre otro, se vuelven importantes porque

ayudan a integrar el proceso jurídico e impide al legislador crear disposiciones legales que imposibiliten disposiciones diferentes entre iguales

Generalidades de la suspensión provisional

La suspensión provisional es una medida cautelar que pretende la suspensión de los efectos y la fuerza vinculante de un acto administrativo, toda vez que se encuentre abierta contradicción con normas superiores, esto significa que mientras dure la medida cautelar, ninguna autoridad competente podrá hacer uso de la norma en cuestión para dirimir controversias, ello indica que la norma queda congelada, no puede ser aplicada hasta que un juez administrativo de un fallo definitivo respecto a la norma en cuestión.

La suspensión provisional tiene como propósito proteger los derechos subjetivos o en general de legalidad.

Hernández (2007), expone que:

Para su procedencia deben tenerse en cuenta los siguientes parámetros de índole formal y sustancial: **a.** La medida cautelar debe ser solicitada y sustentada en la demanda o en escrito separado a ella de modo expreso: no vale su simple enunciación genérica, sino que, como requisito de procedibilidad, debe ser sustentada su formulación; siempre de manera previa a la admisión de la misma. **b.** Si la acción es la de simple nulidad (Const., 1991, Art. 84), basta con que se acredite la infracción manifiesta del acto o actos acusados de preceptos normativos de rango superior. Dicha discrepancia, a efectos de que proceda efectivamente la medida, debe ser directa y apreciable de bulto, es decir, perceptible por el juez sin necesidad de recurrir a instrumentos hermenéuticos o análisis probatorios. Queda a

salvo, eso sí, la posibilidad de que la infracción manifiesta de normas superiores pueda deducirse de documentos públicos aportados con la demanda. **c.** Si la acción es distinta a la de nulidad, además de señalar o indicar la violación de la ley en sentido material, debe probarse, al menos sumariamente, el posible perjuicio o detrimento que generaría la aplicación del acto o actos demandados, y cuya suspensión se pretende. **d.** Los efectos del acto no han debido materializarse de manera total, pues, de lo contrario, la procedencia de la medida cautelar queda obstaculizada, puesto que el acto se ha cumplido y ha generado la totalidad de sus efectos, por lo que carecería de objeto y sentido la medida cautelar. Similar circunstancia acontece cuando la medida se formula frente a una norma derogada, puesto que ésta, al no encontrarse produciendo los efectos respectivos, la medida cautelar se torna improcedente por sustracción de materia (p. 1).

Además de lo anterior, es pertinente indicar que el demandante puede solicitar la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo bien sea dentro de la acción de nulidad o la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

La diferencia entre una y otra radica en que la acción de nulidad se invoca en demandas contra actos administrativos de carácter general como por ejemplo una ley, decreto, ordenanza departamental, acuerdo municipal o doctrina oficial (conceptos DIAN), el demandante puede solicitar la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo por las consideraciones justificativas expuestas en la demanda. Por otra parte, la acción de Nulidad y restablecimiento del derecho, procede en demandas contra actos administrativos de carácter particular como lo son las liquidaciones oficiales de impuestos o resoluciones sanción proferidas por la autoridad tributaria, en este caso el demandante pretende, la anulación del acto administrativo y el

restablecimiento de los derechos que considera les fueron vulnerados con ocasión a la expedición del acto administrativo, pero además dentro de la misma demanda es posible solicitar la aplicación de la medida cautelar de suspensión provisional de las normas que generan la controversia.

En todo caso queda a juicio del administrador de justicia decidir, de acuerdo con los argumentos expuestos, si procede o no a decretar la medida cautelar.

Normas aplicables directamente a la suspensión provisional de los actos administrativos

La suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias está enmarcada principalmente por lo dispuesto en el artículo 238 de la constitución política del año 1991 tal como se mencionó anteriormente y a su vez por lo señalado en los artículos 230 y 231 del código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo.

Estos artículos manifiestan de forma clara y expresa los requisitos que deben tenerse en cuenta para solicitar a buen término la medida cautelar de suspensión provisional, tal como se muestra a continuación.

Artículos 230 y 231 - ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA)

Contenido y alcance de las medidas cautelares.

Las medidas cautelares podrán ser preventivas, conservativas, anticipativas o de suspensión, y deberán tener relación directa y necesaria con las pretensiones de la demanda. Para el efecto, el Juez o Magistrado Ponente podrá decretar una o varias de las siguientes medidas:

1. Ordenar que se mantenga la situación, o que se restablezca al estado en que se encontraba antes de la conducta vulnerante o amenazante, cuando fuere posible.
2. Suspender un procedimiento o actuación administrativa, inclusive de carácter contractual. A esta medida solo acudirá el Juez o Magistrado Ponente cuando no exista otra posibilidad de conjurar o superar la situación que dé lugar a su adopción y, en todo caso, en cuanto ello fuere posible el Juez o Magistrado Ponente indicará las condiciones o señalará las pautas que deba observar la parte demandada para que pueda reanudar el procedimiento o actuación sobre la cual recaiga la medida.
3. Suspender provisionalmente los efectos de un acto administrativo.
4. Ordenar la adopción de una decisión administrativa, o la realización o demolición de una obra con el objeto de evitar o prevenir un perjuicio o la agravación de sus efectos.
5. Impartir órdenes o imponerle a cualquiera de las partes del proceso obligaciones de hacer o no hacer

Requisitos para decretar las medidas cautelares

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 superiores invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud. Cuando adicionalmente se pretenda el restablecimiento del derecho y la indemnización de perjuicios deberá probarse al menos sumariamente la existencia de los mismos.

En los demás casos, las medidas cautelares serán procedentes cuando concurren los siguientes requisitos, según la Ley 1437 de 2011 en su Artículo 231:

1. Que la demanda esté razonablemente fundada en derecho.
2. Que el demandante haya demostrado, así fuere sumariamente, la titularidad del derecho o de los derechos invocados.
3. Que el demandante haya presentado los documentos, informaciones, argumentos y justificaciones que permitan concluir, mediante un juicio de ponderación de intereses, que resultaría más gravoso para el interés público negar la medida cautelar que concederla.
4. Que, adicionalmente, se cumpla una de las siguientes condiciones:
 - a) Que al no otorgarse la medida se cause un perjuicio irremediable, o
 - b) Que existan serios motivos para considerar que de no otorgarse la medida los efectos de la sentencia serían nugatorios. (Ley 1437, 2011, p. 92)

Adicionalmente, el concepto, el 1491 de 12 de Junio de 2003 , si bien no aborda específicamente el tema de la suspensión provisional, si relaciona aspectos relevantes como lo es

el momento en el cual pierde fuerza ejecutoria un acto administrativo, y las implicaciones que ello trae en materia tributaria.

Concepto 1491 de junio 12 de 2003, Magistrado Ponente Cesar Hoyos Salazar:

El decaimiento del acto administrativo consiste en la pérdida de fuerza ejecutoria de éste, el cual, aunque válido, pierde su obligatoriedad en razón a que han desaparecido los supuestos de hecho o de derecho en los cuales se fundamentó, como cuando se produce la derogatoria expresa tácita o la declaratoria de inexequibilidad o nulidad de las normas que le sirvieron de base. (..) el decaimiento del acto administrativo significa que éste deviene inejecutable por cuanto los factores de hecho o las normas que existían al momento de su expedición y por ende le sirvieron de fundamento, ya no subsisten. (Hoyos, 2003, p. 6)

La fuerza ejecutoria hace alusión a la obligatoriedad de aplicar una norma, si un mandato legal carece de fuerza ejecutoria quiere decir que no es de obligatorio cumplimiento porque este ha perdido los supuestos de hecho o de derecho en los cuales estaba su fundamento legal. Analizar la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias de carácter general, frente a las investigaciones tributarias en curso.

De acuerdo con la normatividad y apreciaciones anteriormente expuestas, mediante la declaratoria de suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, la administración de justicia procura evitar la comisión de un daño irreparable al demandante. El debate se abre en torno al procedimiento a tener en cuenta por parte tanto de la administración tributaria como de los administrados frente a los procesos en curso, cuando se reconoce que la suspensión provisional de una norma tributaria no saca del contexto jurídico la norma demandada sino que únicamente suspende sus efectos, pues su finalidad es la de prevención de la

posible ocurrencia de un daño irremediable, considerado así, tanto por el demandante, quien representa sus propios intereses o los de un sector de la economía, como en un principio, por la administración de justicia.

Sin embargo, no es posible desconocer la existencia de la otra parte o contraparte que en su esencia no es más que el interés general representado por la administración de impuestos, cuyo propósito en la actividad será la de defender la constitucionalidad o legalidad de la norma tributaria o doctrina demandada y con ello, los ingresos necesarios para el sostenimiento del Estado y la atención de las crecientes necesidades insatisfechas de la población.

En medio de las controversias que se suscitan en torno a la solicitud de nulidad de los actos administrativos de carácter general, se entiende que el administrador de justicia debería actuar con mucha prudencia a fin de dirimir el conflicto en derecho, afectando en la menor medida posible los intereses de las partes, antes de un pronunciamiento de fondo que declare la exequibilidad o inexecuibilidad de la norma demandada.

Las consecuencias derivadas de la declaratoria de suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias no se deben entender iguales, ni siquiera similares, a las de la declaratoria de inexecuibilidad, pues en este último caso la norma simplemente deja de ser, deja de existir, no resulta aplicable, queda por fuera del contexto normativo vigente; mientras que la suspensión provisional, resulta ser una medida cautelar que como su nombre lo indica es una detención temporal de un proceso; teniendo en cuenta que se trata de una medida provisional o transitoria, con el paso del tiempo, cuando se adopte la decisión definitiva, se podrían presentar uno de los siguientes escenarios: que la norma sea declarada inexecuible y salir del ordenamiento jurídico o por el contrario declararse exequible y continuar con la vigencia de la que siempre ha gozado.

Para explicar mejor dicha problemática se hace necesario abordar lo relacionado con la vigencia de las normas y su control de legalidad o constitucionalidad, pérdida de ejecutoriedad de un acto administrativo y en particular sobre la fuerza ejecutoria del mismo.

En relación a la vigencia de las normas y al control de constitucionalidad de las mismas, en el sitio web del Ministerio de Justicia se lee:

La vigencia de una norma puede terminar por los siguientes fenómenos:

- a) Por disposición expresa del legislador cuando señala una fecha límite a la vigencia de una norma.
- b) Cuando una norma posterior de forma expresa la deroga. Esto se conoce como derogatoria expresa.
- c) Cuando una norma es modificada por otra posterior, la modificación empezara a regir en la fecha, posterior a la publicación, que señale el legislador o cuando esto no se establezca, a partir de su publicación.
- d) Cuando un operador jurídico (juez) en un caso concreto, interpreta que la norma ha sido derogada en forma tácita por otra. Esto se conoce como derogatoria tácita.
- e) Cuando la Corte Constitucional declara inexecutable (inconstitucional) o parcialmente inexecutable una norma o una parte de esta, dicha norma o parte de ella, declarada inexecutable deja de estar vigente desde el mismo momento en que la Corte Constitucional anuncia su sentido del fallo en un comunicado de prensa.

f) Cuando el Consejo de Estado declara la nulidad por inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma de nivel reglamentario, a partir de la notificación por edicto de la sentencia (Ministerio de Justicia, s.f).

En relación al control de constitucionalidad se observa:

Es una función pública que la Carta Política asignó a la Corte Constitucional y al Consejo de Estado con el fin de asegurar la prevalencia, guarda e integridad de la misma Constitución, y consiste en la revisión de las normas que se producen frente a las normas constitucionales. Este control puede ser previo, automático, posterior automático y por ejercicio de acción pública.

Esta función la ejercen la Corte Constitucional para las normas de rango legal, incluyendo los decretos ley y los legislativos. Y el Consejo de Estado, para las normas de rango inferior al legal, como las reglamentarias (Ministerio de Justicia, s.f).

Por otra parte, cuando se habla de ejecutoriedad de un acto administrativo, se hace referencia a la facultad que tiene la administración para que se dé cumplimiento a lo resuelto o requerido en un acto administrativo, una vez el mismo se encuentre en firme, es decir que la autoridad administrativa lo puede hacer cumplir mientras no haya sido anulado. Las excepciones que indica la ley para que se pierda la obligatoriedad las expresa claramente la ley 1437 de 2011 en su artículo 91:

Artículo 91. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo

Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

1. Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. (El resaltado es nuestro)
2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
3. Cuando al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos.
4. Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.
5. Cuando pierdan vigencia (Ley 1437, 2011, pág. 28)

Lo anterior indica que cuando los actos efectos de los actos administrativos se suspendan provisionalmente, perderán obligatoriedad y no deberán ser ejecutados, sin embargo no indica que salen del ordenamiento legal, por lo tanto siguen vigentes y tendrán vida jurídica hasta que se declaren nulos o inexecutable.

Acorde con lo dispuesto en el artículo 238 de la Constitución Política, se podrá suspender provisionalmente los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial, por los motivos y con los requisitos que establezca la ley.

