

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, tres (3) de junio de dos mil quince (2015)

Radicación número: 110010327000201400008-00 (20930)

Demandante: John Jairo Bustos Espinosa, Gustavo Adolfo Silva Montaña y Roberto Carlos Insignares Gómez

Demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Asunto: Solicitud de medida cautelar

Consejero sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

AUTO

El despacho resuelve la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por los demandantes en el proceso de la referencia, una vez surtido el traslado ordenado por el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, los ciudadanos John Jairo Bustos Espinosa, Gustavo Adolfo Silva Montaña y Roberto Carlos Insignares Gómez solicitaron la nulidad de los artículos 4 [parcial], 3 [numeral 4], 2 [numeral 3, literal b)] y 1 [parcial], del Decreto 3032 de 2013, “Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario”, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El texto de las disposiciones demandadas es el que a continuación se transcribe y resalta:

“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 período 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 período 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:

(...)

1. Conjunto 3:

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 ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.”

“**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.

Parágrafo. Para efectos de establecer si una persona natural residente en el país clasifica en la categoría tributaria de trabajador por cuenta propia, las actividades económicas a que se refiere el artículo 340 del Estatuto Tributario se homologarán, a los códigos que correspondan a la misma actividad en la Resolución No. 000139 de 2012 o las que la adiciones, sustituyan o modifiquen.”

“**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.

Parágrafo 1. De conformidad con lo previsto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, los ingresos provenientes de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, no se incluyen en la determinación de la renta gravable alternativa del IMAN y el IMAS, y se tendrán en cuenta, únicamente para efectos de calcular los límites porcentuales establecidos en dicho artículo.

Parágrafo 2. A los ingresos de que trata el parágrafo anterior, provenientes de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, seguirán sujetas al régimen ordinario de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, previsto en el numeral 5° del artículo 206 del Estatuto Tributario.”

1.1.1. Normas violadas

Los demandantes invocaron como normas violadas los artículos 329 del Estatuto Tributario y 338, 150 [numeral 12] y 189 [numeral 11] de la Constitución Política.

1.1.2. El concepto de la violación

Los demandantes sostuvieron que el gobierno nacional excedió el ámbito de su poder reglamentario al establecer, por medio de las normas demandadas, requisitos adicionales a los previstos en el artículo 329 del Estatuto Tributario, en relación con el análisis que se debe hacer para la clasificación de las personas naturales como “empleados” o “trabajadores por cuenta propia”.

- **Artículo 4 del Decreto 3032 de 2013**

Explicaron que los apartes demandados del artículo 4º del Decreto 3032 de 2013 restringen el alcance que le dio el legislador al artículo 329 del Estatuto Tributario, para el cálculo de la proporción de los ingresos que se tienen en cuenta para la clasificación de personas naturales – empleado -, pues mientras que el artículo 329 dispone que se toman todos los “ingresos”, el artículo 4 del decreto señala que se deben excluir las rentas sometidas al impuesto de ganancias ocasionales, las rentas provenientes de la enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos años y los retiros totales o parciales de los aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas AFC.

Advirtieron que el concepto de “ingresos” incluye todo tipo de ingreso ordinario y extraordinario, como son las rentas sometidas al impuesto de ganancias ocasionales, las rentas provenientes de la enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos años y los retiros totales o parciales de los aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas AFC.

Señalaron que el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 define los ingresos como “aquellos flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.”

- **Artículo 3 [numeral 4] del Decreto 3032 de 2013**

Los demandantes explicaron que el artículo 329 citado señala, expresamente, los requisitos que deben cumplir las personas naturales para ser clasificadas como trabajadores por cuenta propia, a saber:

- Ser residente en el país
- Que sus ingresos provengan en una proporción igual o superior a un 80% de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario
- Tener una renta gravable alternativa menor a 27.000 UVT.

