



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., diez (10) de diciembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad simple con solicitud de suspensión provisional
Radicación: 11001-03-27-000-2024-00004-00 (28403)
Demandante: Robinson Yojan Rincón Velandia
Demandada: Ministerio de Hacienda y Crédito Público y DIAN

Temas: Numeral 3 del artículo 1.2.1.23.2.3 del Decreto 1625 de 2016 y numeral 6 del Concepto 100202208-1362 del 5 de diciembre de 2019.

SENTENCIA DE UNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por ROBINSON YOJAN RINCÓN VELANDIA, en contra del Decreto 1625 de 2016 y el Concepto 100202208-1362 del 5 de diciembre de 2019, proferidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN respectivamente.

ANTECEDENTES

ROBINSON YOJAN RINCÓN VELANDIA en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, solicitó que se declare la nulidad parcial del numeral 3 del artículo 1.2.1.23.2.3 del Decreto 1625 de 2016 y el numeral 6 del Concepto 100202208-1362 del 5 de diciembre de 2019, proferidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN respectivamente, que precisan lo siguiente:

“Decreto 1625 de 2016.

Artículo 1.2.1.23.2.1:

6. Aumento del empleo directo generado: *El aumento del empleo directo generado corresponde al aumento del quince por ciento (15%) del empleo directo generado, tomando como base el promedio mensual del número de trabajadores vinculados durante los dos (2) últimos años gravables anteriores al año fiscal en que inicie la aplicación de la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta del régimen especial en materia tributaria -ZESE de que trata el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 y la presente Sección, que en ningún caso, podrá ser inferior a dos (2) empleos directos. El número de trabajadores a incrementar se adicionarán al promedio del de los dos últimos años del año gravable anterior al año fiscal en que inicie la aplicación del régimen especial en materia tributaria -ZESE.*

(Numeral 6, modificado por el Art. 1 del Decreto 1606 de 2020)

7. Aumento del empleo directo generado en las sociedades que al momento de aplicar el régimen especial en materia tributaria -ZESE de que trata el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 y la presente Sección, tengan un periodo inferior a dos (2) años de constituidas. *El aumento del empleo directo generado en las sociedades que al momento de aplicar el régimen especial en materia tributaria -ZESE tengan menos de dos (2) años de constituidas, corresponde al aumento del quince por ciento (15%) del empleo directo generado tomando como base el promedio mensual de los trabajadores vinculados desde su constitución y en ningún caso podrá ser inferior a dos (2) empleos directos. El*



número de trabajadores a incrementar se adicionarán al promedio del tiempo transcurrido de su constitución y la aplicación del régimen especial en materia tributaria -ZESE (Numeral 7, modificado por el Art. 1 del Decreto 1606 de 2020)

Artículo 1.2.1.23.2.3.: Nuevas sociedades que inicien actividades en la Zona Económica y Social Especial (ZESE). Adicionado. Decreto 2112/2019, Art. 1. Las nuevas sociedades que se constituyan e inicien su actividad económica principal a partir del veinticinco (25) de mayo de 2019 hasta el veinticuatro (24) de mayo de 2022, podrán aplicar el régimen especial en materia tributaria - ZESE, a partir del año gravable que comienza después de la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019, esto es 2020, siempre y cuando se cumplan las previsiones del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, de esta Sección, y: (...)

3. Las sociedades acrediten el empleo directo generado de conformidad con lo previsto en el numeral 5, **6 y 7** del artículo 1.2.1.23.2.1 de este Decreto, y lo mantengan durante los períodos gravables de aplicación del régimen especial en materia tributaria - ZESE.”