En el artículo 231 de la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el legislador señaló que cuando se pretenda la nulidad

de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procede cuando la violación de las normas invocadas por la parte actora surja: (i) del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores expresadas como violadas o (ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

Entonces, si la suspensión provisional parte del supuesto de que se presenta infracción entre una norma inferior respecto de una norma superior, y como quiera que a partir de la vigencia del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA, para que proceda la suspensión provisional ya no es requisito indispensable que se presente manifiesta infracción entre la norma legal y la reglamentaria, es dable concluir que al juez administrativo le asiste la facultad de analizar el contenido y alcance de la norma, en el evento en el que el asunto planteado lo requiera y, en esas condiciones, es posible que el juez acuda a una opción interpretativa que armonice la norma reglamentaria con la ley, lo que conduce a que en todos los eventos no se deba acudir necesariamente a la suspensión provisional de la norma acusada de ilegalidad, de ser el caso, se debe hacer uso de esa posibilidad hermenéutica que permite mantener la norma en el ordenamiento jurídico en virtud del principio de conservación del derecho.

Sin embargo, cabe la posibilidad de que la opción interpretativa escogida no lleve al juez a actuar con la justicia esperada, declarando la suspensión provisional de los efectos de la norma acusada, lo cual en el campo tributario trae consigo consecuencias, gravosas para el fisco nacional, pues en términos generales lo que persiguen los contribuyentes es reducir la carga tributaria que a su modo de ver no resulta ajustada a derecho, reducir la carga tributaria se traduce en un menor ingreso para el Estado y consecuentemente en una menor capacidad por parte del Estado para financiar o cubrir las necesidades insatisfechas de la población.

Por lo tanto la intervención de la administración de justicia debe ser equilibrada, procurando en todo momento la menor o nula afectación a las partes, garantizando imparcialidad y celeridad, y justicia derivada de la correcta aplicación del derecho.

En el caso de la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, pero en particular y muy especialmente en la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, se presenta una figura jurídica en la que, durante la vigencia de su declaratoria, no se observa lo anteriormente expuesto, pues al suspenderse provisionalmente los efectos de las normas tributarias, no se suspenden con ella los términos de los procesos en curso, lo cual debería ocurrir para garantizar el equilibrio e igualdad entre las partes ya que al no encontrarse legalmente contemplada la suspensión de términos junto con la suspensión de la norma, al tiempo que ninguna autoridad administrativa o judicial, dentro del interregno de la suspensión provisional, puede pronunciarse con fundamento en la norma suspendida, se empiezan a vencer los términos de todos los procesos tributarios en curso en sede administrativa, cuyo soporte jurídico se encuentre relacionado con las normas suspendidas.

En consecuencia, se deben proferir los correspondientes autos de archivo a todas las actuaciones que se adelantan; adicionalmente y por obvias razones, la administración de impuestos desestima inmediatamente cualquier investigación cuya hipótesis de evasión se soporte en la inobservancia de las normas suspendidas; por otra parte, en términos generales las autoridades administrativas y judiciales se inhiben de pronunciarse de fondo sobre casos relacionados con las normas suspendidas, lo que sin lugar a dudas ocasiona un grave daño a las finanzas públicas y con ello una afectación negativa para los intereses tanto de la población que requiere satisfacer sus necesidades, como del Estado mismo representado en el gobierno

nacional, quien observa como reduce la posibilidad de obtener los recursos proyectados y con ello la limitación para cumplir con el mandato constitucional.

Lo hasta aquí planteado deja ver claramente como la declaratoria de suspensión provisional ocasiona un perjuicio al Estado y consecuentemente al pueblo, a sus representados más necesitados, situación que, como se dijo en la justificación de este trabajo, si bien es perfectamente verificable, no se ha hecho evidente por los tratadistas ni estudiosos del tema, siendo consabido que la suspensión provisional de las normas tributarias, en todos los casos resulta siendo beneficiosa para el contribuyente por todo lo anteriormente indicado, pues en la gran mayoría de los casos, el contribuyente, se libera del pago de un tributo, cuya obligación debería mantenerse vigente, en procura de generar el equilibrio que se persigue, hasta el pronunciamiento del fallo definitivo en el que se conozca con certeza si la norma mantiene o no sus efectos.

Es evidente entonces que, si bien en teoría lo que se suspende son los efectos de la norma y no la norma en sí misma, en la práctica, tanto la administración de impuestos, como la administración de justicia promueven una interpretación en la que se entendería que una norma a la que se le suspenden sus efectos no tiene vigencia jurídica, pues en la práctica, así como está concebida e interpretada la legislación actual, durante la vigencia de la medida cautelar, la declaratoria de suspensión provisional de una norma tributaria, tiene los mismos efectos de la declaratoria de inexecutable, se reitera, desde el punto de vista práctico y en el interregno de la suspensión provisional; lo cual, en un momento determinado podría generar una crisis en el recaudo tributario de grandes proporciones, capaz de desestabilizar las finanzas públicas.

Esta situación de desequilibrio que se genera en torno a la declaratoria de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, como se dejó entrever en uno de los párrafos

anteriores, podría no generarse si junto con la suspensión de los efectos de las normas tributarias, quedaran igualmente suspendidos todos los términos de los procesos en curso en sede administrativa, hasta el pronunciamiento definitivo por parte de la autoridad judicial competente, de tal suerte que pudiese retomarse el curso de las investigaciones, en el evento en que el estudio a fondo del caso en concreto llevase al juez a fallar la exequibilidad de la norma demandada, o archivar los procesos en razón a una declaratoria de nulidad o inexecuibilidad.

Lo considerado en el párrafo anterior, plantea una salida en procura de lograr lo que realmente se esperaría de una suspensión provisional; que la actuación sea justa y al final el fallo definitivo resulte justo para las partes, que no se favorezca ni perjudique a nadie con la intervención de la justicia, pues lo que se espera es precisamente que haya justicia.

Que se haga uso de una figura que suspende los efectos de una norma o acto administrativo que se sospecha podría provocar un perjuicio grave, inminente e irreparable al ciudadano, con el ánimo de garantizar sus derechos, es perfectamente válido y loable que haya sido considerado dentro del contexto jurídico nacional, pero al mismo tiempo debería garantizarse a la contraparte, al Estado en representación del pueblo, que de no resultar ciertas las sospechas, la declaratoria de exequibilidad del acto o norma demandada, debe legitimar al estado para obtener los tributos que a través de la instancia competente fueron establecido por considerarse necesarios para la estabilidad de las finanzas del Estado y para el cumplimiento de sus fines constitucionales.

Vale la pena traer a colación el trabajo de investigación histórica compilado por Malagón-Pinzón (2011) en la medida que hace referencia a la expresión “se obedece pero no se cumple” la cual dio origen a lo que hoy se conoce como la suspensión provisional de los efectos de las normas, la expresión primitiva deja ver que lo establecido se debe obedecer, esto es, lo que se

manda que se haga se debe hacer; pero no se cumple, entendiéndose que no resulta procedente hacer cumplir lo que se deriva del hacer o no hacer aquello que debe ser obedecido; en otras palabras, no es posible mientras se encuentre vigente la institución de suspensión, considerar la ejecutoria del acto, ejecutoria que marca el momento a partir del cual se cuenta con la facultad para hacer cumplir aquello que se entiende de fondo o sustancial del mandato.

CAPÍTULO 3

RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

A continuación se presentan los resultados obtenidos dentro del estudio de la temática de cada uno de los objetivos propuestos así:

Disposiciones constitucionales y legales vigentes, que enmarcan la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias en Colombia

El estudio adelantado deja ver que la normatividad constitucional y legal, directamente relacionada con la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias en Colombia se limita al artículo 238 de la Constitución Política de Colombia y los artículos 230 y 231 de la ley 1437 de 2011, no se observa a la fecha ninguna otra normatividad legal ni reglamentaria que haga referencia directa a la medida cautelar bajo estudio, que se pueda considerar concordante o complementaria; el verdadero sentido e intencionalidad de las dos disposiciones normativas relacionadas con la medida cautelar, se encuentran en conceptos y jurisprudencias emanadas de las altas cortes dando respuesta a casos específicos .

En la actualidad no existe normatividad que regule de forma clara y expresa el procedimiento a seguir para la administración tributaria y los contribuyentes cuando se decreta dicha medida cautelar, los dos artículos anteriormente mencionados únicamente hacen alusión a cuando

procede la suspensión provisional y los requisitos que se deben tener en cuenta a la hora de pretender la solicitud de la misma, como es el hecho que se haya encontrado abierta contradicción con normas superiores y, posteriormente, el demandante debe identificar que se cumplan requisitos tales como:

- La demanda esté razonablemente ajustada a derecho, que se demuestren la titularidad de los derechos vulnerados, de otro lado que con la argumentación presentada sea fácil evidenciar que resulta más gravoso para el interés público negar dicha medida cautelar, es decir que de no otorgarse se causan perjuicios sustanciales e irremediables.
- Todo el tema procedimental frente a las investigaciones en curso o situaciones jurídicas no consolidadas se encuentra sin regulación alguna generando incertidumbre entre las partes en controversia.

A continuación se muestra análisis de doctrina relacionada con el tema de investigación, ejemplos de sentencias donde se presenta la medida cautelar en normas tributarias, con el fin de evidenciar la problemática que genera en el debido actuar por parte de la administración y administrados en actuaciones jurídicas no consolidadas y que están amparadas por una norma suspendida provisionalmente.

Análisis de Jurisprudencia

Tabla 1					
Análisis Jurisprudencial N°1					
INCIDENCIAS DE LA SUSPENSION PROVISIONAL					
SENTENCIA	NORMA / DEMANDA	PROBLEMA JURIDICO	TIEMPO DE LA MEDIDA CAUTELAR	FALLO	RELACION CON EL TRABAJO DE INVESTIGACION
PARTICULARIDADES					
Sentencia 21249 del 9 marzo de 2017 - Hugo Fernando Bastidas Bárcenas	Numeral 6 del oficio 100202208 de 28 de marzo de 2014	El demandante considera que la DIAN modifico la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, teniendo en cuenta que el artículo 22 de la ley 1607 de 2012 no incluyo de manera expresa la renta líquida por recuperación de deducciones como parte de la base gravable del tributo en cuestión y por ende solicita la medida cautelar de suspensión provisional de numeral 6 del oficio 100202208 de 28 de marzo de 2014.	2015-2017	Revocase el auto del 2 de marzo de 2015, mediante el que se decreta la medida cautelar de suspensión provisional del numeral 6 del oficio 100202208-357 de 28 de marzo de 2014, expedido por la DIAN, en su lugar NIEGASE la medida cautelar solicitada.	La sentencia analizada cobra relevancia para el trabajo de investigación respecto al tiempo que duró la medida cautelar, en dicho caso 2 años, periodos gravables en el que ningún contribuyente se encontraba obligado a considerar dentro de la base gravable para liquidar el impuesto de renta para la equidad CREE, el ingreso por recuperación de deducciones, a raíz de ello el estado dejo de percibir dineros que si eran procedentes, verificando una disminución del recaudo tributario y por ende menos recursos para cumplir con sus fines y propósitos. La medida resultó favorable para los contribuyentes obligados, pues durante 2 años no obedecieron la norma y por lo tanto dejaron de contribuir con las cargas del estado.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 2 Análisis Jurisprudencial N°2					
INCIDENCIAS DE LA SUSPENSION PROVISIONAL					
SENTENCIA	NORMA / DEMANDA	PROBLEMA JURIDICO	TIEMPO DE LA MEDIDA CAUTELAR	FALLO	RELACION CON EL TRABAJO DE INVESTIGACION
PARTICULARIDADES					
Sentencia 23382 del 25 de Enero de 2018 - Julio Roberto Piza Rodríguez	Conceptos No. 015766 del 17 de mayo de 2005, 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016 proferidos por la DIAN.	Son deducibles las regalías que los contribuyentes diferentes a las entidades descentralizadas, pagan por la explotación de recursos naturales no renovables.	2018	SUSPÉNDANSE los efectos de los conceptos 023640 del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016, expedidos por la DIAN.	Los conceptos concluyen que las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de los organismos descentralizados no son deducibles, por su parte el artículo 116 del ET-, no consistió en equiparar el régimen tributario de las entidades descentralizadas al de los demás, este regula de manera especial la deducción de los impuestos y las regalías para las entidades descentralizadas, por tanto resulta procedente decretar la suspensión provisional de los efectos de los conceptos acusado, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 230.3, 231 del CPACA, en la medida que el alto tribunal estima que existen datos que concurren a la violación de una norma superior. Por lo anterior, a la fecha los conceptos mencionados no resultan aplicables hasta tanto un juez administrativo evalúe, examine y emita un juicio de fondo, mientras ello ocurre el estado deja de recaudar por el concepto en controversia, cuando aún se desconoce si los conceptos se encuentran o no ajustados a derecho.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 3					
Análisis Jurisprudencial N°3					
INCIDENCIAS DE LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL					
SENTENCIA	NORMA / DEMANDA	PROBLEMA JURIDICO	TIEMPO DE LA MEDIDA CAUTELAR	FALLO	RELACION CON EL TRABAJO DE INVESTIGACION
PARTICULARIDADES					
Sentencia 19944 del 6 Febrero de 2015 - Jorge Octavio Ramírez Ramírez	Artículos 7 y 9 del decreto reglamentario 4910 de diciembre 26 de 2011	En la solicitud de la medida cautelar, la demandante afirma que los artículos 7 y 9 del decreto reglamentario 4910 de 2011 y el artículo 0489 de 2013, vulneran los artículos 189-11 y 338 de la constitución, así como el artículo 48 de la ley 1429 de 2010, en vista que prevén condiciones y requisitos que no fueron consagrados por el legislador para efectos de acceder y conservar el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.	2015 - a la fecha no se ha dado un fallo definitivo	Se decreta la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del artículo 7 del decreto 4910 de 2011, se niega la medida cautelar del resto de disposición en el artículo 9 del decreto 4910 de 2011 y la del artículo 11 del decreto 489 de 2013.	En la actualidad el artículo se encuentra suspendido provisionalmente y si bien hace parte del contexto normativo vigente en Colombia, hasta que no se produzca un pronunciamiento de fondo en cuanto a la exequibilidad o inexecuibilidad del mismo, ningún contribuyente lo observa u obedece. La medida cautelar resulta conveniente para los contribuyentes en la medida en que pueden gozar de un beneficio tributario, como lo es la progresividad en el pago del impuesto de renta, sin necesidad de informar a la autoridad tributaria situaciones puntuales, que le permitiría a esta ejercer una acción de verificación y control mucho más eficiente. La situación demandada deja ver dos aspectos, la entrega de una información a la DIAN y los efectos de no entregar dicha información en las condiciones y términos establecidos, consistente en la pérdida del beneficio; al suspenderse provisionalmente los efectos de la norma, los contribuyentes que omitan la información no perderían el beneficio, pues durante la vigencia

