

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintisiete (27) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2014-00056-00 (21235)

Demandante: FEDERICO RESTREPO LE FLOHIC

Demandado: NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: Nulidad parcial del artículo 7º del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013 expedido por el Gobierno Nacional – exoneración de aportes parafiscales – Exceso de facultad reglamentaria.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre la demanda de nulidad parcial interpuesta contra el artículo 7º del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013, expedido por el Gobierno Nacional.

NORMA ACUSADA

Los apartes demandados del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, son los que se resaltan a continuación:

DECRETO 1828 DE 2013

(agosto 27)

Diario Oficial No. 48.895 de 27 de agosto de 2013

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

en uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las consagradas en los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política, y los artículos 26, 27 y 37 de la Ley 1607 de 2012 y en desarrollo de lo previsto por el artículo 20 de la misma ley.

CONSIDERANDO:

(...)

DECRETA:

(...)

Artículo 7. Exoneración de aportes parafiscales. Las sociedades, y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, están exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, **menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.**

Las personas naturales empleadoras están exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al Sena y al ICBF por los empleados que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Esto no aplica para las personas naturales que empleen menos de dos (2) trabajadores, las cuales seguirán obligadas al pago de dichos aportes. Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar vinculados con el empleador persona

natural mediante contrato laboral, quien deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de dicha vinculación.

*A partir del 1 de enero de 2014, los contribuyentes señalados en los incisos anteriores que cumplan las condiciones de este artículo, estarán exonerados de las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud de que trata el artículo 204 de la Ley 100 de 1993, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, **menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes**. Lo anterior no será aplicable a las personas naturales que empleen menos de dos (2) trabajadores, las cuales seguirán obligadas a efectuar las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud de que trata este inciso. Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar vinculados con el empleador persona natural mediante contrato laboral, quien deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de dicha vinculación.*

No son beneficiarios de la exoneración aquí prevista, las entidades sin ánimo de lucro, así como las sociedades declaradas como zonas francas a 31 de diciembre de 2012, o aquellas que a dicha fecha hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas que se encuentren sujetos a la tarifa especial del impuesto sobre la renta del quince por ciento (15%) establecida en el inciso 1 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario; así como quienes no hayan sido previstos en la ley de manera expresa como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE.

Para efectos de la exoneración de que trata el presente artículo, se tendrá en cuenta la totalidad de lo devengado por el trabajador.

Corresponderá al empleador determinar si el monto total efectivamente devengado por cada trabajador en el respectivo mes es inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, para determinar si procede la exoneración prevista en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 reglamentada en el presente Decreto.

Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de fiscalización y control de la Administración Tributaria Nacional y de las demás entidades competentes para constatar la correcta aplicación de las disposiciones legales que rigen las materias previstas en este decreto.

DEMANDA

El señor Federico Restrepo Le Flohic demandó la nulidad parcial del artículo 7º del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013, expedido por el Gobierno Nacional.

Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 83, 150-1 y 189-11 de la Constitución Política.
- Artículos 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de violación se sintetiza así:

Afirmó que, en desarrollo de la potestad reglamentaria, el Gobierno Nacional estableció en la norma acusada parámetros diferentes a los consagrados en la Ley 1607 de 2012, en lo que tiene que ver con los trabajadores respecto de los cuales los sujetos pasivos del CREE pueden acceder al beneficio de exoneración de aportes parafiscales y de salud, pues restringió arbitrariamente su aplicación, lo que entraña una clara contradicción entre la Ley objeto de reglamentación y la norma que pretende reglamentar.

Base para calcular el tope de la exoneración de aportes parafiscales.

Explicó que los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012 establecieron un beneficio en cabeza de los contribuyentes del impuesto CREE, consistente en la exoneración de aportes parafiscales y de salud respecto de los *«trabajadores que devenguen individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes»*.

Señaló que la expresión “devengo” debe entenderse como el valor de la remuneración salarial que el trabajador reciba en el mes, o lo que es lo mismo, el Ingreso Base de Cotización pues, de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 100 de 1993, la base sobre la cual se deben liquidar los aportes a seguridad social tanto en salud como en pensión es el salario mensual, según los términos contemplados en el Código Sustantivo del Trabajo.

