**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

**AUDIENCIA INICIAL, DE ALEGACIONES Y JUZGAMIENTO**

**ACTA No. 001**

**Referencia: Medio de Control de Nulidad**

**Radicación: 110010327000201300022-00 (20185)**

**Acumulado con el expediente 110010327000201300011-00 (20004)**

**Demandante: Luis Guillermo Morales Arias**

**Demandado: La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

**Se da inicio a la audiencia siendo las nueve y quince de la mañana del once (11) de marzo de 2015.**

**1. ASISTENTES**

**1.1. PARTE DEMANDADA.**El abogado Pedro Pablo Moreno Álvarez, en representación de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a quien se le reconoce personería para actuar en los términos del poder que le fue otorgado. Se notifica por estrado esta decisión.

**1.2. PARTE COADYUVANTE**

La abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, en representación de la UAE DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado. Se notifica por estrado esta decisión.

**1.3. MINISTERIO PÚBLICO.** El doctor Álvaro José Martínez Roa, Procurador Sexto delegado ante el Consejo de Estado.

Se deja constancia de que la parte demandante no asistió a la audiencia.

**2. ACUMULACIÓN DE PROCESOS.**

Mediante auto del 21 de mayo de 2014 se decretó acumular el proceso radicado bajo el número 11001032700020130001-00 (20004) al proceso radicado bajo el número 110010327000201300022-00 (20185).

**3. SANEAMIENTO DEL PROCESO**

La Sala observa que no se configuran circunstancias que afecten la validez y eficacia del proceso.

**4. EXCEPCIONES PREVIAS Y AGOTAMIENTO DEL REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD**

Con fundamento en lo establecido en el artículo 306 del C.P.C.[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftn1" \o ") el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitó declarar de oficio cualquier excepción que se encontrara probada. La Sala observa que no se configura ninguna excepción que deba ser declarada de oficio.

De conformidad con el artículo 161, numeral 2, de la Ley 1437 de 2011, la conciliación no constituye un requisito de procedibilidad para acudir a la jurisdicción en una demanda en la que se formulen pretensiones de simple nulidad.

**5. FIJACIÓN DEL LITIGIO**

Se demanda la nulidad parcial de los Decretos 0099 del 25 de enero y 1070 del 28 de mayo, ambos de 2013 y expedidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por medio de los cuales se reglamentan algunos aspectos del régimen de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta de las personas naturales.

a) Del Decreto Reglamentario 0099 del 25 de enero de 2013, «*por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario»*el demandante solicita la nulidad del numeral *ii)* del artículo 1º que señala: «*ii) Pagos o abonos en cuenta gravables, cuando se trate de relaciones contractuales distintas a las anteriores*».

b) Del Decreto 1070 del 28 de mayo de 2013, «*por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario».* El demandante solicita declarar la nulidad de las expresiones «*mayor*» y «*la tabla de retención del*[*artículo 383*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)*y*», que hacen parte del artículo 1º, y de la totalidad del Parágrafo 2º del artículo 2º.

**5.1. NORMAS DEMANDAS**

**5.1.1. Decreto 0099 del 25 de enero de 2013.**

*ARTÍCULO 1°. Retención EN LA FUENTE PARA EMPLEADOS POR CONCEPTO DE RENTAS DE TRABAJO. Conforme lo establece el*[*artículo 383*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)*del Estatuto Tributario, en concordancia con el*[*artículo 384*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477)*, la retención en la fuente aplicable por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de conformidad con lo establecido en el*[*artículo 329*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408)*del mismo Estatuto por: i) Pagos gravables, cuando provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria o por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el*[*artículo 206*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272)*,****ii) Pagos o abonos en cuenta gravables, cuando se trate de relaciones contractuales distintas a las anteriores****, corresponde a la que resulte de aplicar a dichos pagos o abonos en cuenta, según corresponda, la siguiente tabla de retención en la fuente:*

(…)