					de la medida no es posible ejecutar el mandato, pero la entrega de información debería observarse so pena de incurrir en un hecho sancionable (art. 651 E.T), pero la misma DIAN, manifiesta la no obligatoriedad de los contribuyentes frente a la entrega de información.
--	--	--	--	--	---

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 4					
Análisis Jurisprudencial N°4					
INCIDENCIAS DE LA SUSPENSION PROVISIONAL					
SENTENCIA	NORMA / DEMANDA	PROBLEMA JURIDICO	TIEMPO DE LA MEDIDA CAUTELAR	FALLO	RELACION CON EL TRABAJO DE INVESTIGACION
FALLO A FAVOR DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA					
Sentencia 22518 del 16 Diciembre de 2016 - Hugo Fernando Bastidas Bárcenas	Conceptos 008166 del 16 de marzo de 2015 y 31713 del 4 de noviembre de 2015, expedidos por la U.A.E DIAN	Una empresa multinivel puede deducir del impuesto de renta los pagos hechos a los vendedores afiliados a esas empresas sin que demuestren que tales vendedores están afiliados al sistema de seguridad social y pagando los aportes parafiscales de que trata la ley 100 de 1993?	2016- a la fecha no se ha dado un fallo definitivo	DECRÉTASE la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los conceptos 008166 del 16 de Marzo de 2015 y 31713 del 4 de Noviembre de 2015, expedidos por la DIAN	En el caso concreto se discute si existe obligatoriedad para las empresas multinivel de verificar el pago al sistema de seguridad social por parte de sus afiliados, para poder acceder a la deducción en el impuesto sobre la renta por pagos a dichos vendedores. Se decreta la suspensión provisional considerando el argumento de que los vendedores de las empresas multinivel no califican como trabajadores independientes sino como vendedores independientes (comerciantes), por tanto, no daría lugar a la aplicación del artículo 108 del E.T. Lo relevante en este caso es el tiempo que tarda la medida cautelar vigente, pues fue decretada el 16 de diciembre de 2016, sin que a la fecha exista un pronunciamiento de fondo que ponga fin a la controversia, cabiendo por lo tanto la posibilidad de un fallo a favor de la interpretación doctrina, concretándose una afectación negativa en el ingreso tributario.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 5					
Análisis Jurisprudencial N°5					
INCIDENCIAS DE LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL					
SENTENCIA	NORMA / DEMANDA	PROBLEMA JURIDICO	TIEMPO DE LA MEDIDA CAUTELAR	FALLO	RELACION CON EL TRABAJO DE INVESTIGACION
FALLO A FAVOR DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA					
Sentencia 18826 del 23 de Mayo de 2012 - Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez	artículos 1 y 2 de la Resolución 11774 de 2005 expedida por la DIAN	se pone en tela de juicio la gradualidad mencionada en el artículo 651 del estatuto tributario sobre la sanción por no enviar información, respecto a lo establecido en la resolución 11774 de 2005 expedida por la DIAN en relación al mismo tema.	2012- a la fecha no se ha dado un fallo definitivo	4. DECLARESE la suspensión provisional solicitada.	En el caso en particular el tema objeto de discusión es lo señalado en el artículo 651 del estatuto tributario el cual refiere la sanción por no enviar información, frente a las disposiciones establecidas por la DIAN en la resolución 11774 de 2005 artículos 1 y 2, Lo anterior en razón a que la DIAN en la dicha resolución eliminó la expresión “hasta”, contenida en el artículo 651 del estatuto tributario, eliminando así mismo la posibilidad de graduar la sanción en términos de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Dada la contradicción que se da frente a una norma superior procede la suspensión provisional de los efectos del acto demandado. Resulta relevante para el trabajo de investigación la sentencia analizada como evidencia a que a la fecha no existen plazos establecidos para fallar la exequibilidad o inexecuibilidad de las normas objeto de la medida cautelar, si bien a la fecha el aparte de la resolución objeto de la medida cautelar no resulta aplicable, no fue en razón a un fallo definitivo, sino producto de la modificación que la ley 1819 de 2016 hizo al artículo 651 del E.T

Fuente: Elaboración propia.

Si se observa de fondo la Sentencia 19944 del 6 Febrero de 2015, si bien el alto tribunal encuentra mérito para decretar la medida cautelar, es claro que la suspensión provisional debe entenderse dirigida a los efectos de la norma contenida en el artículo 7 del decreto 4910 de 2011, efectos que se concretaban para el contribuyente en la pérdida del beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementario, a partir del año en el que no remitiera a la administración tributaria la información requerida, dentro del plazo o término previsto, en otras palabras lo que la autoridad judicial debió dejar claro es que durante la vigencia de la medida cautelar no se pierde el beneficio previsto por el legislador si se llegase a incumplir la obligación formal de entrega anual de información a la DIAN, pues la no entrega de la información requerida por el artículo 7 del decreto 4910 de 2011, era la causa que producía un efecto, efecto consistente en la pérdida del beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios, considerado transitoriamente, de acuerdo con la medida cautelar, no ajustado a derecho; se insiste en que lo que se enerva es el efecto (pérdida del beneficio) que constituye lo sustancial del asunto y no la causa (no entrega de información anual) que constituye lo formal; por lo tanto los contribuyentes debían mantenerse obedeciendo la norma, entregando la información requerida, en las condiciones previstas y dentro de los términos establecidos en el decreto reglamentario, a fin de que se verificara la premisa de “se obedece pero no se cumple” (Ramírez Ramírez, 2014), la cual da origen a la actual medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos de carácter general o particular.

Deben entonces reconocerse dos hechos distintos, 1) El contribuyente debe cumplir con su obligación formal de entregar la información solicitada, observando las condiciones, características y oportunidad prevista, pues los administrados deben atender las solicitudes que

lleven a cabo las autoridades con el ánimo de satisfacer sus necesidades relacionadas con aspectos estadísticos, de verificación y control, 2) al suspenderse los efectos de la no entrega de la información en las condiciones y oportunidad previstas, no habrá lugar a la pérdida del beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios, lo cual no indica que el contribuyente no pueda ser objeto de sanción por incumplir la obligación de informar de acuerdo con lo previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

En la práctica tanto la autoridad tributaria como los administrados, reciben e interpretan el fallo en el entendido de que lo suspendido por el alto tribunal fue el artículo 7 del decreto 1429 de 2011 y por lo tanto no tiene efecto legal alguno, cuando lo que realmente debe entenderse suspendido son los efectos del artículo en mención, consistente, como se ha venido insistiendo, en la pérdida del beneficio.

Con el ánimo dar mayor claridad al asunto, en la medida en que resulta ser parte fundamental del presente trabajo, se precisa entonces, que con la declaratoria de suspensión provisional del artículo 7 del decreto 1429 de 2011, no se está definiendo de fondo la salida del artículo del contexto jurídico, únicamente se suspenden sus efectos; el artículo como tal continúa formando parte de la normatividad tributaria vigente, pues no ha sido declarada su inexecutable y por lo tanto debe seguir siendo observada por los obligados aún dentro de la vigencia de la medida cautelar, pues este contiene en su texto tanto la causa como el efecto y la causa no sufre decaimiento alguno, nótese que la controversia no radica en la entrega o no de la información en sí misma, la controversia radica en la pérdida del beneficio por la no entrega de información, es entonces la pérdida del beneficio, la que considera el demandante y que en principio así lo considera el alto tribunal, lo que no fue previsto por el legislador y por lo tanto lo que da lugar a la declaratoria de la medida cautelar.

Pero más allá de lo tratado hasta el momento, así como de las expectativas frente a la decisión de fondo que sucede a la medida cautelar, en cuanto a si ésta resulta o no favorable a la demandante, se observa como la administración tributaria considera desde el primer momento, que “no debe presentarse memorial alguno a la DIAN”, interpretación que se aleja de lo que en la práctica se debe reconocer y acatar con ocasión a la declaratoria de la medida cautelar, pues el memorial si debe seguirse presentando, sólo que en atención a la declaratoria de la medida cautelar, quien no lo presente no perdería el beneficio, hasta tanto no se produzca el pronunciamiento de fondo, ahora bien el hecho de que no se pueda considerar la pérdida del beneficio en vigencia de la medida cautelar, no implica que no se puedan aplicar las sanciones por no enviar información.

Lo anterior induce en el ejercicio práctico profesional, a considerar la declaratoria de la medida cautelar, como una verdadera declaratoria de inexecutableidad de la norma demandada, cuando lo cierto es que lo único que se encuentra cobijado con la declaratoria de la medida, en forma temporal o provisional, son los efectos de la norma, hasta tanto el alto tribunal emita un fallo de fondo, declarando la inexecutableidad o executableidad de la misma.

Con lo aquí manifestado se evidencia la necesidad de que el legislador, dentro del marco de la suspensión provisional de los efectos de las normas, también considere la creación de normas que institucionalicen la suspensión de términos de los procesos en curso, dejando absoluta claridad en cuanto a que las disposiciones objeto de la medida cautelar deben ser obedecidas por los obligados, y los actos administrativos que puedan ser proferidos bajo el amparo de la norma suspendida solo alcancen su ejecutoria o se archiven lo expedientes que la contienen, con

posterioridad al pronunciamiento de fondo proferido por la autoridad competente y en todo caso de acuerdo con el sentido u orientación de la providencia judicial.

Cabe anotar que los tiempos empleados por la alta corporación para resolver de fondo demanda de nulidad de una norma de carácter general, puede tomar un número no determinado de años, pues estas corporaciones no cuentan con un término perentorio para fallar y mientras se produce el fallo de fondo, la situación cuya legislación o reglamentación se encuentra siendo objeto de la medida cautelar de suspensión provisional, queda sumida en un limbo jurídico, toda vez que los obligados a observar las mismas no la acatan, así mismo, los jueces y otras autoridades administrativas se abstienen de pronunciarse al respecto, todo ello en razón a la incertidumbre que se genera durante la vigencia de la medida cautelar, situación que en ocasiones afecta considerablemente las arcas públicas, si como resultado del análisis de la situación, después de varios años de suspensión de una norma, resulta profiriéndose un fallo de fondo contrario a los intereses del demandante y a favor del estado.

Con el ánimo de ilustrar, el hecho de que no siempre que se decreta la medida cautelar, el pronunciamiento de fondo resulta a favor del demandante, y que en razón a la no previsión de la suspensión de términos a los procesos en curso, cuando los fallos resultan contrarios a los intereses de los particulares, se ocasiona un daño irreparable al estado, se exponen apartes del auto con radicación 110010327000201400061 00 del 9 de marzo de 2017, mediante el cual, después de dos años de que el consejo de estado decretara la suspensión provisional de los efectos del numeral 6° del Oficio DIAN N° 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, en atención a un recurso de súplica interpuesto por la DIAN, el mismo consejo de estado revoca la medida cautelar (ver anexo 1).