Dijeron que el numeral 4 del artículo 3 acusado establece un requisito adicional a los previstos en el artículo 329 del Estatuto Tributario, para efectos de clasificar al “trabajador por cuenta propia”, consistente en poseer un patrimonio líquido declarado en el período gravable anterior inferior a 12.000 UVT.

- **Artículo 2 [numeral 3, literal b] del Decreto 3032 de 2013**

La parte actora adujo que la disposición acusada amplió el alcance previsto en el artículo 329 del Estatuto Tributario en relación con la categoría de empleados, al incluir dentro de ésta a la personal natural prestadora de servicios que actúa por cuenta y riesgo propio.

Precisó que el artículo 329 citado establece que para pertenecer a la categoría de empleado se debe actuar por cuenta y riesgo del empleador o contratante.

Advirtió que la intención del legislador, plasmada en los antecedentes de la Ley 1607 de 2012, fue la de generar equidad entre los asalariados propiamente dichos y aquellas personas que desarrollaban sus actividades en una condición económica similar o igual a estas, pero que no estaban vinculadas contractualmente por un contrato de trabajo.

Señaló que cualquiera de los grupos de personas naturales que se clasifican como "Empleados" de conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario, tienen como presupuesto el principio de que están actuando siempre por cuenta y riesgo de su contratante, característica ésta que hace que se asimilen al asalariado propiamente dicho.

- **Artículo 1 del Decreto 3032 de 2013**

La parte actora indicó que el artículo 1 del Decreto 3032 de 2013 es violatorio del artículo 329 del Estatuto Tributario, al definir lo que se debe entender por "cuenta y riesgo propio", en el caso de la prestación de servicios personales y la realización de actividades económicas.

Dijo que los apartes acusados señalan, entre otros aspectos, que para prestar servicios y realizar actividades económicas por cuenta y riesgo propio, se debe:

- Obtener ingresos por concepto de esos servicios que provengan de más de un contratante o pagador, cuyos contratos deben ser simultáneos al menos durante un mes del período gravable, y
- Incurrir 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 25% del total de los ingresos por servicios percibidos por la persona en el respectivo año gravable.

Para la parte actora, los apartes subrayados no están implícitos en la finalidad del legislador, al establecer la noción de "cuenta y riesgo propio" como uno de los criterios principales para ser considerado o no en las clasificaciones de empleado o trabajador por cuenta propia. Así mismo, el hecho de que el contratista deba tener durante al menos un mes del periodo gravable más de un contrato vigente, o que los costos y gastos que se incurren representen al menos el 25% del ingreso generado en el respectivo año gravable.

Por el contrario, sostuvo, en la ley está implícito que cuando una persona natural desarrolla actividades económicas o presta servicios por cuenta y riesgo propio, la persona natural: asume las pérdidas monetarias del negocio, asume la responsabilidad por errores y fallas, los ingresos provienen por lo general de más de un contratante al no haber exclusividad y, se incurre en costos y gastos para desarrollar el negocio.

Afirmó que la limitación introducida por la disposición acusada debió ser establecida por el legislador y no por el gobierno nacional, so pena de ser violatoria del principio de legalidad en materia tributaria, contenido en los artículos 338 y 150 [numeral 12] de la Constitución Política.

1.1.3. La solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional

Los demandantes solicitaron, como medida cautelar, la suspensión provisional de los apartes acusados del artículo 4 y del artículo 3 [numeral 4] del Decreto 3032 de 2013, por la presunta violación del artículo 189, en concordancia con los artículos 338 y 150 [numeral 12], de la Constitución Política.

Alegaron, finalmente, que la medida cautelar de suspensión provisional es procedente con fundamento en el análisis de la disposición acusada y su confrontación con la norma superior invocada como violada.

1.1.4. El traslado de la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional

Mediante auto del 23 de octubre de 2014 se ordenó el traslado de la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional, previsto en el artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

1.1.5. Oposición a la medida cautelar

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la U.A.E. DIAN, dentro de la oportunidad legal, pidieron negar la medida cautelar.

