

Bogotá D.C., 7 de marzo de 2023

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
L.C.

REF. ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD.

FELIPE ZULUAGA GUTIERREZ, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.053.789.183 de Manizales, y Tarjeta Profesional No. 262.378 del C. S. de la J., **PAOLA RODRÍGUEZ RAMÍREZ**, identificada con la cédula de ciudadanía No. 1.193.235.274 de Manizales, y Tarjeta Profesional No. 387.362 del C. S. de la J., y **BERNARDO HENAO JARAMILLO**, identificado con la cédula de ciudadanía No. 10.235.931 de Manizales y Tarjeta Profesional No. 32.401 del C.S. de la J., todos actuando en nombre propio, nos dirigimos muy respetuosamente ante ustedes para interponer **ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD**, en ejercicio de los derechos ciudadanos consagrados en los artículos 40, numeral 6 y 97, numeral 7 de la Constitución Política de Colombia de 1991.

I. COMPETENCIA.

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, de conformidad con el artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4.

II. PRIMERA NORMA DEMANDADA.

2.1. Norma demandada: párrafo sexto del artículo 10 de la Ley 2277 del 2022, por medio del cual se modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario.

La norma demandada es la siguiente:

“PARÁGRAFO 6. *El presente párrafo establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata este artículo y el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país, que se calculará a partir de la utilidad financiera depurada. Esta tasa mínima se denominará Tasa de Tributación Depurada (TTD) la cual no podrá ser*

inferior al quince por ciento (15%) y será el resultado de dividir el Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD), así:

$$TTD = \frac{ID}{UD}$$

Por su parte, el Impuesto Depurado (ID) y la Utilidad Depurada (UD) se calculará así:

$$ID = INR + DTC - IRP$$

ID: Impuesto Depurado.

INR: Impuesto neto de renta.

DTC: Descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario.

IRP: Impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas del exterior. Se calculará multiplicando la renta líquida pasiva por la tarifa general del artículo 240 del Estatuto Tributario (renta líquida pasiva x tarifa general).

$$UD = UC + DPARL - INCRNGO - VIMPP - VNGO - RE - C$$

UD: Utilidad Depurada.

UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos.

DPARL: Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

INCRNGO: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera.

VIMPP: Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

VNGO: Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

RE: Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas -CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

C: Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del período.

Cuando la Tasa de Tributación Depurada (TTD) sea inferior al quince por ciento (15%), se deberá determinar el valor del Impuesto a Adicionar (IA) para alcanzar la tasa del quince por ciento (15%), así:

1. Para los contribuyentes sujetos a este artículo y al artículo 240-1 del Estatuto Tributario, cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación, la diferencia positiva entre la Utilidad Depurada (UD) multiplicada por el quince por ciento (15%) y el Impuesto Depurado (ID), será un mayor valor del impuesto sobre la renta, que deberá adicionarse al impuesto sobre la renta (IA).

$$IA = (UD * 15\%) - ID$$

2. Los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia, deberán realizar el siguiente procedimiento:

2.1. Calcular la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG) dividiendo la sumatoria de los Impuestos Depurados ($\sum ID$) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia objeto de consolidación por la sumatoria de la Utilidad Depurada ($\sum UD$) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia cuyos estados financieros son objeto de consolidación, así:

$$TTDG = \frac{\sum ID}{\sum UD}$$

2.2. Si el resultado es inferior al quince por ciento (15%), se deberá calcular el Impuesto a Adicionar por el Grupo (IAG) a partir de la diferencia entre la sumatoria de la Utilidad Depurada ($\sum UD$) multiplicada por el quince por ciento (15%) menos la sumatoria del Impuesto Depurado ($\sum ID$) de cada contribuyente, cuyos estados financieros se consolidan, así:

$$IAG = (\sum UD * 15\%) - \sum ID$$

2.3. Para calcular el Impuesto a Adicionar (IA) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia, se deberá multiplicar el Impuesto a Adicionar por el Grupo (IAG) por el porcentaje que dé como resultado la división de la Utilidad Depurada (sic) de cada contribuyente con utilidad depurada mayor a cero ($UD\beta$ (sic) sobre la sumatoria de las Utilidades Depuradas de los contribuyentes con Utilidades Depuradas mayores a cero ($\sum UD\beta$), así:

$$IA = \frac{IAG * UD\beta}{\sum UD\beta}$$

Lo dispuesto en este párrafo no aplica para:

a) Las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE durante el período que su tarifa del impuesto sobre la renta sea del cero por ciento (0%), las sociedades que aplican el incentivo tributario de las zonas más afectadas por el conflicto armado -ZOMAC, las sociedades de que tratan los párrafos 5 y 7 del presente artículo, siempre y cuando no estén obligadas a presentar el informe país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario.

b) Las sociedades de que trata el párrafo 1 del presente artículo.

De igual forma no aplica lo indicado en este párrafo para aquellos contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación y su Utilidad Depurada (UD) sea igual o menor a cero (0), o para los contribuyentes cuyos estados financieros sean objeto de consolidación y la sumatoria de la Utilidad Depurada (Σ UD) sea igual o menor a cero (0).

c) Quienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este Estatuto. (...)"

La disposición crea un nuevo impuesto que se debe calcular por parte de algunos de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, según el cual se debe pagar como mínimo un 15% de la utilidad del contribuyente, el cual se compara con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios cancelado, y de ser menor este último, se deberá pagar la diferencia, como un nuevo gravamen.

En criterio de estos ciudadanos, la disposición demandada desconoce varios artículos de la Constitución Política de 1991, según pasa a explicarse:

2.2. Normas Constitucionales vulneradas.

2.2.1. Artículo 338.

El artículo 338 de la Carta Política señala que:

“ARTICULO 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.” (Se resalta)

2.2.1.1. Concepto de violación.

En efecto, la norma en cita establece, entre otros, varios mandatos dirigidos al Legislador, conocidos como los principios de legalidad, certeza y predeterminación

del tributo, de conformidad con los cuales debe ser la misma Ley, en tratándose de impuestos del orden nacional, quien fije la totalidad de los elementos de la obligación tributaria sustancial, esto es, el hecho generador, los sujetos pasivos y activos, la base gravable y la tarifa.