La Sala decide el recurso de súplica interpuesto por la DIAN contra el auto del 2 de marzo de 2015, mediante el que el magistrado sustanciador del proceso de la referencia decretó la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del numeral 6° del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la DIAN (Bastidas, 2017)

La suspensión provisional es una medida cautelar cuya vigencia termina una vez la autoridad competente emita un fallo definitivo respecto a la exequibilidad o inexecutable de la norma o nulidad de la doctrina según el caso, en ese orden de ideas se hace necesario ratificar la importancia de las consecuencias que pueden traer los vacíos normativos tanto para la administración como para los administrados durante la vigencia de la medida cautelar, no contar con términos para que se produzca un pronunciamiento de fondo a la problemática suspendida, así como tampoco conocer el debido proceso respecto a las situaciones jurídicas no consolidadas generan inseguridad jurídica.

En efecto la sentencia que aborda el numeral 6 del oficio 100202208 de 28 de marzo de 2014, es un ejemplo claro del daño que se causó al estado por los dineros que se dejaron de recaudar durante dicho periodo.

Si bien es cierto que el auto que resuelve revocar la medida cautelar, se produjo dentro de un tiempo relativamente corto de dos años, en atención a la interposición del recurso de súplica por parte de la DIAN, lo cierto es que dentro de esos dos años ningún contribuyente se encontraba obligado a considerar, dentro de la base gravable para liquidar el impuesto de renta para la equidad CREE, el ingreso por recuperación de deducciones; otra situación cierta, resulta ser la improcedencia de actos administrativos que pudieron haberse proferido dentro de los dos años que permaneció vigente la medida cautelar, evidenciándose así una franca ventaja de los particulares en relación con el estado, siendo este último quien representa el interés general, no

obstante es quien debe soportar una disminución en el recaudo tributario, afectando negativamente los recursos requeridos para cumplir con sus fines y propósitos.

Es de resaltar que para el trabajo de investigación más allá de los múltiples casos que se pueden abordar, el trasfondo no son los hechos que se presenten en una y otra sentencia, lo realmente importante es el tiempo de vigencia de la medida cautelar, a la fecha no existen normas que regulen los plazos para dar un fallo definitivo, en ocasiones el tiempo de duración de la medida cautelar puede ser corto , pero en otros puede durar múltiples períodos fiscales sin un fallo de fondo que ponga fin a la incertidumbre propia de la medida cautelar.

Además de las sentencias analizadas, se tomó la percepción de 11 funcionarios de la administración Tributaria del municipio de Tuluá (ver anexo 3) , Con el ánimo de evidenciar algunos temas abordados en el trabajo de investigación, dentro de los principales aspectos consultados fue si conocían alguna norma que regulara el procedimiento de la administración y los administrados durante el tiempo de vigencia de la medida cautelar, así como también que consideraban ellos bajo su óptica y experiencia laboral en cuanto a si la autoridad tributaria podría recuperar los dineros que se dejan de percibir durante los tiempos de vigencia de la suspensión provisional, de igual manera se les consulto si tenían claridad procedimental en estos casos.

A continuación encontraremos las tablas y graficas con las respectivas respuestas

Funcionarios encuestados que conocen alguna norma objeto de suspensión provisional.

En encuesta realizada a 11 funcionarios de la administración Tributaria de Tuluá, se encontró que todos tenían conocimiento de alguna norma que había sido objeto de suspensión provisional, coincidieron al mencionar la medida cautelar a la que fue objeto el artículo 7 del decreto 4910 de 2011, el cual se hizo mención en las sentencias analizadas en el trabajo, este artículo solicitaba otros requisitos adicionales a los establecidos por la ley 1429 de 2010 para que cada año gravable en que se solicitara el beneficio de progresividad del impuesto de renta y complementarios fuera procedente, a la fecha se encuentra suspendido provisionalmente dado que se encontró controversia con una norma superior.

Tabla 6
Porcentaje de funcionarios que conocen alguna norma tributaria objeto de suspensión provisional

	Cantidad	%
SI	11	100,00%
NO	0	0,00%
Total	11	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

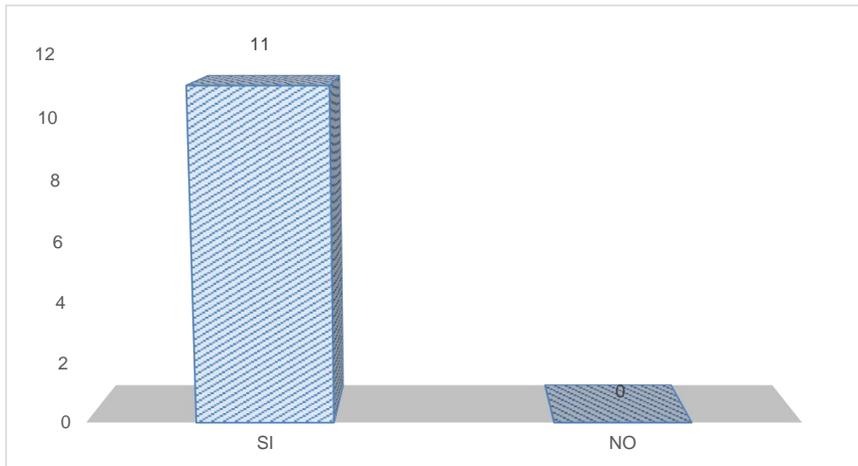


Gráfico 2. Funcionarios encuestados conocen alguna norma objeto de suspensión provisional. Fuente: Elaboración propia.

Funcionarios frente a la obediencia o desobediencia al mandato previsto en la norma suspendida durante la vigencia de la medida cautelar tanto por parte de la administración como de los administrados.

Desde la perspectiva de las personas consultadas encontramos que 3 de ellas consideran que si se le debe obediencia al mandato previsto en la norma suspendida, ello en razón a que se debe aplicar la norma en discusión mientras un juez administrativo profiera un fallo definitivo; por su parte 8 de ellos consideran que no se le debe obediencia a dicho mandato durante la vigencia de la medida cautelar, lo que evidencia las diferencias de criterio frente a un mismo tema, pues no hay claridad en el procedimiento a seguir cuando se está frente a la medida cautelar .

Tabla 7
Obediencia por parte de la administración y administrados al mandato previsto en la norma cuyos efectos han sido suspendidos provisionalmente, durante el tiempo de vigencia

	Cantidad	%
SI	3	25,00%
NO	8	75,00%
Total	11	100,00%

Fuente: Elaboración propia

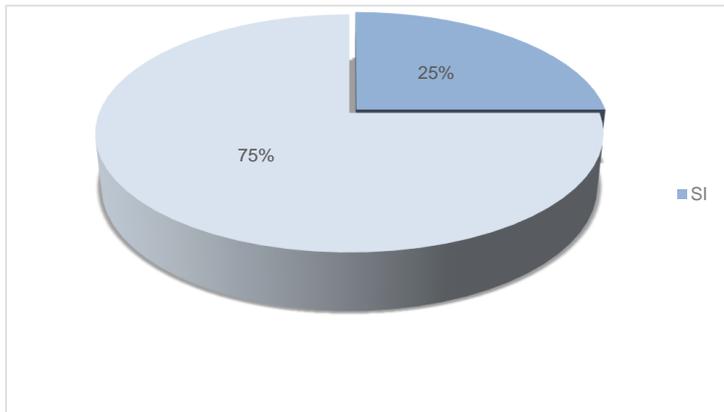


Gráfico 3. Funcionarios obediencia o desobediencia al mandato previsto en la norma suspendida durante la vigencia de la medida cautelar tanto por parte de la administración como de los administrados. Fuente: Elaboración propia

Funcionarios que han evidenciado dentro del estatuto tributario normas que definan la actuación de la administración y los administrados durante la vigencia de la medida cautelar.

En el particular todos coinciden en que a la fecha no se conoce normatividad y más concretamente en el Estatuto Tributario, respecto al procedimiento a seguir durante la vigencia de la medida cautelar, tanto para la administración como para los administrados, lo cual genera incertidumbre.

Como se ha hecho alusión en varios apartes del trabajo solo se evidencia el artículo 238 de la constitución política y los artículos 230 y 231 del código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo donde se evidencian los requisitos que se deben tener en cuenta a la hora de pretender la solicitud de la suspensión provisional de los efectos de una norma.

Tabla 8
Contempla el estatuto tributario normas que definan la actuación de la administración y los administrados durante la vigencia de la medida cautelar

	Cantidad	%
SI	0	0,00%
NO	11	100,00%
Total	11	100,00%

Fuente: Elaboración Propia

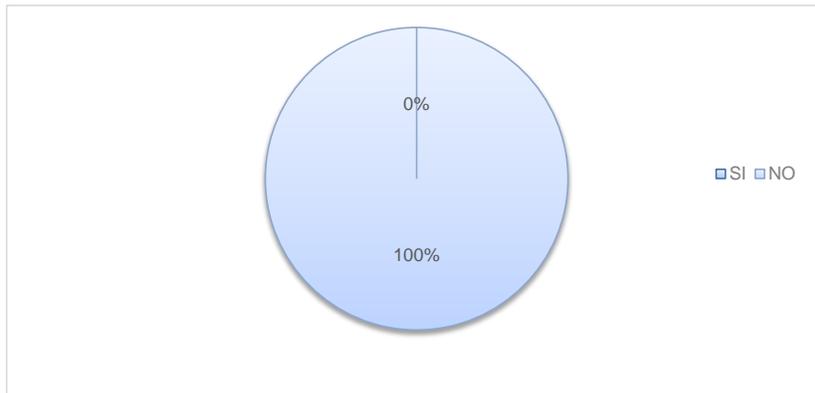


Gráfico 4. Funcionarios han evidenciado dentro del estatuto tributario normas que definan la actuación de la administración y los administrados durante la vigencia de la medida cautelar. Fuente: Elaboración Propia

Respecto a la pregunta en cuestión el 27,27% equivalente a la respuesta de 3 personas, indican que resulta conveniente archivar la investigación dado que la norma no es aplicable durante el término de vigencia de la medida cautelar.

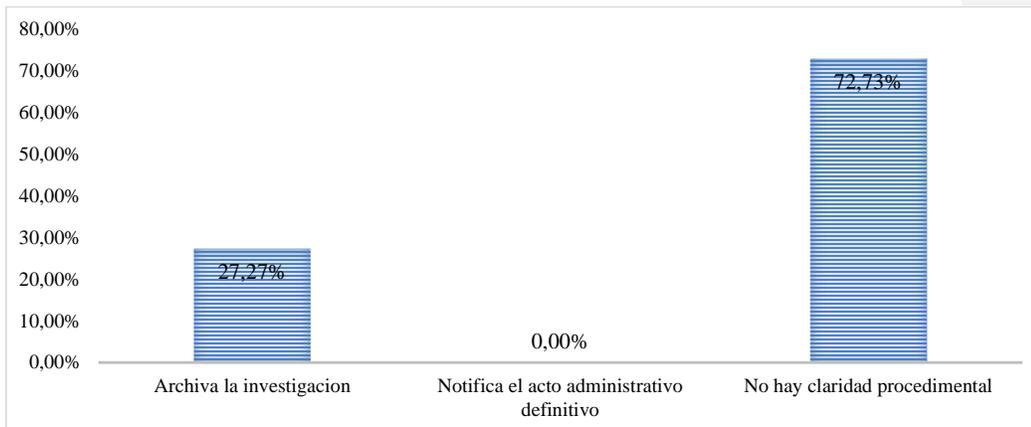
De otro lado el 72,73% representado en la opinión de 8 funcionarios, coinciden en cuanto a la ausencia de claridad procedimental en estos casos, tal incertidumbre es generada porque la norma que suspende provisionalmente sus efectos no suspende con ella los términos de las actuaciones adelantadas a la fecha.

Si la investigación tributaria, se fundamenta jurídicamente en una norma que resulta ser objeto de suspensión provisional, en derecho se debe:

Tabla 9
Opinión de los funcionarios respecto a que se debe hacer en derecho, cuando una investigación tributaria está fundamentada jurídicamente en una norma que resulta ser objeto de suspensión provisional.

	Cantidad	%
Archiva la investigación	3	27,27%
Notifica el acto administrativo definitivo	0	0,00%
No hay claridad procedimental	8	72,73%
Total	11	100,00%

Fuente: Elaboración propia



Gr3fico 5. Opini3n de los funcionarios respecto a que se debe hacer en derecho, cuando una investigaci3n tributaria est3 fundamentada jur3dicamente en una norma que resulta ser objeto de suspensi3n provisional. Fuente: trabajo de campo realizado por los autores.

Si el fallo definitivo de un juez administrativo es la exequibilidad de la norma que se encontraba objeto de suspensi3n provisional, surgen varios interrogantes , uno de ellos es si la autoridad

tributaria podría recuperar los recursos que dejó de percibir durante los períodos de vigencia de la medida cautelar, al respecto dos (2) de los funcionarios encuestados indican que es poco probable que esto ocurra y nueve (9) de ellos indican que no es posible, dado que cuando una norma se suspende no puede ser aplicable y por lo general el término que tiene la administración tributaria para actuar, sancionando o modificando la declaración de los contribuyentes ha caducado o precluido.

