

SENTENCIA C-540/23

M.P. PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA Y CRISTINA PARDO SCHLESINGER
EXPEDIENTE: D-15211AC.

CORTE DECLARÓ INEXEQUIBLES LAS NORMAS DE LA LEY 2277 DE 2022 QUE REGÍAN EL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN PARA QUIENES TIENEN COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA LA EDUCACIÓN, LA ATENCIÓN DE LA SALUD HUMANA Y ASISTENCIA SOCIAL, SERVICIOS PROFESIONALES DE CONSULTORÍA Y CIENTÍFICOS EN LOS QUE PREDOMINE EL FACTOR INTELECTUAL SOBRE EL MATERIAL, INCLUIDOS LOS SERVICIOS DE PROFESIONES LIBERALES

1. Normas demandadas

“LEY 2277 DE 2022
(diciembre 13)

*por medio de la cual se adopta una
reforma tributaria para la igualdad y la
justicia social y se dictan otras
disposiciones.*

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 42. Adiciónese un inciso al numeral 2 y modifíquese el numeral 6 del Artículo 905 del Estatuto Tributario, así:

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 doce mil (12.000) UVT en el año gravable anterior.

6. La persona natural o jurídica debe contar con la inscripción respectiva en el Registro Único Tributario (RUT) y con todos los mecanismos electrónicos de cumplimiento, firma electrónica y factura electrónica o documentos equivalentes electrónicos.

[...]

ARTÍCULO 44. Modifíquese el inciso 1 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:

[...]

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%

[...]

PARÁGRAFO 4o. 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.

[...]

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 bimestrales	Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)	
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	1.000	7,3%
1.000	2.000	8,3%

2.Decisión

Primero. DECLARAR INEXEQUIBLE el inciso 2º del numeral 2º del artículo 905 del Estatuto Tributario, adicionado por el inciso 2º del artículo 42 de la Ley 2277 de 2022.

Segundo. DECLARAR INEXEQUIBLES los numerales 4º y 5º del artículo 908 del Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º del párrafo 4º del artículo 908 del Estatuto Tributario, de conformidad con la modificación efectuada por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Como consecuencia de lo anterior, se

revive el numeral 3° del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario.

Tercero. EXHORTAR al Congreso de la República para que si decide regular la tarifa del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación para quienes tienen como actividad económica la *educación la atención de la salud humana y asistencia social y prestar servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales* lo haga con base en los criterios establecidos en la parte motiva de la presente decisión.

3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional estudió un cargo de inconstitucionalidad formulado contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, que modificaron los artículos 905 y 908 del Estatuto Tributario, respectivamente. El reparo consistió en que los acápites normativos que establecían el tope y la tarifa aplicable, en el marco del Régimen Simple de Tributación –RST–, a quienes prestan *servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales* generaban un trato más drástico, desigual e injustificado entre los siguientes sujetos contribuyentes: (i) quienes tienen como actividad económica la *educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social* –grupo 4 de contribuyentes al RST– y (ii) quienes tienen como actividad económica los *servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales* –grupo 5 de contribuyentes al RST–. Lo anterior, a pesar de que ambos grupos de contribuyentes están integrados por personas que ejercen profesiones liberales y, en consecuencia, tienen la misma capacidad contributiva. Para los actores, no existió una razón que justificara el trato diferente entre los referidos sujetos.

Con el fin de estudiar el anterior cargo de inconstitucionalidad, la Sala, de forma previa, realizó la integración de la unidad normativa del numeral 4° del artículo 44 y del numeral 4° del párrafo 4° del mismo artículo, de la Ley 2277 de 2022. Luego, formuló el siguiente problema jurídico: *¿vulneran el derecho a la igualdad y el principio de equidad horizontal en materia tributaria la tarifa y el tope de ingresos establecidos en el Régimen Simple de Tributación para las personas que prestan servicios profesionales de*

consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, al ser dicha tarifa y tope más exigentes en comparación con los previstos para quienes prestan servicios de educación y se dedican a actividades de atención de la salud humana y de asistencia social?

Para resolver el anterior interrogante, la Sala Plena (i) reiteró la jurisprudencia acerca del principio de equidad horizontal en materia tributaria como manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo, (ii) expuso las características del Régimen Simple de Tributación, y (iii) estudió la reforma efectuada por la Ley 2277 de 2022 a las normas relacionadas con los sujetos pasivos y la tarifa del RST, en particular, para las personas que formaban parte de los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST.

