



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2014-00008-00 (20930)
ACUM: 20902, 21205, 21369 Y 21583
Demandante: JOHN JAIRO BUSTOS ESPINOSA, GUSTAVO ADOLFO
SILVA MONTAÑO, ROBERTO CARLOS INSIGNARES
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Temas: Alcance de la facultad reglamentaria del gobierno nacional
respecto de la clasificación tributaria de personas naturales de
la ley 1607 de 2012

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir las demandas de simple nulidad interpuestas por John Jairo Bustos Espinosa, Gustavo Adolfo Silva Montaña, Roberto Carlos Insignares Gómez, Guillermo Alzate Duque, Diana Alexandra Orozco López, Angélica Acevedo Ogliastri, Rafael Enrique Hoyos Hernández y Luís Guillermo Segura Gutiérrez, que fueron acumuladas mediante los autos del 7 de marzo y 14 de julio de 2017.

ANTECEDENTES

1. Demandas

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, John Jairo Bustos Espinosa, Gustavo Adolfo Silva Montaña, Roberto Carlos Insignares Gómez, Guillermo Alzate Duque, Diana Alexandra Orozco López, Angélica Acevedo Ogliastri, Rafael Enrique Hoyos Hernández y Luís Guillermo Segura Gutiérrez solicitaron la nulidad parcial de los artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto 3032 de 2013, concretamente de los apartes subrayados a continuación:

“Artículo 1°. Definiciones. Para efectos del presente decreto, se entiende por:

(...)

Cuenta y riesgo propio:

1. Una persona natural presta servicios personales por cuenta y riesgo propio si cumple la totalidad de las siguientes condiciones:

- a). Asume las pérdidas monetarias que resulten de la prestación del servicio;*
- b). Asume la responsabilidad ante terceros por errores o fallas en la prestación del servicio;*
- c). Sus ingresos por concepto de esos servicios provienen de más de un contratante o pagador, cuyos contratos deben ser simultáneos al menos durante un mes del periodo gravable, y*
- d). Incurre en costos y gastos fijos y necesarios para la prestación de tales servicios, no relacionados directamente con algún contrato específico, que representan al menos el veinticinco por ciento (25%) del total de los ingresos por servicios percibidos por la persona en el respectivo año gravable.*

2. Una persona natural realiza actividades económicas por cuenta y riesgo propio, distintas a la prestación de servicios personales, si cumple la totalidad de las siguientes condiciones:

- a). Asume las pérdidas monetarias que resulten de la realización de la actividad;*

b). Asume la responsabilidad ante terceros por errores o fallas en la realización de la actividad, y

c). Sus ingresos por concepto de esos servicios provienen de más de un contratante o pagador, cuyos contratos deben ser simultáneos al menos durante un mes del periodo gravable.

(...)

Artículo 2°. Empleado. Una persona natural residente en el país se considera empleado para efectos tributarios si en el respectivo año gravable cumple con uno de los tres conjuntos de condiciones siguientes:

(...)

3. Conjunto 3:

b). Presta el respectivo servicio, o realiza la actividad económica, por su cuenta y riesgo, de conformidad con lo previsto en el artículo anterior, y

(...)

Artículo 3°. Trabajador por cuenta propia. Para los efectos del cálculo del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS), de conformidad con lo establecido en los artículos 336 a 341 del Estatuto Tributario, una persona natural residente en el país se clasifica como trabajador por cuenta propia si en el respectivo año gravable cumple la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Sus ingresos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la realización de solo una de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario.

2. Presta el servicio por su cuenta y riesgo.

3. Su Renta Gravable Alternativa (RGA) es inferior a veintisiete mil (27.000) UVT.

4. El patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior es inferior a doce mil (12.000) UVT.

(...)

Artículo 4°. Ingresos a considerar para la clasificación. Para efectos de calcular los límites porcentuales establecidos en el artículo 329 del Estatuto Tributario y efectuar la clasificación en las categorías de contribuyentes a las que se refiere el presente decreto, no se tendrán en cuenta las rentas sometidas al régimen del impuesto complementario de ganancias ocasionales, ni las provenientes de enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos (2) años.

Tampoco se tendrán en cuenta para establecer los límites de dichos montos los retiros parciales o totales de los aportes voluntarios a Fondos de Pensiones y de ahorros en las cuentas para el fomento de la construcción "AFC", siempre y cuando correspondan a ingresos que se hayan percibido y destinado en un periodo o periodos fiscales distintos al periodo fiscal en el cual se efectúa el retiro del Fondo o cuenta, según corresponda.

(...)"