Concepto 100202208-1362 del 5 de diciembre de 2019:

“6. No obstante, cuando las sociedades no pueden efectuar este cálculo, bien sea porque son nuevas o porque no alcanzan a cumplir dos años desde su constitución, corresponderá al aumento del 15% del empleo directo generado tomando como base el promedio de los trabajadores vinculados desde su constitución, empleos que en ningún caso podrán ser inferior a dos (2). Por ejemplo:

Empresas antiguas de menos de 2 años de constituidas o nuevas Art 1.2.23.2.1 D 1625 de 2016			
		Ejemplo 1	Ejemplo 2
AÑO		No de empleados 31/12	No de empleados 31/12
	Oct-19	9	5
	Nov-19	18	8
	Dic-19	24	15
Promedio		17	9,3333333333
Incremento porcentual		15%	15%
Resultado de empleos al incrementar		2,55	1,4
Empleos mínimos que debe contratar para el 2020		3	2
Total empleos año aplicación 2020		27	17

Indicó como normas vulneradas los artículos 6, 29, 83, 84, 95, 150, 189 y 338 de la Constitución Política; 27 y 30 del Código Civil y 268 de la Ley 1955 de 2019, bajo el siguiente concepto de violación¹:

1. Violación al principio de legalidad

Explicó que el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 determinó el beneficio tributario del impuesto sobre la renta (tarifa de 0% durante los primeros 5 años, y del 50% de la tarifa general para los siguientes 5 años), para las empresas que se constituyeran o ya existieran en los departamentos de la Guajira, Norte de Santander y Arauca (Zona Económica y Social Especial -ZESE-). Sin embargo, estableció como requisito, que las nuevas empresas se constituyeran en los mencionados departamentos luego de la entrada en vigencia de dicha ley, y que las empresas ya existentes cumplieran con el aumento del 15% del impuesto directo.

Alegó que las normas demandadas contradicen lo establecido en el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, ya que ordenan que las nuevas empresas que se constituyan en los territorios enunciados deben cumplir con el incremento del empleo del 15%, el cual es un requisito solo para las existentes, por lo que no cumplen con el principio de

¹ Índice 2 de la plataforma SAMAI.



legalidad.

2. Violación al principio de certeza

Señaló que los apartes del decreto y del concepto demandados no cumplen con el principio de certeza, porque muchos negocios informales que existían en los departamentos enunciados se formalizaron de modo que crearon nuevas empresas, pero al no cumplir con el requisito del aumento de empleo no pudieron acceder al beneficio tributario del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019.

3. Violación al principio de igualdad

Explicó que el efecto de las regulaciones demandadas generó desigualdad entre las sociedades que fueron creadas luego de la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019 en los territorios enunciados, porque pese a que dos empresas generan nuevos empleos en las regiones, si una no logra la creación del 15% de empleos en uno de los años, solo puede acceder a los beneficios de ley hasta el año siguiente, en cambio la otra que logre el número de empleos accederá de forma inmediata².

4. Violación al principio de buena fe

Aclaró que las normas demandadas al no cumplir con el principio de que toda actuación administrativa debe adelantarse de conformidad con las normas de procedimiento establecidas en la Constitución y la ley no cumplen con el principio de buena fe, porque exige requisitos adicionales a los contribuyentes, para el ejercicio de derechos por las facultades reglamentarias del Gobierno Nacional.

Contestación de la demanda

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos³:

1. Violación al principio de legalidad

Explicó que el requisito de aumento de empleo directo del 15% se encontraba estipulado en el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 para empresas existentes en el territorio ZESE. Sin embargo, para que las nuevas sociedades tuvieran la oportunidad de acceder a los beneficios tributarios de dicho territorio se necesitó de una regulación que aclarara los requisitos mínimos, para su aplicación.

Señaló que la facultad reglamentaria tiene como fin concretar lo que de forma abstracta determinó el legislador, y advirtió que el párrafo 2 de la mencionada norma, permitió al Gobierno Nacional reglamentar los beneficios de las ZESE.

2. Violación al principio de certeza

Manifestó que las normas demandadas permiten la concreción de las medidas tributarias del régimen especial ZESE, lo cual permite que se garantiza su aplicación y entendimiento.