Sobre el principio de legalidad en materia tributaria, ha enseñado la Corte Constitucional que *“Este principio cobra vigencia en Colombia a través de los artículos 150-12 y 338 de la Carta Política de 1991, de los cuales esta Corporación ha derivado los elementos centrales de la legalidad tributaria, a saber: (i) la necesaria representación popular en el establecimiento de los tributos; (ii) **la certeza del tributo, que implica la fijación clara y precisa de todos y cada uno de los elementos del mismo.**”*¹ (Se resalta)

En este sentido, del mandato de legalidad se deriva el principio de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales del mismo.²

Sobre ello, ilustrativas resultan las palabras de la Corte Constitucional:

*“La certeza tributaria, a través de la definición previa y concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer el contenido de sus deberes económicos para con el Estado, **lo que dota de seguridad jurídica la materia fiscal, y hace efectiva la garantía del debido proceso para el contribuyente, en tanto la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces, en caso de controversia sobre el alcance de la obligación tributaria.***

*Según la jurisprudencia constitucional, **el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas.** No obstante, ha precisado esta corporación, que en tales eventos, la declaratoria de inexecutable sólo es posible cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no resulte posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica.[18] Al respecto ha señalado la Corte:*

“6. La Constitución establece entonces que la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero no cualquier definición basta para satisfacer el principio de

¹ Sentencia C-030 de 2019.

² *Ibidem.*

legalidad. Una abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso. Por tanto, estos elementos deben fijarse de modo suficientemente claro y cierto.”¹³

Dicho de otra forma, el principio de certeza tributaria prohíbe la indefinición de los elementos esenciales del tributo pero sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su]s elementos esenciales” [19] por cuanto al alcanzar tal grado de imprecisión, la misma atenta contra lo dispuesto en el artículo 338 de la Carta Política, pues conllevaría que las autoridades encargadas de ejecutarla se vean llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso.

En consecuencia, la Corporación ha sostenido que la declaratoria de inexecutable por infracción del principio de certeza tributaria concurre “cuando de la prescripción dispuesta por el Legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo.”^[20]

De la conjunción de los principios de legalidad y certeza tributaria resultan las excepcionales condiciones para que, válidamente, la administración pueda definir aspectos específicos del tributo. Al respecto, se debe señalar que si bien los principios señalados exigen que sean los órganos colegiados de elección popular los que definan los elementos estructurales del tributo, resulta válido el deferimiento a las autoridades gubernamentales de la función de definir dichos aspectos, dentro del marco que el Legislador fije para el efecto, cuando concurren “(i) asuntos técnicos asociados a los elementos del tributo que, por su especificidad, son inasibles por la generalidad propia de las normas dispuestas por el Legislador; o (ii) variables asociadas a los elementos del tributo que, debido a su dinámica y necesidad de periódica actualización, deben ser diferidas(sic) a disposiciones reglamentarias.”³ (Se resalta)

Para el caso que nos ocupa, indicó el Legislador que el nuevo impuesto creado, denominado el “impuesto mínimo de tributación”, “...se calculará a partir de la utilidad financiera depurada.” En este sentido, el congreso señaló que la base gravable del impuesto correspondería a la “utilidad financiera depurada”.

En criterio de estos ciudadanos, lo anterior desconoce los principios de certeza y predeterminación del tributo, en tanto que ninguna norma de carácter legal, esto es, una Ley aprobada por el Congreso de la República, define que se entienda por

³ Sentencia C-030 de 2019.

“utilidad financiera depurada”, y además, si aceptamos que el anterior es un término esencialmente contable, es claro que las normas de contabilidad son expedidas por el Gobierno Nacional, por medio de decretos reglamentarios que han adoptado en Colombia lo que se conoce como las NIIF, normas internacionales de información financiera.

En un caso reciente, donde la Corte Constitucional tuvo la oportunidad de analizar la exequibilidad del artículo 21 de la Ley 488 de 1998, donde se había señalado que la base gravable de la sobretasa a la gasolina correspondería al precio de referencia establecido por el Ministerio de Minas, el Alto Tribunal consideró:

“La ausencia de los parámetros para el cálculo del valor que constituye la base gravable del impuesto de sobretasa a la gasolina y el ACPM implica el incumplimiento del principio de legalidad tributaria –artículo 338 de la Constitución- por parte del legislador, por cuanto si bien el legislador asumió la definición de la base gravable, la redacción de la disposición atacada hace que este valor lo fije exclusivamente el Ministerio de Minas y Energía sin la observancia de un criterio, un método o pautas objetivas para ello. De esa forma, la disposición se traduce en una autorización, por vía de remisión, mediante la cual se le confiere al mencionado Ministerio, la facultad para determinar la base gravable de las sobretasas a los combustibles motores.

Por otra parte, corolario del principio de legalidad en materia tributaria, surge la exigencia de certeza de los tributos, en virtud de la cual, “no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales”. El no hacerlo, deriva en la evidente incertidumbre del responsable del impuesto respecto de sus obligaciones y la previsibilidad de las mismas.

En el caso bajo examen, el principio de certeza tributaria fue transgredido por el legislador al omitir, en la disposición demandada, la determinación clara y precisa de las pautas que debía seguir el Ministerio para determinar el “valor de referencia de venta al público” que constituye la base gravable del impuesto de sobretasa a los combustibles motores.

Esto fue justamente lo que se demostró en la práctica con la Resolución 41279 del 30 de diciembre de 2016, en la que el Ministerio de Minas y Energías decidió cambiar el “valor de referencia” –base gravable de la sobretasa- que había conservado estable durante los últimos 8 años, y usar para su cálculo las reglas que estableció la ley para la determinación de la base gravable del impuesto a las ventas. (...)

Por todo lo visto, concluye la Corte que la ausencia de parámetros legales para el cálculo de la base gravable de la sobretasa a la gasolina y al ACPM no hace posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo, y ello tiene como efecto práctico la incertidumbre sobre elementos esenciales del tributo, lo que repercute en la dificultad

para calcular el presupuesto de ingresos de departamentos y municipios, y la posibilidad de estar sometidos a cambios abruptos e imprevisibles que afecten notoriamente los recaudos territoriales. Esto evidencia la contradicción con el principio constitucional de certeza en materia tributaria.”⁴ (Se resalta)

Para el caso que nos ocupa, la norma en cita omitió señalar como se conforma la “utilidad financiera depurada”, término que se insiste podría asimilarse a la utilidad contable, que es calculada a partir de normas proferidas por el Gobierno Nacional o por el Contador General de la República.

En este sentido, es claro que la base gravable del impuesto creado no fue determinada por el Legislador, desconociéndose el mandato de certeza y predeterminación, y en caso de tener que acudir a las normas contables para analizar allí como se determina la “utilidad financiera depurada”, es claro que el Congreso no podía delegar su facultad en el ejecutivo.