1.2. Hechos relevantes para el asunto

El Gobierno Nacional expidió el Decreto 3032 de 2013 *"por medio del cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario"*, concretamente algunos aspectos relacionados con el impuesto sobre la renta de personas naturales.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

Las demandas acumuladas propusieron los cargos de infracción de las normas superiores y falta de competencia porque consideran que el Gobierno Nacional excedió su poder reglamentario, usurpó funciones del Congreso de la República y desconoció el principio de responsabilidad jurídica de los servidores públicos al proferir los artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto 3032 de 2013.

1.3.1. Sobre los literales c y d del numeral primero y el literal c del numeral segundo de la definición de cuenta y riesgo propio contenida en el artículo 1 del Decreto 3032 de 2013

El artículo 1 estableció que se entiende que una persona realiza una actividad por cuenta y riesgo propio cuando, entre otros requisitos, i) sus ingresos provienen de más de un pagador en cumplimiento de contratos simultáneos al menos durante un mes del periodo gravable y ii) que la persona natural incurra en costos y gastos fijos equivalente al 25% del total de sus ingresos del periodo gravable que sean necesarios para la prestación del servicio y que no estén directamente relacionados con un contrato en específico.

Estos requisitos no fueron previstos expresa o implícitamente por el artículo 329 del Estatuto Tributario, ni puede deducirse que esta haya sido la intención del legislador

al establecer la noción de cuenta y riesgo propio como un criterio para determinar que una persona natural es un trabajador por cuenta y riesgo propio.

Como consecuencia de lo anterior, el Gobierno Nacional usurpó funciones del Congreso de la República y actuó sin competencia al establecer requisitos no previstos en la ley.

1.3.2. Sobre el literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013

El artículo 329 del Estatuto Tributario expresamente señaló que se consideran empleados quienes presten servicios personales o realicen una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante.

Pese a lo anterior, el literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 dispuso que también se consideraría empleado quien preste servicios por cuenta y riesgo propio, lo que amplió ilegítimamente el alcance de la ley y desconoce la naturaleza de la relación laboral.

1.3.3. Sobre el numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013

El numeral cuarto del artículo 3 del acto acusado dispuso que para ser clasificado como trabajador por cuenta propia, entre otros requisitos, debe haber declarado un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT en el periodo gravable anterior.

Pero este requisito no está previsto por el legislador. En realidad, el artículo 329 del Estatuto Tributario sólo señaló que se considera trabajador por cuenta propia toda persona natural residente en Colombia cuyos ingresos provengan al menos en un 80% de la realización de actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del mismo estatuto.

De igual manera, el párrafo indicó que las personas que no realicen esas actividades o que siendo clasificadas como trabajadores por cuenta propia perciban ingresos superiores a 27.000 UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las únicas normas que establecen el límite de un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT son los artículos 334 y 340 del Estatuto Tributario, que prevén que sólo las personas naturales que cumplan ese requisito pueden utilizar el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) para empleados y para trabajadores por cuenta propia.

Debido a lo anterior, de nuevo el Gobierno Nacional estableció un requisito no previsto por el legislador, excediendo su competencia reglamentaria.

1.3.4. Sobre el artículo 4 del Decreto 3032 de 2013

Los dos incisos del artículo 4 establecieron que para efectos de calcular los límites de ingresos previstos en el artículo 329 del Estatuto Tributario se deben excluir i) las rentas sometidas al régimen del impuesto complementario de ganancias ocasionales, ii) las rentas obtenidas por la enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos años y iii) las rentas provenientes de los retiros de aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas de ahorro de fomento a la construcción (en adelante AFC) que hayan sido destinados en un periodo fiscal diferente.

Sin embargo, estas exclusiones no están previstas por el artículo 329 del Estatuto Tributario, que únicamente se limita a señalar que se consideran empleados las personas naturales cuyos ingresos sean obtenidos en una proporción igual o superior al 80% de determinadas actividades.

La expresión utilizada de “*ingresos*” es general y amplia, por lo que no podía ser objeto de ningún tipo de límite por el artículo acusado. De esta forma, el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria porque estableció un requisito no previsto por el legislador.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1. Sobre los literales c y d del numeral primero y el literal c del numeral segundo de la definición de cuenta y riesgo propio contenida en el artículo 1 del Decreto 3032 de 2013

Los requisitos de la definición de cuenta y riesgo propio consistentes en la simultaneidad de contratos y la existencia de gastos fijos equivalentes al 25% de los ingresos totales del año gravable son aspectos inherentes a la asunción de riesgos económicos propios en la prestación de servicios personales y en la realización de actividades económicas personales, por lo que integran la definición legal.