Indicó que, del mismo modo, el párrafo del artículo 1º de la Ley 89 de 1988, respecto de la base de cotización de aportes parafiscales, prevé que estos se calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, norma esta última que dispone que la nómina mensual de salarios es la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario, en los términos de la ley laboral.

Manifestó que el artículo 10 del Decreto 862 de 2013, que fue derogado por el Decreto 1828 de 2013, remitía al artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, lo cual dejaba por fuera los pagos que no constituyen salario, tales como prestaciones sociales, primas, bonificaciones esporádicas, etc., previsión que se ajustaba a lo dispuesto en la Ley 1607 de 2012 y a los propósitos perseguidos por el legislador, sin embargo, implicaba que un universo más amplio accediera al alivio pero, en consecuencia, comportaba unos menores ingresos para financiar el SENA, ICBF y la seguridad social en salud, razón suficiente para hacer nugatorio el beneficio a un gran número de contribuyentes.

Explicó que del aparte acusado del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013 que prevé *«Para efectos de la exoneración de que trata el presente artículo, se tendrá en cuenta la totalidad de lo devengado por el trabajador»* y teniendo en cuenta la exposición de motivos del proyecto de Ley 122 de 2012, se puede concluir que lo demandado resulta abiertamente contrario al espíritu de la Ley 1607 de 2012, que evidencia que el propósito del legislador al establecer la exoneración de aportes parafiscales y de salud de manera correlativa al CREE, fue la de emplear como parámetro de aplicación un tope de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes que se calcularía exclusivamente sobre los conceptos que, al amparo de la ley laboral, son constitutivos de salario.

Precisó que la DIAN, mediante Oficio 072393 de noviembre de 2012, se amparó en la norma acusada para entender que la

expresión “devengar” incluye la totalidad de lo percibido por el trabajador como retribución de su trabajo, independientemente de su denominación.

Concluyó que resulta evidente que la función reglamentaria sobrepasó e invadió la competencia del legislativo, al desfigurar la situación regulada en la ley y hacerla nugatoria para muchos de los contribuyentes del CREE, además de desconocer las disposiciones legales que definen la base sobre la cual se deben liquidar los aportes a la seguridad social y parafiscales.

Monto del salario respecto del cual el empleador contribuyente del CREE puede hacer uso del beneficio de exoneración de aportes parafiscales y de salud.

Afirmó que, como se desprende de la simple lectura del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios están exoneradas del pago de aportes parafiscales a favor del SENA, ICBF y de la cotización al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, “hasta” diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Indicó que el artículo 31 de la Ley 1607 de 2012 también prevé que están exoneradas de la cotización al Régimen Contributivo de Salud, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y

complementarios, por sus trabajadores que devenguen "hasta" 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Sostuvo que, de acuerdo con lo anterior, para el año 2014, el salario mínimo mensual legal vigente fue fijado en la suma de \$616.000, entonces los empleadores de trabajadores que devenguen hasta \$6.160.000 podrán gozar de la exoneración de los mencionados aportes que la Ley 1607 les concedió, pero si el trabajador devenga \$6.160.001 su contratante no podrá gozar de la exoneración.

Por su parte, si se trata de un trabajador con un salario mensual de \$6.159.999 e incluso de \$6.160.000 de acuerdo con la misma Ley 1607 de 2012, el empleador podría hacer uso de la exoneración de aportes, por cuanto dicha ley establece "hasta", lo cual incluye necesariamente la suma de \$6.160.000.

Explicó que la norma acusada restringe arbitrariamente el beneficio, pues para acceder a éste tiene que devengar "menos" de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, es decir, que si el trabajador devenga \$6.160.000, el empleador no estará exonerado.

Concluyó que lo anterior demuestra que, a través de la norma demandada, el Gobierno Nacional restringió ilegalmente el ámbito de aplicación de un alivio o beneficio que la ley le otorgó a los contribuyentes, al reemplazar el vocablo "hasta" por la expresión "menos de".

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Mediante auto del 19 de mayo de 2017¹, se negó la solicitud de suspensión provisional teniendo en cuenta que, de una parte, en providencia del 22 de febrero de 2016, Exp. 20631, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, se decretó la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los incisos 1 y 3 del artículo 7 del Decreto 1828 de 2013 y, de otra, porque esta norma, que fue compilada en el artículo 1.5.1.4.1. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, fue derogada por el artículo 2º del Decreto 2201 del 30 de diciembre de 2016, expedido por el Gobierno Nacional.