2.2.2. Artículo 58.

Dispone el artículo 58 de la Carta Política de 1991:

*“**ARTICULO 58.** <Artículo modificado por el artículo 1o. del Acto Legislativo 1 de 1999. El nuevo texto es el siguiente:> **Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores.** Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social. (...)*” (Se resalta)

2.2.2.1. Concepto de violación.

En efecto, la norma en cita contiene uno de los principios esenciales de nuestro Estado Social de Derecho, de conformidad con el cual el Estado debe respetar los derechos adquiridos de las personas, obtenidos en vigencia de una legislación.

Sobre ello, la Corte Constitucional “...**ha precisado que los derechos adquiridos son aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una Ley y, que por lo mismo, han instituido en favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado frente a Leyes posteriores que no puede afectar lo legítimamente obtenido al amparo de una Ley anterior.** Existe un derecho adquirido cuando respecto de un determinado sujeto, los hechos descritos en las premisas normativas tienen debido

⁴ Sentencia C-030 de 2019.

cumplimiento. Por contraste, las meras expectativas, consisten en probabilidades de adquisición futura de un derecho que, por no haberse consolidado, pueden ser reguladas por el Legislador, con sujeción a parámetros de justicia y de equidad.”⁵ (Se resalta)

En materia tributaria, es usual que el Legislador establezca tratamientos preferenciales para sujetos que cumplan ciertas condiciones, y ejemplo de ello son las rentas exentas, muchísimas de las cuales se han concedido a contribuyentes en los últimos años para potenciar sectores económicos específicos, tales como el hotelero, las nuevas industrias de la economía naranja, entre otros.

Incluso, la misma Ley 2277 del 2022, en su artículo 96, indicó que “(...) Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda.”

Sin embargo, la norma demandada dispone que para el cálculo del impuesto mínimo de tributación, los contribuyentes únicamente pueden restar de su “utilidad financiera” las siguientes rentas exentas:

“RE: Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas -CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.”

No obstante, la norma en cita omite incluir muchísimas rentas exentas aún vigentes en nuestro ordenamiento jurídico, a las que han accedido los contribuyentes por el cumplimiento de los requisitos establecidos para el efecto, lo que en la práctica implicaría que se pierda el beneficio para el cálculo de dicho gravamen, verbigracia, las rentas exentas hoteleras, las rentas exentas de la economía naranja, las rentas exentas expedidas para el desarrollo del campo colombiano, entre otras, todas las cuales establecieron unos requisitos mínimos de inversión y empleo para acceder a las mismas.

A título de ejemplo, se muestra a continuación un cuadro que ilustra perfectamente lo que tendría que pagar un contribuyente que tiene derecho a una renta exenta de las no listadas en la norma en cita, presumiendo que la utilidad financiera depurada es igual a la renta líquida:

⁵ Sentencia C -242 de 2009.

CONCEPTO	DEPURACIÓN IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS	CONCEPTO	DEPURACIÓN IMPUESTO MÍNIMO DE TRIBUTACIÓN
Ingresos	\$ 100.000.000	Ingresos	\$ 100.000.000
Costos y gastos	\$ 80.000.000	Costos y gastos	\$ 80.000.000
Renta líquida	\$ 20.000.000	Utilidad financiera depurada	\$ 20.000.000
Rentas exentas	\$ 20.000.000	Rentas exentas que se pueden restar	\$ -
Renta líquida gravables	\$ -	Base gravable impuesto mínimo de tributación	\$ 20.000.000
Impuesto sobre la Renta (35%)	\$ -	Impuesto mínimo de tributación (15%)	\$ 3.000.000
Valor a pagar	\$ -	Valor pagado Impuesto sobre la Renta	\$ -
		Diferencia a pagar	\$ 3.000.000

En efecto, obsérvese como el contribuyente que se encuentra exento del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sin tener que pagar el gravamen, terminaría gravado con el nuevo tributo, desconociendo un derecho adquirido.

En criterio de estos ciudadanos, la norma demandada desconoce el artículo 58 de la Carta Política, como quiera que existen innumerables rentas exentas que constituyen derechos adquiridos para los contribuyentes, y que no pueden ser desconocidos por el Legislador, quien incluso, en el artículo 96 de la Ley 2277 del 2022, estableció que esos tratamientos preferenciales debían respetarse, pero lo cierto es que el artículo en concreto que ahora se confronta en realidad no lo hizo.

En este sentido, dicha norma debe ser declarada exequible constitucionalmente, en el sentido de que las rentas exentas que pueden restarse para el cálculo del impuesto mínimo de tributación son todas aquellas donde los contribuyentes tengan derechos adquiridos, y no únicamente las allí señaladas.

III. SEGUNDA NORMA DEMANDADA.

3.1. Norma demandada: párrafo del artículo 3 de la Ley 2277 del 2022, por medio del cual se modificó el artículo 242 del Estatuto Tributario Nacional.

La norma demandada es la siguiente:

“Artículo 3. Modifíquese el artículo 242 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: (...)

PARÁGRAFO. *La retención en la fuente sobre el valor de los dividendos brutos pagados o decretados en calidad de exigibles por concepto de dividendos o participaciones durante el período gravable, independientemente del número de cuotas*

en que se fraccione dicho valor, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla:

Desde	Hasta	Tarifa marginal de retención en la fuente	Retención en la fuente
0	1.090	0%	0%
> 1.090	En adelante	15%	(Dividendos decretados en calidad de exigibles en UVT menos 1.090 UVT) x 15%

El accionista persona natural residente imputará la retención en la fuente practicada en su declaración del impuesto sobre la renta.”

3.2. Normas Constitucionales vulneradas.

La norma demandada desconoce los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Carta Política de 1991, en tanto vulnera los principios de justicia y equidad allí establecidos.

En efecto, los artículos citados disponen:

“ARTICULO 95. *La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. (...)*

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

“ARTICULO 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

3.3. Concepto de violación.

Sobre el particular, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha enseñado: *“El principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador[16], aunque también es expresión concreta del principio de igualdad[17]. **En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones***

excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en “un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. **Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión**”⁶ (Se resalta)

En este sentido, la jurisprudencia ha resaltado que dichos mandatos contienen un límite al Legislador, que le impide imponer cargas excesivas a los contribuyentes, como quiera que ello desconoce otro pilar del ordenamiento fiscal, que es el principio de la capacidad contributiva.

Como es bien conocido, la retención en la fuente constituye un anticipo del impuesto del contribuyente, que podrá ser descontada de su impuesto a cargo a la hora de presentar su liquidación del gravamen.

Para el caso concreto, la norma demandada establece una retención en la fuente del 15% para el pago de los dividendos, la cual por supuesto podrá ser descontada del impuesto a cargo del contribuyente a la hora de que éste presente su Declaración Privada.