De esta forma, la reglamentación del artículo 329 del Estatuto Tributario era necesaria para la correcta aplicación de las nuevas clasificaciones fiscales para las personas naturales por estar implícitos en la ley.

Además, el requisito del 25% de gastos fijos, por un lado, resulta generoso porque permite ingresar a esta clasificación aún en eventos de grandes rentabilidades, y del otro, es coherente con la exención del 25% sobre las rentas provenientes del trabajo prevista en el artículo 206 del Estatuto Tributario.

2.2. Sobre el literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013

El artículo 329 del Estatuto Tributario contempla dos hipótesis para ser clasificado como empleado: i) que al menos el 80% de los ingresos provengan de la prestación de servicios por cuenta y riesgo del empleador o contratante o ii) que al menos el 80% de los ingresos provengan del ejercicio de profesiones liberales o servicios técnicos, los cuales son ejercidos necesariamente por cuenta y riesgo propio.

El numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 regula precisamente la clasificación de las personas que ejercen profesiones liberales, por lo que es necesario que presten el servicio por cuenta y riesgo propio. De no ser así, necesariamente deberían ser clasificados en el grupo primero al que se refiere la ley.

Así las cosas, el requisito objeto de controversia no está ampliando el alcance de la ley. Por el contrario, es una reglamentación necesaria para dar plena aplicación a lo dispuesto por el legislador.

2.3. Sobre el numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013

El artículo 340 del Estatuto Tributario estableció que el régimen del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) aplica para las personas con una renta gravable alternativa inferior a 27.000 UVT y un patrimonio líquido declarado inferior a 12.000 UVT.

Por lo anterior fue que la norma reglamentaria aclaró que para ser considerado trabajador por cuenta propia debe haberse declarado un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT por el periodo fiscal anterior, motivo por el que no fue un desconocimiento del artículo 329 del Estatuto Tributario.

2.4. Sobre el artículo 4 del Decreto 3032 de 2013

El artículo 330 del Estatuto Tributario dispuso que las ganancias ocasionales no se utilicen para calcular el impuesto sobre la renta por el sistema ordinario de liquidación.

En concordancia con lo anterior, el artículo 331 *ibídem* señaló que de la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) se deben excluir los ingresos por ganancias ocasionales, lo que equivale a excluirlos de los límites porcentuales del artículo 329 para clasificar a las personas naturales.

Además, esta norma impide que una persona sea clasificada como empleado teniendo en cuenta los ingresos por la enajenación de bienes o ganancias ocasionales cuando esas rentas no provienen de la prestación de servicios personales.

En cuanto a los retiros de aportes voluntarios a fondos de pensiones y de cuentas de ahorros AFC, únicamente se excluyen los ingresos de los periodos fiscales anteriores porque ya fueron capitalizados por la persona, motivo por el que tampoco pueden hacer parte de la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

3. Coadyuvancia

Mediante apoderado judicial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian) compareció al proceso como coadyuvante de la parte demandada y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

3.1. Sobre los literales c y d del numeral primero y el literal c del numeral segundo de la definición de cuenta y riesgo propio contenida en el artículo 1 del Decreto 3032 de 2013

De acuerdo con los antecedentes de la Ley 1607 de 2012, la intención del legislador fue clasificar los empleados y los trabajadores de cuenta propia mediante la identificación del sujeto que asume el riesgo en la prestación del servicio.

Comoquiera que estos conceptos no fueron agotados por el legislador, es válido que el Gobierno Nacional ejerciera su competencia reglamentaria para delimitar la definición de cuenta y riesgo propio.

3.2. Sobre el literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013

El artículo 329 del Estatuto Tributario señaló que dentro de la categoría de empleado deben incluirse las personas que ejercen profesiones liberales, las cuales pueden prestar sus servicios por cuenta y riesgo propio.

De esta forma, el requisito previsto en el literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 no desconoce el alcance de la ley, sino que la aclara para darle plena ejecución.

3.3. Sobre el numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013

El Decreto 3032 de 2013 estableció que para ser clasificado como trabajador por cuenta propia debe, entre otros requisitos, haber declarado en el periodo gravable anterior un ingreso inferior a 12.000 UVT con el fin de hacer efectivo el principio de equidad tributaria que inspiró la Ley 1607 de 2012.

En efecto, las personas que sean clasificadas como trabajador por cuenta propia obtendrían la aplicación de una tarifa especial y de beneficios tributarios que no se

justifica ante ingresos superiores a los 12.000 UVT porque su situación económica les permite cumplir el régimen tributario ordinario.