1.1.5.1. Oposición del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Dijo que la parte actora no probó el supuesto perjuicio irremediable que justifique la medida cautelar.

Advirtió que el decreto acusado entró en vigencia el 27 de diciembre de 2013 y la demanda fue radicada el 25 de marzo de 2015, lo que demuestra que la medida cautelar pedida no reviste la urgencia que los demandantes le tratan de imprimir.

Dijo que la solicitud tampoco cumple el juicio de ponderación y el análisis probatorio que demanda el artículo 231 del CPACA, para establecer que sería más gravoso el hecho de no decretar la medida.

Sostuvo que las normas acusadas no evidencian la alegada extralimitación de las funciones del ejecutivo, y que, por el contrario, la potestad reglamentaria del gobierno nacional, al expedir estas normas, se ajustó a lo previsto en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política.

Aseveró que tampoco se violaron los artículos 338 y 150 de la Constitución Política, pues el Decreto 3032 de 2013 no establece tributo alguno, sino que desarrolla lo relacionado con las categorías de personas naturales para establecer los sistemas de depuración de la renta.

1.1.5.2. Oposición de la U.A.E. DIAN

La UAE DIAN pidió negar la medida cautelar. En concreto, precisó:

- **Artículo 4 del Decreto 3032 de 2013**

Que la Ley 1607 de 2012 clasifica a las personas naturales a partir del grado de dependencia o la autonomía laboral, sin eliminar la naturaleza del ingreso que obtienen en el año gravable.

Que cuando se habla de la naturaleza del ingreso se debe tener en cuenta el giro habitual de los negocios de la persona natural, con el fin de preservar los principios de igualdad y equidad tributaria. Esto justifica la creación de categorías de contribuyentes, así como la distinción en virtud de la dependencia en la actividad que se desarrolla y el origen del ingreso.

Que a partir de la intención que tuvo el legislador al expedir la Ley 1607, se debía establecer con claridad los ingresos que debían tenerse en cuenta para clasificar a las personas naturales, pues de tener en cuenta la totalidad de los ingresos, sin mirar su naturaleza, no se atendía el espíritu de la ley y contraría los principios de progresividad e igualdad.

Que los ingresos por ganancias ocasionales corresponden a ingresos generados por hechos aleatorios, que no tienen la capacidad de clasificar la categoría de la persona que los recibe.

Que la utilidad en la venta de activos fijos poseídos por menos de dos años es una renta líquida sobre la que se tributa de manera independiente, que, generada dentro del período gravable, no tiene la capacidad de modificar la clasificación de la persona natural y el régimen tributario que se le aplica en la determinación del impuesto de renta.

Que los límites de los retiros parciales o totales de los aportes voluntarios a fondos de pensiones y de ahorros en las cuentas AFC, correspondientes a ingresos percibidos y destinados en un período distinto al período fiscal en el que se efectúa el retiro del fondo o cuenta, deben excluirse porque el ingreso y la destinación del ingreso no corresponden al período gravable, motivo suficiente para que no tenga el alcance de clasificar a la persona natural.

- **Artículo 3 [numeral 4] del Decreto 3032 de 2013**

Precisó que el ejecutivo puede expedir normas referidas a las variables económicas que puedan incidir en los tributos, sin que ello constituya ilegalidad o inconstitucionalidad de la reglamentación.

La disposición reglamentaria acusada se expidió en aras de cumplir el principio de equidad tributaria y la intención del legislador de dar un tratamiento justo y equitativo a los contribuyentes, para que quienes poseen mayores ingresos tributen conforme con dicha capacidad económica.

Dijo que la previsión del numeral 4 del artículo 3 acusada limita el acceso a tasas y tratamientos tributarios que corresponden a un grupo de personas naturales que están en condiciones económicas similares y que no se equiparan a las de aquellas que poseen patrimonios líquidos y recursos suficientes para encontrarse enmarcados en regímenes tributarios diferentes.

2. CONSIDERACIONES

2.1. DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVISTAS EN LA LEY 1437

El artículo 238 de la Constitución Política dispone que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, por los motivos y por los requisitos que establece la ley.