Ahora bien, el nuevo tratamiento al ingreso por concepto de dividendos, implica que este se declara como cualquier otro ingreso dentro del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, aunque sin posibilidad de incluirle costos y gastos, de conformidad con la tabla establecida en el artículo 241 del Estatuto Tributario Nacional, con un descuento del 19%, según la nueva Ley 2277 del 2022. Valga destacar que la tabla del artículo 241 del Estatuto Tributario Nacional, establece para las personas naturales un gravamen progresivo, donde a mayores rentas, mayores tasas impositivas.

En este sentido, a cada contribuyente se le practicará una retención al momento del pago, pero el impuesto a cargo será el que arroje la tabla del artículo 241 del Estatuto Tributario Nacional. A continuación, se muestra entonces un ejemplo de un contribuyente que únicamente tenga ingresos por concepto de dividendos, donde se refleja cuanto será su retención en la fuente y cuanto su impuesto a cargo:

⁶ Sentencia C-056 de 2019.

VALOR DIVIDENDO PAGADO	RETENCIÓN EN LA FUENTE	IMPUESTO DE RENTA	DESCUENTO	IMPUESTO A PAGAR	VALOR A PAGAR - SALDO A FAVOR
\$ 20.000.000	0	0	0	0	0
\$ 50.000.000	\$ 565.638	\$ 716.475	\$ 716.475	\$ -	-\$ 565.638
\$ 70.000.000	\$ 3.565.638	\$ 4.516.475	\$ 4.516.475	\$ -	-\$ 3.565.638
\$ 90.000.000	\$ 6.565.638	\$ 9.931.680	\$ 8.316.475	\$ 1.615.205	-\$ 4.950.433
\$ 120.000.000	\$ 11.065.638	\$ 18.331.680	\$ 14.016.475	\$ 4.315.205	-\$ 6.750.433
\$ 150.000.000	\$ 15.565.638	\$ 26.731.680	\$ 19.716.475	\$ 7.015.205	-\$ 8.550.433
\$ 180.000.000	\$ 20.065.638	\$ 35.437.220	\$ 25.416.475	\$ 10.020.745	-\$ 10.044.893
\$ 220.000.000	\$ 26.065.638	\$ 48.637.220	\$ 33.016.475	\$ 15.620.745	-\$ 10.444.893
\$ 260.000.000	\$ 32.065.638	\$ 61.837.220	\$ 40.616.475	\$ 21.220.745	-\$ 10.844.893
\$ 300.000.000	\$ 38.065.638	\$ 75.037.220	\$ 48.216.475	\$ 26.820.745	-\$ 11.244.893
\$ 350.000.000	\$ 45.565.638	\$ 91.537.220	\$ 57.716.475	\$ 33.820.745	-\$ 11.744.893
\$ 400.000.000	\$ 53.065.638	\$ 108.678.738	\$ 67.216.475	\$ 41.462.263	-\$ 11.603.375
\$ 500.000.000	\$ 68.065.638	\$ 143.678.738	\$ 86.216.475	\$ 57.462.263	-\$ 10.603.375
\$ 650.000.000	\$ 97.500.000	\$ 196.178.738	\$ 114.716.475	\$ 81.462.263	-\$ 16.037.737
\$ 800.000.000	\$ 113.065.638	\$ 248.678.738	\$ 143.216.475	\$ 105.462.263	-\$ 7.603.375
\$ 1.000.000.000	\$ 143.065.638	\$ 322.587.625	\$ 181.216.475	\$ 141.371.150	-\$ 1.694.488
\$ 1.300.000.000	\$ 188.065.638	\$ 433.587.625	\$ 238.216.475	\$ 195.371.150	\$ 7.305.512

Lo anterior es un simple ejercicio matemático donde se toman los ingresos por concepto de dividendos, que se reitera carecen de costos y gastos, pues constituyen para el accionista una utilidad de la empresa de la cual es socio.

En efecto, obsérvese como a un contribuyente que se le paguen por concepto de dividendos más de 1090 UVT (\$46.229.080 en el año 2023) hasta \$1.000.000.000, siempre le quedará saldo a favor, como quiera que las retenciones practicadas serán superiores al impuesto a cargo. Tan solo para pagos superiores a \$1.056.000.000 aproximadamente, el impuesto y las retenciones terminan siendo iguales, y a partir de allí el primero será superior a las segundas.

Lo anterior es una evidente transgresión a los principios de justicia y equidad, pues resulta una carga excesiva que la retención en la fuente sea superior al impuesto a cargo de un contribuyente, cuando se supone que la primera está establecida para recaudar el gravamen de manera anticipada, no para cobrar un mayor valor por el mismo. En últimas, lo que obligará la norma en cita a los contribuyentes es a adelantar ante la Autoridad Tributaria solicitudes de devolución de los saldos a favor, con las demoras y costos que ello implica, una carga absolutamente desproporcionada.

En este sentido, el párrafo impugnado debe ser declarado inconstitucional por desconocer los principios de justicia y equidad establecidos en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Carta Política de 1991.

IV. TERCERA NORMA DEMANDADA.

- 4.1. **Norma demandada: artículo 42 de la Ley 2277 del 2022, por medio del cual se adicionó el inciso 2 al numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario, y los Numerales 4 y 5 del inciso 2° y del párrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario.**

Las normas parcialmente demandas son las siguientes:

“ARTÍCULO 905. Sustituido. Ley 2010/2019, Art. 74. Sujetos pasivos. *Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - SIMPLE las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones: (...)*

Inciso 2. Adicionado. Ley 2277/2022, Art. 42. *Las personas que presten servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, sólo podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE si por estos conceptos hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a 12.000 UVT* en el año gravable anterior.*

ARTÍCULO 44. *Modifíquese el inciso primero y el párrafo 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:*

ARTÍCULO 908. TARIFA. *La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación SIMPLE depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial, así:*

1. *Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquería:*

<i>Ingresos brutos anuales</i>		<i>Tarifa SIMPLE consolidada</i>
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
<i>0</i>	<i>6.000</i>	<i>1,2%</i>
<i>6.000</i>	<i>15.000</i>	<i>2,8%</i>
<i>15.000</i>	<i>30.000</i>	<i>4,4%</i>
<i>30.000</i>	<i>100.000</i>	<i>5,6%</i>

2. *Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales,*

incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones; y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	3,1%
6.000	15.000	3,4%
15.000	30.000	4,0%
30.000	100.000	4,5%

3. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	3,1%
6.000	15.000	3,4%
15.000	30.000	4,0%
30.000	100.000	4,5%

4. Educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	3,7%
6.000	15.000	5,0%
15.000	30.000	5,4%
30.000	100.000	5,9%

5. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	7,3%
6.000	12.000	8,3%

6. Actividades económicas CIIU 4665, 3830 y 3811: La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE- para las personas naturales o jurídicas que desarrollen las actividades económicas CIIU 4665, 3830 y 3811, corresponderá al uno coma sesenta y dos por ciento (1,62%).