En todo caso, la Ley 1739 de 2014 modificó el artículo 329 del Estatuto Tributario y expresamente incluyó como requisito para clasificar como trabajador por cuenta propia la acreditación de un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT, motivo por el que cualquier vicio de legalidad fue convalidado.

3.4. Sobre el artículo 4 del Decreto 3032 de 2013

La Ley 1607 de 2012 modificó el artículo 329 del Estatuto Tributario con el fin de establecer los ingresos que, de acuerdo con su origen, se deben tener en cuenta para clasificar a las personas naturales para garantizar el principio de equidad tributaria.

De esta manera, la ley previó que se considera empleado a toda persona natural y residente en el país que tenga ingresos en un 80% o más provenientes de i) la prestación de manera personal, ii) la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, iii) una vinculación laboral o legal y reglamentaria y iv) una actividad de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

Como puede evidenciarse la clasificación de las personas naturales se hace desde el punto de vista de la fuente de su ingreso y el grado de dependencia de la actividad que desarrolla, por lo que los ingresos esporádicos no pueden utilizarse para determinar la clasificación.

De esta forma, es legítimo que el reglamento excluya las ganancias ocasionales porque son ingresos por hechos aleatorios, la venta de activos fijos poseídos por menos de dos años porque el artículo 300 del Estatuto Tributario lo considera una renta líquida sobre la cual se seguirá tributando de manera independiente, los retiros de los aportes voluntarios a fondos de pensiones y las cuentas de ahorros AFC porque el ingreso no corresponde al periodo gravable.

4. Alegatos de conclusión de segunda instancia

La demandante Angélica Acevedo Ogliastri reiteró los argumentos propuestos en su demanda sobre la nulidad del numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013.

La Ministerio de Hacienda y Crédito Público reiteró los argumentos de su oposición.

La Dian, coadyuvante de la demandada, reiteró lo expuesto en su memorial de intervención. Además, solicitó que se condenara en costas a la parte demandante como consecuencia de la negación de sus pretensiones.

Los demás demandantes no presentaron alegatos de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó declarar nulos el literal c del numeral primero del artículo 1, el literal c del numeral segundo del mismo artículo y el numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013, así como negar las pretensiones respecto de los demás apartes del acto acusado. Esta petición se sustentó en los siguientes motivos:

1. Puso de presente que los apartes objeto de controversia fueron derogados por la ley 1819 de 2016, pero esta situación no impide analizar de fondo la validez de los actos acusados.

2. El artículo 1 del Decreto 3032 de 2013 señaló que el servicio se entiende prestado por cuenta y riesgo propio cuando i) los ingresos provengan de más de un pagador cuyos contratos sean simultáneos al menos por un mes del periodo gravable y ii) que la persona incurra en costos y gastos fijos necesarios para la prestación del servicio, que no estén relacionados directamente con algún contrato específico y que representen al menos el 25% de la totalidad de los ingresos por servicios recibidos.

Respecto del primer requisito, el artículo 329 del Estatuto Tributario vigente en ese entonces no establece en ningún momento que el trabajador por cuenta y riesgo propio debe tener más de una fuente de ingresos, por lo que se excede el alcance de la ley.

Aunque la defensa afirmó que es un requisito necesario para determinar el alcance de lo que se considera cuenta y riesgo propio, esto no es cierto porque una persona puede haber suscrito y ejecutado un solo contrato durante el periodo gravable y, aun así, ser un trabajador por cuenta y riesgo propio.

Esto no ocurre respecto del segundo requisito porque los costos con un concepto esencial para definir la cuenta y riesgo propio, pues de lo contrario se permitiría que alguien justifique su clasificación en gastos insignificantes, por lo que el tope reglamentario está plenamente justificado aunque no haya sido previsto por la ley.

3. Respecto del literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 opera el fenómeno de la cosa juzgada porque la Sección Cuarta del Consejo de Estado ya analizó los cargos formulados y consideró que el acto era válido mediante la sentencia del 15 de agosto de 2018, expediente 22362.

4. El numeral cuarto del artículo 3 del Decreto acusado señaló que para que el trabajador por cuenta propia aplique el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) debe tener un patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior inferior a 12.000 UVT.

Sin embargo, este requisito no tenía ningún fundamento legal para ese entonces. Además, no es un requisito necesario porque la ley había regulado un tope patrimonial de 27.000 UVT para acceder al régimen de trabajador por cuenta y riesgo propio.

