TEMAS-SUBTEMAS

Sentencia C-094/24

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA LA LEY 2277 DE 2022-Estarse a lo resuelto en la sentencia C-540 de 2023

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL FORMAL Y ABSOLUTA-Configuración

COSA JUZGADA FORMAL Y MATERIAL, COSA JUZGADA ABSOLUTA Y RELATIVA Y COSA JUZGADA APARENTE-Conceptos

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-Incumplimiento de requisitos de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia en los cargos

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

SENTENCIA C-094 DE 2024

Referencia: Expediente D-15.213

Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo del artículo 3°, el artículo 42 y los numerales 4 y 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones».

Demandantes: Felipe Zuluaga Gutiérrez, Paola Rodríguez Ramírez y Bernardo Henao Jaramillo.

Magistrada Ponente

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D.C., tres (03) de abril de dos mil veinticuatro (2024).

SENTENCIA

Síntesis de la decisión

La Sala Plena estudió una demanda de inconstitucionalidad contra del primer inciso del artículo 42 y los numerales 4 y 5, tanto del primer inciso como del parágrafo, del artículo 44 y del parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022, por la vulneración de los principios tributarios dispuestos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política. En cuanto al primer cargo, los demandantes argumentaron que las normas atacadas establecen un trato discriminatorio entre personas naturales y jurídicas que realizan actividades económicas similares (profesiones liberales). En cuanto al segundo cargo, el relacionado con el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022, los demandantes afirmaron que la retención de la fuente del 15% sobre los dividendos generaba un pago siempre superior sobre el valor de la declaración de la renta. Con base en ello, se configuraba una carga pública excesiva obligar a los contribuyentes que únicamente tiene ingresos por concepto de dividendos, solicitar la devolución o compensación de los saldos a su favor.

Para resolver los cargos propuestos por los demandantes, la Sala abordó dos asuntos preliminares: (i) la cosa juzgada constitucional respecto de la sentencia C-540 de 2023 y (ii) la aptitud del cargo contra el parágrafo del artículo 3° de la Ley 2277 de 2022. Sobre el primer asunto, la Sala Plena consideró que respecto del primer cargo existía cosa juzgada absoluta, toda vez que en la sentencia C-540 de 2023 se declararon inexequibles las mismas normas atacadas en esta oportunidad. De tal forma, concluyó que debía estarse a lo resuelto de aquella providencia.

Finalmente, en cuanto al cargo dirigido contra el parágrafo del artículo 3° de la Ley 2277 de 2022, la Sala Plena consideró que no cumplía con razones claras, específicas, pertinentes y suficientes para considerar el cargo apto por la violación de los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Políticas, y por tanto, se declaró inhibida para fallar.

I. I. ANTECEDENTES

1. 1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad los ciudadanos Felipe Zuluaga

Gutiérrez, Paola Rodríguez Ramírez y Bernardo Henao Jaramillo demandaron el parágrafo del artículo 3°, el parágrafo 6° del artículo 10, el artículo 42 y los numerales 4 y 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones». La demanda fue radicada con el número D-15.213.

2. El texto de las normas demandadas y admitidas es el siguiente:

LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

<La publicación en el Diario Oficial presenta errores tipográficos>

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:

(…)

TÍTULO I.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS.

CAPÍTULO I.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS PERSONAS NATURALES.

ARTÍCULO 3o. Modifíquese el Artículo 242 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 242. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas

naturales residentes. Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del Artículo 49 de este Estatuto, integrarán la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios y estarán sujetas a la tarifa señalada en el Artículo 241 de este Estatuto.

Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2 del Artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetos a la tarifa señalada en el Artículo 240 de este Estatuto, según el período gravable en que se paguen o se abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

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 periodo 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 l. 090 UVT) x 15%

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

TÍTULO III.

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (SIMPLE).

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 parágrafo 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, minimercados, micromercados y peluquería:

Ingresos brutos anuales

Tarifa SIMPLE consolidada

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

6.000

1,2%

6.000

15.000

2,8%

15.000

30.000

4,4%

30.000

100.000

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 agroindustria, miniindustria y microindustria; 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

1,6%

6.000

15.000

2,0%

30.000

3,5%

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:

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 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.

1. Tiendas pequeñas, minimercados, micromercados y peluquería:

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

1,2%

1.000

2.500

2,8%

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 agroindustria miniindustria y microindustria; actividades de telecomunicaciones; y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

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:

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

3,1%

1.000

2.500

3,4%

2.500

4,0%

5.000

16.666

4,5%

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

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

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:

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

7,3%

1.000

2.000

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.

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».