La misma tarifa será aplicable para el pago bimestral anticipado que deberá declarar y pagar.

PARÁGRAFO 4. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE, están obligados a pagar de forma bimestral un anticipo a título de este impuesto, a través de los recibos de pago electrónico del régimen SIMPLE, el cual debe incluir la información sobre los ingresos que corresponde a cada municipio o distrito.

La base del anticipo depende de los ingresos brutos bimestrales y de la actividad desarrollada, así:

1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquería:

<i>Ingresos brutos bimestrales</i>		<i>Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)</i>
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
0	1.000	1,2%
1.000	2.500	2,8%
2.500	5.000	4,4%
5.000	16.666	5,6%

2. Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

<i>Ingresos brutos bimestrales</i>		<i>Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)</i>
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
0	1.000	1,6%
1.000	2.500	2,0%
2.500	5.000	3,5%
5.000	16.666	4,5%

3. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte:

<i>Ingresos brutos bimestrales</i>		<i>Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)</i>
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
0	1.000	3,1%
1.000	2.500	3,4%
2.500	5.000	4,0%
5.000	16.666	4,5%

4. Educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social:

<i>Ingresos brutos bimestrales</i>		<i>Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)</i>
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
0	1.000	3,7%
1.000	2.500	5,0%
2.500	5.000	5,4%
5.000	16.666	5,9%

5. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

<i>Ingresos brutos bimestrales</i>		<i>Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)</i>
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
0	1.000	7,3%
1.000	2.000	8,3%

6. *Actividades económicas CIU 4665, 3830 y 3811: La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación SIMPLE- para las personas naturales o jurídicas que desarrollen las actividades económicas CIU 4665, 3830 y 5811, corresponderá al uno coma sesenta y dos por ciento (1,62%). La misma tarifa será aplicable para el Pago bimestral anticipado que deberá declarar y pagar.*

En los recibos electrónicos de pago del anticipo bimestral SIMPLE se adicionará la tarifa correspondiente al impuesto nacional al consumo, a la tarifa del ocho por ciento (8%) por concepto de impuesto al consumo a la tarifa SIMPLE consolidada. De igual forma, se entiende integrada la tarifa consolidada del impuesto de industria y comercio en la tarifa SIMPLE.” (Negrilla fuera de texto)

4.2. Normas Constitucionales vulneradas: artículos 13 y 363 de la Constitución Política.

La disposición acusada desconoce los siguientes artículos de la Constitución:

“ARTICULO 13. *Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que, por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.”

“ARTICULO 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

4.3. Concepto de violación.

El artículo 13 Superior consagra la cláusula de igualdad, derecho fundamental que comporta un límite al poder público consistente en la obligación de tratar de igual forma a cuantos se encuentran en iguales situaciones de hecho. Sobre el principio de igualdad, la Corte Constitucional ha enseñado que **“El principio de igualdad tiene dos dimensiones: formal y material. En la primera (art. 13.1 CP), el principio de igualdad implica que el Estado debe otorgar a los individuos un trato igual “ante la ley” y “en la ley”. Esto implica que la ley debe ser aplicada “de forma universal, para todos los destinatarios de la clase cobijada por la norma, en presencia del respectivo supuesto de hecho”.** *En la dimensión formal del principio de igualdad se inscribe la prohibición de discriminación “basada en motivos definidos como prohibidos por la Constitución Política”. En la segunda (art. 13.2 y 13.3 CP), el principio de igualdad obliga al Estado a promover las condiciones necesarias para que la igualdad sea real y efectiva. (...)* (Negrilla fuera de texto).

En este sentido, la dimensión formal del principio de igualdad, comporta un límite al ejercicio del poder público, consistente en un mandato de trato igualitario de derechos, deberes, prerrogativas, beneficios y/u obligaciones.

Por su parte, el artículo 363 Superior señala los principios en que se funda el sistema tributario, entre ellos, el de equidad, cuyo contenido materializa la cláusula de igualdad respecto de las cargas impositivas, lo que exige que las cargas de tributación estén determinadas de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Así pues, *“la equidad tributaria ha sido entendida como un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”*⁷.

Ahora bien, sobre las implicaciones del principio de equidad tributaria, ilustrativo resulta traer a colación las palabras de la Corte Constitucional en sentencia C-492

⁷ Sentencia C-600 de 2015.

de 2015, en las que enseñó las siguientes: “Una, el monto a pagar por concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. **Dos, los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual.** Tres, el tributo no puede ser o tener implicaciones confiscatorias”. (Negrilla y cursiva fuera de texto).

En este sentido, el principio de equidad comprende un mandato horizontal, “...conforme a la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que antes de tributar gozan de la misma capacidad económica, de modo que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones...”⁸, y otro vertical, relacionada con la progresividad del sistema tributario, para que, a mayor capacidad económica, mayor sea la carga fiscal que deba asumirse.

4.3.1. Contenido y alcance de la expresión demandada. Sobre las tarifas establecidas al Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación a través del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022.

De conformidad con el artículo 903 del Estatuto Tributario Nacional, la finalidad del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -en adelante Régimen Simple o R.S.T.- era “reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen”, de ahí que el Legislador sustituyó el impuesto sobre la renta, integrando el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio, en el impuesto unificado.

Desde su creación a través de la Ley 2010 de 2019, la tarifa del impuesto unificado se determinó de acuerdo al nivel de ingresos brutos anuales, clasificados en cuatro grupos de acuerdo a la actividad empresarial en: **i)** Tiendas pequeñas, minimercados, micromercados y peluquería; **ii)** Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas los albañiles los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agroindustria, miniindustria y microindustria; actividades de telecomunicaciones; y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales; **iii)** Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte; y **iv)** Servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales.

⁸ Sentencia C- 209 de 2016.

Valga destacar que tales grupos también se mantienen para el cálculo de la base del anticipo bimestral, propio de la forma de declaración de este impuesto.

El artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario, que, entre otras modificaciones, creó un nuevo grupo empresarial, correspondiente a actividades de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social, para las cuales se establecieron otras tarifas aplicable de acuerdo al nivel de ingresos.

