

DECAIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Noción / DECAIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Efectos. Reiteración de jurisprudencia / DECAIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Causales / ACTO ADMINISTRATIVO - Existencia / ACTO ADMINISTRATIVO - Eficacia / ACTO ADMINISTRATIVO - Validez / FUERZA EJECUTORIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Noción y alcance. Reiteración de jurisprudencia / CAUSALES DE NULIDAD Y DE PÉRDIDA DE FUERZA EJECUTORIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Noción y diferencias / CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO SIN FUERZA EJECUTORIA POR PÉRDIDA DE SUS FUNDAMENTOS DE DERECHO – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Objeto / CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA MODIFICADA - Procedencia

El decaimiento de los actos administrativos ocurre cuando pierden su fuerza ejecutoria. Esa pérdida de fuerza ejecutoria puede darse como consecuencia de la desaparición de los fundamentos de hecho o de derecho del acto administrativo. Así lo dispone el artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativos y de lo Contencioso Administrativo: (...) El decaimiento del acto supone que el acto no podrá surtir efectos hacia el futuro, desde el momento en que desaparecen sus fundamentos de derecho. No obstante, ello no impide que pueda adelantarse un juicio de legalidad sobre el mismo, mediante su confrontación con las normas a que estaba obligado a sujetarse, pues el juicio de nulidad del acto es diferente al de la ejecutoriedad del acto. Sobre el particular ha dicho esta Sala: “La jurisprudencia constante del Consejo de Estado ha considerado que el acto administrativo existe desde que la Administración ha manifestado su voluntad a través de una decisión, y su eficacia (efectos) está condicionada a que tal acto se publique o se notifique. En tal sentido, una vez existe el acto administrativo y se ha notificado o publicado, la Administración queda facultada para cumplirlo o hacerlo cumplir. Esto es lo que se denomina la fuerza ejecutoria del acto. También ha considerado que no puede confundirse la ocurrencia de la pérdida de fuerza de ejecutoria del acto administrativo con las causales de nulidad del mismo. Las causales de nulidad se encuentran previstas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo [art. 137, CPACA] y se dan desde la misma formación o expedición del acto, bien sea porque se aparta de las normas en que debía fundarse, o porque fue expedido por funcionario u organismo incompetente o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de defensa o mediante falsa motivación o desviación de poder. “La pérdida de fuerza ejecutoria es un fenómeno jurídico distinto (...) dicha figura está referida específicamente a uno de los atributos o características del acto administrativo, cual es la de la ejecutividad del mismo, es decir, la obligación que en él hay implícita de su cumplimiento y obediencia, tanto por parte de la Administración como de los administrados en lo que a cada uno corresponda, consagrada en el primer inciso del precitado artículo 66, al disponer que “salvo norma en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso pero perderán su fuerza ejecutoria en los siguientes casos...”. Dentro de las cinco circunstancias o causas de pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, está (...) la desaparición de sus fundamentos de derecho (numeral 2, artículo 66 cit.), cuya ocurrencia para nada afecta la validez del acto, en cuanto deja incólume la presunción de legalidad que lo acompaña, precisamente el atributo de éste que es el objeto de la acción de nulidad. Por lo mismo, tales causales de pérdida de ejecutoria, vienen a ser situaciones posteriores al nacimiento del acto de que se trate, y no tienen la virtud de provocar su anulación.” En relación con la segunda causal de pérdida de fuerza ejecutoria, que la doctrina ha llamado decaimiento del acto (cuando desaparecen sus fundamentos de hecho o de derecho), ésta se produce “cuando ya no existen las

circunstancias de modo, tiempo y lugar que le sirvieron de base” o por cuanto se ha presentado: “a) la derogación o modificación de la norma legal en que se fundó el acto administrativo; b) la declaratoria de inexecutable de la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control de constitucionalidad, en los países donde existe; c) la declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se fundamenta la decisión de contenido individual o particular...” (Subrayado fuera del texto) Por tanto, la pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo no hace infructuoso el análisis de legalidad del acto, en la medida en que el juicio de legalidad requiere la confrontación del acto con las normas superiores a que debía someterse el mismo, a fin de determinar su adecuación al ordenamiento, lo cual es independiente de su validez. Por otra parte, si un acto viciado de nulidad produce o produjo efectos jurídicos, hay lugar a pronunciarse sobre su legalidad como consecuencia del ejercicio del medio de control de nulidad objetivo, con el fin de preservar la integridad del orden jurídico. Así, la Sala considera procedente efectuar el juicio de legalidad del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013 objeto de este proceso, reglamentario del artículo 329 del Estatuto Tributario, vigente al momento de su expedición.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (C.P.A.C.A.) - ARTÍCULO 91 / LEY 1437 DE 2011 (C.P.A.C.A.) - ARTÍCULO 137 / CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTÍCULO 66 NUMERAL 2 / CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTÍCULO 84

NOTA DE RELATORÍA: En relación con los efectos del decaimiento de los actos administrativos se cita la sentencia C-069 de 1995 de la Corte Constitucional, M.P. Hernando Herrera Vergara.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 2 de febrero de 2001, radicado 20001-23-31-000-1998-4306-02(10474) C.P. Germán Ayala Mantilla; 11 de octubre de 2012, radicado 50001-23-31-000-2001-40523-01(18778) C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 2 de mayo de 2013, radicado 68001-23-31-000-2004-02834-01(18205) C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y 12 de marzo de 2015, radicado 760012331000200901164 01(19154) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

POTESTAD REGLAMENTARIA – Noción y alcance. Reiteración de jurisprudencia / POTESTAD REGLAMENTARIA – Límites. Está sujeta al ámbito material de la norma reglamentada / EXCESO DE POTESTAD REGLAMENTARIA – Ampliación de definiciones legales por la norma reglamentaria