En concordancia con la norma constitucional citada, el artículo 229 de la Ley 1437 de 2011¹ establece que el juez o magistrado ponente, a petición de parte, debidamente sustentada, puede decretar no solamente la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos sino las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

Entre las medidas cautelares que pueden ser decretadas por el juez o el magistrado ponente, el artículo 230 de la Ley 1437 de 2011² prevé la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo demandado.

El artículo 231 de la Ley 1437 de 2011 señala que la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo procede por la violación de las normas invocadas como violadas en la demanda o en la solicitud que se presente en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto administrativo y de su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

Dicho de otra manera, la medida cautelar procede cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: i) del análisis del acto demandado y de su confrontación con

¹ **ARTÍCULO 229. PROCEDENCIA DE MEDIDAS CAUTELARES.** En todos los procesos declarativos que se adelanten ante esta jurisdicción, antes de ser notificado, el auto admisorio de la demanda o en cualquier estado del proceso, a petición de parte, debidamente sustentada, podrá el Juez o Magistrado Ponente decretar, en providencia motivada, las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, de acuerdo con lo regulado en el presente capítulo.

La decisión sobre la medida cautelar no implica prejulgamiento.

² **ARTÍCULO 230. CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS MEDIDAS CAUTELARES.** Las medidas cautelares podrán ser preventivas, conservativas, anticipativas o de suspensión, y deberán tener relación directa y necesaria con las pretensiones de la demanda. Para el efecto, el Juez o Magistrado Ponente podrá decretar una o varias de las siguientes medidas:

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

PARÁGRAFO. Si la medida cautelar implica el ejercicio de una facultad que comporte elementos de índole discrecional, el Juez o Magistrado Ponente no podrá sustituir a la autoridad competente en la adopción de la decisión correspondiente, sino que deberá limitarse a ordenar su adopción dentro del plazo que fije para el efecto en atención a la urgencia o necesidad de la medida y siempre con arreglo a los límites y criterios establecidos para ello en el ordenamiento vigente.

las normas superiores que se alegan como violadas o ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

De modo que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo está atada a un examen de legalidad o de constitucionalidad que el juez debe hacer para anticipar de alguna manera un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado.

En relación con la sustentación de la petición, esta Corporación ha precisado que «la medida cautelar se debe solicitar (no es oficiosa), ya con fundamento en el mismo concepto de violación de la demanda, o ya en lo que el demandante sustente al respecto en escrito separado. Exige que la petición contenga una sustentación específica y propia para la procedencia de la medida excepcional, o una expresa remisión a que el apoyo de la medida se soporta en el mismo concepto de violación»³.

La Sala de la Sección Cuarta, en el auto del 21 de mayo de 2014, dictado en el expediente 20946 (interno), que revocó la suspensión provisional del Decreto 1609 de 2013, medida que había dictado la Sección Primera al admitir la demanda interpuesta por Enrique Alfredo Daza Gamba, auto que será objeto de un análisis más adelante, trazó los siguientes criterios sobre el entendimiento de las medidas cautelares:

... Pues bien, el nuevo código (CPACA) amplió el marco de acción del juez contencioso administrativo otorgándole facultades de tutela equiparables a las que tiene cuando actúa como juez constitucional, facultades que están encaminadas a asegurar el efectivo cumplimiento de la sentencia judicial con la que terminará el proceso y así garantizar el derecho de acceso a la administración de justicia.

Este derecho no es solo de raigambre constitucional y de carácter fundamental, sino que hace parte de las previsiones de distintos instrumentos de derechos humanos como la Declaración Universal de los Derechos Humanos (art. 8º), el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos (art. 2.3), la Declaración Americana de los Derechos y los Deberes del Hombre (art. 18) y la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 25).

Son tres los elementos esenciales que conforman el derecho de acceso a la administración de justicia: i) el acceso entendido como la posibilidad de acudir a la jurisdicción competente para dirimir un conflicto; ii) el derecho a obtener una resolución de fondo del conflicto y iii) el derecho a que la sentencia que se profiera se ejecute⁴.