4.3.2. Sobre las profesiones liberales y la forma de liquidación del Impuesto Unificado bajo el RST.

El Código de Comercio -Decreto 410 de 1971-, señaló en el numeral 5 del artículo 23, que el ejercicio de profesiones liberales no se clasificaba como actos de comercio, sin embargo, no las definió, por lo que sobre el particular resulta adecuado citar la definición realizada en el artículo 1° del Decreto 3032 de 2013 “Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario”, así:

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

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

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

Aplicando la anterior definición al grupo 4 “Educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social” y 5 “Servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales” de las tarifas aplicables en el RST, encontramos que, si bien el Legislador incluyó las profesiones liberales en el último, es claro que el grupo 4 se clasifican de acuerdo a su naturaleza otras profesiones liberales, a saber, licenciados en ciencias de la educación, enfermeras, médicos generales, especialistas y cirujanos, fisioterapeutas, odontólogos generales y especialistas, instrumentadores quirúrgicos, nutricionistas, dietistas, psicólogos, trabajadores sociales, entre otros.

Tal discernimiento también fue realizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, en el Concepto General sobre el Régimen Simple de Tributación

– SIMPLE con motivo de la Ley 2277 de 2022, del 30 de enero de 2023, en el que señaló:

“2.1. ¿Bajo qué actividad empresarial debe liquidar el impuesto unificado bajo el SIMPLE una persona natural dedicada al ejercicio de la medicina o de la educación? ¿aplica lo señalado en el numeral 4 o lo señalado en el numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario?”

Aunque el ejercicio de la medicina y de la educación involucra la prestación de los servicios relacionados en el numeral 5 del artículo 908 ibidem, lo cierto es que, por criterio de especialidad, se debe dar aplicación al numeral 4 de esta misma disposición.”

De esta forma, a través de las modificaciones efectuadas a los artículos 905 y 908 del Estatuto Tributario, los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, crearon dos grupos para profesiones liberales, el grupo 4, exclusivo para servicios de educación, atención a la salud humana y asistencia social, y el grupo 5, en el que estarían las demás profesiones liberales, haciendo más gravosa la carga tributaria de este último grupo, en comparación con los demás, además de limitar los ingresos a los cuales pueden pertenecer las personas, como quiera que los pertenecientes al grupo 4º pueden tener hasta 100.000 UVT al año, mientras que los pertenecientes al grupo 5 solo pueden tener 12.000 UVT al año.

4.3.3. Sustentación desconocimiento injustificado principio de igualdad y equidad tributaria (horizontal).

A partir de lo anterior, consideramos que la creación del grupo “*Educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social*”, sin incluir los servicios prestados en ejercicio de cualquier profesión liberal, comporta un trato diferenciado e injustificado que desconoce el principio de igualdad y de equidad tributaria.

La jurisprudencia de la H. Corte Constitucional ha previsto como metodología para el examen de constitucionalidad de normas que violen el principio de igualdad y a su vez, la dimensión horizontal del principio de equidad, cuando la imposición de una carga tributaria no trata de forma equivalente a individuos en circunstancias idénticas o asimilables, la aplicación del **juicio integrado de igualdad**.

A continuación, se acreditan los presupuestos de carácter relacional del principio de igualdad:

(i) Los términos de comparación, esto es, las personas, elementos, hechos o situaciones que efectivamente son comparables

Las personas que son equiparables bajo el Régimen Simple de Tributación, son aquellas que devenguen ingresos en ejercicio de profesiones liberales de educación, atención de la salud humana y de asistencia social, con las demás profesiones liberales que tengan otra naturaleza, a saber, las contenidas en la Sección M de la Resolución No. 114 del 21 de diciembre de 2020⁹.

(ii) El tratamiento o “trato desigual”

En línea con lo explicado, el tratamiento fiscal diferenciado está contemplado en los apartes del artículo 908 del Estatuto Tributario Nacional, que establecen las tarifas del impuesto unificado bajo el RST y del anticipo bimestral, para la misma actividad empresarial, esto es, el ejercicio de profesiones liberales, pero aplicando una tarifa comparativamente menor y permitiendo un tope más alto de ingresos para calificar al Régimen Simple solo para profesiones liberales circunscritos a actividades de educación, atención de la salud humana y de asistencia social, mientras que para las demás profesiones liberales, las tarifas a aplicar al impuesto no solo son más altas, sino que además se establece un tope de ingresos sustancialmente más bajo.

(iii) Ausencia de justificación constitucional de la diferencia de trato.

A efectos de estudiar este último aspecto, es imprescindible definir la intensidad del juicio, teniendo de presente que para asuntos tributarios generalmente se ha utilizado un juicio integrado de igualdad de intensidad leve, de conformidad con el cual se debe determinar “que la medida (i) “persiga una finalidad que no este prohibida constitucionalmente” y (ii) sea “potencialmente adecuada para alcanzar [esa] finalidad”¹⁰.

(i) La disposición demandada persigue finalidades legítimas.

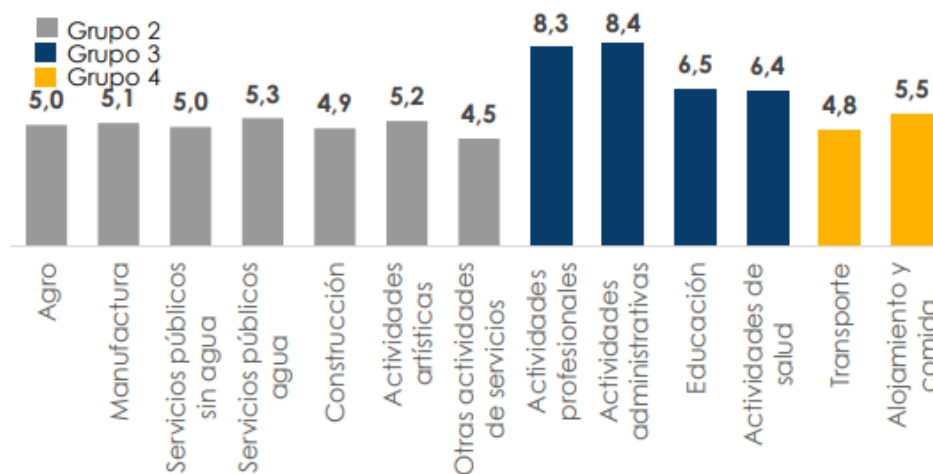
Ilustrativo resulta traer a colación los motivos de Ley relacionados con las modificaciones al RST, contenidos en el proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional que dio origen al texto normativo finalmente aprobado:

⁹ “Por la cual la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN adopta la Clasificación de Actividades Económicas CIIU Rev. 4 A.C. (2020) y sus notas explicativas, del Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE, y se establecen otras clasificaciones propias de su competencia.”