² Enuncio las sentencia C- 489 de 2023 y C-809 de 2007.

³ Índice 27 de la plataforma SAMAI.



3. Violación al principio de igualdad

Advirtió que el principio de igualdad se cumple con las regulaciones demandada, debido a que permiten la aplicación de los beneficios tributarios a todos los beneficiarios, los cuales son las sociedades nuevas y las existentes en la ZESE.

4. Violación al principio de buena fe

Aclaró que la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional se encuentra limitada por la Constitución Política y la ley, por lo que el fin de las normas demandadas fueron resolver en un aspecto práctico los objetivos fijados por el legislador, así se asegura que no se observa alteración o supresión del contenido legal.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

1. Violación al principio de legalidad

Luego de explicar el régimen tributario especial de las ZESE advirtió, que el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 determinó que debe haber un aumento del 15% del empleo directo por las nuevas sociedades que se incorporen en dicha zona, porque solo aclaró el aumento para las empresas existentes, pero se requería de un sistema, para que las nuevas sociedades accedieran a los beneficios tributarios por medio de reglamento.

Explicó que la reglamentación era necesaria, debido a que el parágrafo 2 del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 así lo indicaba, de modo que al determinar un número de empleados para las empresas nuevas que se incorporaran en las ZESE no se excede la facultad reglamentaria.

2. Violación al principio de certeza

Aclaró que las regulaciones simplifican el acceso a los beneficios tributarios de las ZESE, ya que determinan los requisitos que las nuevas empresas deben cumplir.

3. Violación al principio de igualdad

Manifestó que de acuerdo con el principio de igualdad o equidad las regulaciones no permiten un trato diferente entre contribuyentes, ya que la finalidad del régimen ZESE es la generación de empleo por medio de inversión nacional y extranjera, y solo permitir el requisito de nuevos empleos para las empresas existentes en las ZESE si generaría una verdadera violación a la equidad tributaria.

4. Violación al principio de buena fe

Señaló que las normas demandadas fueron expedidas de acuerdo con las facultades reglamentarias que permite la ley, por lo que al aclarar lo determinado por el legislador y no observarse alteración o supresión del contenido legal no deben prosperar los cargos de la demanda.

⁴ Índice 26 de la plataforma SAMAI.



Trámite procesal

Mediante Auto del 4 de julio de 2025 se aplicó la figura de sentencia anticipada establecido en el artículo 182A del CPACA, razón por la cual se prescindió de la audiencia inicial y se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión⁵.

Alegatos de conclusión

La **DIAN** reiteró lo de forma sucinta lo expuesto en la contestación de la demanda⁶.

La **demandante** reiteró lo expuesto en el escrito de demanda⁷.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

La Sala debe resolver si las normas demandadas son violatorias a los principios de (i) legalidad, (ii) certeza, (iii) igualdad, y (iv) buena fe.

Análisis del caso concreto

1. Principio de legalidad

El demandante alegó que los actos demandados no cumplen con el principio de legalidad, ya que son contradictorios respecto del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, al exigir como requisito para acceder al régimen ZESE un número mínimo de empleados para las nuevas empresas, constituidas en las zonas especiales dentro de los 3 años siguientes de la entrada en vigencia de dicha ley.

Para resolver el cargo, procede el análisis del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019:

“ARTÍCULO 268. ZONA ECONÓMICA Y SOCIAL ESPECIAL - ZESE PARA LA GUAJIRA, NORTE DE SANTANDER Y ARAUCA. Créese un régimen especial en materia tributaria para los departamentos de La Guajira, Norte de Santander y Arauca, para atraer inversión nacional y extranjera y así contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida de su población y la generación de empleo.