Así, las medidas cautelares en materia contencioso administrativa están orientadas a garantizar el último de los elementos que conforman el derecho de acceso a la administración de justicia, es decir, buscan proteger la realización de las decisiones judiciales, ya que permiten que el objeto del juicio permanezca inalterado durante el trámite del proceso, pues de lo contrario el restablecimiento del ordenamiento jurídico por medio de la sentencia sería puramente formal y no material.

Este punto es de singular importancia y se convierte en uno de los elementos distintivos de la Ley 1437 de 2011 (CPACA) que surgió como respuesta a los cambios operados en la

³SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN QUINTA. C.P.: SUSANA BUITRAGO VALENCIA. Bogotá D.C., 24 de enero de 2013. Radicación número: 11001-03-28-000-2012-00068-00. Actor: RODRIGO UPRIMNY YEPES Y OTROS. Demandado: DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE CIENCIAS, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN.

⁴Op. cit. Gómez Aranguren, Eduardo.

realidad, frente a los cuales el juez contencioso administrativo requería facultades acordes con las distintas situaciones en las que pudieran estar los administrados por las acciones u omisiones de la Administración.

De esta manera, la nueva arquitectura de las medidas cautelares implica un avance muy significativo en la normativa colombiana en esta materia, que se pone a tono con los avances que en el mismo sentido se pueden identificar en el derecho comparado porque se “amplió el conjunto de herramientas precautelativas a disposición del juez con miras a garantizar la efectividad de sus sentencias y además extiende la aplicabilidad de aquellas a todas las modalidades de actuación de las autoridades pasibles de fiscalización en punto de su jurisdicción por parte de la jurisdicción especializada”⁵

En este sentido, la Ley 1437 de 2011, (CPACA) incluye los tipos de cautelas y los requisitos para decretarlas recogidos en las legislaciones de los distintos países de la Unión Europea, esto es, las cautelas positivas y las negativas y los tres requisitos para su decreto:

- i) Apariencia de buen derecho (*fumus bonis iuris*), que exige un examen preliminar que no constituye prejuzgamiento bien respecto de la legalidad del acto (cautela suspensiva o negativa), bien respecto de la titularidad del derecho subjetivo que sustenta las pretensiones;
- ii) Urgencia (*periculum in mora*). El juez determinará en cada caso si la duración del proceso puede tornar ineficaz un eventual fallo estimatorio de las pretensiones de la demanda, y
- iii) Ponderación de intereses en conflicto, esto es, identificar las ventajas, para el interés general y los inconvenientes, para el derecho del demandante derivados de la denegación de la medida cautelar, versus, las ventajas para el derecho del demandante y los inconvenientes para el interés general, al otorgar la medida cautelar⁶.

Con base en las anteriores directrices generales, se aborda el caso concreto.

2.2. DEL CASO CONCRETO

2.2.1. De la potestad reglamentaria del Gobierno nacional

El artículo numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política señala:

“ART. 189. Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

(...)

11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.”

La facultad reglamentaria, que la Constitución le reconoce al poder ejecutivo, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya

⁵ Fajardo Gómez, Mauricio. Medidas Cautelares. En: Memorias del Seminario Internacional de presentación del Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Imprenta Nacional.

⁶ *Ibíd.*

sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto.

A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular no amerita expedir el reglamento. 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 ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Si el reglamento preserva la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de trámites, procedimientos, plazos y todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir.⁷

Como lo dice la Corte Constitucional, “una de las finalidades prioritarias de la función de reglamentación – si no la más destacada - es resolver en el terreno práctico los cometidos fijados por las reglas del legislador, pues dada la generalidad de estas últimas es poco probable que su implementación pueda lograrse por sí misma”⁸.