¹⁰ Sentencia C-203 de 2021.

“Sin embargo, el actual RST cuenta con oportunidades de mejora, pues el diseño vigente le conviene al 93,8% de las microempresas les conviene acogerse al RST, mientras que solo el 9,7% de las pequeñas empresas se benefician al hacer parte del RST (frente al régimen ordinario de renta), **por lo que las tarifas en los rangos superiores del régimen pueden ser modificadas para que sea conveniente a un mayor número de pequeñas empresas.** Adicionalmente, como se muestra en el Gráfico 13, las tarifas de equilibrio del régimen actual son susceptibles a una mejora con la **creación de un nuevo grupo independiente para las actividades de educación y salud, que tienen una tarifa de equilibrio inferior a las actividades profesionales y administrativas que se ubican actualmente en una misma agrupación.**

Gráfico 13. Tarifas del RST que permiten equilibrio con régimen ordinario por sector (%)



Fuente: DGPM - MHCP

(...)

4.7. Régimen Simple de Tributación

Teniendo en cuenta la baja conveniencia del Régimen Simple de Tributación (RST) bajo el esquema actual para las pequeñas empresas, se propone modificar la tabla de tarifas e incluir un nuevo grupo (5) en el Régimen, de tal manera que se mantengan los umbrales actuales, pero se establezcan los siguientes grupos de tarifas

(...)

Con la propuesta del presente Proyecto de Ley, se generan incentivos para que la gran mayoría de pequeñas empresas se vean beneficiadas con el esquema del RST, beneficiando el objetivo de reducir las tarifas efectivas de tributación

de las empresas con menor capacidad económica y mayores tasas de mortalidad, siendo este un principio fundamental para la equidad vertical del sistema y para promover el fortalecimiento del tejido empresarial y productivo. Adicionalmente, la reforma propuesta permitiría una mayor formalización empresarial y laboral a través de la implementación de esta medida.” (Se resalta).

De los extractos en cita, con las modificaciones a las tarifas del régimen simple de tributación el Legislador pretendía que gran parte de las pequeñas empresas se beneficiaran con el esquema, para lo cual era necesario reducir las tarifas efectivas de tributación, pues debe aludirse que desde su creación, se pretendió “*disminuir los costos de la formalidad tributaria y laboral para incrementar la formalidad en estas dimensiones, y que así se generen impactos positivos sobre la productividad agregada y el crecimiento económico*”¹¹, pues en Colombia la tasa de tributación efectiva era mayor para empresas de menor tamaño, siendo las tasas de impuestos sobre las PYMES las más altas.

Así también, debido a que había un sector de las profesiones liberales ubicadas en el sector de educación y salud, que en comparación con la tasa de tributación del régimen ordinario podía disminuirse la tarifa a efectos de encontrar equilibrio, consideró crear un nuevo grupo independiente para aquellas actividades profesionales.

(ii) Idoneidad del medio escogido para alcanzar el fin propuesto.

Lo siguiente, es “*establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último “adecuado para lograr el primero, valga decir, verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero*”¹².

Al analizar la idoneidad del medio, encontramos *prima facie* que reducir las tarifas del Régimen Simple de Tributación para incentivar la formalización de las pequeñas empresas en Colombia, sería una medida adecuada de cara a las cargas tributarias que deben asumirse en el Régimen Ordinario. No obstante, el tema requiere de un análisis de mayor profundidad, pues el texto normativo finalmente aprobado sobre las tarifas a aplicar al RST no sólo creo un nuevo grupo que separó de los demás servicios profesionales, sino que, además, al actual grupo 5 “*Servicios*

¹¹ EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL PROYECTO DE LEY “POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTAN NORMAS PARA LA PROMOCIÓN DEL CRECIMIENTO ECONÓMICO, LA INVERSIÓN, EL FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA PROGRESIVIDAD, EQUIDAD Y EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO, DE ACUERDO CON LOS OBJETIVOS QUE SOBRE LA MATERIA IMPULSARON LA LEY 1943 DE 2018 Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”

¹² Sentencia C- 104 de 2016.

profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales”, le aumentó la tarifa y le disminuyó el tope de ingresos para poder pertenecer al régimen, lo cual desborda cualquier sentido de idoneidad del medio.

En este sentido, parece un criterio en realidad sospechoso la forma como finalmente se establecieron los grupos del RST, en primer lugar porque el establecimiento de tales grupos obedece a una característica fijada en torno a la actividad empresarial, razón por la cual, desde su creación se había mantenido en un mismo grupo a aquellos que ejercieran profesiones liberales, pues la base de su actividad empresarial era la misma, de ahí que, si el Legislador pretendía incentivar la participación de un sector de las profesiones liberales disminuyendo las tarifas, estas debían ser aplicadas a todas las profesiones liberales, sin que se pudiese separar en diferentes grupos, pues se insiste, existiendo el criterio de similitud de la actividad empresarial el tratamiento fiscal debe ser el mismo.

En sustento de lo anterior, hay que destacar que el principio de equidad horizontal, contenido en el artículo 363 de la Constitución Política, impone un límite a la libertad de configuración legislativa respecto de las distribución de cargas tributarias, de conformidad con el cual, *“el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que antes de tributar gozan de la misma capacidad económica, de modo que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones”*¹³. El principio de equidad horizontal aplicado al caso bajo estudio, entraña que las profesiones liberales deban estar al mismo nivel de tributación en el Impuesto Unificado bajo el RST, pues la capacidad de pago esta dada de acuerdo a la actividad empresarial, luego no pueden distinguirse dentro de este grupo diferencia en las tarifas aplicables y el tope de ingresos.

Con lo expuesto se tiene que, si el Legislador quería incentivar ciertas profesiones liberales a pertenecer al RST, lo cual es válido, no podía lograr esto mediante la asignación de cargas tributarias desiguales que desatienden el principio de equidad horizontal, pues teniendo las profesiones liberales equivalencia en su capacidad de pago, la carga fiscal asignada debe tener correspondencia, con lo cual existe una omisión legislativa relativa sobre el grupo 4, al no incluirse allí a los servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales.