OPOSICIÓN

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

Afirmó que el Gobierno Nacional, por virtud de la Constitución Política y de la Ley 1607 de 2012, tiene la potestad de expedir el reglamento para la correcta aplicación de la reforma tributaria sancionada mediante esta ley.

¹ Fls. 73 a 79 c.m.c.

Hizo referencia a apartes de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 y concluyó que la intención del Gobierno Nacional y del Legislador para efectos de la exoneración a la cual podían acceder las personas jurídicas, era que el salario fuera menor a 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes, en tal sentido, los apartes demandados hacen referencia a este aspecto al decir que "no supera" ese tope y, para las personas naturales, el inciso segundo del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 señala que el salario devengado debe ser "menor".

Explicó que el término "hasta" conlleva un margen de gradualidad desde el cero hasta el máximo y, por ello, el Gobierno Nacional lo estableció en el "menos". Al respecto, se remitió, aunque no fuera exactamente aplicable al caso, a la sentencia del 7 de febrero de 2008, Exp. 16164, en la cual, esta Sección se refirió a la gradualidad en las sanciones tributarias.

Señaló que de la simple lectura del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, se establece que la remuneración corresponde al devengo o acumulación referida al ingreso del trabajador en el respectivo mes, es decir, no se refiere al concepto laboral de salario establecido en el artículo 127 del C.S.T., entonces, corresponde al empleador determinar la totalidad de lo devengado por el trabajador en el respectivo mes.

Afirmó que la interpretación que sugiere el demandante es ilógica, porque dejaría al arbitrio de los trabajadores incrementar los pagos

que no constituyen salario para efectos de la exoneración del pago de parafiscales. Agregó que “devengo” es un concepto empresarial, contable y financiero, por tanto, es el valor que el ente económico reconoce como gasto laboral mensual a cada trabajador.

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN**, a través de apoderada, solicitó denegar las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Expuso que, de acuerdo con los antecedentes legislativos del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 y del texto definitivo, así como lo establecido en los artículos 2º de la Ley 27 de 1974, 9, 17 y 70 de la Ley 21 de 1982, se desprende que los empleadores venían asumiendo el pago de aportes al SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar sobre la nómina mensual de salarios en los términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982 y, además, los verificados por los descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales.

Expuso que en la Ley 1607 de 2012 se fijó el monto del ingreso que lo limita utilizando la expresión “devengue” sin hacer alusión o vincular a la base gravable de los aportes parafiscales que exonera, por ello los razonamientos del demandante son desacertados, porque confunde el tope del ingreso que da derecho a la exoneración con la base gravable de los aportes parafiscales que no son objeto de revisión ni en la norma acusada ni en la ley reglamentada.

Resaltó que la base gravable de liquidación de los aportes parafiscales no fue regulada en la Ley 1607 de 2012 sino que se encuentra establecida en la Ley 100 de 1993, entonces, los argumentos del actor no están llamados a prosperar, toda vez que se trata de dos situaciones jurídicas diferentes, una el monto a considerar para efectos de encontrarse exonerado de los aportes parafiscales y, otra, la base para liquidar los parafiscales.

Por lo anterior, insistió en que al examinar el factor "total devengado en el mes" no debe importar cuál parte es salario y cuál no, sino que ese "total devengado en el mes" no vaya a exceder el equivalente a 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Transcribió apartes de las sentencias del 25 de marzo de 2004, Exp. 0890-03 y 29 de noviembre de 2007, Exp. 0212-07 proferidas por la Sección Segunda del Consejo de Estado, en las cuales se indicó que los conceptos de "salario" y "devengar" no son idénticos.

AUDIENCIA INICIAL

El 4 de agosto de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades o causales de nulidad procesal que afectaran la validez y eficacia del proceso. Igualmente, se puso de presente que no se formularon excepciones previas y que no era

procedente la conciliación, por tratarse del medio de control de nulidad.