Este régimen aplica a las sociedades comerciales que se constituyan en la ZESE, dentro de los tres (3) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, bajo cualquiera de las modalidades definidas en la legislación vigente o las sociedades comerciales existentes que durante ese mismo término se acojan a este régimen especial y demuestren un aumento del 15% del empleo directo generado, tomando como base el promedio de los trabajadores vinculados durante los dos últimos años, el cual se debe mantener durante el periodo de vigencia del beneficio, y cuya actividad económica principal consista en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud.
(...)

PARÁGRAFO PRIMERO. Durante los diez (10) años siguientes los beneficiarios de la ZESE enviarán antes del 30 de marzo del año siguiente gravable a la Dirección Seccional

⁵ Índice 37 de la plataforma SAMAI.

⁶ Índice 50 de la plataforma SAMAI.

⁷ Índice 49 de la plataforma SAMAI.



respectiva o la que haga sus veces de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, los siguientes documentos, los cuales esta entidad verificará con la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente.

1. Declaración juramentada del beneficiario ante notario público, en la cual conste que se encuentra instalado físicamente en la jurisdicción de cualquiera de los departamentos a los que se refiere el presente artículo y que se acoge al régimen de la ZESE.

2. Certificado de Existencia y Representación Legal.

3. Las sociedades constituidas a la entrada en vigencia de la presente Ley, además deben acreditar el incremento del 15% en el empleo directo generado, mediante certificación de revisor fiscal o contador público, según corresponda en la cual conste el promedio de empleos generados durante los dos últimos años y las planillas de pago de seguridad social respectivas.

PARÁGRAFO SEGUNDO. El Gobierno nacional reglamentará cualquiera de los asuntos y materias objeto de la ZESE para facilitar su aplicación y eventualmente su entendimiento, y podrá imponer las sanciones administrativas, penales, disciplinarias, comerciales y civiles aplicables y vigentes tanto a las sociedades como a sus representantes en caso de que se compruebe que incumplen las disposiciones aquí previstas. (...) (Subraya la Sala)

En primer término, debe admitirse que, conforme a la literalidad de la norma legal, el legislador se refirió a la condición de generación de nuevo empleo, de manera expresa, respecto de las sociedades pre-existentes. **Guardo silencio sobre tal exigencia en relación con las nuevas sociedades.** Así, lo que compete resolver es si el silencio en relación con dicha condición respecto de las nuevas sociedades da lugar a una laguna jurídica, que pueda derivar en interpretaciones que no atiendan el espíritu expreso del legislador y las normas constitucionales superiores; o, si por el contrario, resulta legalmente admisible que el Gobierno Nacional, en desarrollo de las amplias facultades reglamentarias fijadas en la misma ley, regule tal aspecto (generación de nuevos empleos para nuevas empresas), a fin de alinear la interpretación de la norma legal con la intención manifiesta del legislador y de manera armónica con la Constitución⁸.

Se anticipa que esta Sala considera que no existe un vacío normativo que no pueda ser resuelto mediante una lectura teleológica y finalista de la disposición legal, que supere la aparente falencia literal del texto normativo, derivando en la legalidad de los actos atacados (decreto y concepto). Así, el principio de legalidad de los tributos no se vulnera cuando el intérprete se separa de la interpretación literal, siempre que ello obedezca a la armonización del tenor literal con el querer fidedigno del legislador, o, por razones de orden constitucional.

Para el fin expuesto se analizará la validez de las interpretaciones gramaticales, atendiendo los lineamientos que la Corte Constitucional ha señalado para tal efecto en sentencia C-54 de 2016:

“Por lo tanto, la Sala Plena considera que la norma tiene un propósito unívoco, como es describir el método gramatical de interpretación, pero la misma carece un alcance tal que