~ ~ ~

3. Los demandantes presentaron cuatro cargos contra los apartes resaltados en las normas transcritas. A continuación, se hará una síntesis de la demanda en el orden presentado por los ciudadanos. En resumen, formularon los siguientes cargos:

(i) el parágrafo 6° del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, por medio del cual se modificó el artículo 270 del Estatuto Tributario, desconoce los principios de legalidad y certeza tributaria (art. 338 CP) al incluir como base gravable del "impuesto mínimo de tributación", la «utilidad financiera depurada», concepto cuyo contenido no se encuentra determinado por el legislador;

(ii) el parágrafo 6° del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, por medio del cual se modificó el artículo 270 del Estatuto Tributario, viola el derecho a la propiedad privada (art. 58 CP) al omitir contemplar todas las rentas exentas de las que se benefician los contribuyentes según su actividad económica, para ser restadas en el cálculo del impuesto mínimo de tributación;

(iii) el parágrafo del artículo 3° de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 242 del Estatuto Tributario, desconoce los principios de equidad y justicia tributaria al establecer una retención en la fuente del 15% para el pago de dividendos, sin incluir gastos y costos;

(iv) el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, el cual adicionó el inciso 2° al numeral 2° del artículo 905 del Estatuto Tributario y los numerales 4 y 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, que modificaron el artículo 908 del Estatuto Tributario,

vulneran el derecho a la igualdad (art. 13 CP) y el principio de equidad tributaria – horizontal (art. 363 CP) al contemplar dos grupos de personas que son profesiones liberales (numeral 4. «Educación y actividades de atención de salud humana y de asistencia social» y numeral 5. «Servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales») e imponer topes y tarifas diferentes para el impuesto unificado del Régimen Simple de Tributación.

4. La Sala Plena de la Corporación, en sesión del 23 de marzo de 2023 resolvió acumular el expediente D-15.213 a los expedientes D-15.211 y D-15.217, y previo sorteo de rigor, remitió el asunto al Despacho de la magistrada Paola Andrea Meneses Mosquera para impartir el trámite correspondiente.

5. El 31 de marzo de 2023 la magistrada sustanciadora presentó impedimento para adelantar el trámite de admisión de los expedientes acumulados. En sesión virtual del 14 de abril de 2023 la Sala Plena aceptó el impedimento. Dado que éste se refería solo a la demanda relacionada con el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 (que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario), la Sala Plena resolvió desacumular los expedientes referidos.

6. Conforme a lo anterior, según constancia de la Secretaría General del 24 de abril de 2023, el expediente D-15.213 fue remitido a la suscrita magistrada para impartir el trámite de admisión correspondiente.

7. Mediante Auto del 4 de mayo de 2023, la magistrada sustanciadora admitió únicamente el cuarto cargo, es decir, el dirigido contra el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, el cual adicionó el inciso 2° al numeral 2° del artículo 905 del Estatuto Tributario y los numerales 4 y 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, que modificaron el artículo 908 del Estatuto Tributario, por la presunta violación del derecho a la igualdad (art. 13 CP) y el principio de equidad tributaria – horizontal (art. 363 CP). Por su parte, los demás cargos fueron inadmitidos. Los demandantes presentaron corrección de la demanda de manera oportuna.

8. Mediante Auto del 26 de mayo de 2023 el despacho de la magistrada ponente admitió a trámite dos de los cargos formulados; a saber, contra el artículo 3 (que modificó el art. 242 del Estatuto Tributario), el artículo 42 (parcial) y los numerales 4 y 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una

reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones», por la presunta violación de los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política. En esta misma providencia, la magistrada ordenó oficiar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que respondieran preguntas relacionadas con los problemas jurídicos que subyacen al cargo de inconstitucionalidad formulado.

En el mismo auto admisorio y de rechazo, el despacho procedió a: (i) disponer su fijación en lista; (ii) comunicar la iniciación del proceso a la Presidencia de la República, al Congreso de la República, y a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, Educación y Salud y Protección Social y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN; (iii) oficiar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que remitieran al despacho la información requerida, según las actividades económicas correspondientes a las profesiones liberales en general y a las de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social. Así como información sobre el procedimiento de devolución de saldos a favor de los contribuyentes; (iv) invitar al Departamento Nacional de Planeación, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Asociación Centro de Estudios Tributarios, Consejo Nacional de Contadores Públicos, Instituto Nacional de Contadores Públicos, Consejo Gremial Nacional, ANDI, Cámara de Comercio de Bogotá, Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, facultades de derecho de las universidades del Rosario, Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, Externado de Colombia, de los Andes, Libre y Nacional de Colombia, y a las Facultades de Contaduría de las universidades Externado de Colombia, del Valle y Nacional de Colombia.

9. Los demandantes presentaron recurso de súplica contra el auto de rechazo dentro del término legal. Mediante Auto 1782 del 2 de agosto de 2023 la Sala Plena rechazó el recurso de súplica formulado contra el Auto del 26 de mayo de 2023. Esta providencia fue comunicada y ejecutoriada el 31 de agosto de 2023.

10. Los argumentos que desarrollaron los demandantes en relación con los dos cargos admitidos a trámite se exponen a continuación.