En cuanto al asunto objeto del litigio, se concretó en el estudio de legalidad de los apartes demandados del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013 y se indicó que la Sala debía determinar, teniendo en cuenta para ello las normas que se citan como violadas y el concepto de violación expuesto, si el Gobierno Nacional excedió su potestad reglamentaria al establecer en los apartes acusados: (i) que la exoneración de aportes parafiscales debe calcularse teniendo en cuenta todo lo pagado al trabajador como retribución por su trabajo, así lo devengado tenga o no carácter salarial y, (ii) que la mencionada exoneración aplica para los trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes, cuando la Ley 1607 de 2012 expresamente señala que el beneficio opera respecto de trabajadores que devenguen hasta 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** ratificó, en síntesis, los argumentos expuestos en la demanda.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** reiteró los argumentos de su escrito de contestación.

El **Ministerio Público** solicitó que se accediera a las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que la norma acusada restringió el límite fijado en la ley para las sociedades y personas jurídicas y asimiladas, puesto que el vocablo "menos" que utilizó el decreto implica que la exoneración de los parafiscales mencionados y la cotización en salud, no incluye el valor correspondiente a los 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes que quedan incluidos en la expresión "hasta" que utilizó la ley, pues la expresión empleada en el reglamento implica que ya no son los 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes sino menos.

Indicó que, en similar sentido, se pronunció la Sala en sentencia del 15 de octubre de 2014, expediente 20217, al anular los apartes del Decreto 862 de 2013, por utilizar indistintamente la expresión "menos" de diez salarios mínimos mensuales legales vigentes para restringir la exoneración consagrada en el mismo artículo 7 de la Ley 1607 de 2012, cuando la ley no lo había establecido así.

Manifestó que, de acuerdo con la sentencia citada, se debe anular todo el inciso 1º y 3º del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, porque las expresiones demandadas son inescindibles del resto del contenido del inciso y al sustraerlas, en todo caso, deja inoperantes los artículos completos.

Señaló que no es necesario acudir al concepto de salario contenido en la ley laboral, puesto que el legislador fue específico para efectos de la exoneración establecida y que se determinó en salarios mínimos mensuales legales vigentes, y este es uno solo, por tanto, el Decreto acusado también vulneró el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 y procede la nulidad de los incisos 5º y 6º demandados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio, corresponde a la Sala determinar la legalidad de los apartes demandados del artículo 7º del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013, expedido por el Gobierno Nacional.

Cuestión previa. Procedibilidad del análisis de legalidad de normas derogadas.

Como se indicó en el auto del 19 de mayo de 2017, por medio del cual se negó la solicitud de suspensión provisional de los apartes demandados del artículo 7º del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013, expedido por el Gobierno Nacional, esta última normativa ya no se encuentra vigente, toda vez que luego de su compilación en el artículo 1.5.1.4.1. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 "*Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria*", fue derogado expresamente por el artículo 4º del

Decreto 2201 del 30 de diciembre de 2016², en virtud de la eliminación del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE³, por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

Sin embargo, como lo ha sostenido esta Corporación⁴, cuando se trata de evaluar y decidir sobre la legalidad del acto administrativo general, así éste al momento de proferirse la decisión judicial ya no esté vigente, ni exista para el ordenamiento jurídico, tal situación no sustrae a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para proferir un pronunciamiento de fondo, toda vez que el análisis de normas que han sido derogadas tiene sustento en los posibles efectos que pudieron producir mientras estuvieron vigentes⁵.

Asunto de fondo

Para abordar el estudio propuesto, en primer lugar, se analizará la legalidad de las expresiones *«menos de 10 salarios mínimos mensuales*

² “Por el cual se modifica el Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria para adicionar unos artículos al Título 6, Parte 2 del Libro 1 y retirar otros artículos de los capítulos 4 y 5 Título 1 parte 5 del Libro 1”.

³ En los considerandos del Decreto 2201 de 2016, se precisó: «Que el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, eliminó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE a partir del año gravable 2017, y por lo tanto a partir del primero (1º) de enero de 2017, la autorretención en la fuente a título de este impuesto reglamentada por el Decreto 1828 de 2013, modificado por los decretos 3048 de 2013, 2311 y 14 de 2014, queda eliminada. // Que acorde con lo señalado en el considerando anterior, sobre los artículos del Decreto 1828 de 2013, modificado por los decretos 3048 de 2013, 2311 y 14 de 2014, que reglamentaron la autorretención en la fuente del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, ha operado el decaimiento, en consecuencia se requiere retirar del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016, las disposiciones reglamentarias que tienen decaimiento, sin perjuicio de su vigencia para el cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes y responsables de este impuesto y para el control que compete a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).».