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política dispone que corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes que sean necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Como toda potestad en un Estado de Derecho, el ejercicio de la potestad reglamentaria está sujeta a límites, siendo el primero de los cuales el ámbito material de la misma ley que reglamenta: así, en aras de facilitar el cumplimiento de la ley, el reglamento no puede ir más allá de lo dispuesto por el legislador. (...) Conforme a los parámetros fijados por la ley reglamentada, el Ejecutivo desborda los límites de su potestad reglamentaria si modifica o altera en el reglamento el contenido de la ley. Ello ocurre si las definiciones establecidas por el propio legislador se ven ampliadas por la norma

reglamentaria, de tal manera que aludan a supuestos no contemplados por el legislador. Sobre ello, ha dicho la Sala: “La Sala ha señalado que la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquélla, ni modificarla para restringir su espíritu o finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas. Es evidente que el **control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria** no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley, hacerla nugatoria, **ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.**”

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 189 NUMERAL 11

NOTA DE RELATORÍA: Sobre los límites de la potestad reglamentaria se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de mayo de 2013, radicado 11001-03-27-000-2012-00006-00(19306) C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 15 de abril de 2015, radicado 11001-03-27-000-2011-00032-00(19103) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

DETERMINACIÓN DEL RÉGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES - Categorías / DETERMINACIÓN DEL RÉGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES - Noción de trabajador por cuenta propia / DETERMINACIÓN DEL RÉGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES - Noción de empleado. En ella el legislador incluyó a algunas personas naturales que perciben sus ingresos del desarrollo de actividades por cuenta y riesgo propio, como los profesionales liberales y quienes prestan ciertos servicios técnicos / PROFESIONES LIBERALES - Noción / ARTÍCULO 2 DEL DECRETO 3032 DE 2013 - Objeto / CONJUNTOS 1 Y 2 DEL ARTÍCULO 2 DEL DECRETO 3032 DE 2013 – Alcance. Aluden a quienes desarrollan una actividad por cuenta ajena, en virtud de vínculo laboral o legal y reglamentario o de otro tipo / CONJUNTO 3 DEL ARTÍCULO 2 DEL DECRETO 3032 DE 2013 – Alcance. Se refiere a quienes realizan una actividad económica por su cuenta y riesgo, diferentes de las contempladas en el artículo 340 ET y no utilizan en su actividad materiales técnicos o insumos especializados / ACTIVIDADES ECONÓMICAS DEL CONJUNTO 3 DEL ARTÍCULO 2 DEL DECRETO 3032 DE 2013 - Alcance. No puede entenderse sin distinción alguna, sino que busca referirse de manera específica tanto a las profesiones liberales, como a quienes prestan servicios técnicos y son definidos desde la ley como empleados para efectos tributarios / NOCIÓN DE EMPLEADO PARA LA DETERMINACIÓN DEL RÉGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES - Legalidad condicionada del numeral 3 del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 / CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD DE NORMA GENERAL - Improcedencia por llevar inmerso un interés público

De lo dispuesto en el artículo 329 se puede establecer que el legislador, para efectos de la determinación del régimen del impuesto de renta de las personas naturales, distinguió tres categorías de personas: (i) Los “empleados”, categoría que incluye a quienes derivan la mayor parte de sus ingresos (80%) de la

prestación de servicios de manera personal 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, independientemente de su denominación (inciso 1°), así como a aquellos que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado (inciso 3°), (ii) Los “trabajadores por cuenta propia”, que corresponde a las personas naturales que perciben sus ingresos de las actividades enlistadas en el artículo 340 ET, y (iii) Otras personas, que no reúnen los requisitos para clasificarse en los dos grupos anteriores, que comprende: las reguladas en 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. Conforme lo anterior, es claro que el legislador sí incluyó en la categoría de empleados a algunas personas naturales que perciben sus ingresos del desarrollo de actividades por cuenta y riesgo propio, pues incluyó expresamente en dicha categoría a quienes ejercen profesiones liberales o que presten servicios técnicos. Por ende, las categorías legales señaladas no corresponde en todo a una división estricta entre quienes obtienen ingresos derivados de una actividad personal por cuenta y riesgo propio, o por cuenta y riesgo ajena, ya que la propia ley incluyó dentro de la categoría de empleados a quienes desarrollan profesiones liberales, por cuenta propia. No le asiste razón entonces al actor al considerar dicha división como el criterio para diferenciar las categorías, ya que el propio legislador, según el texto de la ley finalmente aprobado, no acogió enteramente dicho criterio. En la medida en que se distinguen en la norma las tres categorías señaladas, se entiende que la norma reglamentaria busca determinar los requisitos específicos aplicables a cada grupo de personas, con el fin de precisar quiénes se encuentran sometidos a los diferentes métodos de determinación de la renta, según la categoría a la que pertenecen. Lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 apunta a fijar los requisitos necesarios para considerar que una persona pertenece a la categoría de empleado. Así, los dos primeros conjuntos aluden a quienes desarrollan una actividad por cuenta ajena (en virtud de vínculo laboral o legal y reglamentario, o de otro tipo). En cambio, el conjunto 3 se refiere a quienes realizan una actividad económica por su cuenta y riesgo, diferentes a las contempladas en el artículo 340 ET, y no utilizan en su actividad materiales técnicos o insumos especializados. Este último grupo corresponde a quienes desarrollan una profesión liberal, o prestan servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado al que alude el inciso 3 del artículo 329 arriba transcrito. En el texto se destaca una diferencia: mientras que el artículo 329 alude directamente a las “profesiones liberales”, el numeral 3 del artículo 2 del decreto demandado se refiere en general a “una actividad económica”, independientemente de su denominación. La referencia a las “actividades económicas” en general, tomadas aisladamente, no corresponde a las mismas profesiones liberales, en tanto que las segundas solo aluden a ciertas actividades intelectuales, que suponen la realización de estudios de educación superior, según lo definió el propio decreto en su artículo 1. Las actividades económicas en general, no se limitan a las realizadas en virtud de las denominadas profesiones liberales, pues es claro que existe un conjunto de actividades económicas personales que no califican como tales. No obstante, una lectura simultánea de los requisitos del conjunto 3 (norma demandada), con el inciso 3 del artículo 329 ET, lleva a concluir que este conjunto se refiere a (i) las personas que desarrollan actividades propias de profesiones