5. El artículo 4 del acto acusado excluyó de la base del cálculo de los límites del artículo 329 del Estatuto Tributario a las rentas sometidas al régimen de ganancias ocasionales, las provenientes de enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos (2) años y los retiros parciales o totales de los aportes voluntarios a fondos de pensiones o cuentas de ahorro AFC.

Estas exclusiones eran necesarias para asegurar la efectividad de la norma legal pues no están relacionados con la actividad del contribuyente como empleado o prestador de servicios personales o trabajador por cuenta propia.

Además, son ingresos que no tienen vocación de permanencia y que no son ordinarios, por lo que no tendría objeto incluirlos para clasificar a los contribuyentes de acuerdo por sus rentas.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si el Gobierno Nacional incurrió en infracción de las normas superiores y falta de competencia al expedir los artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto 3032 de 2013 por exceder su facultad reglamentaria, usurpar funciones del Congreso de la República y por desconocer el principio de responsabilidad jurídica de los servidores públicos.

2. Sobre la cosa juzgada respecto del literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013

2.1. De acuerdo con los demandantes, esta norma resulta ilegal porque estableció como requisito para ser clasificado como empleado que la actividad económica o el servicio personal se preste por cuenta y riesgo propio, a pesar que el artículo 329 del Estatuto Tributario únicamente clasifica como empleado a quien actúa por cuenta y riesgo del empleador o contratante.

2.2. Como lo expuso el Ministerio Público, este cargo ya fue estudiado en la sentencia del 15 de agosto de 2018, expediente 22362, en la que fue negada la pretensión de nulidad porque la Sala consideró que el Gobierno Nacional no excedió su competencia reglamentaria debido a que el artículo 329 del Estatuto Tributario incluyó en la categoría de empleado a personas naturales que prestan su actividad por cuenta y riesgo propio, como son quienes desarrollan una profesión liberal y

quienes prestan servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado¹.

2.3. Así las cosas, comoquiera que el cargo propuesto en el caso bajo examen y el resuelto en la sentencia del 15 de agosto de 2018 tienen identidad fáctica y jurídica, se declara probada de oficio la excepción de cosa juzgada parcial respecto del literal b) del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013.

3. Sobre los literales c y d del numeral primero y el literal c del numeral segundo de la definición de cuenta y riesgo propio contenida en el artículo 1 del Decreto 3032 de 2013

3.1. El artículo 1 del Decreto 3032 de 2013 definió lo que debe entenderse por “*cuenta y riesgo propio*” realizando las siguientes distinciones.

En los literales c y d del numeral primero de la definición señaló que se entiende que una persona natural presta servicios personales por “*cuenta y riesgo propio*” i) cuando sus ingresos provienen de más de un contratante o pagador siempre que sus contratos hayan sido simultáneos por al menos un mes del periodo gravable y ii) cuando incurra en costos y gastos fijos necesarios para la prestación de sus servicios siempre que no estén directamente relacionados con algún contrato específico y que representen al menos el 25% del total de sus ingresos del periodo gravable².

Por su parte, literal c del numeral segundo de la definición consideró que una persona natural realiza actividades económicas diferentes a la prestación de servicios personales, por “*cuenta y riesgo propio*” cuando sus ingresos provienen de más de un contratante o pagador, siempre que sus contratos hayan sido simultáneos por al menos un mes del periodo gravable³.

3.2. Según los demandantes, estos literales son parcialmente ilegales al exigir que los contratos deban ser simultáneos por al menos un mes, que el gasto fijo no pueda estar relacionado con un contrato específico y que el gasto fijo deba ser al menos un 25% del ingreso porque no son requisitos previstos por el legislador.

Este argumento es respaldado por el Ministerio Público en cuanto al primer requisito, esto es, que los contratos deban ser simultáneos por al menos un mes.

¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2016-00012-00 (22362). Sentencia del 15 de agosto de 2018. C.P.: Milton Chaves García.

² Cfr. Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013. Artículo 1. Literales c y d.

³ Cfr. Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013. Artículo 1. Literal c.

3.3. La potestad reglamentaria del Gobierno Nacional, encabezado por el Presidente de la República, está prevista en el artículo 189 de la Constitución⁴.

Empero, como lo señaló la jurisprudencia de esta sección, el ejercicio de esa competencia debe respetar los principios de necesidad y legalidad⁵.

Según el primero, la facultad reglamentaria debe ser ejercida únicamente sobre aspectos de la ley que requieran de precisión para su correcta implementación⁶. Por esto es que se afirma que entre más amplio, general o ambiguo sea el contenido de la ley, más amplio será la facultad reglamentaria. Mientras que, por el contrario, entre más precisa sea la reglamentación menor será el ámbito de la facultad.