⁴ Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia del 19 de julio de 2016, Exp. 2015-0021-00 (NI), M.P. Dra. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.

⁵ Sentencias del 23 de enero de 2014, Exp. 18841, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, 20 de noviembre de 2014, Exp. 18943, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, 28 de mayo de 2015, Exp. 21116 y del 19 de abril de 2018, Exp. 21176, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

legales vigentes», frente a las cuales la Sala anticipa que deben prosperar las pretensiones de nulidad, lo cual implicará la nulidad de los incisos 1º, 3º y 6º de la norma acusada, como se explicará más adelante. Y, en segundo lugar, se avocará el examen del inciso 6º objeto de demanda.

El actor sostiene, en términos generales, que el Gobierno Nacional excedió su potestad reglamentaria prevista en el artículo 189-11 de la Constitución Política⁶, en relación con los apartes demandados del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, por cuanto restringen abiertamente el beneficio conferido en los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012.

En relación con la potestad reglamentaria, la Sala ha precisado lo siguiente:

«El artículo 189-11 de la C.P. es el fundamento de la potestad reglamentaria, según el cual, el Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes. Esta competencia, por ende, está dirigida a determinar reglas específicas para que los distintos organismos del Estado cumplan adecuadamente con las disposiciones legislativas.

Esta facultad está sujeta a ciertos límites, que no son otros que la Constitución y la ley misma, ya que al reglamentar no es dado ampliar, restringir o modificar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben estar subordinadas a la ley respectiva, y tener como finalidad exclusiva la cabal ejecución de ella. El

⁶ **ARTICULO 189.** Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa: (...). 11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. (...)

ejercicio del poder reglamentario obliga al Gobierno a desarrollar no solo el texto de la ley, sino también su contenido implícito, su finalidad específica, para que cumpla de la mejor manera con sus objetivos»⁷. (Negrilla fuera de texto)

De acuerdo con el criterio jurisprudencial y para efectos de determinar si, como lo sostiene el actor, la norma acusada restringió el contenido de la norma legal que reglamenta, al incluir las expresiones «*menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*», resulta necesario comparar lo dispuesto en la normativa legal invocada como violada y lo señalado en la disposición acusada, así:

<p style="text-align: center;">ACTO ACUSADO Art. 7 del Decreto 1828 de 2013</p>	<p style="text-align: center;">NORMAS VIOLADAS Arts. 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012</p>
<p>Artículo 7. Exoneración de aportes parafiscales. Las sociedades, y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, están exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.</p> <p>Las personas naturales empleadoras están exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al Sena y al ICBF por los empleados que</p>	<p>Artículo 25. A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) , y en todo caso antes del 1o de julio de 2013, estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), <u>las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.</u></p> <p>Así mismo <u>las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la</u></p>

⁷ Sentencia del 14 de junio de 2012, Exp. 18407, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<p style="text-align: center;">ACTO ACUSADO Art. 7 del Decreto 1828 de 2013</p>	<p style="text-align: center;">NORMAS VIOLADAS Arts. 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012</p>
<p>devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Esto no aplica para las personas naturales que empleen menos de dos (2) trabajadores, las cuales seguirán obligadas al pago de dichos aportes. Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar vinculados con el empleador persona natural mediante contrato laboral, quien deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de dicha vinculación.</p> <p>A partir del 1 de enero de 2014, <u>los contribuyentes señalados en los incisos anteriores que cumplan las condiciones de este artículo, estarán exonerados de las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud de que trata el artículo 204 de la Ley 100 de 1993, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes</u>. Lo anterior no será aplicable a las personas naturales que empleen menos de dos (2) trabajadores, las cuales seguirán obligadas a efectuar las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud de que trata este inciso. <u>Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar vinculados con el empleador persona natural mediante contrato laboral, quien deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de dicha vinculación.</u></p> <p>No son beneficiarios de la exoneración aquí prevista, las entidades sin ánimo de lucro, así como las sociedades</p>	<p><u>obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes</u>. Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso.</p> <p>PARÁGRAFO 1o. Los empleadores de trabajadores que devenguen más de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sean o no sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.</p> <p>PARÁGRAFO 2o. Las entidades sin ánimo de lucro no serán sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.</p> <p>ARTÍCULO 31. Adiciónese un parágrafo al artículo 204 de la Ley 100</p>