liberales, y (ii) a quienes prestan servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, que no ejercen profesiones liberales. La alusión a ambos grupos de personas no corresponde a la noción de profesiones liberales, pues incluye a otros, pero no se extiende más allá de las personas a las que el propio artículo 329 ET, en su inciso tercero, califica como empleados. Así, la alusión a “actividades económicas” que hace el literal a) de la norma demandada pretende abarcar tanto a quienes desarrollan profesiones liberales, como a quienes llevan a cabo una actividad económica por su cuenta y riesgo que consiste en la prestación de servicios técnicos, grupo de personas a quienes alude el inciso tercero del artículo 329 ET. Es claro que el reglamento no requería mencionar solo a las profesiones liberal, sino que también debía mencionar a quienes, no perteneciendo a las profesiones liberales, también habían sido definidos como empleados en el inciso 3 del artículo 329 ET (“...o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado...”). Atendiendo las anteriores premisas, se concluye que el Gobierno Nacional no excedió la facultad reglamentaria, al determinar los requisitos correspondientes al grupo de personas del conjunto 3 contenido en el artículo 2 del Decreto 3032 de 2013, pues allí se refiere a quienes fueron incluidos por la propia ley tributaria en la categoría de empleados, según lo dispuesto en el artículo 329 ET, incorporado por la Ley 1607 de 2012. No puede entenderse que la norma alude en general a “actividades económicas” sin distinción alguna, comoquiera que esta expresión, en este caso (tal como se consigna en el literal a) de los requisitos del conjunto 3), busca referirse de manera específica tanto a las profesiones liberales, como a quienes prestan servicios técnicos, y son definidos desde la ley como empleados para efectos tributarios. En este orden de ideas, la Sala encuentra que en el presente caso no se presentó una extralimitación en el ejercicio de las facultades de reglamentación, pues no hay una extensión indebida de la definición del término empleado contenida en el artículo 329 del Estatuto Tributario Nacional, incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, en tanto que se entiende que el aparte demandado alude al conjunto de profesionales liberales, y personas que prestan servicios técnicos, que fueron expresamente incluidos por el legislador como “empleados”, según voces del inciso 3 de la norma reglamentada. En consecuencia, la Sala declarará la legalidad del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013, bajo el entendido que ésta norma hace alusión al conjunto de profesiones liberales y personas que prestan servicios técnicos, quienes fueron expresamente incluidos por el legislador como empleados para efectos tributarios de conformidad con lo dispuesto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012. Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (C.P.A.C.A.) - ARTÍCULO 188 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 329 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 340 / LEY 1607 DE 2012 – ARTÍCULO 10 / DECRETO 960 DE 1970 / DECRETO 3032 DE 2013 – ARTÍCULO 1 / DECRETO 3032 DE 2013 - ARTÍCULO 2

NORMA DEMANDADA: DECRETO 3032 DE 2013 (27 de diciembre) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO – ARTÍCULO 2 NUMERAL 3 (LEGALIDAD CONDICIONADA)

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., quince (15) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 11001-03-27-000-2016-00012-00(22362)

Actor: PEDRO ARANGO MONTES

Demandado: LA NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

FALLO

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Pedro Arango Montes contra el numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013 proferido el Gobierno Nacional, por medio del cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012.

DEMANDA

Pedro Arango Montes, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó que se declare la nulidad del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013, proferido por el Gobierno Nacional, *"Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario"*.

La norma demandada es la que se transcribe y subraya a continuación:

"DECRETO 3032 DE 2013
(Diciembre 27)

Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA;

En uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las conferidas en los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 329, 330, 331, 334, 336, 337, 340, 383 y 384 del Estatuto Tributario,

(...)
DECRETA:
(...)

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:

a). Sus ingresos brutos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica, mediante una vinculación de cualquier naturaleza, independientemente de su denominación, y

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

c). No presta servicios técnicos que requieren de materiales o insumos especializados, o maquinaria o equipo especializado, y

d). El desarrollo de ninguna de las actividades señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario le genera más del veinte por ciento (20%) de sus ingresos brutos, y

e). No deriva más del veinte por ciento (20%) de sus ingresos del expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, al por mayor o al por menor; ni de la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, manufactura y ensamble de cualquier clase de materiales o bienes.

(...)"

(Subrayado del texto)

El demandante invocó como normas violadas el artículo 329 del Estatuto Tributario, y los artículos 13, 189-11 y 338 de la Constitución Política.

Como concepto de la violación, expuso los argumentos que se resumen así:

La Ley 1607 de 2012 reestructuró el régimen tributario de las personas naturales, con el fin de simplificarlo según las particularidades de cada actividad económica. Para ello, el artículo 329 ET (incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012) dividió a las personas naturales en tres categorías: empleados, trabajadores por cuenta propia, y otros.

Los "empleados" son personas que obtienen la mayoría de sus ingresos de actividades que realizan por cuenta y riesgo de un tercero, independientemente del vínculo contractual que tengan con el beneficiario de sus servicios. Así, según la ley, el factor esencial para clasificar a una persona como empleado es la ausencia de riesgos asumidos en la actividad que genera sus ingresos.