Efectuado lo anterior, la Sala procedió a resolver el cargo de inconstitucionalidad. Para ello, consideró que lo apropiado era aplicar un juicio integrado de igualdad. Así, en primera medida, identificó que las finalidades perseguidas por las disposiciones demandadas, como parte del RST, eran: (i) reducir las cargas formales y sustanciales de quienes califiquen y opten por ser contribuyentes del régimen; (ii) impulsar la formalidad; (iii) facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente decidan acogerse a este régimen; (iv) permitir que la mayoría de micro y pequeñas empresas puedan acceder a este modelo opcional de tributación, y, en concreto, y (v) evitar que quienes tienen capacidad económica para contribuir ordinariamente al sistema tributario se vean beneficiados injustificadamente por el RST, a la vez que permitir que los nuevos profesionales o quienes no tengan ingresos tan altos sí puedan beneficiarse de las ventajas del régimen.

Identificadas las finalidades de las disposiciones demandadas, la Sala advirtió que se configuraba una afectación *prima facie* (a primera vista) al principio de igualdad. De un lado, señaló que dicho *tertium comparationis* que aplicaría sería el de la estructura de costos y la importancia social de las profesiones liberales desarrolladas de forma empresarial o independiente, que fue el que el Gobierno Nacional había utilizado para la expedición de las normas acusadas. Con base en este, concluyó que los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST no son comparables. Esto, por cuanto las personas naturales y jurídicas que forman parte de cada grupo y ejercen profesiones liberales son, dentro de su respectivo grupo, manifiestamente

disimiles y no comparten la misma estructura de costos, de manera que puedan ser asimiladas entre sí para la construcción de las condiciones en las que podrían acceder al RST, a pesar de que todas ellas ejercen profesiones igualmente valiosas para la sociedad.

Así las cosas, las reglas consagradas en las normas acusadas, en cuanto introducen deferencias de trato entre los grupos 4 y 5, con fundamento en la supuesta diferencia en estructura de costos, resultan arbitrarias y caprichosas, pues no distinguen dentro de cada grupo las enormes diferencias que al interior del mismo se presentan en esta materia. De conformidad con las normas demandadas, el límite de ingresos para optar por el RST y las tarifas aplicables son más exigentes para el *grupo 5*, en comparación con el *grupo 4*, sin que los contribuyentes de cada uno de estos grupos sean comparables entre sí, ni que las diferencias de trato se justifiquen respecto de todos los sujetos que integran estos dos grupos.

Debido a que el umbral y las tarifas establecidas para los *grupos 4 y 5* de contribuyentes del RST pareció ser una decisión arbitraria, carente de justificación por parte del Legislativo, la Sala Plena consideró pertinente extraer del ordenamiento jurídico las disposiciones de la Ley 2277 de 2022 que establecieron dicho umbral y tarifas. Lo anterior derivaba en un vacío normativo que obligó a revivir la norma que regía el impuesto unificado RST para los profesionales liberales, en general.

En suma, la Sala concluyó que (i) el tope de 12.000 UVT aplicable al *grupo 5* de contribuyentes del RST (inc. 2º del art. 42 de la Ley 2277 de 2022) y (ii) las tarifas previstas para el *grupo 4* (num. 4º del art. 44 y num. 4º del par. 4º del art. 44, de la Ley 2277 de 2022) y el *grupo 5* (num. 5º del art. 44 y num. 5º del par. 4º del art. 44, de la Ley 2277 de 2022) eran inexecutable. En consecuencia, dispuso la reviviscencia del numeral 3º del 42 de la Ley 2155 de 2021, que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario.

4. Salvamento y reserva de voto

El magistrado **JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ** salvó su voto y la magistrada **NATALIA ÁNGEL CABO** se reservó la posibilidad de aclarar su voto.

El magistrado **Cortés González** salvó su voto y se apartó de la decisión mayoritaria sobre la inexecutable de las normas censuradas en relación

con el régimen SIMPLE de tributación. Su postura estuvo fundada en los siguientes aspectos:

La posición de la mayoría asumió un control de la norma tributaria revisada más allá de los argumentos de la demanda, pues esta no presentó argumentos relacionales basados en la capacidad contributiva, justificándose en la supuesta igualdad de las profesiones liberales sin precisar dicha similitud para efectos tributarios y dando por sentado que la regulación únicamente se refería a las profesiones liberales. De otra parte, la discusión sobre las tarifas del SIMPLE si bien fue planteada en la demanda, no acreditó el concepto de violación, por lo que no era posible identificar un problema constitucional sobre el particular.

La integración de la unidad normativa con la disposición que regula el acceso y las tarifas para actividades relacionadas con la educación y la salud era improcedente. Ninguno de los supuestos previstos por la jurisprudencia constitucional fue acreditado. Particularmente, la norma integrada al análisis de la Corte no presenta a primera vista serias dudas de constitucionalidad. Aquella, *prima facie*, contiene una regulación tarifaria diferencial establecida por el legislador en el marco de su amplio margen de configuración normativa en materia tributaria.