Ahora bien, al analizar la idoneidad de las modificaciones introducidas a las tarifas del RST a través del numeral 5, es claro que no existe idoneidad de la medida para el fin propuesto. A efectos de demostrar lo anterior, es preciso poner de presente

¹³ Sentencia C- 2019 de 2016.

que, en el proyecto de Ley que dio origen a la Ley 2277 de 2022, si bien se separaron las actividades de educación y salud de las demás profesiones liberales en las tarifas señaladas en el artículo 908 del E.T., a estas últimas también les aplicaba una reducción de la tarifa sin modificarse los toques de ingresos, lo cual concordaba con los motivos expresados en el proyecto, para que sea más ilustrativo se plantea el siguiente cuadro comparativo:

Norma	Tarifa propuesta																		
Art. 908 E.T.N. – mod. Ley 2155 de 2021	<p>3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Ingresos brutos anuales</th> <th rowspan="2">Tarifa SIMPLE consolidada</th> </tr> <tr> <th>Igual o superior (UVT)</th> <th>Inferior (UVT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0</td> <td>6.000</td> <td>5,9%</td> </tr> <tr> <td>6.000</td> <td>15.000</td> <td>7,3%</td> </tr> <tr> <td>15.000</td> <td>30.000</td> <td>12%</td> </tr> <tr> <td>30.000</td> <td>100.000</td> <td>14,5%</td> </tr> </tbody> </table>	Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada	Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	0	6.000	5,9%	6.000	15.000	7,3%	15.000	30.000	12%	30.000	100.000	14,5%	
Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada																	
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)																		
0	6.000	5,9%																	
6.000	15.000	7,3%																	
15.000	30.000	12%																	
30.000	100.000	14,5%																	
Art. 908 E.T.N. - modificaciones propuestas proyecto de Ley 2277 de 2022	<p>3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="3">Ingresos brutos anuales</th> </tr> <tr> <th>Igual o superior (UVT)</th> <th>Inferior (UVT)</th> <th>Tarifa Simple</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0</td> <td>6.000</td> <td>5,9%</td> </tr> <tr> <td>6.000</td> <td>15.000</td> <td>7,3%</td> </tr> <tr> <td>15.000</td> <td>30.000</td> <td>7,8%</td> </tr> <tr> <td>30.000</td> <td>100.000</td> <td>8,3%</td> </tr> </tbody> </table>	Ingresos brutos anuales			Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	Tarifa Simple	0	6.000	5,9%	6.000	15.000	7,3%	15.000	30.000	7,8%	30.000	100.000	8,3%
Ingresos brutos anuales																			
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	Tarifa Simple																	
0	6.000	5,9%																	
6.000	15.000	7,3%																	
15.000	30.000	7,8%																	
30.000	100.000	8,3%																	
Art 908 E.T.N. – mod. Ley 2277 de 2022	<p>5. Servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Ingresos brutos anuales</th> <th colspan="2">Tarifa SIMPLE consolidada</th> </tr> <tr> <th>Igual o superior (UVT)</th> <th>Inferior (UVT)</th> <th colspan="2"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0</td> <td>6.000</td> <td></td> <td>7,3%</td> </tr> <tr> <td>6.000</td> <td>12.000</td> <td></td> <td>8,3%</td> </tr> </tbody> </table>	Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada		Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)			0	6.000		7,3%	6.000	12.000		8,3%		
Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada																	
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)																		
0	6.000		7,3%																
6.000	12.000		8,3%																

Conforme se muestra, el proyecto de Ley presentado no cambiaba los límites de los ingresos brutos sobre los cuales se aplicaría la tarifa simple, las cuales presentaron una disminución considerable explicada en la finalidad pretendida por el Legislador, sin embargo, el texto normativo finalmente aprobado a través del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, cambio sustancialmente, pues disminuyó por

completo los topes de ingresos brutos para aplicar al RST y además aumento las tarifas aplicables a este grupo.

Los efectos de lo anterior son por completo significativos y contrarios a lo pretendido por el Legislador, pues al disminuir el tope de ingresos se excluye a una gran parte del sector de las pequeñas empresas de poder pertenecer al RST, y, al aumentar las tarifas, se impone una mayor carga tributaria, lo cual se contrapone al objetivo de disminuir cargas tributarias a este grupo para alcanzar mayores niveles de formalidad empresarial.

Corolario de lo expuesto, el test elaborado arrojó que la decisión de disminuir los topes de ingresos y aumentar las tarifas del RST al grupo 5 “*Servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales*”, es en realidad una decisión arbitraria, que de ninguna manera se acompasa con las finalidades de la norma de simplificar y reducir cargas tributarias, por lo cual es preciso declarar la inexecutable del numeral 5° del inciso segundo y del numeral 5° del parágrafo 4° que establecen las tarifas del impuesto unificado y de los anticipos bimestrales para este grupo sin atender un criterio razonable o justificado al definir la carga fiscal.

Luego de lo anterior, al haberse previsto entonces un grupo para profesiones liberales relacionadas con la educación, atención a la salud humana y la asistencia social, en el cual se omitió incluir las demás profesiones liberales, es preciso integrar este último al grupo 4, en virtud del principio de conservación del derecho, y ante la omisión legislativa relativa antes explicada, por lo que se solicita la declaratoria de exequibilidad condicionada, en el sentido de que el numeral 4° del inciso 2°, así como del numeral 4 del parágrafo 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, deban incluir a los “*Servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales*”.

V. PRETENSIONES.

Con todo, solicito a la H. Corte Constitucional las siguientes declaraciones:


- 5.1. Declara **INEXEQUIBLE** el parágrafo sexto del artículo 10 de la Ley 2277 del 2022, por medio del cual se modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario.

- 5.2. Declarar **INEXEQUIBLE** el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 del 2022, por medio del cual se modificó el artículo 242 del Estatuto Tributario Nacional.
- 5.3. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 42 de la Ley 2277 del 2022, por medio del cual se adicionó el inciso 2 al numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario Nacional.
- 5.4. Declarar **INEXEQUIBLE** el numeral 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario Nacional.
- 5.5. Declarar **CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE** el numeral 4 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario, en el sentido de entender allí incluidos “*los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales*”.


VI. NOTIFICACIONES.

Las notificaciones relacionadas con la presente solicitud serán atendidas en la: CARRERA 23 C No. 62-72, EDIFICIO PRANHA CENTRO DE NEGOCIOS, OFICINA 1013. Manizales – Caldas. Celular: 3122120605. Correo electrónico felipe@zuluagajimenezalvarez.com paola@zuluagajimenezalvarez.com y bernardohenaojaramillo@gmail.com

Cordialmente,


FELIPE ZULUAGA GUTIERREZ
C.C. 1.053.789.183 de Manizales.
T.P. No. 262.378 del C. S. de la J.

Paola Rodríguez R.
PAOLA RODRÍGUEZ RAMÍREZ
C.C.1.193.235.274 de Manizales.
T.P. No. 387.362 del C. S. de la J.


BERNARDO HENAO JARAMILLO
T.P. No. 32.401 del C.S. de la J.
C.C. No. 10.235.931 de Manizales