**5.1.2. Decreto 1070 del 28 de mayo de 2013**

***Información para clasificar a las personas naturales***

***Artículo 1°. Determinación de la clasificación de las Personas Naturales en las Categorías Tributarias establecidas en el***[***artículo 329***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408)***del Estatuto Tributario.****Las personas naturales residentes en el país deberán reportar anualmente a sus pagadores o agentes de retención la información necesaria para determinar la categoría tributaria a que pertenecen de acuerdo con lo previsto en el*[*artículo 329*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408)*del Estatuto Tributario, a más tardar el treinta y uno (31) de marzo del respectivo período gravable. La persona deberá manifestar expresamente:*

*1. Si sus ingresos en el año gravable inmediatamente anterior provienen o no de la prestación de servicios de manera personal o del desarrollo de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) del total de los ingresos percibidos por el contribuyente en dicho período fiscal.*

*2. Si sus ingresos en el año gravable inmediatamente anterior provienen o no de la prestación de servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o de la prestación de servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados, o de maquinaria o equipo especializado, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) del total de los ingresos percibidos por el contribuyente en dicho período fiscal.*

*3. Si está obligada a presentar declaración de renta por el año gravable inmediatamente anterior.*

*4. Si sus ingresos totales en el año gravable inmediatamente anterior superaron cuatro mil setenta y tres (4.073) UVT.*

*La categoría tributaria determinada con base en la información entregada surtirá efecto a partir del primer pago o abono en cuenta posterior a la fecha de entrega. Cuando se dé inicio a una relación laboral, o legal y reglamentaria, y/o de prestación de servicios después del 31 de marzo, la información de que trata este artículo deberá ser suministrada antes de que se efectúe el primer pago o abono en cuenta.*

*Cuando la persona natural residente no hubiere obtenido ingresos brutos en el período gravable anterior, le será aplicable el parágrafo del*[*artículo 329*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408)*del Estatuto Tributario. No obstante lo anterior, cuando sus ingresos provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, estarán sometidos a la retención en la fuente que resulte de aplicar la tabla de retención prevista en el*[*artículo 383*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)*del Estatuto Tributario, en concordancia con el parágrafo 1° del artículo 1° del Decreto número 0099 de 2013.*

*Las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una vinculación laboral, o legal y reglamentaria estarán sujetas a la retención****mayor****que resulte de aplicar****la tabla del***[***artículo 383***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)***y****la tabla del*[*artículo 384*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477)*del Estatuto Tributario, independientemente de si son declarantes o no, salvo que entreguen a su contratante la información a que se refiere este artículo y se determine la clasificación de acuerdo con dicha información.*

*Cuando la información se entregue de manera extemporánea, el pagador solamente la tendrá en cuenta para efecto del cálculo de la retención en la fuente aplicable a los pagos o abonos en cuenta que se efectúen con posterioridad a la actualización de la información. No se podrán modificar ni ajustar las retenciones en la fuente practicadas o que hayan debido practicarse con anterioridad a la entrega de la información.*

*Cuando la persona natural incumpla con la obligación de entrega de la información de que trata este artículo, el agente de retención deberá informarle a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), con el fin de que la Administración Tributaria imponga las sanciones pertinentes. La DIAN determinará la forma y el plazo para entrega de la información relativa al incumplimiento.*

***Parágrafo transitorio.****Para el año 2013, la información de que trata el presente artículo deberá ser entregada a más tardar en el último día del mes calendario siguiente a la entrada en vigencia del presente decreto.*

***Retención en la fuente sobre rentas de trabajo***

***Artículo 2°. Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente.****Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, se podrán detraer los siguientes factores:*

*1. Los ingresos que la ley de manera taxativa prevé como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*

*2. Las deducciones a que se refiere el*[*artículo 387*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=480)*del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 2° del Decreto número 0099 de 2013.*

*3. Los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud.*

*4. Las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas en razón a su origen y beneficiario. Lo previsto en el numeral 10 del*[*artículo 206*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272)*del Estatuto Tributario procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en el inciso 1º del*[*artículo 383*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)*del Estatuto Tributario.*