En cuanto al segundo, no puede exceder el alcance de la ley que dice reglamentar, pues en ese caso no está asegurando su cumplimiento, sino adicionando un contenido normativo lo que no tiene sustento en una norma de rango superior⁷.

3.4. El artículo 329 del Estatuto Tributario, en ese entonces modificado por la Ley 1607 de 2012 que fue posteriormente derogada por la Ley 1819 de 2016, distinguió tres categorías de personas naturales para efectos tributarios. Estos son⁸:

- Empleados: Categoría a la que pertenecen las personas naturales residentes en el país i) cuyos ingresos provinieran al menos en un 80% de la prestación de servicios personales o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza; y ii) quienes presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que prestan servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales o insumos especializados o maquinarias o equipos especializados.
- Trabajadores por cuenta propia: En esta categoría se incluyeron las personas naturales residentes en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior al 80% de la realización de las actividades descritas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario.

⁴ Cfr. Constitución Política. Artículo 189. Numeral 11.

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2017-00047-00 (23490). Sentencia del 28 de junio de 2018. C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2012-00024-00 (19359). Sentencia del 6 de diciembre de 2017. C.P.: Milton Chaves García.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2009-00024-00 (17699). Sentencia del 30 de mayo de 2011. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 329. Modificado por la Ley 1607. Artículo 10.

- Otras personas: Esta tercera categoría está conformada por las personas naturales que no cumplen con los requisitos de las clasificaciones anteriores, las reguladas por el Decreto 960 de 1970, las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340, y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a 27.000 UVT.

3.5. De acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley 166 Cámara presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, que terminó con la expedición de la Ley 1607 de 2012, la clasificación tributaria de las personas naturales expuesta tiene fundamento en quien asume el riesgo de la actividad.

Por lo anterior es que *“Se califican como empleados las personas naturales que no toman riesgos al desarrollar su actividad, no deciden ni cuándo ni cuánto trabajan, ni dónde, ni qué es lo que tienen que hacer. Por el contrario, los trabajadores por cuenta propia toman riesgos y son autónomos en el desempeño de su actividad”*⁹.

No obstante, en la redacción finalmente aprobada del artículo 329 del Estatuto Tributario se incluyó en la categoría de empleados a ciertos sujetos que actúan por cuenta y riesgo propio: las personas que ejercen profesiones liberales y que prestan servicio técnico¹⁰.

Esto explica que, para el legislador las tres categorías de personas naturales referidas se catalogan como empleados, independientemente de la noción de *“cuenta y riesgo propio”*.

Con base en lo expuesto, la noción de *“cuenta y riesgo propio”* de la ley tiene un contenido mínimo que debe ser respetado por el reglamento: el riesgo de la actividad es asumido por la persona que ejerce la actividad económica o presta el servicio personal, no por su empleador o contratante.

3.6. Ahora bien, los literales c y d del numeral primero y el literal c del numeral segundo de la definición de *“cuenta y riesgo propio”* prevista en el artículo 1 del Decreto 3032 de 2013 no desconocen el contenido mínimo previsto en la ley porque tienen el propósito de determinar quién asume el riesgo de la actividad.

En efecto, el requisito consistente en que los ingresos provengan de más de un pagador y que los contratos hayan sido simultáneos por al menos un mes del periodo gravable tiene como objetivo que no haya una relación de dependencia,

⁹ Gaceta del Congreso 666 del 5 de octubre de 2012. Este documento puede ser consultado en el siguiente enlace:

<http://svrpubindc.imprenta.gov.co/senado/view/gestion/gacetaPublica.xhtml>.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2016-00012-00 (22362). Sentencia del 15 de agosto de 2018. C.P.: Milton Chaves García.

pues de ser así el riesgo no sería asumido por quien realiza la actividad económica, sino por su contratante.

De igual forma, los requisitos de que el gasto y costo fijo no pueda estar relacionado con un contrato específico y que represente al menos un 25% del ingreso total obtenido en un periodo gravable tiene como objetivo que el riesgo sea asumido por quien realiza la actividad, pues en caso de que no se cumpla con alguno de ellos el riesgo sería asumido por el contratante.

Se reitera que, ante la ausencia de una definición legal precisa de la noción de “*cuenta y riesgo propio*”, el Gobierno Nacional tenía un amplio margen para reglamentar el asunto y precisar la definición con la especificación de los requisitos analizados, por lo que no excedió su competencia.

3.7. Por lo expuesto, el cargo no prospera.

4. Sobre el numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013

4.1. El numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013 dispuso que, para efectos de calcular el impuesto sobre la renta para personas naturales con el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS), una persona natural residente en el país se clasifica como trabajador por cuenta propia si en el periodo gravable anterior declaró un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT.