La autoridad tributaria podría recuperar los recursos dejados de recibir durante los períodos de vigencia de la medida cautelar:

Tabla 10
Percepción de los funcionarios respecto a si la autoridad tributaria podría recuperar los recursos dejados de percibir durante los periodos de vigencia de la medida cautelar, cuando el fallo final sea la exequibilidad de la norma en cuestión.

	Cantidad	%
SI	0	0,00%
NO	9	81,82%
Es poco probable	2	18,18%
Total	11	100,00%

Fuente: trabajo de campo realizado por los autores.

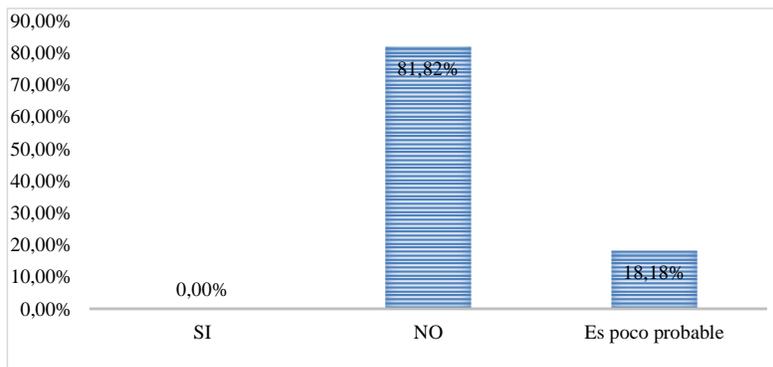


Gráfico 6. Opinión de los funcionarios respecto a si la autoridad tributaria podría recuperar los recursos dejados de recibir durante los periodos de vigencia de la medida cautelar, cuando el fallo final sea la exequibilidad de la norma en cuestión. Fuente: Elaboración propia.

Análisis de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias con relación a las investigaciones en curso

En el Fallo 10870 del año 2000, el Consejo de Estado, indica lo siguiente:

Desde el ángulo de la categoría normativa, como lo ha expresado la Sala en innumerables oportunidades, la ley "sustancial" es aquella que confiere derechos a las personas, declara, constituye, extingue o modifica, obligaciones. Las normas procesales, o adjetivas, son aquellas que regulan el procedimiento para hacer efectivo el derecho sustancial (Palacio, 2000).

La apreciación del Consejo de Estado, en relación con la normas que regulan el procedimiento tributario, las cuales se encuentran compiladas en el Título V del Estatuto Tributario, ofrecen claridad en cuanto a la importancia de esta categoría de normas en el marco de las investigaciones tributarias, a fin de definir en qué momento o bajo qué circunstancias o condiciones se deben cumplir obligaciones o se entienden legalmente extinguidas las mismas.

Como ya se indicó anteriormente, no existen normas procedimentales contenidas en el Estatuto Tributario ni en la normatividad reglamentaria, relacionada con el procedimiento que debe observar la administración tributaria y los administrados ante la declaratoria de la medida

cautelar objeto de análisis, se presenta entonces, un vacío jurídico, y por tanto causa incertidumbre frente al correcto actuar de la administración tributaria, tanto en sus acciones de control de cumplimiento de las disposiciones vigentes por parte de los administrados, como en las investigaciones en curso por inexactitudes en la determinación del tributo, verificación de hechos sancionables u omisión en la presentación de declaraciones tributarias, entre otras, que a la fecha de suspensión esté adelantando la administración tributaria, originadas por la incorrecta aplicación de la norma o por la inaplicación o inobservancia de la misma. Este vacío normativo obliga a la administración tributaria, en cumplimiento de las normas que regulan la oportunidad o término para la aplicación de sanciones o modificación de las declaraciones, a desistir de las acciones de control que propenden por que los administrados observen las normas vigentes, así mismo, a no proferir acto administrativo alguno que contemple aspectos relacionados con las normas cuyos efectos han sido suspendidos de manera provisional, conlleva al archivo de las investigaciones en curso por vencimiento de términos, pues no es posible proferir y notificar un acto administrativo que carece de eficacia jurídica.

Todo esto ocurre dentro la vigencia de la medida cautelar, muy a pesar de que las disposiciones legales, reglamentarias o doctrinales continúan entendiéndose vigentes, pues dentro de este término sólo se encuentran suspendidos provisionalmente sus efectos, ninguna autoridad competente las ha considerado de fondo, no ajustadas a derecho y declarado en consecuencia su inexecutable o nulidad según el caso.

Incidencias de la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, más allá de las consideraciones constitucionales y legales



Gráfico 7. Incidencias de la suspensión provisional de las normas tributarias, más allá de las consideraciones constitucionales y legales. Fuente: Elaboración propia

Para el caso del presente trabajo, se adicionan como incidencias, aquellas que van más allá de las consideraciones constitucionales y legales, aquellas que no se entienden contenidas en los artículos a la luz de la interpretación literal de los mismos, ni han sido expuestas por las altas cortes en razón a otro tipo de interpretaciones hermenéuticas, las cuales podrían considerarse consecuencias esperadas.

Por lo tanto, a juzgar por los pronunciamientos jurisprudenciales, por la literalidad de la disposición constitucional y legal, lo único que se pretende con la medida cautelar, en el ámbito tributario, es evitar un daño grave e irremediable al contribuyente obligado; es equilibrar las fuerzas dentro del marco de los conflictos que se puedan presentar entre la autoridad tributaria y los administrados, por lo tanto lo deseable o pretendido por el constituyente es garantizar que no se presente abuso de la facultad impositiva del estado, abuso de la facultad reglamentaria que ostenta el ejecutivo o abuso de autoridad administrativa en su función de interpretación oficial de las disposiciones tributarias. Es claro entonces que cualquier situación ajena a lo ya expuesto, que pueda surgir dentro de la vigencia de la medida cautelar debe considerarse indeseada, debe interpretarse en forma lógica y consecuente que va más allá de lo pretendido por la constitución y la ley.

Por lo tanto, después del análisis contextualizado de la declaratoria de la medida cautelar y su periodo de vigencia, se encuentra como resultado lógico, que las siguientes situaciones y hechos, se entienden no deseados o por el legislador así:

1) La intención de equilibrar las fuerzas, de evitar un daño irremediable al contribuyente, termina en la práctica, en un desequilibrio o desbalance de estas, favoreciendo o beneficiando los intereses particulares del demandante o de un sector de la población, en detrimento del interés general, pues los recursos que se dejan de percibir limitan al Estado en su misión de redistribuir la riqueza a fin de satisfacer las necesidades insatisfechas, principalmente de la población menos favorecida, hecho este que bien podría interpretarse como un detrimento patrimonial.

2) Durante el periodo de vigencia de la suspensión provisional de los efectos de las disposiciones tributarias, no proceden las actuaciones ni los actos administrativos soportados o fundamentados jurídicamente en normas que han sido objeto de la medida cautelar, por lo tanto se desestimulan los programas de fiscalización, pues se interpreta que durante la medida no se le debe obediencia al mandato legal o reglamentario.

3) La medida cautelar suspende provisionalmente los efectos de las disposiciones, en las que se pueden estar fundamentando jurídicamente investigaciones tributarias, que a la fecha de la declaratoria de la medida cautelar se encuentran en curso, pero no se tiene legalmente previsto que junto con la suspensión provisional de los efectos de las disposiciones tributarias, se suspendan los términos de todas las investigaciones tributarias en curso en sede administrativa, por lo que en observación al debido proceso, en la medida en que se les empiezan a vencer los términos a dichas investigaciones, lo único que procede es proferir y notificar el correspondiente auto de archivo a las mismas, situación que no debería presentarse en consideración a que durante la vigencia de la figura jurídica, la norma sigue formando parte de normatividad tributaria en Colombia, la disposición continúa vigente, pues aún no se conoce el fallo judicial de fondo.

4) Al no contarse con la certeza jurídica de si las disposiciones objeto de la medida cautelar son exequibles o no, las autoridades administrativas y judiciales se inhiben de hacer pronunciamientos de fondo frente a casos relacionados con normas objeto de declaratoria de la medida cautelar, pues como se indicó anteriormente, en la práctica, a las normas suspendidas no se reconoce su vigencia, muy a pesar de no haber sido declarada inexecutable.

5) Los contribuyentes asumen que la suspensión provisional tiene los efectos de una norma que ha sido declarada inexecutable, es decir que sale del marco legal y por tanto no aplica, grave error, porque cuando se dé el fallo definitivo por un juez administrativo dado el caso que se declare la executable de la norma, aquellas actuaciones que estaban en curso antes de ser suspendida, debieron haber dado respuesta a los requerimientos solicitados por la administración antes de que vencieran los términos en los cuales podían acogerse a beneficios y pagar cantidades menores respecto a sanciones, una vez se vencen estos últimos no existe dicha posibilidad, por el contrario se le causa un perjuicio al contribuyente al tener que pagar un mayor costo por haber hecho caso omiso a los requerimientos solicitados.

6) Se presenta incertidumbre tanto en cabeza de los contribuyentes como en los funcionarios de la administración tributaria, en relación con los procesos en curso fundamentados en normas suspendidas, si tenemos en cuenta que dentro de lo previsto en el Estatuto Tributario en materia procedimental, no se hace referencia alguna sobre el procedimiento a observar frente a los procesos en curso fundamentados jurídicamente en normas cuyos efectos resulten siendo objeto de suspensión provisional. Cabe anotar que el Estatuto Tributario tampoco hace alusión alguna a la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias, en su contenido relacionado con disposiciones sustanciales, como tampoco se observa disposición alguna relacionada con esta medida cautelar en el Decreto Único Reglamentario 1625 de Oct. 11 de 2016 (DUR). Todo lo que se conoce sobre este tema tributario, que resulta ser normatividad especial y eminentemente técnica, es derivado de interpretaciones jurisprudenciales y doctrinales, las cuales no hacen precisión alguna sobre el procedimiento, que en términos generales y para todos los casos, deberían observar las partes que se encuentren controvertiendo asuntos relacionados con

las normas tributarias objeto de suspensión provisional. Por lo tanto lo que se percibe es un vacío normativo que bien podría ser llenado si junto con la suspensión provisional de los efectos de las normas tributarias también se suspendieran los términos de los procesos, de tal suerte que con el fallo judicial de fondo y definitivo, se pudiesen retomar los procesos, bien para continuar su trámite, porque la norma demandada resultó exequible, o bien para ser archivado porque la autoridad competente declaró la inexecutable de la norma demandada o nulidad del concepto u oficio emitido por la autoridad tributaria

Los contribuyentes, quienes en principio se consideraban afectados por una norma, resultan siendo beneficiados, en la medida en que la disposición cuyos efectos fueron objeto de la medida cautelar, sea declarada exequible o ajustada a derecho, pues durante todo el período de suspensión provisional de los efectos de la norma tributaria, no se le debió obediencia a la misma, a pesar de encontrarse vigente y en virtud a las disposiciones legales no contaba con la fuerza jurídica necesaria para que se ejecutaran los actos administrativos soportados en ella, lo cual genera imposibilidad legal a la autoridad tributaria para imponer sanciones y/o exigir la correcta determinación y cobro de tributos.

Por lo tanto, se crea un ambiente de incertidumbre jurídica durante el período de vigencia de la medida cautelar, que afecta el actuar de las autoridades judiciales, administrativas y a los administrados.

El hecho de que, se desestimen las acciones de control de cumplimiento de las obligaciones que deben observar los contribuyentes y que en razón al vencimiento de los términos con los que cuenta la autoridad tributaria para actuar, deba proferir autos de archivo a las investigaciones en curso, durante la vigencia de la medida cautelar, genera un beneficio al

contribuyente en la medida en que el fallo de fondo resulte adverso a las pretensiones del demandante y a favor del Estado, provocando la materialización de un menor recaudo o ingreso fiscal, lo que sin lugar a dudas afecta negativamente presupuesto público y en la misma medida la atención de las necesidades insatisfechas de la población.

CAPÍTULO 4

CONCLUSIONES

La suspensión provisional es una medida cautelar que pretende la suspensión de los efectos de un acto administrativo toda vez que se encuentre en abierta contradicción con una norma superior, ninguna autoridad competente podrá hacer uso de la norma en cuestión para dirimir controversias, es decir esta queda suspendida hasta tanto una autoridad competente de un fallo definitivo.

La suspensión de la norma no trae consigo la suspensión de términos de todos los procesos en curso originados o relacionados con las normas suspendidas, y por tanto genera incertidumbre respecto al debido actuar de la administración tributaria y de los administrados; por el desconocimiento del sentido u orientación del pronunciamiento definitivo de parte del alto tribunal, así como por el desconocimiento de la vigencia de la medida cautelar en el tiempo.