*Los factores de depuración de la base de retención de los empleados cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se determinarán mediante los soportes que adjunte el empleado a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos del inciso 3º del*[*artículo 771-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)*del Estatuto Tributario. En este caso las deducciones a que se refieren el*[*artículo 387*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=480)*del Estatuto Tributario y el artículo 2° del Decreto Reglamentario número 0099 de 2013 se comprobarán en la forma prevista en lo pertinente en el artículo 7° del Decreto Reglamentario número 4713 de 2005, en el artículo 7° del Decreto Reglamentario número 3750 de 1986 y en las demás normas vigentes. Si se suscriben contratos con pagos periódicos, la información soporte se podrá suministrar una sola vez.*

***Parágrafo 1°.****Para efectos de la disminución de la base los pagos por salud de que trata el literal a) del*[*artículo 387*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=480)*del ET son todos aquellos efectuados por los Planes Adicionales de Salud, de que tratan las normas de seguridad social en salud, que se financien con cargo exclusivo a los recursos que paguen los particulares a entidades vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud.*

***Parágrafo 2°. Para efectos de la aplicación de la tabla de retención en la fuente señalada en el***[***artículo 383***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)***del Estatuto Tributario a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se deberá tener en cuenta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados en el respectivo mes.***

***Parágrafo 3°.****El empleado no podrá solicitar la aplicación de los factores de detracción de que trata el presente artículo en montos que, sumados sobre todas sus relaciones laborales, o legales y reglamentarias, y/o de prestación de servicios, superen los topes respectivos calculados con base en la suma total de sus ingresos provenientes de esas mismas relaciones.*

**5.2. CAUSALES DE NULIDAD**

El demandante invocó como causales de nulidad la violación directa de la ley por exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, por violación del principio de reserva de ley y por falta de competencia.

**5.3. NORMAS VIOLADAS**

Como disposiciones violadas el demandante señaló las siguientes:

a) Constitución Política: artículo 338.

b) Estatuto Tributario: artículos [365](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=454) y [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) (inciso primero), modificado por el artículo 13 de la Ley 1607 de 2012.

**5.4. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

Para el demandante, los decretos demandados son nulos por violación de los artículos 338 de la Carta Política y [365](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=454) y [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T., concretamente por violación del principio de reserva de ley tributaria, por el que solamente el Congreso puede imponer tributos de carácter nacional.

La causal de nulidad, entonces, se concreta en la falta de competencia del Gobierno Nacional, que el demandante la explicó, así:

Dijo que para efectos de aplicar el impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN) y el impuesto mínimo alternativo simplificado (IMAS), la Ley 1607 de 2012 clasificó a las personas naturales en dos categorías tributarias:

a) Empleado y

b) Trabajador por cuenta propia

Que se consideran empleados [[artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) E.T.] las personas naturales que se encuentren en las siguientes circunstancias:

*i)*quienes presten servicios personales o realicen actividades económicas por cuenta y riesgo del empleador contratante, mediante vinculación laboral o legal y reglamentaria;

*ii)*quienes presten servicios personales o realicen actividades económicas por cuenta y riesgo del empleador contratante, mediante vinculación de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación;

*iii)*quienes presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales y

*iv)*quienes presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales e insumos o de maquinaria o equipo especializado.

Que el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. retomó la tabla de retención en la fuente que venía rigiendo desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, pero que por la reforma tributaria adoptada, ese [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. fue modificado para precisar que esa tabla de retención debía aplicarse a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, pero que la circunscribió para los pagos que se originen en una relación laboral o legal y reglamentaria.

Que, no obstante lo anterior, el Gobierno Nacional, al reglamentar el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. mediante los Decretos 0099 y 1078 de 2013 [normas demandadas], excedió la facultad reglamentaria puesto que, a su juicio, hizo extensiva la tabla de retención en la fuente a que alude el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T., a los pagos o abonos en cuenta gravables originados en relaciones contractuales distintas a las originadas en una relación laboral o legal y reglamentaria.