2.2.2. Incisos primero y segundo del artículo 4 del Decreto 3032 de 2013

Con el objeto de lograr la regresividad de la carga tributaria y atacar el problema de la alta informalidad laboral en Colombia, el legislador expidió la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012⁹.

Una de las novedades introducida por la ley fue clasificar a las personas naturales en dos categorías tributarias, a saber: empleados y trabajadores por cuenta propia, cada una con un tratamiento tributario distinto. Con esta propuesta, el legislador buscaba “volver mucho más simple y transparente la declaración de renta para personas naturales. (...)”, de tal forma que “un contribuyente que recibe la totalidad o un muy alto porcentaje de sus ingresos como producto de una relación laboral debería tener una declaración extremadamente sencilla, mientras que una persona que recibe además de sus ingresos laborales otras rentas debería tener una declaración un poco más compleja, en el sentido de que debe tener un mayor número de renglones o anexos que llenar.”¹⁰

Fue así como la Ley 1607 de 2012 adicionó el artículo 329 del Estatuto Tributario para incluir cada una de estas categorías, así:

“**ART. 329.** Clasificación de las personas naturales. Para efectos de lo previsto en los capítulos I y II de este título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C. Dieciséis (16) de marzo de dos mil once (2011). Radicación número: 11001-03-27-000-2008-00012-00(17066).Actor: MARY CLAUDIA SÁNCHEZ PEÑA. Demandado: NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

⁸ Corte Constitucional, sentencia C- 1005 de 2008, Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.

⁹ Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

¹⁰ Exposición de motivos proyecto de ley 166 de 2012 Cámara, Gaceta del Congreso 666 del 5 de octubre de 2012, página 43.

- 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 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 5º del artículo 206 de este estatuto.

PAR. 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; u 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.”

De texto de la norma trascrita, se concluye que, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se entiende por:

- Empleados: Toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un 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, es decir, una relación laboral mediante contrato de trabajo.
- Trabajadores por cuenta propia: Toda persona natural residente en el país, cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un 80% de la realización de una de las siguientes actividades económicas:
 - Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento;
 - Actividades del sector agropecuario, silvicultura y pesca;
 - Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos;
 - Servicios de construcción;

- Actividades de electricidad, gas y vapor;
- Fabricación de productos minerales y otros, de sustancias químicas;
- Industria de la madera, corcho y papel;
- Manufactura de alimentos;
- Textiles, prendas de vestir y cueros;
- Minería;
- Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones;
- Servicios de hoteles, restaurantes y similares y,
- Servicios financieros

Los demandantes pidieron la nulidad de los incisos que se subrayan del artículo 4 del Decreto 3032 de 2013:

“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.

Parágrafo 1. De conformidad con lo previsto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, los ingresos provenientes de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, no se incluyen en la determinación de la renta gravable alternativa del IMAN y el IMAS, y se tendrán en cuenta, únicamente para efectos de calcular los límites porcentuales establecidos en dicho artículo.

Parágrafo 2. A los ingresos de que trata el parágrafo anterior, provenientes de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, seguirán sujetas al régimen ordinario de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, previsto en el numeral 5° del artículo 206 del Estatuto Tributario.”

Los apartes acusados disponen que las rentas sometidas al impuesto de ganancias ocasionales; las rentas obtenidas por la enajenación de activos fijos poseídos por menos de 2 años y, los retiros parciales o totales de los aportes voluntarios a fondos de pensiones y de ahorro en las cuentas AFC, no se tienen en cuenta para el cálculo de los límites porcentuales y la clasificación de los contribuyentes del impuesto de renta, del artículo 329 del Estatuto Tributario.

A juicio de los demandantes, el hecho de señalar qué ingresos no se tienen en cuenta para clasificar a los contribuyentes del impuesto de renta en la categoría de empleados o de trabajadores por cuenta propia, es violatorio del artículo 329 del E.T. y del artículo 189-11 de la Constitución Política, pues existe un exceso en la competencia reglamentaria del Presidente de la República.