Dado el criterio establecido por el legislador para identificar a quienes pueden ser empleados, es ilegal que el aparte demandado del Decreto

3032 de 2013 incluya dentro del concepto de “empleado”, a prestadores del servicio que obran por cuenta y riesgo propia.

El sistema de determinación del impuesto de renta denominado Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) al que se aplica la clasificación de empleado que trae la ley, solo se justifica frente a aquellas personas que no incurren en costos y gastos al generar sus ingresos; esto es, a aquellas que obran por cuenta y riesgo de un tercero. Por tanto, al hacer aplicable el régimen del IMAN a prestadores de servicio independientes, que incurren en costos y gastos necesarios para la prestación de sus servicios, se desnaturaliza la filosofía de ese régimen especial.

La norma demandada parte de una concepción errónea del artículo 329 ET, al establecer que toda persona que no desarrolle una actividad económica de las enlistadas en el artículo 340 ET debe categorizarse como empleado. Así, quien no cabe en la definición de trabajador por cuenta propia, debe clasificarse como empleado, lo cual desconoce la aplicación del régimen general ordinario para la determinación de la renta, aplicable a quienes no clasifican como empleado ni como trabajador por cuenta propia.

Entonces, es incorrecto considerar, como lo hace la norma demandada, que el régimen tributario de las personas naturales solo acepta dos calificaciones (empleado, y trabajador por cuenta propia) y, que por ello, todo el que no clasifique como parte del segundo, hace parte del primero. Estos regímenes especiales no aplican a la persona natural que no encaja en los supuestos de los mismos señalados por la ley. El artículo 329 es claro al señalar que las personas que obran por cuenta propia, cuando no realizan las actividades mencionadas en el artículo 340 ET, se encuentran sujetas al régimen ordinario de determinación de la renta, por lo que resulta ilegal que una norma de inferior jerarquía las clasifique como empleados.

Así mismo, fue desconocido el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, porque los elementos esenciales de los tributos solo pueden fijarse mediante ley, excluyendo los decretos reglamentarios emitidos por el ejecutivo.

En este caso, la modificación del concepto de empleado que trae la norma demandada conlleva la modificación de las reglas para determinar la base gravable y la tarifa de las personas naturales que no son empleados, pero que la norma demandada califica como tales. Así, las personas que se califican como empleadas por el decreto demandado se encontrarían sujetas al régimen especial del IMAN, cuando según el criterio fijado por la ley no deberían hacerlo, lo que lleva al resultado inconstitucional de que vía decreto reglamentario se modifican elementos esenciales del tributo fijados por el legislador.

Por lo anterior, resulta violado también el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, pues el Gobierno nacional excedió los límites de su potestad reglamentaria: la norma demandada va más allá de lo dispuesto por la ley, pues mientras el artículo 329 ET limita la noción de empleado a las personas que obran por cuenta y riesgo de un tercero, el decreto demandado califica como empleados a personas que obran por cuenta y riesgo propio, cuando no ejercen actividades listadas en el artículo 340 ET.

Por último, afirma el demandante que se viola el artículo 13 constitucional, al tratar de manera similar a personas que se encuentran bajo supuesto diferentes, pues se pretende someter a las personas naturales que obran por su cuenta y riesgo, al régimen propio de quienes desarrollan su actividad por cuenta de un tercero. Como consecuencia, se desconoce el principio de equidad tributaria, pues se aplica un régimen tributario propio de personas que no asumen ningún riesgo en su actividad, a personas que obran por cuenta propia.

Así, al prohibírsele a los segundos deducir los costos y gastos en que incurrieron para desarrollar su actividad, asimilándolos con personas que no incurren en tales costos, se regulan de la misma manera supuestos diferentes, lo que viola el principio constitucional de la igualdad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

En ejercicio de la potestad reglamentaria prevista en el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política, el Gobierno Nacional reglamentó parcialmente la Ley 1607 de 2012 a través del Decreto 3032 de 2013.

La reforma contenida en la Ley 1607 de 2012 buscó modificar varias inequidades en el sistema tributario, eliminando tratamientos diferenciales entre contribuyentes que se encontraban en la misma situación económica y contaban con la misma capacidad contributiva. Expresamente, se buscó establecer el sistema IMAN a algunos trabajadores por cuenta propia, según su nivel de ingresos. El objetivo era el de eliminar las diferencias tarifarias, retenciones en la fuente y beneficios tributarios entre personas naturales con niveles similares de ingresos y similar capacidad contributiva, y diferenciarlos según los riesgos asumidos en la actividad.

Con ese criterio, la ley finalmente aprobada incluyó en la categoría de empleados a personas que desarrollan sus actividades por cuenta y riesgo de otros, como es el caso de las profesiones liberales y quienes prestan servicios técnicos, para efectos de aplicarles el régimen del IMAN.

En este caso, el literal b) de la norma demandada tiene por objeto permitir la inclusión en el conjunto 3 de empleados a ciertas personas que prestan servicios por su cuenta y riesgo, por expreso mandato del inciso tercero del artículo 329 ET, como es el caso de quienes prestan servicios propios de profesiones liberales.

Por lo anterior, quienes presten servicios en desarrollo de profesiones liberales serán considerados empleados, sin importar si prestan dichos servicios por su cuenta y riesgo o no: si prestan sus servicios por cuenta y riesgo del contratante, pertenecerán al conjunto 2, mientras que si lo hace por cuenta y riesgo propias, pertenecerán al conjunto 3, cumplidas la totalidad de las condiciones establecidas en el numeral 3 del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013.

Las condiciones establecidas en el conjunto 3 (norma demandada) son propias del ejercicio independiente de las profesiones liberales, y son un desarrollo lógico del inciso tercero del artículo 329, en el entendido de que estas personas desarrollan su actividad por cuenta y riesgo propio. Por ello, la norma demandada es un ejercicio legítimo de la potestad reglamentaria del Estado, y colma la necesidad de reglamentación de dicho inciso tercero, dándole seguridad jurídica a quienes desarrollan profesiones liberales.

No se vulneran los límites de la potestad reglamentaria, pues en su ejercicio, el Gobierno puede establecer válidamente los requisitos para acceder a la aplicación de un régimen legal, con claridad y certeza suficientes. En este caso, la expedición del Decreto 3032 desarrolló la clasificación de las personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia que trae el artículo 329 ET, posibilitó el cumplimiento de las obligaciones fiscales, al establecer criterios para hacer una clasificación precisa de las personas, y precisó los distintos grupos de trabajadores que clasifican como empleados, los ingresos que deben tenerse en cuenta para hacer una correcta clasificación, y el método de comparación del cálculo del impuesto de renta según los sistemas de determinación ordinario e IMAN.

La DIAN, en condición de coadyuvante, señaló:

La modificación introducida en el régimen tributario de las personas naturales por la Ley 1607 de 2012 consistió en calificar las personas naturales en tres categorías. Conforme al artículo 329 del Estatuto Tributario y al Decreto 3032 de 2013, la categoría de empleado no se desprende de la falta de asunción de riesgos, porque la prestación del servicio o la realización de la actividad económica por cuenta y riesgo propia dependían del cumplimiento de la totalidad de los requisitos contenidos en el decreto.

Las condiciones del conjunto 3 del decreto demandado se refieren a quienes realizan una actividad personal en ejercicio de profesiones liberales, o que prestan servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales o insumos especializados, sin sujetarlo a quien asume el riesgo en la prestación de tal servicio, según el inciso 4 del artículo 329 ET. No todas las personas que desarrollan actividades relacionadas por la ley (agricultores, comerciantes, constructores, etc.) se clasifican como empleados.

El numeral 3 del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 no modifica las bases gravables ni las tarifas aplicables a las personas naturales, porque las disposiciones reglamentadas fueron las que crearon sistemas alternativos de determinación del impuesto de renta, por la vía de obtener una renta gravable ajustada a la capacidad de pago de cada contribuyente.

Las condiciones establecidas en el numeral 3 del artículo 2 del decreto demandado son las condiciones para clasificar como empleado según lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 329. Se aclara aquí el caso de algunas profesiones liberales, que antes eran considerados como trabajadores por cuenta propia, pues no es relevante el tipo de vinculación ni su denominación para ser catalogados como empleados, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la ley para recibir tal calificación.

No se violan por tanto los artículos 13, 189 y 338 de la Constitución, pues no hay una transgresión de los límites de la potestad reglamentaria, ni los principios de igualdad ni legalidad tributaria.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de julio de 2018 se llevó a cabo audiencia inicial en el presente proceso, en la cual no se observaron irregularidades en el trámite que dieran lugar a la nulidad del mismo. Asimismo, se fijaron los términos del litigio.

No se presentaron excepciones previas que hubieran tenido que ser declaradas de oficio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró en términos generales lo indicado en la demanda. Añadió un ejemplo numérico, con el que pretende mostrar la afectación a la capacidad contributiva de quienes desarrollan actividades por su cuenta y riesgo, distintas a las señaladas en el artículo 340 ET, si se les aplica la determinación de la renta mediante el sistema IMAN.

También agregó que no procede la interpretación de la norma demandada como aplicable al caso de las profesiones liberales señaladas en el inciso tercero del artículo 329 ET, pues el literal a) del numeral 3

del artículo 2 del Decreto 3032 clasifica como empleados a quienes realicen una (cualquiera) actividad económica, que es una expresión más amplia, y no se refiere a las profesiones liberales.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN reiteraron lo expuesto en la contestación de la demanda y en la coadyuvancia a la contestación, respectivamente.

El Ministerio Público conceptuó lo siguiente:

El numeral 3 del artículo 2 del Decreto impugnado recoge la orden del legislador de incluir en la categoría de empleado a las personas naturales que obtienen ingresos por una actividad económica que desarrollan por su cuenta y riesgo. Como empleados, según la ley, se clasifican tanto personas que reciben ingresos en virtud de un contrato laboral, como personas que prestan servicios personales por cuenta propia.

No se vulnera el concepto genérico de empleado que trae el artículo 329 del Estatuto Tributario, por lo que no existe una extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria, razón por la cual no hay lugar a acceder a las pretensiones del actor.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Acorde con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe resolver si los apartes del acto demandado (el numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013) desconocen normas superiores, al incluir dentro de la noción de empleado a personas naturales que ejercen actividades por su cuenta y riesgo.

La Sala encuentra que la norma objeto de reglamentación por parte del acto acusado (el artículo 329 del Estatuto Tributario, incorporado mediante el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012) fue expresamente modificado por el artículo 1° de la Ley 1819 de 2016. Por ello, antes de abordar el problema jurídico, la Sala considera necesario ocuparse brevemente del decaimiento de los actos administrativos, como consecuencia del desaparecimiento de su fundamento de derecho.

El decaimiento de los actos administrativos por falta de fundamento de derecho

El decaimiento de los actos administrativos ocurre cuando pierden su fuerza ejecutoria. Esa pérdida de fuerza ejecutoria puede darse como consecuencia de la desaparición de los fundamentos de hecho o de derecho del acto administrativo. Así lo dispone el artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativos y de lo Contencioso Administrativo:

“Artículo 91. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

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

El decaimiento del acto supone que el acto no podrá surtir efectos hacia el futuro, desde el momento en que desaparecen sus fundamentos de derecho¹. No obstante, ello no impide que pueda adelantarse un juicio de legalidad sobre el mismo, mediante su confrontación con las normas a que estaba obligado a sujetarse, pues el juicio de nulidad del acto es diferente al de la ejecutoriedad del acto.

Sobre el particular ha dicho esta Sala²:

“La jurisprudencia constante del Consejo de Estado ha considerado que el acto administrativo existe desde que la Administración ha manifestado su voluntad a través de una decisión, y su eficacia (efectos) está condicionada a que tal acto se publique o se notifique. En tal sentido, una vez existe el acto administrativo y se ha notificado o publicado, la Administración queda facultada para cumplirlo o hacerlo cumplir. Esto es lo que se denomina la fuerza ejecutoria del acto.

También ha considerado que no puede confundirse la ocurrencia de la pérdida de fuerza de ejecutoria del acto administrativo con las causales de nulidad del mismo. Las causales de nulidad se encuentran previstas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo [art. 137, CPACA] y se dan desde la misma formación o expedición del acto, bien sea porque se aparta de las normas en que debía fundarse, o porque fue expedido por funcionario u organismo incompetente o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de defensa o mediante falsa motivación o desviación de poder.

“La pérdida de fuerza ejecutoria es un fenómeno jurídico distinto (...) dicha figura está referida específicamente a uno de los atributos o características del acto administrativo, cual es la de la ejecutividad del mismo, es decir, la obligación que en él hay implícita de su cumplimiento y obediencia, tanto por parte de la Administración como de los administrados en lo que a cada uno corresponda, consagrada en el primer inciso del precitado artículo 66, al disponer que “salvo norma en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso pero perderán su fuerza ejecutoria en los siguientes casos...”.

¹ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-069 del 23 de febrero de 1995, M.P. Hernando Herrera Vergara.

² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de marzo de 2015, exp. 19154, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Al respecto, ver también sentencias del 2 de mayo de 2013, exp. 18205, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 11 de octubre de 2012, exp. 18778, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y del 2 de febrero de 2011, exp. 10474, M.P. Germán Ayala Mantilla, entre otras.

Dentro de las cinco circunstancias o causas de pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, está (...) la desaparición de sus fundamentos de derecho (numeral 2, artículo 66 cit.), cuya ocurrencia para nada afecta la validez del acto, en cuanto deja incólume la presunción de legalidad que lo acompaña, precisamente el atributo de éste que es el objeto de la acción de nulidad. Por lo mismo, tales causales de pérdida de ejecutoria, vienen a ser situaciones posteriores al nacimiento del acto de que se trate, y no tienen la virtud de provocar su anulación.”

En relación con la segunda causal de pérdida de fuerza ejecutoria, que la doctrina ha llamado decaimiento del acto (cuando desaparecen sus fundamentos de hecho o de derecho), ésta se produce “cuando ya no existen las circunstancias de modo, tiempo y lugar que le sirvieron de base” o por cuanto se ha presentado: “a) la derogación o modificación de la norma legal en que se fundó el acto administrativo; b) la declaratoria de inexecutable de la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control de constitucionalidad, en los países donde existe; c) la declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se fundamenta la decisión de contenido individual o particular...”

(Subrayado fuera del texto)

Por tanto, la pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo no hace infructuoso el análisis de legalidad del acto, en la medida en que el juicio de legalidad requiere la confrontación del acto con las normas superiores a que debía someterse el mismo, a fin de determinar su adecuación al ordenamiento, lo cual es independiente de su validez. Por otra parte, si un acto viciado de nulidad produce o produjo efectos jurídicos, hay lugar a pronunciarse sobre su legalidad como consecuencia del ejercicio del medio de control de nulidad objetivo, con el fin de preservar la integridad del orden jurídico³.

Así, la Sala considera procedente efectuar el juicio de legalidad del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013 objeto de este proceso, reglamentario del artículo 329 del Estatuto Tributario, vigente al momento de su expedición.

Análisis del numeral 3 del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política dispone que corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes que sean necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Como toda potestad en un Estado de Derecho, el ejercicio de la potestad reglamentaria está sujeta a límites, siendo el primero de los cuales el ámbito material de la misma ley que reglamenta: así, en aras de facilitar el cumplimiento de la ley, el reglamento no puede ir más allá de lo dispuesto por el legislador.

³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de junio de 2018, exp. 21235, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Sobre el mismo punto, ver sentencias del 23 de enero de 2014, exp. 18841, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 20 de noviembre de 2014, exp. 18943, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 28 de mayo de 2015, exp. 21116, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 19 de abril de 2018, exp. 21176, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

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 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”⁴.

Conforme a los parámetros fijados por la ley reglamentada, el Ejecutivo desborda los límites de su potestad reglamentaria si modifica o altera en el reglamento el contenido de la ley. Ello ocurre si las definiciones establecidas por el propio legislador se ven ampliadas por la norma reglamentaria, de tal manera que aludan a supuestos no contemplados por el legislador. Sobre ello, ha dicho la Sala⁵:

“La Sala ha señalado que la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquélla, ni modificarla para restringir su espíritu o finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas .

Es evidente que el **control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria** no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley, hacerla nugatoria, **ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.”**

(Subrayado fuera del texto)

En ejercicio de esa potestad, el Gobierno nacional expidió la norma demandada, con el fin de establecer los requisitos que deben cumplirse para tener la calidad de empleado, según lo dispuesto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, introducido por la Ley 1607 de 2012.

El artículo 329 ET clasificó a las personas naturales para efectos de determinar la forma de liquidar el impuesto de renta. Para ello, estableció las categorías de “empleado” y “trabajador por cuenta

⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de junio de 2018, exp. 21235, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Ver también sentencias del 10 de mayo de 2018, exp. 20677, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 10 de agosto de 2017, exp. 20464, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y de 11 de febrero de 2014, exp. 18973, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 19306, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Ver también sentencia del 15 de abril de 2015, exp. 19103, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

propia”, según la actividad económica desarrollada, y estableció a quiénes correspondían esas categorías, y como tales, a quiénes correspondería aplicar los distintos sistemas de determinación del impuesto (depuración ordinaria, IMAN e IMAS) fijados en los artículos siguientes.

Para efectos de determinar si, como lo sostiene el actor, la norma acusada modificó indebidamente el contenido de las categorías de “empleado” y “trabajador por cuenta propia” establecidas en la ley que reglamenta, resulta necesario comparar lo dispuesto en la normativa legal invocada como violada y lo señalado en la disposición acusada (en negrillas) así:

NORMA VIOLADA Art. 329 ET (art. 10, L. 1607 de 2012)	NORMA ACUSADA Art. 2 num. 3, D. 3032 de 2013
ARTÍCULO 329. <i>CLASIFICACIÓN DE LAS PERSONAS NATURALES</i>. Para efectos de lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias: a) Empleado; b) Trabajador por cuenta propia. Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal 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, independientemente de su denominación. Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades. Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una	ARTÍCULO 2. <i>EMPLEADO</i>. 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: 1. Conjunto 1: Sus ingresos brutos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de una vinculación laboral o legal y reglamentaria, independientemente de su denominación, 2. Conjunto 2: a) Sus ingresos brutos provienen, en una proporción igual o superior al ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica, mediante una vinculación de cualquier naturaleza, independientemente de su denominación; y b) No presta el respectivo servicio, o no realiza la actividad económica, por su cuenta y riesgo, de conformidad con lo previsto en el artículo anterior. 3. Conjunto 3: <u>a). Sus ingresos brutos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica, mediante una vinculación de cualquier naturaleza, independientemente de su denominación, y</u>

NORMA VIOLADA	NORMA ACUSADA
Art. 329 ET (art. 10, L. 1607 de 2012)	Art. 2 num. 3, D. 3032 de 2013
de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario. Los ingresos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales no se rigen por lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, sino por lo previsto en el numeral 5 del artículo 206 de este Estatuto. PARÁGRAFO. Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de las que trata el presente artículo; las reguladas en 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 de este Estatuto; y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a veintisiete mil (27.000) UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente.	<u>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</u> <u>c). No presta servicios técnicos que requieren de materiales o insumos especializados, o maquinaria o equipo especializado, y</u> <u>d). El desarrollo de ninguna de las actividades señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario le genera más del veinte por ciento (20%) de sus ingresos brutos, y</u> <u>e). No deriva más del veinte por ciento (20%) de sus ingresos del expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, al por mayor o al por menor; ni de la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, manufactura y ensamble de cualquier clase de materiales o bienes.</u> Parágrafo 1. Para establecer el monto del ochenta por ciento (80%) a que se refieren los numerales precedentes, deben computarse y sumarse tanto los ingresos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, los ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales como también los provenientes de la prestación de servicios técnicos, en el evento en que se perciban por un mismo contribuyente. Parágrafo 2. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 329 del Estatuto Tributario se tendrán en cuenta la totalidad de los ingresos que reciba la persona natural residente en el país, directa o indirectamente, con ocasión de la relación contractual, laboral, legal o reglamentaria, independientemente de la denominación o fuente que se le atribuya a dichos pagos.

De lo dispuesto en el artículo 329 se puede establecer que el legislador, para efectos de la determinación del régimen del impuesto de renta de las personas naturales, distinguió tres categorías de personas:

(i) Los “empleados”, categoría que incluye a quienes derivan la mayor parte de sus ingresos (80%) de la prestación de servicios de manera personal 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, independientemente de su denominación (inciso 1º), así como a aquellos que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado (inciso 3º),

(ii) Los “trabajadores por cuenta propia”, que corresponde a las personas naturales que perciben sus ingresos de las actividades enlistadas en el artículo 340 ET, y

(iii) Otras personas, que no reúnen los requisitos para clasificarse en los dos grupos anteriores, que comprende: las reguladas en 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

Conforme lo anterior, es claro que el legislador sí incluyó en la categoría de empleados a algunas personas naturales que perciben sus ingresos del desarrollo de actividades por cuenta y riesgo propio, pues incluyó expresamente en dicha categoría a quienes ejercen profesiones liberales o que presten servicios técnicos.

Por ende, las categorías legales señaladas no corresponde en todo a una división estricta entre quienes obtienen ingresos derivados de una actividad personal por cuenta y riesgo propio, o por cuenta y riesgo ajena, ya que la propia ley incluyó dentro de la categoría de empleados a quienes desarrollan profesiones liberales, por cuenta propia. No le asiste razón entonces al actor al considerar dicha división como el criterio para diferenciar las categorías, ya que el propio legislador, según el texto de la ley finalmente aprobado, no acogió enteramente dicho criterio.

En la medida en que se distinguen en la norma las tres categorías señaladas, se entiende que la norma reglamentaria busca determinar los requisitos específicos aplicables a cada grupo de personas, con el fin de precisar quiénes se encuentran sometidos a los diferentes métodos de determinación de la renta, según la categoría a la que pertenecen.

Lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 apunta a fijar los requisitos necesarios para considerar que una persona pertenece a la categoría de empleado. Así, los dos primeros conjuntos aluden a quienes desarrollan una actividad por cuenta ajena (en virtud de vínculo laboral o legal y reglamentario, o de otro tipo).

En cambio, el conjunto 3 se refiere a quienes realizan una actividad económica por su cuenta y riesgo, diferentes a las contempladas en el

artículo 340 ET, y no utilizan en su actividad materiales técnicos o insumos especializados.