⁸ En relación con las “lagunas Jurídicas” la Corte Constitucional exaltó el trabajo de los jueces en sentencia C-539 de 2011, en la que explicó: “6.4 En otra ocasión, mediante la sentencia C-083 de 1995, la Corte declaró exequible el artículo 8° de la Ley 153 de 1887, norma preconstitucional respecto de la cual se trataba de dilucidar si había operado el fenómeno de la inconstitucionalidad sobreviviente. En esta oportunidad la Corte (i) consideró que en el derecho no hay lagunas, por cuanto existiendo jueces existe también la posibilidad de una valoración jurídica para cada conducta en concreto; (ii) analizó la jurisprudencia constitucional a partir de los conceptos de analogía, doctrina constitucional y reglas generales del derecho, y distinguió entre la función interpretativa e integradora de la doctrina.” Lo anterior, permite a los jueces la posibilidad de interpretar situaciones en las que existan lagunas jurídicas, con el fin de que no existan en el ordenamiento jurídico.



tenga como consecuencia desconocer las diferentes facetas del principio de supremacía constitucional. En ese sentido, es necesario que la norma sea comprendida de forma compatible con la Carta, como lo proponen varios de los intervinientes. El método de interpretación gramatical, en tanto instrumento de carácter legal, está en cualquier circunstancia supeditado a la Constitución, por lo que devendrá en inválido jurídicamente todo ejercicio hermenéutico del derecho que, excusado en la presunta claridad del texto ley, ofrezca resultados incompatibles con los derechos, principios y valores dispuestos en la Carta Política.

13. Bajo esta perspectiva, la Corte encuentra que la regla de interpretación gramatical establecida en la norma acusada no tiene el alcance que aducen los demandantes, ni implica un mandato para imponer la norma legal por encima de la Constitución, desconociendo el principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 4º C.P. En contrario, dicha previsión legal se limita a prescribir una de las reglas hermenéuticas para la interpretación de la ley, que no es única y en todo caso no puede ser entendida de manera aislada, sin tener en cuenta que forma parte de un conjunto de reglas de interpretación, que se complementan y armonizan para desentrañar el contenido de un texto legal." (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, la interpretación gramatical de la norma es uno de los métodos de interpretación de la ley, el cual no limita la aplicación de otros métodos cuando se hace un análisis en relación con la aplicación de una norma de carácter constitucional. Además, los otros métodos de interpretación diferentes al gramatical son aplicables al ser normas que se complementan y armonizan entre ellas, razón por la cual son necesarias para analizar el contexto de las normas⁹.

En el mismo sentido, en relación con los métodos de interpretación puede ocurrir, que *"las palabras de la ley sean claras, pero el sentido de la norma no, por carecer de armonía con el resto de la normativa relacionada, conducir a conclusiones contrarias a la razón o no alcanzarse a descubrir el motivo de la regulación"*¹⁰

En el presente caso, se discute si los actos demandados cumplen con el principio de legalidad de los tributos establecido en el artículo 338 de la Constitución Política¹¹, en relación del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, por lo que procede la aplicación de otros métodos de interpretación con el objeto de establecer el fin de dicha norma.

Dado que el primer inciso de la disposición señala el querer expreso del legislador, compete acudir a una interpretación teleológica o finalista, establecida en el artículo 27 del Código Civil: *"(...) Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento"*.

En el caso en estudio, se observa que el legislador fue enfático al redactar el texto del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 al señalar: *"Créese un régimen especial en materia tributaria para los departamentos de La Guajira, Norte de Santander y Arauca, para atraer inversión nacional y extranjera y así contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida de*

⁹ Sección Cuarta del Consejo de Estado. Sentencia del 12 de octubre de 2017. Exp. 19950. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ "Artículo 338. 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."



su población y la generación de empleo." (Subraya la Sala). Esta expresa y nítida mención implica que toda la normativa legal y reglamentaria está dirigida a lograr los objetivos allí expuestos. Cualquier interpretación que se separe de dichas finalidades no se ajusta al querer del legislador.

En el mismo sentido, la interpretación teleológica o finalista permite un acercamiento real a los objetivos del legislador, razón por la cual su aplicación permite una mayor coherencia con principios constitucionales.