La instancia competente, al proferir el fallo definitivo, puede determinar que la norma acusada resulta exequible o inexecutable. Si la norma es declarada ajustada a la constitución y a la ley, es decir el juez administrativo indica que la norma es exequible y por tanto seguirá vigente; se puede presentar, en el caso del contribuyente, que si este no adelantó las actuaciones correspondientes, no hizo uso de su derecho a la contradicción y defensa, pierde la posibilidad de vencer en la etapa de discusión o controversia ya sea en sede administrativa o en la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Esto debido a que, como se ha indicado, la declaratoria de la medida cautelar no saca la norma del ordenamiento jurídico, solamente suspende sus efectos hasta que la autoridad competente profiera el fallo definitivo.

De otro lado si son los funcionarios de la administración tributaria los que dejan de actuar, les puede traer consecuencias desfavorables por detrimento patrimonial al estado, pues estos responden por lo que hacen y por lo que dejan de hacer y en este caso, se dejarían de recaudar recursos importantes para atender las necesidades de la población. Por lo gravoso de la situación debería ser puesta en evidencia por los estudiosos del tema y atendida en la forma oportuna y juiciosa que se merece, por parte de las instancias gubernamentales, judiciales y legislativas, e incluso por el mismo pueblo, quien termina siendo el verdaderamente afectado, a fin de lograr una justicia más justa para todos, por lo menos en este campo.

Si el fallo definitivo es de inexecutable, es claro que el mandato legal no sería de obligatorio cumplimiento porque se han desestimado los supuestos de hecho o de derecho en que se fundamentaba legal o constitucional y por tanto sale del ordenamiento jurídico.

Finalmente, las recomendaciones en atención a los resultados giran en torno a que las instancias competentes deben abordar el estudio del tema, reconociendo la necesidad de producir legislación y reglamentaciones que permitan un verdadero equilibrio jurídico entre las partes en conflicto, procurando hacer claridad sobre la vigencia de las normas tributarias cuyos efectos se encuentran suspendidos provisionalmente, la norma debe considerar legalmente que cuando se adopte la medida cautelar, ésta a la vez implique la suspensión de términos de todas las investigaciones en curso a partir de la fecha de la declaratoria de la medida y por el mismo término por el que permanezca vigente la misma, esto con el fin de lograr el deseado equilibrio de fuerzas y fallar en derecho sin afectar lo justo y legalmente pretendido por las partes.

La suspensión de todos los términos de las investigaciones tributarias relacionados con la norma objeto de la medida cautelar, permitiría que se conserven los plazos a que tiene derecho el

contribuyente para dar respuesta a los requerimientos de la administración y de otro lado para que la dirección de impuestos no se vea obligada a proferir autos de archivo, a las investigaciones adelantadas en base a preceptos normativos suspendidos provisionalmente, por vencimiento de términos.

Adicionalmente, resulta conveniente la creación de normas específicas donde se estipulen los plazos y tiempos que tendrían las autoridades competentes para pronunciarse y dirimir este tipo de controversias, dado que a la fecha se observan muchos casos en los que el fallo de fondo tarda múltiples periodos fiscales, manteniéndose durante mucho tiempo, sin solución definitiva, la problemática en cuestión.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arango, J., & Martínez Caballero, A. Sentencia C-065/97 (1997). Bogotá.
- Araque, J. H. (2015a). *Conceptos básicos de Tributación*. Neiva.
- Araque, J. H. (2015b). Curso de Procedimiento Tributario. Neiva: Universidad Surcolombiana.
- Araújo, J. Sentencia C-620/04 (2004). Bogotá.
- Arenas, J. (2009). La suspensión en prevención como medida cautelar en el proceso contencioso administrativo. *Universidad Sergio Arboleda*, 9(16), 91–104.
- Arias, J., & Esguerra Portocarrero, J. C. (1991, May 20). Mecanismos de Protección de los Derechos Fundamentales y del Orden Jurídico. *Gaceta Constitucional*.
- Artunduaga, J. J., Bernal Casas, C. A., & Schomberger Tibocho, J. (2005). *La titularidad del poder tributario en Colombia*. Universidad Javieriana.
- Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de Colombia (1991). Bogotá.
- Banco de la República. (2000). Organización del Estado Colombiano.
- Bastidas, H. Medio de control de nulidad (2017). Bogotá.
- Cifuentes, E. (1997a). La acción de tutela en Colombia. *Ius et Praxis*, 3(1).
- Cifuentes, E. Sentencia C-252/97 (1997). Bogotá.
- Congreso de la República de Colombia. (2001). Senado de la República. Sentencia C-329 .
- Consejo de Estado. (2012). Sección Primera, Sentencia 11001032400020070003000.
- Constitución política de Colombia [Const.]. (1991). 2da Ed. Legis.
- Corte Constitucional. (1992). sentencia T-406.
- Corte Constitucional de Colombia. (2000). Sentencia C-1436/00. Bogotá, D.C.

Corte Constitucional de Colombia. (2000). Sentencia C-1436/00. Bogotá, D.C.

Corte Constitucional de Colombia. (2004). Sentencia C-620/04.

Del Rosario-Rodríguez, M. F. (2011). La supremacía constitucional: naturaleza y alcances.

Dikaion, 20(1).

Derecho objetivo y derecho subjetivo. (n.d.). In *Enciclopedia Jurídica*.

DIAN. Oficio N° 012907 (2016). Bogotá. Retrieved from

http://www.avancejuridico.com/actualidad/documentosoficiales/2016/49920/of_dian_12907_2016.html

Enciclopedia jurídica. (2014). Diccionario jurídico de derecho.

Gerencie. (2014). Derecho Administrativo. Juez competente y trámite de la acción de nulidad por inconstitucionalidad.

Gerencie. (2017). Derecho administrativo. Diferencia entre simple nulidad y nulidad por inconstitucionalidad.

Giraldo, P., & Fino Serrano, G. (2010). *Reforma Tributaria municipal, crecimiento con equidad*.

Universidad Libre de Colombia.

Hernández, A. E. (2007). Suspensión provisional - Generalidades. *Demanda de nulidad contra el artículo 1° del decreto 4643 de 2005*. Acción de Revisión 33214. Bogotá

Hoyos, C. (12 de junio de 2003). Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. *Concepto 1491*. Bogotá

Lee, Y. (2015, May). DIAN señala efectos de la suspensión provisional del artículo 7 del decreto 4910 de 2011. *Gerencie*.

- Ley 1437. (18 de Enero de 2011). Ley 1437. *Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Bogotá, Colombia: Congreso de Colombia.
- Malagón, M. (2011). La suspensión provisional y la Corte Constitucional. Raíces históricas, persistencias y transformaciones hasta el presente. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 13(1), 349–364.
- Ministerio de Justicia. (n.d.). Preguntas y Respuestas Frecuentes. Retrieved June 15, 2017, from <http://www.minjusticia.gov.co/ServicioalCiudadano/PreguntasYRespuestasFrecuentes/tabid/359/Default.aspx?QuestionID=235&AFMID=1980>
- Morales, C. A., & Rodríguez, Ó. D. (2014). *La acción de tutela como mecanismo excepcional para suspender los actos administrativos violatorios de derechos fundamentales*. Universidad Militar Nueva Granada.
- Nolivos, R. J. (2016). *La vulneración de las garantías de los procesados en el juzgamiento de los delitos por tenencia ilegal de armas de fuego*. Universidad Técnica de Ambato.
- Palacio, J. A. Fallo 10870 del año 2000 (2000). Bogotá.
- Presidencia de la República de Colombia. Decreto 01 de 1984. Código Contencioso Administrativo (1984). Bogotá.
- Ramírez, J. O. Sentencia- Medio de control de nulidad de Consejo de Estado (2014). Bogotá.
- Ramos, R. (2010). *La responsabilidad patrimonial del legislador en Colombia por vulneración del principio de confianza legítima en el tratamiento de exenciones tributarias*. Universidad del Rosario.
- Riobó, A. (2017, October). Inconstitucionalidad e inexequibilidad- Diferencias. *Gerencie*.
- Rojas, M. C. Sentencia 11001032400020070003000 de Agosto 23 de 2012 (2010). Bogotá.

Sierra, H. A. Sentencia C-1005/08. Protestad reglamentaria del Presidente de la República (2008).

Torres, U. (2009). *Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia*. Universidad del Rosario.

Vargas, G. (18 de Enero de 2011). Ley 1437. Ley 1437. Bogota, Colombia: Gobierno Nacional.

Anexo 1

Medio de control de nulidad

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá D.C., nueve (9) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 110010327000201400061 00

Número interno: 21249

Demandante: Valentina Escalante y Álvaro Andrés Díaz Palacios

Demandado: DIAN

Asunto: Medio de control de nulidad

Régimen: Ley 1607

1. ANTECEDENTES

En ejercicio del medio de control de nulidad, Valentina Escalante Giraldo y Álvaro Andrés Díaz Palacios pidieron la nulidad del numeral 6 del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la DIAN.

En el escrito de la demanda, los demandantes pidieron decretar la medida cautelar de suspensión provisional del numeral 6 del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014. Para sustentar la medida solicitada, señalaron, en síntesis, que al expedir el concepto demandado, la DIAN modificó la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–. Lo anterior en

consideración a que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 no incluyó de manera expresa la renta líquida por recuperación de deducciones como parte de la base gravable del tributo en cuestión.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. El auto suplicado

Mediante auto del 2 de febrero de 2015, el magistrado sustanciador del proceso decretó la medida cautelar de suspensión de los efectos del numeral 6 del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014.

Dijo que la Ley 1607 de 2012 estableció como hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– la obtención de ingresos que tengan la virtualidad de aumentar el patrimonio de los contribuyentes en el período gravable.

Agregó que la Ley 1607 de 2012 fue reglamentada por el Decreto 2701 de 2013, norma que se encuentra demandada ante el Consejo de Estado y que, en el curso del proceso correspondiente, mediante auto del 24 de febrero de 2015, la Sección Cuarta de esa corporación decretó la medida cautelar de suspensión provisional del párrafo 1º del artículo del 3º del decreto en cuestión.

Advirtió que el Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014 tuvo como fundamento para su expedición el Decreto 2701 de 2013 y que, por esa razón, para resolver la medida cautelar solicitada, era pertinente remitirse las consideraciones del auto del 24 de febrero de 2015.

Hecha la anterior aclaración, dijo que de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– se obtiene de restar de los ingresos brutos los conceptos expresamente autorizados por la norma.

Que el artículo 22 antes referido también estableció el método para determinar la base gravable y que identificó con precisión los elementos que pueden ser detraídos para efectos determinar la base gravable.

Advirtió que esa delimitación es propia de un sistema tributario regido por el principio de legalidad, y que con esto 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.

Que la misma conclusión se predica en relación con la inclusión de los factores que integran la base gravable del impuesto, de manera que solo los expresamente consagrados en la ley puedan considerarse como parte de esta.

Dijo que desde esa perspectiva, de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, la base gravable del impuesto la componen todos los ingresos que incrementan el patrimonio.

Advirtió que aunque esa definición pareciera 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.

Que, justamente, uno de esos límites es la inclusión de rentas cuya definición obedece a las especificidades de otros tributos y que responden a condiciones técnicas propias del gravamen que las regula.

Así, señaló que de la lectura del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013 se concluía que el Gobierno Nacional adicionó la renta líquida por recuperación de deducciones a la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– y que, en consecuencia, extralimitó sus potestades de reglamentación.

Lo anterior en razón a que la renta líquida por recuperación de deducciones, regulada en el artículo 195 del ET, está prevista de manera específica para el impuesto sobre la renta como parte integrante de la base gravable, sin que sea válido afirmar que hace parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–, que es un gravamen distinto.

Concluyó que, en consecuencia, era procedente decretar la medida cautelar de suspensión provisional numeral 6 del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014 en razón a que una de las normas que le sirvió de sustento estaba suspendida.

2.2. El recurso de súplica

En la oportunidad procesal establecida, la DIAN presentó recurso ordinario de súplica contra el auto del 2 de febrero de 2015, que sustentó en los términos que a continuación se reseñan.

Dijo que según el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos.

Que, por su parte, el artículo 22 ibídem establece la forma de depurar la base gravable del impuesto y que, para tales efectos, parte de los ingresos brutos del contribuyente. Que de eso se desprende que la materia imponible del tributo es la totalidad de los ingresos realizados en el periodo, siempre que sean susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente.

Agregó que los ingresos brutos son los provenientes de las operaciones realizadas a lo largo del ejercicio económico sin imputarles costos y gastos. Que así, independientemente de que algunas rentas sean calificadas como especiales, bien sea por su naturaleza o forma de depuración, hacen parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– en tanto que corresponden a un ingreso.

Lo anterior, explicó, en razón a que el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente y que, precisamente, la recuperación de deducciones es un ingreso que constituye renta líquida.

De otra parte, señaló que en la exposición de motivos del proyecto de ley 166 de 2012, que fuera aprobado como la Ley 1607, se señala que «Las únicas rentas exentas del impuesto sobre la renta que son aceptadas para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad –CREE, son las derivadas de la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, y a las derivadas de 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, y los numerales 7 y 8 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario».

Que de lo anterior se advertía que el legislador no tuvo la intención del excluir de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– las rentas líquidas especiales, de las que hace parte la renta por recuperación de deducciones.

3. CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de súplica interpuesto por la DIAN, la Sala debe decidir si la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del numeral 6 del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, era procedente.

La Sala considera que la medida de suspensión provisional se debe revocar por las siguientes razones:

La Ley 1607 de 2012, «Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones», estableció el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– como un aporte a cargo de los sujetos pasivos en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social.

Según el artículo 21 de la norma referida, el hecho generador del tributo «lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable».

De acuerdo con lo anterior, el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– recae sobre los ingresos que se obtengan en el periodo, siempre que incrementen, en ese periodo, el patrimonio del contribuyente.

La Ley 1607 de 2012 o el Estatuto Tributario no definen de manera expresa lo que ha de entenderse por ingreso, de tal forma que es admisible acudir a lo previsto en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 que establece que los ingresos «representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital».

Contablemente, el ingreso por recuperación de deducciones se registra en la cuenta 4250, que corresponde a los ingresos no operacionales por recuperaciones y que, según el Decreto 2350 de 1993, «Por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para Comerciantes»:

Registra los ingresos extraordinarios originados en la recuperación de costos o gastos en el presente ejercicio, provenientes entre otros de: recuperación de activos castigados en ejercicios anteriores; reintegro de provisiones creadas en ejercicios anteriores que han quedado sin efecto por haber desaparecido o disminuido las causas que las originaron o por ser excesivas o indebidas y las devoluciones de impuestos.

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, por su parte, regula la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– y establece, en síntesis, que resulta de restar de los ingresos brutos realizados en el periodo –esto es, antes de la imputación de costos y deducciones– las partidas enlistadas en la norma. De esa manera, solo se pueden restar, para efectos de calcular la base gravable del CREE, los conceptos previstos o señalados de manera expresa en la norma.

La Ley 1607 de 2012 fue reglamentada por el Decreto 2707 del 22 de noviembre de 2013 que en el párrafo 1º del artículo 3 establece que «La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones».

Con fundamento, entre otras normas, en la Ley 1607 y en el Decreto 2707 de 2013, la DIAN expidió el Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014 «con el fin de precisar el alcance de algunas disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), contenidas en la Ley 1607 de 2012», en el que se señaló:

(...)

6. ¿Se encuentra gravada con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), la recuperación de deducciones?

El artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, establece como hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio.

Por su parte el Decreto número 2701 de 2013, reglamentario de este impuesto, consagra en el párrafo 1 del artículo 3 “la base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones”.

Ahora bien, el artículo 195 del Estatuto Tributario, establece que constituye renta líquida 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 pérdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.

Bajo este contexto a partir del año gravable 2013 la recuperación de las deducciones que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios constituyen renta líquida, deberán tener el mismo tratamiento en el Impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE).

(...)

El Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, contrario a lo decidido en el auto recurrido, no viola la Ley 1607 de 2012 pues, como en seguida se explica, el oficio demandado incluyó como parte de la base gravable del tributo un concepto que estaba sujeto al impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– de conformidad con lo previsto el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012.

En efecto, según el artículo 178 del ET, la renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. La renta líquida es la renta gravable y a esta se aplican la tarifa, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.

La renta líquida por recuperación de deducciones está regulada en el artículo 195 del ET que dispone que ese tratamiento –el de renta líquida– está previsto para «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 pérdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación».

En consecuencia, la renta líquida por recuperación de deducciones constituye un ingreso en tanto que corresponde a un flujo de entrada de recursos que repercute positivamente en el patrimonio solo que, por regulación especial del impuesto sobre la renta, no le son imputables costos o deducciones.

Por tanto, la renta líquida por recuperación de deducciones está sujeta al impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– pues atiende a la condición de ser un ingreso que, como tal, incrementa el patrimonio del contribuyente, como en efecto lo precisó el párrafo 1º del artículo 3 del Decreto 2707 de 2013, norma en la que se fundamenta el oficio demandado.

Además de lo expuesto, es del caso señalar que la ley 1739 de 2014, «Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones», adicionó el artículo 22-1 a la Ley 1607 de 2012 para que quede claro que las rentas líquidas por recuperación de deducciones deben ser tenidas en cuenta para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–, así:

ARTÍCULO 12. Adiciónese el artículo 22-1 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

“Artículo 22-1. Rentas Brutas y Líquidas Especiales. Las rentas brutas especiales previstas en el Capítulo IV, del Título I del Libro primero del Estatuto Tributario, y las Rentas líquidas por recuperación de deducciones, señaladas en los artículos 195 a 199 del Estatuto Tributario serán aplicables para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).”

Por tanto, no fue solo a partir del periodo gravable 2015 que, con ocasión de la expedición de la Ley 1739, la renta líquida por recuperación de deducciones debía ser tenida en cuenta para efectos de calcular la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– pues desde la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 la renta líquida en cuestión estaba sujeta al tributo, pues se enmarcaba en el presupuesto del hecho generador.

El párrafo 1º del artículo 3 del Decreto 2707 de 2013, en el que se funda el numeral 6 del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, se limitó a precisar que la renta líquida por recuperación de deducciones estaba gravada con el impuesto sobre la renta para la equidad –

CREE–, como se desprende del artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, sin que por eso pueda concluirse que el Gobierno Nacional extralimitó el ejercicio de la potestad reglamentaria.

En consecuencia de lo expuesto, la Sala revocará la medida cautelar de suspensión provisional del numeral 6 del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, decretada mediante el auto recurrido.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

REVÓCASE el auto del 2 de marzo de 2015, mediante el que se decretó la medida cautelar de suspensión provisional del numeral 6º del Oficio 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la DIAN, en su lugar, **NIÉGASE** la medida cautelar solicitada (énfasis en el original) (Bastidas Bárcenas, 2017).

Anexo 2

Solicitud de medida cautelar

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Magistrado sustanciador: Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Bogotá D.C., seis (6) de Febrero de dos mil quince (2015)

Radicación: **11001-03-27-000-2013-00006-00**

Número interno: 19944

Demandante: Javier Ricardo Ripoll Parejo

Demandado: Ministerio de Hacienda y crédito público

Asunto: Solicitud de medida cautelar

Régimen: Decreto 4910 de 2011

“Que se decrete la suspensión provisional de los efectos de los artículos 7° y 9° del decreto reglamentario 4910 de Diciembre 26 de 2.011, expedido por el Gobierno Nacional, publicado en el diario oficial número 48.294 de diciembre 26 de 2.011 y del artículo 11 del decreto reglamentario 0489 de Marzo 14 de 2.013, expedido por el Gobierno Nacional, publicado en el diario oficial número 48.732 de Marzo 14 de 2.013”,

“Artículo 7°. Requisitos para cada año gravable en que se solicite el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Para que proceda el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las Empresas deberán cumplir, por cada año gravable en que se solicite el beneficio, con los siguientes requisitos:

1. Presentar personalmente antes del 30 de marzo siguiente al año gravable por el cual se pretende la gradualidad, un memorial del contribuyente o representante legal de la empresa cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedido bajo la gravedad del juramento, ante la División de Gestión de Fiscalización o a la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, en el cual manifieste expresamente:

a). La intención de acogerse por ese año gravable al beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios otorgado por la Ley 1429 de 2010, indicando la calidad de beneficiario en su condición de Nueva Pequeña Empresa o Pequeña Empresa Preexistente, persona jurídica o persona natural, según corresponda.

b). La actividad económica a la cual se dedica.

c). El monto de los activos totales a 31 de diciembre de cada año gravable.

d). La dirección del lugar de ubicación de la planta física o inmueble donde desarrolla la actividad económica, y

e). El número de trabajadores a 31 de diciembre de cada año gravable.

2. Cuando se trate de Pequeña Empresa persona jurídica anexar una copia del certificado actualizado de existencia y representación legal y de la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la Cámara de Comercio.

3. Cuando se trate de Pequeña Empresa persona natural, anexar una copia del certificado actualizado en el que conste la renovación de la matrícula en el registro mercantil expedido por la Cámara de Comercio y sobre el registro del establecimiento de comercio.

4. Cuando se realicen reformas estatutarias, deberá informarse a la Dirección Seccional o Local de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente, dentro del mes inmediatamente siguiente a la reforma estatutaria.

Parágrafo. A partir del año gravable en que no se presenten o no se cumplan oportunamente los requisitos exigidos, no procederá el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, caso en el cual, la Dirección Seccional o Local de Impuestos o de Impuestos y Aduanas correspondiente, una vez establezca la omisión o incumplimiento, deberá verificar y revisar la situación integral de la empresa que pretendía el beneficio.

Artículo 9°. Pérdida o improcedencia del beneficio de la progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto, para efectos de la procedencia del beneficio de que trata el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas beneficiarias deberán mantener en el respectivo año gravable y hasta el 31 de diciembre inclusive, las condiciones relativas al número de trabajadores y al monto de los activos totales a que se refiere el numeral 1 del artículo 2° de la citada Ley. En caso de incumplir alguna de las condiciones señaladas, el beneficio se torna improcedente a partir del año gravable en que esto ocurra.

Tampoco procederá el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se incumpla con la renovación de la matrícula mercantil dentro de los

tres primeros meses del año, cuando no se paguen en su oportunidad legal los aportes a salud y demás contribuciones de nómina, o cuando no se cumpla con el deber legal de presentar las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo en ellas determinados, autoliquidados o liquidados por la Administración, dentro de los plazos señalados para el efecto.

Artículo II. Conservación de los beneficios. *De conformidad con lo establecido en el artículo 8° de la Ley 1429 de 2010, los beneficios de que tratan los artículos 5° y 7° de la Ley 1429 de 2010 no podrán conservarse en el evento de incumplimiento de la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, el impago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y demás contribuciones de nómina y el incumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto de renta. Este último evento se configurará a partir del incumplimiento en la presentación de las declaraciones tributarias y de los pagos de los valores en ellas determinados, cuando los mismos no se efectúen dentro de los términos legales señalados para el efecto por el Gobierno Nacional. Tratándose de otras declaraciones tributarias, será a partir del incumplimiento de cualquiera de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional.”*

2. Fundamentos de la solicitud de la medida cautelar

Para la demandante, con la expedición de las normas demandadas el Presidente de la República excedió la potestad reglamentaria y, por ende, vulneró los artículos 189-11 y 338 de la Constitución, así como el artículo 48 de la Ley 1429 de 2010, toda vez que:

2.1.- El artículo 48 de la Ley 1429 de 2010 es claro en establecer en qué casos no se puede acceder a los beneficios consagrados en los artículos 4, 5 y 7 de dicha ley. La norma no autorizó al Gobierno Nacional para reglamentar las condiciones y requisitos para acceder y conservar los beneficios consagrados.

Por tal razón, *“los beneficios, por mandato expreso del Legislador, deben estar a salvo, no pueden ser cercenados o recortados por nadie, pues habrán sanciones diferentes para quienes no cumplan con algún requisito, como es la de extemporaneidad y los intereses moratorios, en los casos en el que el incumplimiento, sea la presentación de la declaración de renta, el pago del valor de las reducciones de las obligaciones tributarias obtenidas, incluida una sanción del 200% del valor de tales beneficios y de las sanciones penales a que haya lugar, cuando se utilizó el beneficio con información falsa, pero en ningún momento la LEY establece, que el incumplimiento de requisitos sea causal para la pérdida o la NO conservación de estos beneficios”*.

2.2.- Conforme lo ha expresado la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, el Gobierno debe ejercer su potestad reglamentaria en atención a los límites y alcances de la norma a reglamentar y, por ende, a los criterios de competencia y necesidad.

En virtud del criterio de competencia, el Presidente no puede, vía reglamento, crear una nueva norma no contenida en la ley, ni puede modificar, restringir, extender o contrariar el alcance de la ley reglamentada.

En virtud del criterio de necesidad, no es posible hacer uso de la facultad reglamentaria cuando la ley es precisa, clara, imperativa, concreta e incondicionada.

2.3.- Los artículos demandados prevén que no pueden conservarse los beneficios de la Ley 1429 de 2010 en el evento de incumplimiento de ciertos requisitos, por la no renovación de la matrícula mercantil en los tres primeros meses del año, por el incumplimiento en el pago de los aportes al sistema de Seguridad social y demás contribuciones parafiscales y por el incumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto de renta, lo que contaría el espíritu y finalidad de la ley que no es otro que otorgarle unos beneficios tributarios a las pequeñas empresas con el objetivo de fomentar su formalización.

Las normas demandadas sustituyen la Ley 1429 de 2010, pues prevén condiciones y requisitos que no fueron consagrados por el legislador.

“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 disímiles¹.

¹ 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.

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 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 *ibidem*, 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, pese a la conservación de 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.

Se trata, en últimas, de dotar a las partes de mecanismos eficaces que le permitan la efectiva protección cautelar de sus derechos e intereses legítimos².