Este último grupo corresponde a quienes desarrollan una profesión liberal, o prestan servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado al que alude el inciso 3 del artículo 329 arriba transcrito. En el texto se destaca una diferencia: mientras que el artículo 329 alude directamente a las “profesiones liberales”, el numeral 3 del artículo 2 del decreto demandado se refiere en general a “una actividad económica”, independientemente de su denominación.

La referencia a las “actividades económicas” en general, tomadas aisladamente, no corresponde a las mismas profesiones liberales, en tanto que las segundas solo aluden a ciertas actividades intelectuales, que suponen la realización de estudios de educación superior, según lo definió el propio decreto en su artículo 1⁶. Las actividades económicas en general, no se limitan a las realizadas en virtud de las denominadas profesiones liberales, pues es claro que existe un conjunto de actividades económicas personales que no califican como tales.

No obstante, una lectura simultánea de los requisitos del conjunto 3 (norma demandada), con el inciso 3 del artículo 329 ET, lleva a concluir que este conjunto se refiere a (i) las personas que desarrollan actividades propias de profesiones liberales, y (ii) a quienes prestan servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, que no ejercen profesiones liberales. La alusión a ambos grupos de personas no corresponde a la noción de profesiones liberales, pues incluye a otros, pero no se extiende más allá de las personas a las que el propio artículo 329 ET, en su inciso tercero, califica como empleados.

Así, la alusión a “actividades económicas” que hace el literal a) de la norma demandada pretende abarcar tanto a quienes desarrollan profesiones liberales, como a quienes llevan a cabo una actividad económica por su cuenta y riesgo que consiste en la prestación de servicios técnicos, grupo de personas a quienes alude el inciso tercero del artículo 329 ET. Es claro que el reglamento no requería mencionar solo a las profesiones liberal, sino que también debía mencionar a quienes, no perteneciendo a las profesiones liberales, también habían sido definidos como empleados en el inciso 3 del artículo 329 ET (“...o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado...”).

⁶ “**Profesión liberal:** Se entiende por profesión liberal, toda actividad personal en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere:

1. Habilitación mediante título académico de estudios y grado de educación superior; o habilitación estatal para las personas que, sin título profesional fueron autorizadas para ejercer.

2. Inscripción en el registro nacional que las autoridades estatales de vigilancia, control y disciplinarias lleven conforme con la ley que regula la profesión liberal de que se trate, cuando la misma esté oficialmente reglada.

Se entiende que una persona ejerce una profesión liberal cuando realiza labores propias de tal profesión independientemente de si tiene las habilitaciones o registros establecidos en las normas vigentes”.

Atendiendo las anteriores premisas, se concluye que el Gobierno Nacional no excedió la facultad reglamentaria, al determinar los requisitos correspondientes al grupo de personas del conjunto 3 contenido en el artículo 2 del Decreto 3032 de 2013, pues allí se refiere a quienes fueron incluidos por la propia ley tributaria en la categoría de empleados, según lo dispuesto en el artículo 329 ET, incorporado por la Ley 1607 de 2012. No puede entenderse que la norma alude en general a “actividades económicas” sin distinción alguna, comoquiera que esta expresión, en este caso (tal como se consigna en el literal a) de los requisitos del conjunto 3), busca referirse de manera específica tanto a las profesiones liberales, como a quienes prestan servicios técnicos, y son definidos desde la ley como empleados para efectos tributarios.

En este orden de ideas, la Sala encuentra que en el presente caso no se presentó una extralimitación en el ejercicio de las facultades de reglamentación, pues no hay una extensión indebida de la definición del término empleado contenida en el artículo 329 del Estatuto Tributario Nacional, incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, en tanto que se entiende que el aparte demandado alude al conjunto de profesionales liberales, y personas que prestan servicios técnicos, que fueron expresamente incluidos por el legislador como “empleados”, según voces del inciso 3 de la norma reglamentada.

En consecuencia, la Sala declarará la legalidad del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013, bajo el entendido que ésta norma hace alusión al conjunto de profesiones liberales y personas que prestan servicios técnicos, quienes fueron expresamente incluidos por el legislador como empleados para efectos tributarios de conformidad con lo dispuesto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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

FALLA

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda contra del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013, bajo el entendido que ésta norma hace alusión al conjunto de profesiones liberales y personas que prestan servicios técnicos, quienes fueron expresamente incluidos por el legislador como empleados para efectos tributarios de conformidad con lo dispuesto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Expediente 21555 - Pretensión de nulidad de acto de carácter general

Tema: Impuesto de Renta personas naturales- Definición de empleado para efectos tributarios.

Partes

Demandante: Pedro Arango Montes

Demandado: La Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Coadyuvante: DIAN

Apoderados

Demandante: En nombre propio

Demandada: Juan Carlos López Gómez

Coadyuvante: Myriam Rojas Corredor

Argumento de demanda: Se demanda la nulidad del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013, por cuanto el Gobierno Nacional se excedió en la facultad reglamentaria al incluir dentro de la noción de empleado de que trata el artículo 329 ET, a personas que desarrollan actividades económicas por su cuenta y riesgo.

Argumento de la contestación: No hay exceso en la potestad reglamentaria, por cuanto la norma reglamenta el supuesto de quienes ejercen actividades propias de las profesiones liberales, o prestan servicios técnicos, que fueron expresamente contempladas en el inciso tercero del artículo 329 ET como empleadas.

Decisión: Se declara la legalidad de la norma demandada, por considerar que el numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013, por medio del cual se reglamentó la Ley 1607 de 2012, alude únicamente a personas que habían sido definidas como empleadas para efectos tributarios, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 3 del artículo 329 ET.