<p style="text-align: center;">ACTO ACUSADO Art. 7 del Decreto 1828 de 2013</p>	<p style="text-align: center;">NORMAS VIOLADAS Arts. 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012</p>
<p>declaradas como zonas francas a 31 de diciembre de 2012, o aquellas que a dicha fecha hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas que se encuentren sujetos a la tarifa especial del impuesto sobre la renta del quince por ciento (15%) establecida en el inciso 1 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario; así como quienes no hayan sido previstos en la ley de manera expresa como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE.</p> <p><u>Para efectos de la exoneración de que trata el presente artículo, se tendrá en cuenta la totalidad de lo devengado por el trabajador.</u></p> <p><u>Corresponderá al empleador determinar si el monto total efectivamente devengado por cada trabajador en el respectivo mes es inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, para determinar si procede la exoneración prevista en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 reglamentada en el presente Decreto.</u></p> <p>Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de fiscalización y control de la Administración Tributaria Nacional y de las demás entidades competentes para constatar la correcta aplicación de las disposiciones legales que rigen las materias previstas en este decreto.</p>	<p>de 1993:</p> <p>PARÁGRAFO 4o. A partir del 1o de enero de 2014, estarán exoneradas de la cotización al Régimen Contributivo de Salud del que trata este artículo, <u>las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, por sus trabajadores que devenguen hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.</u></p>

De los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012 se puede establecer que el legislador, para efectos de la exoneración de aportes a favor del SENA, ICBF y Sistema de Seguridad Social en Salud, distinguió dos grupos de empleadores y a cada uno les asignó un tope para acceder al beneficio, así:

1. Para las sociedades, y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, respecto de los trabajadores que devenguen **«hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes»** [inciso 1º del artículo 25 y art. 31 L. 1607/12]
2. Para las personas naturales empleadoras por los trabajadores que devenguen **«menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes»** [inciso 2º del artículo 25 L. 1607/12]

Precisado lo anterior, la Sala observa que en el **inciso 1º** del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, expedido por el Gobierno Nacional, al referirse a la exoneración de aportes parafiscales para las sociedades, y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, dispuso como tope para acceder al beneficio que los trabajadores devenguen **«menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes»**.

Lo anterior evidencia, como lo señala la parte actora y el Ministerio Público, que el Gobierno Nacional modificó el presupuesto fijado en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 para que las personas jurídicas y asimiladas accedieran al beneficio de exoneración de aportes parafiscales a favor del SENA y del ICBF.

Al respecto se advierte que sobre un texto normativo similar se pronunció la Sala en la sentencia del 15 de octubre de 2014⁸, al decidir sobre la legalidad del artículo 8 del Decreto 862 de 2013⁹, expedido por el Gobierno Nacional, el cual también reglamentaba la exoneración de aportes parafiscales del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012. En esa oportunidad, se consideró lo siguiente:

*«5.6.- Como se desprende de los antecedentes legislativos del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 y del texto definitivo, **la intención del legislador no fue establecer una regla única de exoneración de pago a los aportes parafiscales, sino una diferente para personas naturales –menos de diez salarios mínimos mensuales legales vigentes- y otra para personas jurídicas y asimiladas –hasta diez salarios mínimos legales mensuales vigentes-.***

(...)

*5.8.- Atendiendo las anteriores premisas, se concluye que el Gobierno Nacional excedió la facultad reglamentaria **al incluir indistintamente en el artículo 8º del Decreto 862 de 2013, el término “menos de”, regulando de la misma forma a las sociedades, personas jurídicas y asimiladas como a las personas naturales empleadoras, con lo que se modifica el contenido, alcance y espíritu del artículo 25 de la Ley 1607».** (Negrilla fuera de texto)*

⁸ Exp. 20217, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ “Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012”

Las anteriores consideraciones son igualmente aplicables en el presente caso, por cuanto, es evidente, que el tope previsto en el inciso 1º de la norma reglamentaria acusada cambia sustancialmente el alcance y las condiciones previstas por el legislador en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, para que las personas jurídicas y asimiladas accedan al beneficio de exoneración de aportes parafiscales respecto de sus trabajadores, pues en lugar de utilizar la preposición "hasta" empleó la expresión "menos de".