La conclusión expuesta no riñe con los antecedentes legislativos. El legislador siempre fijó el objetivo de la creación de inversión y de nuevos empleos en dichos territorios para acceder al beneficio tributario; incluso desde el primer texto presentado ante la Cámara de Representantes¹². Así, es posible afirmar que la mención expresa para las sociedades pre-existentes obedece al hecho de que, respecto de estas, la única condición para acceder al beneficio era la generación de nuevo empleo. Las nuevas empresas debían cumplir con otro tipo de requisitos (constituirse con un objeto específico), sin que ello implique que se sustraen de la finalidad del régimen de generar nuevos empleos.

Dado el alcance lato o amplio con que el legislador acogió el régimen especial en el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, consistentemente dispuso en su parágrafo segundo que el Gobierno Nacional reglamentaría cualquier asunto en relación con las ZESE, para facilitar su aplicación y entendimiento.

Ahora bien, no se debe omitir que la facultad reglamentaria **complementa** la legislativa, por lo que el reglamento no se debe limitar a replicar de forma exacta lo establecido por la ley. En relación con lo anterior la Corte Constitucional en sentencias C-320 de 1999, C-530 de 2003, C-675 de 2005 y C-704 de 2010 fijó dos restricciones a la facultad reglamentaria. La primera, es que exista material que pueda ser reglamentado, en el sentido que las disposiciones legales contengan criterios "*inteligibles, claros y orientadores*", para luego ser aplicada la función ejecutiva; y, en segundo lugar, que la reglamentación no modifique, adicione o cambie disposiciones adoptadas por el legislador.

En este orden de ideas, es la ley la que fija los parámetros de la regulación entre mayor o menor precisión tenga, razón por la cual el legislador permite al ejecutivo la posibilidad de complementar lo determinado en la ley. En consecuencia, en el presente caso, se observa que las entidades demandadas complementaron correctamente lo establecido en el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, y lo hicieron con el fin de cumplir el objetivo de generar nuevo empleo en las ZESE, para acceder al beneficio tributario.

De acuerdo con lo expuesto, no prospera el cargo.

2. Violación al principio de certeza y al principio de buena fe.

El demandante explicó que se vulneró el principio de certeza, porque muchos negocios informales que existían en los departamentos enunciados se formalizaron por lo que crearon nuevas empresas, pero al no cumplir con el requisito del aumento de empleo no pudieron acceder al beneficio tributario del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019.

¹² Gaceta 273 del 26 de abril de 2019. Ver en:
https://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/2019/gaceta_273.pdf



En cuanto al principio de certeza tributaria y al principio de buena fe, la Corte Constitucional ha señalado:

- Sentencia C-891 de 2012¹³:

“El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen” (Subraya la Sala)

- Sentencia C-384 de 2023:

“La Constitución Política consagra en el artículo 83 el principio de buena fe, a partir del cual las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deben ceñirse a este postulado que conlleva a presumir un comportamiento recto y diligente en todas las gestiones que adelantan.

De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, ese principio constitucional “es entendido, en términos amplios como una exigencia de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que otorga la palabra dada, a la cual deben someterse las diversas actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares entre sí y ante éstas, la cual se presume, y constituye un soporte esencial del sistema jurídico; de igual manera, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma”. A su vez, este principio incorpora el valor ético de la confianza y significa que “el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto, sus efectos usuales, es decir, los mismos que ordinaria y normalmente ha producido en casos análogos”. (Subraya la Sala)

En el presente caso, no se observa violación al principio de certeza ni al de buena fe en los términos acotados por la Corte Constitucional, porque los actos analizados simplemente replican la exigencia de la ley, según la cual, la exención es para, entre otros, *“la generación de nuevo empleo”*; luego, no debe sorprender al ciudadano que la norma reglamentaria y los conceptos de la DIAN simplemente repliquen y desarrollen el requisito de aumento o generación de empleo, para las nuevas empresas que pretendan hacer uso del tratamiento preferencial previsto para las ZESE.

En cuanto a la situación que plantea el demandante, según la cual *“muchos negocios que se formalizaron al constituir empresa y no pudieron acceder al beneficio tributario de las ZESE”*, se advierte que el no acceso al beneficio no deriva de la falta de certeza sobre el alcance del derecho aplicable. El no acceso al beneficio obedece a una interpretación literal y descontextualizada, que pasó por alto el claro mandato del encabezado de la norma, en cuanto a la finalidad del beneficio. De hecho, una lectura como la propuesta por el demandante derivaría en que una nueva sociedad accede al tratamiento preferencial por la simple constitución que incluya un objeto social que se ajuste al previsto en la ley.

En consecuencia, no prospera el cargo.

¹³ Sentencia a la que se hace referencia en fallo de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 23 de agosto de 2018. Exp. 21189. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



3. Violación al principio de igualdad

El demandante advirtió que los actos demandados generan desigualdad entre las sociedades que fueron creadas luego de la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019 en los territorios enunciados, porque pese a que dos empresas generan nuevos empleos en las regiones, si una no logra la creación del 15% de empleos en uno de los años, solo puede acceder a los beneficios de ley hasta el año siguiente, en cambio la otra que logre el número de empleos accederá de forma inmediata.

En cuanto al principio de igualdad en materia tributaria la Corte Constitucional en sentencia C-109 de 2020, definió lo siguiente:

*“15. La Sala Plena se ha referido al alcance del concepto de igualdad y equidad tributaria. Según la Corte el **principio de igualdad** (art. 13) supone (i) un deber de trato igual a los sujetos que están en condiciones similares, (ii) un mandato de trato diferente entre los sujetos que se encuentren en condiciones diferentes y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta.”*

En el presente caso, la Sala advierte que el decreto y los conceptos de la DIAN no comportan la violación al principio de igualdad. De hecho, puede afirmarse que no se viola el principio de igualdad, por regla general, cuando el legislador impone una condición o carga para acceder a un beneficio, derivando con ello que solo aquellos que cumplen con la condición o cargo disfruten de los efectos normativos. Las cargas o condiciones no entrañan trato desigual, en sí mismos. Estas (las cargas y condiciones) son los requerimientos mínimos que el legislador prevé para obtener un trato diferencial, tratándose de beneficios.

De hecho, contrario a lo señalado por el demandante, se garantiza un trato igualitario en la generación de un mínimo de empleo para los dos tipos de empresas (nuevas y pre-existentes), al imponer idénticas cargas para acceder al beneficio.

Téngase en cuenta que el decreto reglamentario da un compás de tiempo generoso para cumplir la meta de generación de empleo, en aras de proteger el derecho a la igualdad de trato entre empresas pre-existentes y nuevas empresas. En efecto, el decreto señala que el aumento del empleo directo generado corresponde al aumento del quince por ciento (15%) del empleo directo generado, tomando como base el promedio mensual del número de trabajadores vinculados durante los dos (2) últimos años gravables anteriores al año fiscal en que inicie la aplicación de la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta del régimen especial en materia tributaria -ZESE de que trata el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 y la presente Sección, que en ningún caso, podrá ser inferior a dos (2) empleos directos; o, al período efectivo de constitución de la sociedad si el término de existencia es menor. Así, la fórmula reglamentaria no solo está en línea con la finalidad de la norma, además preserva su aplicación justa e igualitaria.

De otra parte, en relación con la violación del principio de igualdad, de todas maneras, el demandante se limita a fijar una hipótesis, no probada, lo que deriva en la imposibilidad de realizar un juicio final, al carecer de pruebas que respalden la afectación entre contribuyentes.

De acuerdo con lo expuesto, no prospera el cargo.



Finalmente, no se condena en costas al ser un proceso que se ventila un tema de interés público de acuerdo con el artículo 188 del CPACA.

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: NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>