4.2. Según los demandantes, este requisito no fue previsto por el legislador, motivo por el que el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria al establecer supuestos de la clasificación como trabajador por cuenta propia diferentes a los previstos en la ley.

4.3. Al respecto, se reitera que el artículo 329 del Estatuto Tributario vigente para el momento de la interposición de la demanda dispuso que los requisitos para pertenecer a la categoría de trabajador por cuenta propia son: i) ser persona natural, ii) residir en el país y iii) tener ingresos en una proporción igual o superior al 80% derivados de la realización de las actividades previstas en el artículo 340¹¹.

De otro lado, el artículo 340 del Estatuto Tributario dispuso que el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) es un sistema de determinación simplificado del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las personas naturales clasificadas como trabajadores por cuenta propia con una renta gravable alternativa superior al rango mínimo determinado para cada una de las actividades económicas allí previstas, pero con ingresos inferiores a 27.000 UVT¹².

¹¹ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 329. Modificado por la Ley 1607. Artículo 10.

¹² Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 340. Modificado por la Ley 1607. Artículo 11.

Es por esto que el artículo 329 dispuso expresamente que se clasificarían como otras personas aquellos trabajadores por cuenta propia que tengan ingresos superiores a 27.000 UVT¹³.

Lo anterior demuestra que el legislador definió con precisión los requisitos de la categoría de trabajadores por cuenta propia, dentro de los cuales no fue previsto que el contribuyente declarara un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT por el periodo gravable anterior.

Como consecuencia de lo anterior, el numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013 es inválido porque estableció un requisito de la categoría de trabajadores por cuenta propia sin amparo legal.

4.4. Si bien es cierto que el auto del 3 de junio de 2015 negó la suspensión provisional del artículo analizado porque el vicio de nulidad fue convalidado con la expedición de la Ley 1739 de 2014¹⁴, también lo es que al declarar la nulidad en una sentencia de mérito deben tenerse en cuenta las situaciones particulares nacidas en el lapso transcurrido entre la norma anulada y aquella que convalidó la regla contenida en ella.

El auto que decreta una medida cautelar de suspensión provisional tiene efectos jurídicos únicamente hacia el futuro¹⁵, por lo que a partir de su ejecutoria el acto objeto de controversia no es ejecutivo ni ejecutorio.

Por el contrario, la sentencia que declara nulo un acto administrativo tiene efectos retroactivos desde su expedición. Es por esto que, si se trata de un acto de carácter general, la declaratoria de nulidad surte efectos inmediatos frente a las situaciones jurídicas no consolidadas, es decir, frente aquellos asuntos que se debaten o pueden debatirse ante las autoridades administrativas o los jueces de lo contencioso administrativo¹⁶.

¹³ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 329. Modificado por la Ley 1607. Artículo 10. Parágrafo.

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2014-00008-00 (20930). Auto del 3 de junio de 2015. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2003-00083-01 (14203). Auto del 6 de noviembre de 2003. C.P.: Ligia López Díaz.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-31-000-2009-00559-01 (23443). Sentencia del 6 de junio de 2019. C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

Esto explica que, por ejemplo, la improcedencia de la medida cautelar de suspensión provisional de un acto administrativo de carácter general derogado, pues actualmente no produce efectos¹⁷.

Sin embargo, esta circunstancia, por lo dicho, no impide que el juez de lo contencioso administrativo adopte una decisión de fondo sobre su validez y lo declare nulo¹⁸.

En este orden de ideas, aunque se haya convalidado un vicio de nulidad de un acto administrativo de carácter general, el juez de lo contencioso administrativo debe declararlo nulo con el fin de salvaguardar los derechos de los particulares que tengan por definir situaciones jurídicas no consolidadas derivadas de él.

4.5. Como consecuencia de lo anterior, se declarará la nulidad del numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013.

5. Sobre el artículo 4 del Decreto 3032 de 2013

5.1. Los dos primeros incisos del artículo 4 del Decreto 3032 de 2013 establecen que, para efectos de calcular los límites de ingresos del artículo 329 del Estatuto Tributario, se deben excluir i) las rentas sometidas al régimen del impuesto complementario de ganancias ocasionales, ii) las rentas obtenidas por la enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos años y iii) las rentas provenientes de los retiros de aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas de ahorro AFC que hayan sido destinados en un periodo fiscal diferente¹⁹.