Frente al argumento expuesto por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según el cual, el vocablo "hasta" implica un margen de gradualidad, la Sala en la sentencia del 15 de octubre de 2014, también se pronunció en relación con tal planteamiento, y consideró que *«dicha expresión denota un límite que incluye el valor determinado, no susceptible de variación, esto es, un tope, tal como se infiere del contexto de la norma. // No es aplicable al caso la "proporcionalidad" propia del derecho sancionatorio, que sí permite al operador graduarlo pero para efectos de la dosimetría de la pena. Son, entonces, dos circunstancias distintas»*.

De otra parte, se observa que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostuvo que la intención del Legislador y del Gobierno Nacional era que el salario fuera menor a diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, para que las personas jurídicas y asimiladas pudieran acceder a la exoneración; sin embargo, tal argumento queda desvirtuado con los antecedentes

legislativos de la Ley 1607 de 2012, los cuales fueron analizados por la Sala en la sentencia a la cual se ha hecho referencia, así:

*«5.1.- El proyecto de ley presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, publicado en la Gaceta del Congreso No. 666 de 2012, **contenía únicamente la exoneración al pago de aportes parafiscales con destinación al SENA y al ICBF para las sociedades y personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad, y disponía, en los parágrafos 2º del artículo 39 y 1º del artículo 40, que dicha exoneración operaba para las sociedades y personas jurídicas respecto de sus trabajadores cuyo ingreso no superara los 10 salarios mínimos o, lo que es equivalente, respecto de aquellos que devengaran hasta 10 salarios mínimos. Así se sostuvo en la exposición de motivos***¹⁰.

(...)

La norma en definitiva quedó, para "las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios" el referente de "hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes" y, para "las personas naturales empleadoras", la expresión "menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes"». (Negrilla fuera de texto)

Como se advierte, desde el proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional, el tope aplicable a los empleadores personas jurídicas y asimiladas se fijó en "hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes".

En esas condiciones, debe prosperar la pretensión de nulidad.

¹⁰ <http://www.minhacienda.gov.co/portal/pls/portal/docs/1/6012612.PDF>

Ahora bien, en relación con la expresión «*menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*» contenida en el **inciso 3º** del artículo demandado, se observa lo siguiente:

Como se señaló, el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 no previó un tope único para los empleadores personas naturales y personas jurídicas y asimiladas, para efectos de la exoneración de aportes parafiscales, pues distinguió que, para los primeros, los trabajadores debían devengar, individualmente considerados, "*menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*" mientras que, para los segundos dispuso que la exención era aplicable para los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, "*hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*".

En estas condiciones, se observa que el **inciso 3º** del artículo 7º del Decreto 1823 de 2013 regula la exoneración de las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud e inicia así: "*A partir del 1º de enero de 2014, los contribuyentes señalados en los incisos anteriores que cumplan las condiciones de este artículo, (...)*", y prevé que dicha exoneración es aplicable a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, «**menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes**».

De la lectura de la primera parte del inciso 3º de la disposición acusada¹¹, se puede concluir que en ella quedaron subsumidos los dos grupos de empleadores antes mencionados, pues "los contribuyentes señalados en los incisos anteriores", esto es, los incisos 1º y 2º de la norma se refieren a ambas clases de empleadores: i) personas jurídicas y asimiladas y ii) personas naturales, respectivamente, por ende, el tope previsto en el inciso 3º del artículo 7º demandado de "*menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*" les sería aplicable a esas dos clases de empleadores.

Sin embargo, para efectos de la exoneración de los aportes a la Seguridad Social en Salud, el tope de «*menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*» si bien es aplicable para los *empleadores personas naturales*, como lo prevé el inciso 2º del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, para los *empleadores personas jurídicas y asimiladas*, el artículo 31 *ibidem*, norma invocada como violada, dispone que la exoneración de la cotización al Régimen Contributivo de Salud es aplicable a «*sus trabajadores que devenguen hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes*».

Aunque más adelante el mismo inciso 3º del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, señala que "*Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar*

¹¹ Es decir, el siguiente aparte de la norma: «A partir del 1 de enero de 2014, los contribuyentes señalados en los incisos anteriores que cumplan las condiciones de este artículo, estarán exonerados de las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud de que trata el artículo 204 de la Ley 100 de 1993, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. (...)». (Subrayas fuera de texto).

vinculados al **empleador persona natural** (...)”, la Sala considera que la disposición acusada, en todo caso y dada la redacción que se explicó, cobija a los empleadores personas jurídicas y asimiladas con un tope [*menos de 10 smmlv*] no previsto en el artículo 31 de la Ley 1607 de 2012 para la exoneración de aportes al régimen contributivo de salud, por tanto, debe ser retirada del ordenamiento jurídico.