La motivación de fondo presenta las siguientes dificultades: i) desvirtuó el principio de equidad tributaria horizontal construido por la jurisprudencia de la Corte. En efecto, la postura mayoritaria se apartó de dicho postulado y lo encaminó hacia el análisis meramente relacional, sin considerar el elemento de capacidad contributiva necesario en materia impositiva. En el presente asunto, se aproximó equivocadamente al estudio de dicho principio al menos por dos aspectos: a) consideró que todas las profesiones liberales son iguales, sin atender razones objetivas para dicha conclusión; y b) adelantó el examen de constitucionalidad con base en esa sola premisa sin considerar el elemento de capacidad contributiva, desconociendo que los grupos regulados sí podían tener un trato tributario diferente.

En efecto, ii) no tuvo en cuenta las diferencias en cuanto a estructuras de costo, promedios de ingresos brutos, condiciones materiales de operación y régimen constitucional y legal diferenciado entre la generalidad de las profesiones liberales y los campos de la educación y la salud. Con ello se limitó la valoración del Congreso en una materia de su competencia, que por ejemplo puede diferenciar, para efectos tributarios, actividades

novedosas muy intensivas en gestión creativa e ingresos, pero de bajos costos, que eventualmente deberían tributar por el régimen ordinario.

Asimismo, iii) no existió arbitrariedad en el trato diferente otorgado por el legislador en materia de acceso y tarifas del SIMPLE. En efecto, el asunto fue ampliamente debatido en el Congreso de la República y se contó con la activa participación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN. El director de esta última entidad indicó que la motivación de la reforma al SIMPLE era la necesidad de reducir alternativas para que personas con capacidad contributiva se beneficiaran del mencionado régimen tributario y contribuyeran en mayor medida. Por su parte, el Ministerio de Hacienda presentó una tabla que mide el equilibrio de contribución entre los sujetos pasivos de cada grupo, respecto de las personas jurídicas. En otras palabras, se midió qué tan proporcional es la contribución entre los sujetos pasivos en un mismo grupo. Lo anterior evidenció que las actividades profesionales referidas superan la tarifa de equilibrio del resto de actividades, entre ellas las del sector salud. Con base en lo señalado, el legislador optó por diferenciar las actividades profesionales de las de salud y educación.

Por su parte, en la intervención ante la Corte, esa cartera explicó que de haberse unido los sectores que hoy conforman el grupo 4 (salud y educación) y el 5 (profesiones liberales) del RST, no se hubiese logrado la tarifa de equilibrio para alguna de esas actividades. Asimismo, adujo que la reducción del umbral del grupo 5 tuvo como propósito que los beneficiarios del régimen SIMPLE fuesen, únicamente, aquellos con niveles de ingresos inferiores que el promedio de contribuyentes de dicho sector. Es decir, se propuso que sólo las micro y pequeñas empresas pudiesen acceder a este régimen.

De esta manera, el debate legislativo estuvo centrado en la identificación de la capacidad contributiva a partir de los ingresos brutos de los distintos grupos beneficiarios del SIMPLE. Con base en lo anterior, la medida también fue sustentada en la necesidad de evitar el abuso de dicho régimen de tributación por parte de quienes cuentan con altos ingresos. Tales aspectos habrían permitido concluir la constitucionalidad del ajuste al mencionado régimen.

iv) La reforma al SIMPLE fue una expresión del amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria. La definición de la política

impositiva no está reducida a un aspecto meramente técnico. Aquella trasciende hacia una deliberación democrática, axiológica y política sobre los instrumentos de política fiscal. En este punto, la postura mayoritaria, al imponer un exigente debate técnico, estableció un requisito desproporcionado para el Congreso de la República orientado hacia una definición acerca de la calidad y el contenido del debate.

Conforme a lo expuesto, los preceptos estudiados por la Corte eran constitucionales y procedía la declaratoria de exequibilidad. Si, en gracia de discusión, se hubiera considerado que la norma presentaba problemas de equidad tributaria por el nivel de acceso al régimen SIMPLE para profesiones liberales, el remedio constitucional para superarlos no era declarar inexecutable toda la disposición con efectos inmediatos. Lo procedente era una inexecutable diferida para permitir que el legislador remediara la situación potencialmente inequitativa.

Este último aspecto no fue valorado por la postura mayoritaria, para de esta manera ponderar y materializar en la mayor medida posible, los postulados superiores comprometidos con la decisión, especialmente, para considerar el impacto a la sostenibilidad fiscal por la reducción de ingresos corrientes de la Nación que aquella produce.