La Sala unitaria no evidencia la violación alegada, pues si bien el artículo 329 del Estatuto Tributario alude de manera general y abstracta al concepto de “ingresos”, lo que hace el artículo 4 del Decreto 3032 de 2013 es excluir determinadas rentas para el cálculo de la proporción del 80% señalada en la ley. Y, lo cierto es que, aun cuando el reglamento no lo señale, del artículo 329 ibídem se desprende que para clasificar en la categoría de empleado o de trabajador por cuenta propia, se excluyen aquellos ingresos que no provienen de un vínculo laboral, legal o reglamentario¹¹, o de la realización de alguna de las actividades económicas del artículo 340 de. E.T.

El artículo 4 del Decreto 3032 de 2013 desarrolla el concepto general de “ingreso” contenido en el artículo 329 del Estatuto Tributario, para señalar qué ingresos no se tienen en cuenta para la clasificación de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, aspecto que no se contrapone con la facultad reglamentaria del ejecutivo.

En consecuencia, no se accederá a la medida cautelar solicitada.

- Numeral 4 del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013

Los demandantes pidieron la nulidad del numeral 4 del artículo 3 del Decreto 3230 de 2013, por ser contrario al artículo 329 del Estatuto Tributario, al fijar un requisito adicional a los señalados en esta última disposición para clasificar en la categoría de trabajador por cuenta propia.

Para establecer lo anterior, la Sala transcribe el texto de las dos disposiciones, para comparar su contenido:

Artículo 329 del E.T.	Numeral 4 del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013
<p>Clasificación de las personas naturales. Para efectos de lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:</p> <p>a) Empleado; b) Trabajador por cuenta propia.</p> <p>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</p>	<p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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

¹¹ El artículo 103 del Estatuto Tributario considera como rentas de trabajo las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viático, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

<p>denominación.</p> <p>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.</p> <p>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 de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario.</p> <p>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.</p> <p>Parágrafo. Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de 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 (Para el año 2013 \$724.707.000) seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente.”</p>	<p>inferior a veintisiete mil (27.000) UVT.</p> <p>4. El patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior es inferior a doce mil (12.000) UVT.</p>
--	--

De la comparación del artículo 329 del Estatuto Tributario con el artículo 3 del Decreto 3230 de 2013, se advierte que, en efecto, la disposición acusada introduce un requisito adicional a los fijados por la ley para clasificar en la categoría de trabajador por cuenta propia, como lo es el hecho de acreditar un patrimonio líquido inferior a 12.000 U.V.T.

Sin embargo, la anterior situación se superó con la expedición de la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, que incluyó como condición adicional para clasificar como trabajador por cuenta propia, la acreditación del patrimonio líquido inferior a 12.000 U.V.T. Al efecto, el artículo 34 de la ley dispone:

“ARTÍCULO 34. Adiciónese el párrafo 3o al artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Párrafo 3o. Para los efectos del cálculo del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS), 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. Desarrolla la actividad por su cuenta y riesgo.
3. Su Renta Gravable Alternativa (RGA) es inferior a veintisiete mil (27.000) Unidades de Valor Tributario (UVT).
4. El patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior es inferior a doce mil (12.000) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Para efectos de establecer si una persona natural residente en el país clasifica en la categoría tributaria de trabajador por cuenta propia, las actividades económicas a que se refiere el artículo 340 del Estatuto Tributario se homologarán a los códigos que correspondan a la misma actividad en la Resolución número 000139 de 2012 o las que la adicionen, sustituyan o modifiquen.”

En consecuencia, y ante la sobrevenida Ley 1739 de 2014 [artículo 34], que incluyó la condición cuestionada por los demandantes, no hay razón para acceder a la suspensión provisional de los efectos del numeral 4 del artículo 3 del Decreto 3032 de 2013.

Por lo anteriormente expuesto, el despacho,

RESUELVE:

NIÉGASE la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del artículo 3 y de los incisos 1 y 2 del artículo 4 del Decreto 3032 de 2013, “Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario”.

Notifíquese y cúmplase.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS