



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)

Bogotá D.C., veintiuno (21) de enero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2024-00013-00 (28541)
Demandante: MARTÍN EMILIO REY CASTILLO
Demandados: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DIAN

AUTO – SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Procede el Despacho a resolver la solicitud formulada por la parte actora, con el fin de que se decrete la suspensión provisional de los efectos de los siguientes apartes de los artículos 3 y 9 del Decreto 2231 de 2023 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹, y del numeral II del Concepto 100208192-87 de 14 de febrero de 2024 “*COMPILACIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL SOBRE LA LEY 2277 DE 2022*”, expedido por la Subdirección Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN:

Decreto 2231 de 2023

«**ARTÍCULO 3.** *Modifíquense los incisos 1 y 2 del numeral 1.1.2. del artículo 1.2.1.20.3. del Capítulo 20 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, así:*

“1.1.2. *Deducciones: Son las establecidas en el artículo 119, el inciso 6 del artículo 126-1, el inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 y el artículo 387 del Estatuto Tributario.*

*La deducción por dependientes a que se refieren el inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 y la del artículo 387 del Estatuto Tributario aplican únicamente a los ingresos provenientes de rentas de trabajo **y un mismo dependiente solo dará lugar a una de estas dos deducciones, excepto cuando se tenga rentas provenientes de una relación laboral y legal o reglamentaria: caso en el cual se podrá aplicar ambas deducciones por un mismo dependiente.***»

«**ARTÍCULO 9.** *Modifíquese el numeral 6 y el párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6. del Capítulo 1 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, así:*

“6. *Los ingresos percibidos por las personas naturales por concepto de rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria podrán aplicar lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, **siempre y cuando, las personas naturales manifiesten por escrito y bajo la gravedad del juramento que no se tomarán costos o deducciones asociados a dichas rentas.***

La manifestación de que trata el inciso anterior, podrá hacerse en la factura, documento equivalente, documento expedido por las personas no obligadas a

¹ Por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 206, 331, 336 y 383 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 2, 6, 7 y 8 de la Ley 2277 de 2022, se sustituyen, modifican y adicionan unos artículos a la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, relacionados con la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales residentes y la retención en la fuente por concepto de rentas de trabajo.



facturar o cualquier otro medio que disponga el agente de retención o la persona natural beneficiaria del pago.

"PARÁGRAFO 3 Para todos los fines previstos, las rentas exentas y deducciones no pueden superar los límites particulares que establezca cada uno de esos beneficios fiscales, ni el límite del cuarenta por ciento (40%) y el valor absoluto de mil trescientas cuarenta (1.340) Unidades de Valor Tributario -UVT anuales.

Los límites mencionados en el inciso anterior no aplicarán a las rentas exentas establecidas en los numerales 6,7, 8 Y 9 del artículo 206 del Estatuto Tributario, ni a la prima especial, ni a la prima de costo de vida prevista en el artículo 2061 del Estatuto Tributario.»

Concepto 100208192-87 de 14 de febrero de 2024

«COMPILACIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL SOBRE LA LEY 2277 DE 2022»

«II. DEDUCCIÓN POR DEPENDIENTES

1. ¿Qué alcance tiene la expresión «Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo 387 del Estatuto Tributario»? ¿La deducción por dependientes está sujeta a los límites previstos en el inciso 1° del numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario?

La expresión del inciso segundo del artículo 336 ibidem implica que, en adición a la deducción por dependientes prevista en el inciso 2° del artículo 387 del Estatuto Tributario, el artículo 336 ibidem también contempla otra deducción por dependientes, con sus propias características; a saber, entre otras, que no está sometida a los límites porcentual (40%) y absoluto (1.340 UVT anuales) del inciso 1° del mismo numeral 3.

Esto; sin embargo, no implica que el contribuyente puede aprovechar ambas deducciones en relación con los mismos dependientes. Al respecto, es preciso recordar que, según lo dispone el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente, salvo la Ley expresamente lo autorice.

Aunado a ello, «basta que se haya tomado una vez un monto como factor de detracción en la determinación, para que haya imposibilidad de detraerlo nuevamente» (énfasis propio) (cfr. Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008).

SOLICITUD DE MEDIDA CAUTELAR

La parte demandante solicitó como medida cautelar, se decrete la suspensión provisional de los efectos de los apartes trascritos, por las siguientes razones:

El aparte demandado del inciso 2 del artículo 3 del Decreto Reglamentario 2231 de 2023, atenta contra los principios de igualdad, seguridad jurídica, certeza tributaria y capacidad contributiva, al no permitir que los trabajadores independientes que reciben rentas de trabajo diferentes a salarios apliquen a las deducciones previstas en los artículos 336 y 387 del ET.

Los apartes acusados del numeral 6 del artículo 9 del mismo decreto, establecen condiciones que no previó el legislador para que una persona que recibe rentas de trabajo pueda aplicar lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 206 del ET, lo cual también desconoce el parágrafo 2 del artículo 383 del mismo estatuto para efectos de retención en la fuente.



Adujo que en el Concepto 100208192-87 de 14 de febrero de 2024, se desconoce la deducción creada por el artículo 7 de la Ley 2722 de 2022, la cual es adicional a la prevista en el artículo 387 del ET, sin tener en cuenta que es la misma ley la que autoriza la utilización de ambas deducciones.

Indicó que procede el decreto de la medida cautelar para evitar un perjuicio irremediable para los contribuyentes que deben cumplir con condiciones que el legislador no estableció, viéndose obligados a pagar un mayor valor por concepto de impuesto de renta, afectando de esta manera su flujo de caja.

TRÁMITE

Por auto de 19 de junio de 2024, se corrió traslado de la solicitud de suspensión provisional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

La **U.A.E. DIAN**, a través de apoderado, se opuso a la solicitud de medida cautelar, con fundamento en lo siguiente:

Es improcedente decretar la medida cautelar al no estar probada la afectación a los principios de legalidad y seguridad jurídica, ya que la deducción por dependientes está condicionada a la aplicación del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, norma que prevé que un hecho económico no puede ser aplicado para más de un beneficio tributario. Por tanto, una vez utilizado del monto del factor de detracción en la determinación de la renta, no podrá emplearse nuevamente para el mismo sujeto.

De la simple confrontación del aparte del concepto demandado con las normas superiores indicadas en la demanda, no surge la infracción señalada por el demandante, en tanto no se advierte una extralimitación en la facultad interpretativa en cuanto a la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen de deducciones, ni se adicionaron requisitos encaminados a restringir la voluntad del legislador.

No se configuran las causales que justifiquen el decreto de la suspensión provisional de los apartes del concepto demandado, ni se evidencia su necesidad e idoneidad, en la medida en que no se afecta el proceso y la efectividad de la sentencia.

CONSIDERACIONES

El artículo 229 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone:

«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 prejuzgamiento.

PARÁGRAFO. *Las medidas cautelares en los procesos que tengan por finalidad la defensa y protección de los derechos e intereses colectivos y en los procesos de tutela*



del conocimiento de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo se registrarán por lo dispuesto en este capítulo y podrán ser decretadas de oficio.»

Sobre el contenido y alcance de las medidas cautelares, el artículo 230 del mismo ordenamiento, prevé:

«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:

(...)

5. Impartir órdenes o imponerle a cualquiera de las partes del proceso obligaciones de hacer o no hacer.»

El artículo 231 ibidem, expresa:

«ARTÍCULO 231. REQUISITOS PARA DECRETAR LAS MEDIDAS CAUTELARES. Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud. Cuando adicionalmente se pretenda el restablecimiento del derecho y la indemnización de perjuicios deberá probarse al menos sumariamente la existencia de los mismos.

(...).»

El Despacho anota que teniendo en cuenta que el medio de control instaurado fue el de nulidad, la suspensión provisional tendría vocación de prosperidad si la violación surge del análisis de los apartes demandados y su confrontación con las normas superiores invocadas.

APARTES ACUSADOS	NORMAS INVOCADAS
<p>Decreto Reglamentario 2231 de 2023</p> <p>Artículo 3. Modifíquense los incisos 1 y 2 del numeral 1.1.2. del artículo 1.2.1.20.3. del Capítulo 20 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, así:</p> <p><i>“1.1.2. Deduciones: Son las establecidas en el artículo 119, el inciso 6 del artículo 126-1, el inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 y el artículo 387 del Estatuto Tributario.</i></p> <p><i>La deducción por dependientes a que se refieren el inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 y la del artículo 387 del Estatuto Tributario aplican únicamente a los ingresos provenientes de rentas de trabajo <u>y un mismo dependiente solo dará lugar a una de estas dos deducciones, excepto cuando se tenga rentas provenientes de una relación laboral y legal o reglamentaria: caso en el cual se podrá aplicar ambas deducciones por un mismo dependiente.</u>”</i></p>	<p>Estatuto Tributario</p> <p>Artículo 336 Renta líquida gravable de la cédula general. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes dividendos y ganancias ocasionales.2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales. <p>Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo 387 del Estatuto Tributario, el trabajador podrá deducir, en adición al límite establecido en el inciso anterior, setenta y dos (72) UVT por dependiente hasta un máximo de cuatro (4) dependientes.</p>



<p style="text-align: center;">Decreto 2231 de 2023</p> <p>Artículo 9. Modifíquese el numeral 6 y el párrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6. del Capítulo 1 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, así:</p> <p><i>“6. Los ingresos percibidos por las personas naturales por concepto de rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria podrán aplicar lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, siempre y cuando, las personas naturales manifiesten por escrito y bajo la gravedad del juramento que no se tomarán costos o deducciones asociados a dichas rentas.</i></p> <p><u>La manifestación de que trata el inciso anterior, podrá hacerse en la factura, documento equivalente, documento expedido por las personas no obligadas a facturar o cualquier otro medio que disponga el agente de retención o la persona natural beneficiaria del pago.</u></p> <p><i>"PARÁGRAFO 3 Para todos los fines previstos, las rentas exentas y deducciones no pueden superar los límites particulares que establezca cada uno de esos beneficios fiscales, ni el límite del cuarenta por ciento (40%) y el valor absoluto de mil trescientas cuarenta (1.340) Unidades de Valor Tributario -UVT anuales.</i></p> <p><i>Los límites mencionados en el inciso anterior no aplicarán a las rentas exentas establecidas en los numerales 6,7, 8 Y 9 del artículo 206 del Estatuto Tributario, ni a la prima especial, ni a la prima de costo de vida prevista en el artículo 2061 del Estatuto Tributario."</i></p>	<p style="text-align: center;">Estatuto Tributario</p> <p>Artículo 206 Artículo 206. Rentas de trabajo exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:</p> <p>(...)</p> <p>10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales limitada anualmente a setecientos noventa (790) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se deduzca del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.</p> <p>(...)</p> <p>Parágrafo 5o. La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con las rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria.</p> <p>Artículo 383. Tarifa. 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, y los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:</p> <p>(...)</p> <p>Parágrafo 2o. La retención en la fuente establecida en el presente artículo será aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria.</p> <p>(...).</p>
<p style="text-align: center;">Concepto 100208192-87 de 14 de febrero de 2024</p> <p style="text-align: center;">COMPILACIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL SOBRE LA LEY 2277 DE 2022</p> <p>II. DEDUCCIÓN POR DEPENDIENTES</p> <p>1. ¿Qué alcance tiene la expresión «Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo 387 del Estatuto Tributario»? ¿La deducción por dependientes está sujeta a los límites previstos en el inciso 1° del numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario?</p> <p>La expresión del inciso segundo del artículo 336 <i>ibidem</i> implica que, en adición a la deducción por dependientes prevista en el inciso 2° del artículo 387 del Estatuto Tributario, el artículo 336 <i>ibidem</i> también contempla otra deducción por dependientes, con sus propias características; a saber, entre otras, que no está sometida a los límites porcentual (40%) y absoluto (1.340 UVT anuales) del inciso 1° del mismo numeral 3.</p> <p><u>Esto; sin embargo, no implica que el contribuyente puede aprovechar ambas deducciones en relación con los mismos dependientes. Al respecto, es preciso recordar que, según lo dispone el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, un mismo hecho económico</u></p>	<p style="text-align: center;">I</p> <p style="text-align: center;">Estatuto Tributario</p> <p>Artículo 336. Renta líquida gravable de la cédula general. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:</p> <p>3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales.</p> <p>Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo 387 del Estatuto Tributario, el trabajador podrá deducir, en adición al límite establecido en el inciso anterior, setenta y dos (72) UVT por dependiente hasta un máximo de cuatro (4) dependientes.</p> <p style="text-align: center;">Decreto 2231 de 2023</p> <p>Artículo 3. Modifíquese los incisos 1 y 2 del numeral 1.1.2. del artículo 1.2.1.20.3. del Capítulo 20 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 20161 Único Reglamentario en Materia</p>



no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente, salvo la Ley expresamente lo autorice.

Aunado a ello, «basta que se haya tomado una vez un monto como factor de detracción en la determinación, para que haya imposibilidad de detraerlo nuevamente» (énfasis propio) (cfr. Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008).

Tributaria, así:

“1.1.2. Deduciones: Son las establecidas en el artículo 119, el inciso 6 del artículo 126-1, el inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 y el artículo 387 del Estatuto Tributario.

La deducción por dependientes a que se refieren el inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 y la del artículo 387 del Estatuto Tributario aplican únicamente a los ingresos provenientes de rentas de trabajo y un mismo dependiente solo dará lugar a una de estas dos deducciones, excepto cuando se tenga rentas provenientes de una relación laboral y legal o reglamentaria: caso en el cual se podrá aplicar ambas deducciones por un mismo dependiente.

De la confrontación de las disposiciones transcritas y los apartes demandados se encuentra lo siguiente:

El Despacho considera que no es procedente el decreto de la suspensión provisional del aparte demandando del inciso segundo del artículo 3 del Decreto Reglamentario 2231 de 2023, ya que no surge la vulneración alegada por la parte actora.

En efecto, para determinar si el aparte acusado desconoce los principios de igualdad, seguridad jurídica, certeza tributaria y capacidad contributiva al no permitir que los trabajadores independientes que reciben rentas de trabajo diferentes a salarios apliquen la deducción prevista en el artículo 336 del ET y la disminución de la base de retención por concepto de dependientes contenida en el artículo 387 del mismo ordenamiento, se requiere de un análisis que excede el ámbito comparativo que se realiza en esta instancia.

Además, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 387 del ET, la deducción allí prevista opera respecto de los ingresos provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria.

Por lo tanto, los trabajadores que no obtengan ingresos provenientes de una relación legal y reglamentaria solo pueden aplicar la deducción del inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 del ET.

Asimismo, en esta etapa preliminar tampoco surge la vulneración que alega el demandante respecto de los apartes del numeral 6 del artículo 9 del Decreto 2231 de 2023, por cuanto el requisito de manifestar por escrito y bajo la gravedad del juramento que no se tomarán costos o deducciones asociados a rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, es acorde con la limitación dispuesta en el inciso segundo del numeral 4 del artículo 336 del ET, que señala que *«se podrán restar los costos y los gastos asociados a rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, caso en el cual los contribuyentes deberán optar entre restar los costos y gastos procedentes o la renta exenta prevista en el numeral 10 del artículo 206 del ET»*.

En este orden de ideas, se negará la medida cautelar solicitada por la parte actora en relación con los apartes demandados de los artículos 3 y 9 del Decreto Reglamentario 2231 de 2023.



Por el contrario, el Despacho considera que procede el decreto de la suspensión provisional de los efectos del aparte demandado del Concepto 100208192-87 de 14 de febrero de 2024, pues la interpretación que efectúa la Administración es contraria a lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2231 de 2023, que prevé que cuando se tenga rentas provenientes de una relación laboral y legal o reglamentaria se podrá aplicar ambas deducciones por un mismo dependiente.

El Despacho precisa que de la lectura de los artículos 336 y 387 del ET, se permite que los trabajadores que tengan ingresos originados en una relación laboral o legal y reglamentaria pueden aplicar los beneficios de manera conjunta, sin que se advierta alguna limitación respecto al mismo dependiente.

En tales condiciones, se decretará la suspensión provisional de los efectos del aparte acusado del numeral II del Concepto 100208192-87 de 14 de febrero de 2024, expedido por la Subdirección Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

En mérito de lo expuesto, se

RESUELVE

PRIMERO.- NEGAR la medida cautelar solicitada por la parte demandante, en relación con los apartes demandados de los artículos 3 y 9 del Decreto Reglamentario 2231 de 2023.

SEGUNDO.- SUSPENDER provisionalmente los efectos del siguiente aparte del numeral II del Concepto 100208192-87 de 14 de febrero de 2024, expedido por la Subdirección Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN:

«Esto; sin embargo, no implica que el contribuyente puede aprovechar ambas deducciones en relación con los mismos dependientes. Al respecto, es preciso recordar que, según lo dispone el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente, salvo la Ley expresamente lo autorice.

Aunado a ello, «basta que se haya tomado una vez un monto como factor de detracción en la determinación, para que haya imposibilidad de detraerlo nuevamente» (énfasis propio) (cfr. Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008).»

TERCERO.- RECONÓCESE personería al doctor Herman Antonio González Castro, como apoderado de la DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido.

CUARTO.- RECONÓCESE personería a la doctora Laura Isabel López Camacho, como apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los términos y para los efectos del poder conferido.

Notifíquese y cúmplase.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Consejero