² Esto se justifica en el hecho de que en vigencia de la legislación anterior –Dcto. 01 de 1984– *“los límites se [estrecharon] a tal punto que la suspensión provisional, en la práctica, [resultaba] algo así como una institución en vía de extinción, si se tiene en cuenta, por ejemplo, que el Consejo de Estado... en la Sección Primera en los ocho primeros meses del año 2003, de las 47 demandas admitidas, en 79 casos negó la solicitud de suspensión solicitada y sólo la concedió en un caso”*. Op. Cit., pág. 327.

1.4.- Pese a las variaciones referidas en precedencia, lo cierto es que se conservó la exigencia relativa a la acreditación, siquiera sumaria, del perjuicio que causa la ejecución del acto cuestionado en aquellos eventos en los que se pretenda el restablecimiento del derecho, esto es, cuando se ejercite el medio de control previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., razón por la

que las precisiones efectuadas por la jurisprudencia sobre el particular conservan vigencia, siempre que se ajusten a la finalidad establecida por el legislador frente a la medida cautelar.

2. Delimitación del problema jurídico

En la solicitud de la medida cautelar, la demandante afirma que los artículos 7° y 9° del Decreto Reglamentario 4910 de 2011 y el artículo 11 del Decreto Reglamentario 0489 de 2013, vulneran los artículos 189-11 y 338 de la Constitución, así como el artículo 48 de la Ley 1429 de 2010, en vista de que prevén condiciones y requisitos que no fueron consagrados por el legislador para efectos de acceder y conservar el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por su parte, la DIAN afirma que las normas demandadas fueron expedidas en virtud de la facultad reglamentaria del Presidente, con el fin de operativizar la Ley 1429 de 2010 y garantizar su debida aplicación.

En ese orden de ideas, dado la discrepancia entre las partes, corresponde analizar si la reglamentación efectuada por el Gobierno excede lo dispuesto por la Ley 1429 de 2010.

3. Beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre renta y complementarios

3.1.- Con el fin de estimular la formalización empresarial, el legislador expidió la Ley 1429 de 2010 –Ley de Formalización y Generación de Empleo-, por la que se previeron incentivos a la formalización y creación de pequeñas empresas.

Uno de los incentivos previstos fue el pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios entre el primer y quinto año del inicio de la actividad económica empresarial.

Dicho beneficio se encuentra consagrado en el artículo 4° de la ley, de la siguiente manera:

“Artículo 4°. 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.

Parágrafo 1°. *Para el caso de las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la presente ley, que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, la progresividad seguirá los siguientes parámetros:*

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 ocho primeros años gravables, 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 noveno 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 décimo 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 a partir del undécimo año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Parágrafo 2°. *Los titulares de los beneficios consagrados en el presente artículo no serán objeto de retención en la fuente, en los cinco (5) primeros años gravables a partir del inicio de su actividad económica, y los diez (10) primeros años para los titulares del parágrafo 1°.*

Para el efecto, deberán comprobar ante el agente retenedor la calidad de beneficiarios de esta ley, mediante el respectivo certificado de la Cámara de Comercio, en donde se pueda constatar la fecha de inicio de su actividad empresarial acorde con los términos de la presente ley, y/o en su defecto con el respectivo certificado de inscripción en el RUT.

Parágrafo 3°. *Las empresas de que trata el presente artículo estarán sujetas al sistema de renta presuntiva de que trata el artículo 188 del Estatuto Tributario a partir del sexto (6°) año gravable y a partir del undécimo (11) año gravable para los titulares del parágrafo 1°.*

Parágrafo 4°. *Al finalizar la progresividad, las pequeñas empresas beneficiarias de que trata este artículo, que en el año inmediatamente anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a mil (1.000) UVT, se les aplicará el 50% de la tarifa del impuesto sobre la renta.*

Parágrafo 5°. *Las pequeñas empresas beneficiarias en los descuentos de las tarifas de renta indicadas en el presente artículo, que generen pérdidas o saldos tributarios podrán trasladar los beneficios que se produzcan durante la vigencia de dichos descuentos, hasta los cinco (5) periodos gravables siguientes, y para los titulares del parágrafo 1° hasta los diez (10) periodos*

gravables siguientes, sin perjuicio de lo establecido para las sociedades por el inciso 1° del artículo 147 del Estatuto Tributario.”

3.2.- Del texto de la norma transcrita, se concluye con facilidad que son tres los requisitos para acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios:

a) **Que se trate de pequeñas empresas.** En virtud de lo dispuesto en el numeral 1° del artículo 2° de la Ley 1429, se entiende por pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

b) **Que las pequeñas empresas inicien su actividad económica a partir de la promulgación de la Ley 1429, esto es, desde el 29 de diciembre de 2010.** De conformidad con el numeral 2° del artículo 2° de la ley 1429, se entiende por inicio de la actividad económica principal la fecha de inscripción en el registro mercantil de la correspondiente Cámara de Comercio, con independencia de que la correspondiente empresa previamente haya operado como empresa informal.

c) **Que los contribuyentes no se encuentren dentro de un régimen especial.**

Por el contrario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 1429 de 2010, no podrán acceder al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, *“las pequeñas empresas constituidas con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, en las cuales el objeto social, la nómina, el o los establecimientos de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conformen su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida o inactiva con*

posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley. Las pequeñas empresas que se hayan acogido al beneficio y permanezcan inactivas serán reportadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para los fines pertinentes” (Subrayas propias).

3.3.- De otro lado, debe tenerse en cuenta que los contribuyentes que pretendan acceder y conservar el mencionado beneficio, además de cumplir con los requisitos mencionados, están en la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales a su cargo, tal como lo dispone el artículo 8° de la Ley 1429, que dice:

“Artículo 8°. Los beneficios establecidos en los artículos 4°, 5° y 7° de la presente ley se entenderán sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de las pequeñas empresas beneficiarias, en materia de presentación de declaraciones tributarias, del cumplimiento de sus obligaciones laborales y de sus obligaciones comerciales relacionadas con el registro mercantil.” (Subrayas fuera de texto).

Como puede verse, el beneficio de progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios no sólo coexiste con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales a cargo de las pequeñas empresas, sino que se vale del cumplimiento de éstas para que surja el derecho a disfrutar del mismo.

Y eso es así, por cuanto la finalidad misma de la ley, que fue consagrada en el artículo 1°, está encaminada a la formalización y la generación de empleo, lo que se logra, necesariamente, con el cumplimiento de dichas obligaciones.

No en vano, por ejemplo, se prevé en el artículo 50 íbidem un cobro especial sobre las renovaciones de la matrícula mercantil anteriores al año 2010, en aras de facilitar el

cumplimiento de dicha obligación, que es necesaria, se reitera, para acceder y/o conservar el beneficio de progresividad.

4. Análisis del caso concreto. Exceso en la facultad reglamentaria

4.1.- La demandante solicita la suspensión de los efectos de los artículos 7 y 9 del Decreto 4910 de 2011 y del artículo 11 del Decreto 489 de 2013.

Una lectura de las normas demandadas, en concordancia con lo dispuesto en la Ley 1429 de 2010, permite concluir que el Gobierno Nacional se excedió en la potestad reglamentaria al expedir el artículo 7° del Decreto 4910 de 2011, ya que el legislador no previó el beneficio de progresividad de forma independiente para cada año gravable, como en efecto lo trata y desarrolla la norma reglamentaria cuestionada, sino que lo consideró como un todo, como una unidad.

4.2.- Como se expuso en el aparte precedente, la Ley 1429 de 2010 contempla un beneficio temporal para las pequeñas empresas, **por el término de cinco años**. En ese sentido, **acreditados los requisitos y condiciones por los contribuyentes, éstos adquieren el derecho a disfrutar del beneficio por esos cinco años**, salvo que se incumpla con las obligaciones legales en materia mercantil, laboral y tributaria, se pierda la calidad de pequeña empresa, o se trate de una pequeña empresa en la que el objeto social, la nómina, el establecimiento de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conforman su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada escindida o inactiva con posterioridad a la vigencia de la Ley 1429, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 2, 4, 8 y 48 ibídem, antes analizados.

Luego, sólo si se deja de ser pequeña empresa, se incumplen las obligaciones legales dichas, o se está en el supuesto del artículo 48 de la Ley 1429, se pierde el beneficio de progresividad. Así las cosas, no es posible que en uso de las facultades reglamentarias se exija a los contribuyentes el cumplimiento de una obligación formal adicional como lo es el hecho de que cada año deba acreditarse el derecho a obtener el beneficio, cuando la ley así no lo dispone.

4.3.- Una cosa es que la ley establezca los eventos en los que se pierda o no se pueda acceder al beneficio de progresividad y otra, muy diferente, es que cada año gravable deba acreditarse el cumplimiento de los requisitos que dan lugar al beneficio, pues, se reitera, una vez adquirido, éste se configura por cinco años.

La obligación que impone el acto demandado, esto es, que cada año gravable los contribuyentes acrediten formalmente los requisitos para efectos de acceder, año tras año, al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, implica entender que el beneficio se causa únicamente por un año gravable, interpretación que desfigura el propósito del legislador de otorgarle continuidad y unidad al beneficio.

4.4.- Recuérdese que *“el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de 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”*³.

La facultad reglamentaria del Presidente, contenida en el artículo 189-11 de la Constitución, *“encuentra 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”4.

4.5.- En ese orden de ideas, se procederá a suspender los efectos del artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 por vulnerar o modificar lo dispuesto por el legislador en los artículos 2, 4, 8 y 48 de la Ley 1429 de 2010.

Por las mismas razones se suspenderán los efectos del aparte del artículo 9° ibídem que dispone *“Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto”*, ya dicha disposición implica la previsión de causales de improcedencia del beneficio de progresividad, adicionales a las contempladas en la Ley 1429 de 2010, lo que excede la facultad reglamentaria del ejecutivo.

4.6.- Por el contrario, no se suspenderán los efectos del resto de la disposición contenida en el artículo 9° del Decreto 4910 de 2011 y la del artículo 11 del Decreto 489 de 2013, pues dichas normas prevén la improcedencia del beneficio de progresividad en los casos de incumplimiento de las obligaciones legales en materia mercantil, laboral y tributaria y de pérdida de la calidad de pequeña empresa, circunstancias que también fueron previstas por el legislador, como se explicó, en los artículos 2, 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010.

4.7.- Finalmente se precisa que no se acoge lo expuesto el auto del 29 de noviembre de 2012, expediente 19452, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, con ocasión de la solicitud de suspensión provisional solicitada frente a los artículos 2, 6, 7, 9, 17 y 19 del Decreto 4910 de 2011, ya que dicho análisis se efectuó bajo las disposiciones contenidas en el Decreto 01 de 1984 sobre la suspensión provisional, las que no permitan hacer el análisis que se realiza en la presente providencia, tal como se expuso en el numeral 1 de las consideraciones.

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 artículo 7° del Decreto 4910 de 2011 y del aparte del artículo 9° ibídem que dispone “*Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7° del presente decreto*”.

2.- Se **NIEGA** la medida cautelar del resto de la disposición contenida en el artículo 9° del Decreto 4910 de 2011 y la del artículo 11 del Decreto 489 de 2013.”

Anexo 3

Modelo Encuesta

ENCUESTAS

FUNCIONARIOS ADINISTRACION TRIBUTARIA

TULUA, VALLE



UNIVERSIDAD DEMANIZALES

MAESTRIA EN TRIBUTACION

ENCUESTA SOBRE LA SUSPENSION PROVISIONAL DE LOS EFECTOS
DE UNA NORMA TRIBUTARIA

El objetivo de esta encuesta es establecer si existe incertidumbre para actuar por parte de la Administración Tributaria cuando se suspenden provisionalmente los efectos de la norma.

1. Aspectos Generales:

1. Nombre: Sandra del Pilar Caro Santamaría
2. Teléfono: 3216489253
3. Ocupación: Funcionaria DIAN

2. Aspectos específicos:

4. ¿Conoce usted alguna norma tributaria cuyos efectos hayan sido objeto de suspensión provisional?

Si No ----

5. ¿Referente a la pregunta anterior, Indique cual norma conoce?

Art 7 Dcto 4910 de 2011

6. ¿Durante la vigencia, de la suspensión provisional de los efectos de una norma tributaria, la administración y los administrados obedecen el mandato previsto en la misma?

Si ___ No

7. ¿De acuerdo con su conocimiento y experiencia, Contempla el Estatuto Tributario una norma que defina la actuación de la administración y los administrados durante la vigencia de la suspensión provisional?

Si _____ Cual _____ No

8. ¿Si la investigación tributaria, se fundamenta jurídicamente en una norma que resulta ser objeto de suspensión provisional, en derecho se debe:

- a) Archiva la investigación
- b) Notifica el acto administrativo definitivo
- c) No hay claridad procedimental

9. ¿Si una norma que obliga a liquidar y pagar un tributo, resulta suspendida provisionalmente, pero a los tres años de la suspensión el fallo definitivo declara la exequibilidad de la norma, la autoridad tributaria podría recuperar los recursos dejados de recibir durante los periodos de vigencia de la figura jurídica?

Si No Es poco probable -----