Para la Sala, lo analizado frente al inciso 3º es aplicable a la expresión «*inferior a diez (10) a diez salarios mínimos legales mensuales vigentes*» contenida en el **inciso 6º** del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, por cuanto, de manera general y como si el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 hubiera dispuesto una única regla aplicable tanto a empleadores personas jurídicas y asimiladas como empleadores personas naturales, dispone que el empleador debe determinar frente a cada trabajador si el monto de lo devengado en el respectivo mes es «***inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes***», para aplicar la exoneración prevista en la norma legal antes mencionada.

En este punto se reitera que, como lo establecen los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012, respecto de los empleadores personas jurídicas el tope para acceder a la exoneración de los aportes parafiscales, fue previsto para «*sus trabajadores que devenguen **hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes***».

La Sala precisa que, aunque a partir de los argumentos expuestos por el demandante, la legalidad del inciso 6º fue cuestionado por el cargo referido a la base para calcular el tope de la exoneración, esto es, porque se impone al empleador la obligación de determinar el monto total efectivamente devengado por cada trabajador, para la Sala no existe motivo alguno que impida concluir que la expresión «**inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes**» queda incluida en el análisis que ahora se realiza en relación con los topes, sin que con ello se viole el derecho de defensa de la parte demandada, quien frente a este cargo también expuso argumentos para oponerse a la nulidad de la norma acusada.

De acuerdo con lo antes expuesto, la Sala advierte que el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria al expedir los apartes acusados del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, sin embargo, teniendo en cuenta la redacción de los incisos analizados, declarará la nulidad no solo de las expresiones «*menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes*» e «*inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes*», objeto de demanda, sino de la totalidad de los incisos 1º, 3º y 6º del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013, pues como se consideró en la sentencia del 15 de octubre de 2014, si se anulara solo la expresión acusada, quedarían sin coherencia ni efectos jurídicos el resto del inciso, lo que hace inoperante la norma y, en cualquier caso, los aspectos sustanciales de la exoneración están contenidos en los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012.

Ahora bien, en relación con el **inciso 5º del artículo 7º del Decreto 1828 de 2013**, la Sala precisa que el demandante reconoce que el legislador en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 utilizó la expresión “devengo”, la cual, a juicio del demandante, solo se refiere a la remuneración salarial, entonces interpreta que la norma acusada en el inciso acusado al establecer que, para efectos de la exoneración, “*se tendrá en cuenta la totalidad de lo devengado por el trabajador*”, significa que el empleador debe tener en cuenta para efectos de determinar si es beneficiario o no de la exoneración de aportes parafiscales, no solo los pagos constitutivos de salario en los términos del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, sino todos los demás pagos que reciba el trabajador, independientemente de su denominación, lo cual contradice el propósito del legislador al expedir la Ley 1607 de 2012.

Pues bien, la Sala observa que, al realizar la comparación desde un punto de vista puramente literal, no se puede afirmar que el aparte acusado exceda o amplíe lo dispuesto en los artículos 25 y 31 de la Ley 1607 de 2012, pues éstas últimas disposiciones también utilizan la expresión “devenguen”.

Además, el artículo 7º del Decreto 1828 de 2013 no precisa o detalla expresamente los factores que deben tenerse en cuenta para determinar lo “devengado” por el trabajador, por ende, lo planteado en la demanda constituye la interpretación que el actor le otorga a lo dispuesto en el inciso 6º objeto de demanda, lo cual

escapa al análisis de legalidad que corresponde realizar a través del presente medio de control y que se circunscribe a la confrontación entre la norma superior que se estima violada y el acto administrativo al cual se le atribuye la transgresión o vulneración.

En consecuencia, la Sala anulará los incisos 1º, 3º y 6º del artículo 7º del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013, expedido por el Gobierno Nacional, y negará las demás pretensiones de la demanda.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

FALLA

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de los incisos 1º, 3º y 6º del artículo 7º del Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013, expedido por el Gobierno Nacional, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO. No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

NOTIFÍQUESE, CÓPIESE Y CÚMPLASE.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