5.2. En las demandas acumuladas se afirmó que estas exclusiones son ilegales porque el artículo 329 del Estatuto Tributario no hace ninguna distinción respecto al tipo de ingreso a tener en cuenta para realizar la clasificación de las personas naturales, sino que se refirió a esa noción de forma general y amplia.

5.3. Respecto de la primera exclusión, los artículos 330, 331, 334, 336 y 337 establecen que los ingresos por concepto de ganancias ocasionales no se tendrán en cuenta para calcular el impuesto sobre la renta en el sistema ordinario de liquidación, ni en los sistemas de Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) e Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN)²⁰.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-24-000-2017-00152-00 (23894). Auto del 21 de marzo de 2019. C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2012-00470-01 (21116). Sentencia del 28 de mayo de 2018. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Cfr. Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013. Artículo 4.

²⁰ Cfr. Estatuto Tributario. Artículos 330, 331, 334, 336 y 337. Modificados por la Ley 1607. Artículos 10 y 11.

Debido a lo anterior, la exclusión prevista en el primer inciso del artículo 4 del Decreto 3032 de 2013 no excede la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional, sino que se limita a aclarar la exclusión ya ordenada por el legislador.

5.4. En cuanto a la exclusión de las rentas originadas del retiro de los aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas de ahorro AFC correspondientes a periodos gravables diferentes al del retiro, se debe tener en cuenta que el impuesto sobre la renta es periódico.

Es por esto que los artículos 26²¹, 330, 331, 334 y 337²² del Estatuto Tributario señalan que se gravan ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable en cualquiera de los tres sistemas de liquidación, que para la época de la presentación de la demanda eran el ordinario, el de Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) y el de Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

Lo anterior significa que para efectos de establecer la clasificación de que trata el artículo 329 del Estatuto Tributario entonces vigente no es procedente tener en cuenta los ingresos percibidos en periodos fiscales diferentes, pues no son objeto del impuesto respecto del cual tendrá efectos la clasificación para su liquidación.

Así las cosas, en este aspecto, la exclusión hecha por el inciso segundo del artículo 4 del Decreto 3032 de 2013 sólo aclaró un límite previsto por la ley, por lo que tampoco excedió la facultad reglamentaria en este aspecto.

5.5. En cuanto a la exclusión de las rentas provenientes de la enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos años, se reitera que de acuerdo con los antecedentes legislativos el objetivo del artículo 329 del Estatuto Tributario vigente al momento de la presentación de la demanda era clasificar tributariamente a las personas naturales de acuerdo con el riesgo asumido en la actividad económica desempeñada.

Además, la lectura de esa misma norma permite concluir que el otro criterio de la categorización legal es el origen del ingreso. En efecto, para ser considerado empleado al menos el 80% de los ingresos deben provenir de la prestación de un servicio personal, o de un contrato laboral o legal y reglamentario, o de la realización de una profesión liberal o de un servicio técnico. Así mismo, para ser considerado un trabajador por cuenta propia al menos el 80% de los ingresos deben provenir de alguna de las actividades previstas en el artículo 340 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas, como lo indicó la Dian, para efectos de la clasificación no deben ser incluidos ingresos que esporádicamente recibe una persona natural

²¹ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 26. Creado por Decreto 2053 de 1974. Artículo 15.

²² Cfr. Estatuto Tributario. Artículos 330, 331, 334 y 337. Modificados por la Ley 1607. Artículos 10 y 11.

porque no tiene relación con la actividad desempeñada por ella ordinariamente ni con el riesgo que asume en su obtención.

Por lo anterior, resulta razonable que el Gobierno Nacional, en ejercicio de su facultad reglamentaria, excluyera los ingresos de la enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos años, así como el legislador excluyó las ganancias ocasionales, pues no excede el alcance determinado por la Ley 1607 de 2012.

Como consecuencia de lo anterior, el Gobierno Nacional tampoco se extralimitó en el ejercicio de sus competencias ni contrarió una norma superior con esta exclusión.

5.6. Este cargo tampoco prospera.

6. Sobre la condena en costas

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA²³.

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

- 1. Declarar probada de oficio la excepción de cosa juzgada parcial** respecto del literal b del numeral tercero del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013.
- 2. Declarar la nulidad** del numeral cuarto del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013.
- 3. Negar** las demás pretensiones de las demandas acumuladas correspondientes a los expedientes 20930, 20902, 21205, 21369 Y 21583.
- 4. Sin condena en costas** por ser un proceso en el que se ventila un interés público.
- 5. Reconocer** a Luz Helena Ussa Bohórquez como apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los términos y para los fines del poder anexo a los alegatos de conclusión.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

²³ Cfr. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Artículo 188.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**