Dijo que el [artículo 365](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=454) del E.T. le confiere al Gobierno Nacional la facultad para establecer retenciones en la fuente y determinar los porcentajes de retención. Que el Gobierno Nacional no estableció nueva tarifas de retención mediante los Decretos 0099 y 1078 de 2013, por cuanto, como se precisó, la tabla prevista en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. ya regía desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012. Y que, por otra parte, los cambios legislativos introducidos por la Ley 1607 de 2012 no tuvieron incidencia en las tarifas vigentes para que ameritaran la expedición de los decretos demandados en el sentido anotado, esto es, transgrediendo el propio [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476).

Que en vista de que la facultad para establecer retenciones en la fuente está sujeta a los principios de reserva de ley tributaria establecidos en el artículo 338 de la Constitución Política y [365](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=454) del E.T., los decretos demandados son nulos por exceso en la facultad reglamentaria.

**5.5. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público aseguró que el Gobierno Nacional no excedió la facultad reglamentaria cuando expidió los decretos demandados.

Explicó que la Ley 1607 de 2012 modificó la clasificación tradicional que existía de las personas naturales en asalariados y trabajadores independientes con el objeto de eliminar las distorsiones tarifarias del impuesto de renta y de la retención en la fuente de ese mismo impuesto, que se habían creado para este tipo de contribuyentes, a pesar de que gozaban de la misma capacidad económica.

Dijo que para eliminar las distorsiones e inequidades referidas, y para efectos de definir cuando una renta puede ser catalogada como de trabajo, la Ley 1607 de 2012 reemplazó la clasificación de las personas naturales anteriormente vigente, que se basaba en la naturaleza del vínculo contractual, por la de empleados y trabajadores por cuenta propia, que se basa en el criterio de riesgo económico y de grado de autonomía laboral.

Que a la categoría de empleados pertenecen las personas naturales residentes cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior al 80 % de la prestación de servicios por cuenta y riesgo de un empleador o contratante, sin que sea determinante el tipo de vínculo existente porque lo relevante es que tales personas tengan un trato igualitario al momento de tributar y practicarles la retención en la fuente frente a los demás empleados.

De manera que, a juicio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Gobierno no excedió la facultad reglamentaria, pues los decretos demandados se limitaron a regular la retención en la fuente de los pagos que constituyen ingresos laborales, en los términos del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del ET.

**5.6. PROBLEMA JURÍDICO**

De conformidad con el alegato de las partes, el problema jurídico por resolver se concreta en decidir si los apartes demandados de los Decretos 0099 y 1070 de 2013 son nulos por exceso de la facultad reglamentaria, vale decir, por el hecho de haber agregado un supuesto de retención en la fuente no previsto en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T., norma reglamentada.

En concreto, la Sala debe definir si Gobierno Nacional podía establecer, mediante reglamentos, que la tabla de retención en la fuente del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. también se aplica a los ingresos originados en otro tipo de vinculación contractual distintos a los originados en una relación laboral y legal y reglamentaria, en los que la persona natural contratada no toma riesgos al desarrollar la actividad y no tiene el grado de autonomía que sí tiene el trabajador por cuenta propia, que sí toma riesgos y es autónomo en el desempeño de su actividad.

**5.7. PRONUNCIAMIENTO DE LAS PARTES SOBRE LA FIJACIÓN DEL LITIGIO.**

Se otorga a las partes la oportunidad para que se pronuncien sobre la fijación de litigio, y digan si están o no de acuerdo con la fijación del litigio.

**5.7.1.** (9:29 am) El**apoderado de la parte demandada**manifestó estar de acuerdo con la fijación de litigio.

**6. DECRETO DE PRUEBAS**

Téngase como prueba la copia simple de los decretos 099 y 1078 de 2013 [demandados] y de los antecedentes legislativos de esos decretos que aportó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Queda notificado por estrados el decreto de pruebas.

**7. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

De conformidad con los artículos 179 y 180 de la Ley 1437 de 2011, tal como se anunció en el auto de convocatoria a audiencia, se procederá a dictar sentencia en esta misma audiencia, por tratarse de un asunto de puro derecho.

En consecuencia, se da traslado para alegar a las partes, previa conformación de la Sala de Decisión, y se les otorga diez (10) minutos para su intervención.

**7.1.**(9:33 am) Se le concede la palabra al**apoderado de la parte demandada,** quien reitera lo dicho en el escrito de contestación de la demanda. Asimismo, insistió en que no se excedió la facultad reglamentaria, pues los decretos demandados se limitaron a regular la retención en la fuente de los pagos que constituyen ingresos laborales, en los términos del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del ET.

**7.2.**(9:40 am) Se le concede la palabra a la apoderada de la **UAE DIAN,**coadyuvante de la parte demandada, quien impugnó la demanda en términos similares a los expuestos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

**7.3.**(9:51 am.) Por último,**se le concede la palabra al Ministerio Público**, quien parte de referirse al principio de reserva de ley para resaltar que es el Congreso quien crea los elementos de la obligación tributaria. Sostiene que el ejercicio de la facultad reglamentaria está sujeto al principio de reserva de ley. Se refiere a los antecedentes legislativos del[artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del Estatuto Tributario, y a partir de ello afirma que hay tres sujetos a los que se le aplica la tarifa de retención en la fuente, desde el punto de vista reglamentario. Dice no acoger la interpretación literal de la norma del demandante, pues de ser así no tendría efecto la modificación que tuvo lugar con la Ley 1607.

Afirma, la única interpretación válida, desde el punto de vista gramatical y finalista, es que el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. extendió la tabla de retención a todos los integrantes del nuevo concepto de “empleado”, previsto en el [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) ibídem. Por tanto, el Gobierno nacional no se extralimitó en la potestad reglamentaria ni desconoció el principio de reserva de ley. Pide que se nieguen las pretensiones la demanda.

Luego de escuchar los alegatos de conclusión, se suspende la audiencia, siendo las diez de la mañana (10:00 am), con el fin de que la Sala delibere.

Se reanuda la audiencia siendo las diez y veintidós de la mañana (10:22 a.m.)

Luego de haber estudiado el asunto objeto de la controversia, la Sección procede a dictar

**8. SENTENCIA**

La Sala procede a decidir sobre las demandas interpuestas por el ciudadano Luis Guillermo Morales Arias contra la Nación –Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en las que propuso las siguientes pretensiones:

**Expediente 110010327000201300011-00 (20004)**

(…) *que declare la nulidad del aparte o numeral ii) del artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 99 de 2013, emanado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, “por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario”, cuyo texto es siguiente: “ii) Pagos o abonos en cuenta gravables, cuando se trate de relaciones contractuales distintas a las anteriores”.*

**Expediente 110010327000201300022-00 (20185)**

(…)*que declare la nulidad de los apartes “mayor” y “la tabla de retención del*[*artículo 383*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)*y” contenidos en el cuarto inciso del artículo 1º, y de la totalidad del Parágrafo 2º del artículo 2º del Decreto Reglamentario No. 1070 de 2013, emanado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, “por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario.*

**8.1. CONSIDERACIONES**

La Sala considera que no hay lugar a anular los actos demandados por las siguientes razones:

El [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) del E.T., modificado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, clasifica a las personas naturales en dos categorías: los empleados y los trabajadores por cuenta propia. Esta distinción se hizo para efectos de la aplicación de los sistemas especiales de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios – IMAN e IMAS.

Según el [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) del E.T., se consideran empleados aquellas personas cuyos ingresos provengan:

*i)*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;

*ii)*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 vinculación de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación;

*iii)*de la prestación de servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales y,

*iv)*de la prestación de servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado.

En concordancia con esta disposición, el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T., modificado por el artículo 13 de la Ley 1607 de 2012, dispone:

[***ARTÍCULO 383***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)***. TARIFA.****Modificado por el artículo 13 de la Ley 1607 de 2012. La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables, efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas,****originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria****; efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de conformidad con lo establecido en el*[*artículo 329*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408)*de este Estatuto; o los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el*[*artículo 206*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272)*de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:*

(…) (Se resalta)

Del artículo 383 se advierte que la tabla de retención se aplica a dos pagos: (i) los originados en la relación laboral o en la legal y reglamentaria efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, y (ii) los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales

Tanto el Decreto 0099 como el Decreto 1070 de 2013 se expidieron con el fin de regular las condiciones en que se practicaría la retención en la fuente a las personas naturales que se califican como empleados.

El artículo 1º del Decreto 099 de 2013 estableció que la tabla de retención del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. se aplica a los pagos o abonos en cuenta gravables originados en relaciones contractuales distintas a las relaciones laborales o en las legales y reglamentarias. Y, de los apartes demandados del artículo 1º del Decreto 1070 de 2013, incluido el parágrafo del artículo 2, se advierte que prevén que los pagos o abonos en cuenta gravables originados en relaciones contractuales distintas de las relaciones laborales o legales y reglamentarias están sujetos a la tabla de retención que resulte más alta entre las tarifas previstas en la tabla de retención de los artículos [383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) y [384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) del E.T., pues este [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) reguló la tarifa mínima de retención en la fuente para empleados.

Según el alegato de la demanda, solo los empleados que prestan servicios de manera personal o ejecutan una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria están sujetos a la tabla de retención prevista en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. y, eventualmente, a la del [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477), dependiendo de qué tabla arroje la mayor tarifa.

Por el contrario, los empleados que derivan sus ingresos de otro tipo de vinculación contractual solo estarían sujetos a la tarifa mínima de retención prevista en el [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477).

La Sala no comparte esa interpretación del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T.

La reforma tributaria del 2012 tuvo como fin, en efecto, eliminar las distorsiones e inequidades en el tratamiento tributario dado a los trabajadores que, independientemente del tipo de vinculación contractual, gozaban de similares condiciones respecto de la asunción de los riesgos que se corren en el ejercicio de las actividades para las que fueron contratados y en el grado de autonomía laboral que poseen. Por lo mismo, tienen similar capacidad económica que la de los trabajadores que perciben ingresos originados en un vínculo laboral, o legal y reglamentario.

Según la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, la iniciativa legislativa tenía como principal objetivo la generación de empleo y la reducción de la desigualdad. Que, para esto, la propuesta buscabamejorar la distribución de la carga tributaria y así favorecer a los contribuyentes de menores ingresos y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftn2" \o ").

El proyecto de ley destaca que«*las modificaciones presentadas en el impuesto de renta a las personas naturales busca generar un sistema impositivo más progresivo, con la premisa de que aquellos que más ganan tengan una tasa efectiva de tributación más alta que aquellos que menos ganan, y de esta manera lograr una mejora en la equidad y redistribución de las cargas fiscales de las personas».*

Bajo estas premisas, uno de los cambios más representativos de la Ley 1607 de 2012 en la tributación de las rentas de trabajo consistió en cambiar el criterio a partir del que una renta puede ser calificada como de este tipo.

Así, en adelante, no es el tipo formal del vínculo contractual a partir del que se origina la renta gravable lo que determina cuándo se está frente a una renta de trabajo. Esto se define a partir de quien asume los riesgos que se corren en el ejercicio de la actividad económica y el grado de autonomía laboral de quien presta el servicio.

Para esos, efectos la exposición de motivos señaló:

*En este contexto, debe tenerse en cuenta que no solo en materia del impuesto sobre la renta sino en el régimen de seguridad social, las personas naturales que prestan sus servicios personales a otras personas naturales o jurídicas, han sido objeto de un tratamiento discriminatorio en función de la naturaleza del vínculo contractual, pese a que desarrollen la misma actividad.*

*En efecto, cuando el vínculo es de naturaleza laboral, legal o reglamentaria, el empleador asume buena parte de la carga por aportes al sistema de seguridad social. Por su parte los trabajadores vinculados por contratos de prestación de servicios, deben asumir el cien por ciento (100%) de los aportes al sistema de seguridad social. Ahora bien, desde el punto de vista tributario, los asalariados gozan de algunas prerrogativas en materia de deducciones y beneficios tributarios que no ostentan los trabajadores por prestación de servicios.*

*Al examinar la legislación comparada de países desarrollados, se advierte que el criterio para diferenciar a los trabajadores no es la naturaleza del vínculo contractual, sino la definición de quien asume los riesgos que se corren en el ejercicio de sus actividades y el grado de autonomía laboral que se posee; desde esta perspectiva se clasifican en empleados y en trabajadores por cuenta propia.*

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

*En este contexto, el presente proyecto de ley propone clasificar a las personas naturales en dos categorías tributarias, a saber: empleados y trabajadores por cuenta propia, a cada una de las cuales se les da un tratamiento tributario distinto.*

A partir de esta justificación, la Ley 1607 de 2012 creó las categorías tributarias de empleado y de trabajador por cuenta propia.

Estas categorías de contribuyentes se crearon con el ánimo de aplicar dos sistemas de determinación del impuesto sobre la renta, como son: el impuesto mínimo alternativo nacional –IMAN– y el impuesto mínimo alternativo simplificado –IMAS–. Estos sistemas coexisten con el sistema de depuración ordinaria.

En concordancia con lo anterior, la reforma tributaria previó una tabla ordinaria de retención en la fuente para los ingresos laborales, que es la prevista en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T., y una tabla mínima de retención en la fuente para los ingresos que perciben los empleados, incluidos los ingresos laborales, que es la prevista en el [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) del E.T.

Del contenido del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. se extrae que, efectivamente, hizo alusión a los ingresos laborales provenientes de una relación laboral, o legal o reglamentaria. Pero nada dijo sobre los ingresos laborales provenientes de otro tipo de vinculación contractual, que habría que entender incluidos en la tabla de retención del artículo 384.

Sin embargo, la tabla de retención del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. –que se aplica a los empleados cuyos ingresos laborales provienen de una relación laboral, o legal o reglamentaria– también debe aplicarse a los ingresos provenientes de otro tipo de prestaciones personales, tal como lo define el [artículo 329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408) del E.T. Según la Ley 1607 de 2012, no hay razón que justifique un trato discriminatorio para este tipo de situaciones jurídico-tributarias análogas.

No interesa que las tarifas de retención previstas en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. resulten más desfavorables frente a las tarifas de retención previstas en el [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) ídem, pues, en todo caso, de lo que se trata es de que en situaciones equiparables, se retenga a la tarifa que resulte más alta entre la prevista en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) y la estipulada en el [artículo 384](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477), ídem, tal como lo previó el último artículo, cuando dispuso:

***No obstante el cálculo de retención en la fuente efectuado de conformidad con lo dispuesto en el***[***artículo 383***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)***de este Estatuto****, los pagos mensuales o mensualizados (PM) efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, será como****mínimo****la que resulte de aplicar la siguiente tabla a la base de retención en la fuente determinada al restar los aportes al sistema general de seguridad social a cargo del empleado del total del pago mensual o abono en cuenta.*(Se resalta).

De manera que, el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. regula la retención en la fuente aplicable a los pagos gravables derivados de los ingresos laborales. Son ingresos laborales, además de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los originados en otro tipo de vinculación contractual en la que la persona natural contratada no toma riesgos al desarrollar la actividad y no tiene el grado de autonomía que sí tiene el trabajador por cuenta propia que sí toma riesgos y es autónomo en el desempeño de su actividad.

En esas circunstancias, los ingresos que perciben las personas naturales que se originan en un tipo de vinculación contractual que no sea laboral, legal o reglamentaria, deben recibir el mismo tratamiento que reciben los ingresos de quienes están vinculados por una relación laboral, o legal y reglamentaria.

En consecuencia, el Gobierno Nacional no excedió la facultad reglamentaria cuando en el artículo primero del Decreto 099 de 2013 dispuso que la tabla de retención en la fuente prevista en el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. también se aplica a *«los pagos o abonos en cuenta gravables, cuando se trate de relaciones contractuales distintas a las relaciones laborales, o legal y reglamentaria».*

La Sala reitera[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftn3" \o "), en relación con la facultad reglamentaria del Gobierno, que esta facultad está gobernada por el principio de necesidad, que se materializa en la pertinencia 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.

Que, mientras más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en la medida en 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[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftn4" \o ").

De esta manera, se reitera, el ejercicio de la función reglamentaria no debe sobrepasar ni invadir la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria o extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Mientras el reglamento preserve 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 todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir[[5]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftn5" \o ").

En el caso concreto, se aprecia que sí había necesidad de reglamentar lo referente a la retención en la fuente de los ingresos laborales originados en otro tipo de vinculación contractual distinta a la laboral, o legal y reglamentaria, pues nada dijo el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. sobre ese aspecto, a pesar de la obvia intención del legislador cuando dictó la Ley 1607. Y su inclusión mediante el Decreto 099 de 2013 no implicó extender la tabla de retención a situaciones de hecho que el legislador no contempló, pues, tal como se precisó, fue voluntad del propio legislador darle el mismo tratamiento a ese tipo de rentas laborales. De no haberse expedido el reglamento, habría sido nugatoria la reforma puesto que se habría mantenido la situación inequitativa y distorsionadora.

Adicionalmente, el [artículo 365](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=454) del E.T. faculta expresamente al gobierno nacional para establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios.

Para esos efectos, «*los porcentajes de retención se fijan tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo».*

Si bien es cierto, como lo alegó el demandante, que la reglamentación del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. no se hizo para establecer las tarifas de retención en la fuente, puesto que estas ya estaban establecidas, la reglamentación de esa disposición se justifica en el hecho del cambio legislativo referido a la clasificación de las personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia. En esas condiciones, el gobierno ejerció la potestad reglamentaria para fijar las retenciones en consonancia con los fines pretendidos por la mentada ley. Y, en ese entendido, no aprecia la Sala que el gobierno haya excedido la facultad reglamentaria.

Ahora bien, el Decreto 1070 de 2013 se vinculó con el Decreto 0099, y por las mismas consideraciones expuestas en relación con esta norma, la Sala considera que tampoco son nulas la palabra «*mayor*» y la expresión «*la tabla del*[*artículo 383*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476)» previstas en el inciso cuarto del numeral 4 del artículo 1º del Decreto 1070 de 2013, pues, como se precisó, la finalidad de la Ley 1607 de 2012 fue la de aplicar una tarifa mínima de retención sobre los pagos mensuales o mensualizados efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados o la tarifa de retención del [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T., dependiendo de cuál resulte más alta.

Por eso, tampoco es nulo el parágrafo segundo del artículo segundo del Decreto 1070 de 2013 en cuanto precisó que para la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, la tarifa de retención a que alude el [artículo 383](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=476) del E.T. se hará sobre la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados en el respectivo mes, tal como se hace para el otro tipo de ingresos laborales.

**8.2. DECISIÓN**

En mérito de lo expuesto, siendo las diez y cuarenta de la mañana (10:40 am) del día once (11) de marzo del año dos mil quince (2015), 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.-** **NIÉGANSE**las pretensiones de la demanda.

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

**TERCERO.-**La presente providencia queda **NOTIFICADA POR ESTRADOS,**de conformidad con lo dispuesto en los artículos 291 y 294 del Código General del Proceso.

Cópiese y cúmplase.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Presidente

[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftnref1" \o ") ***ARTÍCULO 306. RESOLUCIÓN SOBRE EXCEPCIONES. Artículo derogado por el literal c) del artículo 626****de la Ley 1564 de 2012. Rige a partir del 1º. de****enero de 2014, en los términos del numeral 6) del artículo 627 de la misma ley.****Cuando el juez halle probados los hechos que constituyen una excepción, deberá reconocerla oficiosamente en la sentencia, salvo las de prescripción, compensación y nulidad relativa, que deberán alegarse en la contestación de la demanda.*

*(…)*

[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftnref2" \o ") *Proyecto de Ley No. 166 de 2012, Cámara.*

[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftnref3" \o ") *Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 23 de agosto 2012. Radicación: 760012331000200601049 - 76001233100200602333 01 (acumulados) (17141 y 1794) (sic)*

[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftnref4" \o ") *Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 16 de marzo de 2011. Radicación: 110010327000200800012 00 (17066).*

[[5]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25884" \l "_ftnref5" \o ") *idem*