10.1. Primer cargo. Los demandantes argumentaron que el parágrafo del artículo 3 de la Ley

2277 de 2022 (modificó el art. 242 del Estatuto Tributario) desconoce los principios de justicia y equidad tributaria (arts. 95 y 363 CP), por las siguientes razones. Adujeron que, según la jurisprudencia constitucional, el contenido del principio de equidad tributaria prohíbe que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. Explicaron que la norma demandada establece una retención en la fuente del 15% para el pago de dividendos, la cual es descontada posteriormente del impuesto a cargo del contribuyente en la declaración privada.

Aclararon que esta norma establece un nuevo tratamiento al concepto de ingreso por dividendos que «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 de 2022». Esta tabla, según los actores, establece un gravamen progresivo para las personas naturales «donde a mayor renta, mayores tasas impositivas».

Sobre este punto, los demandantes adjuntaron una tabla que representa un ejemplo en el que se toman los ingresos por concepto de dividendos de una persona y al aplicar la retención en la fuente y el impuesto a la renta se genera un valor a pagar o un saldo a favor. Sobre esto, afirmaron: «obsérvese cómo 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».

Del mismo modo, en el escrito de corrección aclararon que el ejercicio matemático que se realizó en el escrito de la demanda «tenía como finalidad demostrar que la forma en la que

quedó establecida la retención en la fuente, implica que hasta muy altos ingresos la retención recaudada será superior al impuesto a cargo, lo que obligaría al contribuyente a realizar una solicitud de devolución del saldo a favor, situación que impone una carga absolutamente desproporcionada». Precisaron que esta retención anticipada sobre los dividendos desconoce el principio de justicia tributaria, toda vez que «retenerles un mayor valor que el impuesto a pagar, resulta una carga pública excesiva, pues el contribuyente claramente propendió porque los contribuyentes pagaran sus impuestos, mas no obligarlos a financiar al estado temporalmente con retenciones excesivas».

Con sustento en lo anterior, solicitaron que el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022 sea declarado inconstitucional por desconocer los principios de justicia y equidad tributaria.

10.2. Segundo cargo. Los demandantes afirmaron que el artículo 42 (adicionó el inciso 2 al numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario) y los numerales 4 y 5 del inciso 2 y del parágrafo 4 del artículo 44 (modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario) de la Ley 2277 de 2022 vulneran el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, toda vez que establece topes y tarifas diferentes para contribuyentes en igualdad de condiciones.

Explicaron que la finalidad del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación es «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». Señalaron que desde su creación (2019), la tarifa de este impuesto se determinó de acuerdo al nivel de ingresos brutos anuales clasificados en cuatro grupos de acuerdo a la actividad empresarial. La Ley 2277 de 2022, mediante el artículo 44 creó un nuevo grupo empresarial, correspondiente a actividades de “educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social”. Para este grupo, el legislador estableció otras tarifas de acuerdo al nivel de ingresos.

Explicaron que según el Decreto 3032 de 2013 las profesiones liberales deben entenderse «como toda actividad personal en la que predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere, (i) título académico de estudios y grado de educación superior, o habilitación estatal para las personas que sin título profesional fueron

autorizadas para ejercer. (ii) 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».

Aclararon que acorde con aquella definición, el nuevo grupo incluido por el legislador también clasifica como profesiones liberales. Para el efecto, citan el concepto de la DIAN que confirma esta posición: «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 en el numeral 5 del artículo 908 (…), lo cierto es que, por criterio de especialidad, se debe dar aplicación al numeral 4 de esta misma disposición».

Con base en ello, los actores argumentaron que el legislador contempló dos grupos con la misma actividad económica, pero hace más gravosa la carga tributaria de las profesiones liberales (numeral 5) en comparación con las de educación y servicios de salud humana (numeral 4). Agregaron que, adicionalmente, el legislador estableció un límite de ingresos también diferente entre ambos grupos de contribuyentes. Por consiguiente, adujeron que la creación de un grupo diferente a las profesiones liberales, pero que cumple con sus mismas características como actividad económica, «comporta un trato diferenciado e injustificado que desconoce el principio de igualdad y de equidad tributaria».

A partir de esta premisa, los ciudadanos propusieron un juicio de igualdad leve y agotaron cada uno de los supuestos que la jurisprudencia constitucional exige. Particularmente, manifestaron que según la exposición de motivos del proyecto de la Ley 2277 de 2022, se puede afirmar que con la modificación de 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 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 disminuírsele la tarifa a efectos de encontrar equilibrio, consideró crear un nuevo grupo independiente para aquellas actividades profesionales».

Luego, los actores se refirieron a la idoneidad del medio escogido por el legislador para alcanzar la finalidad antes referida. Al respecto, expresaron que el principio de equidad horizontal exige que el sistema tributario debe tratar de idéntica forma a las personas que tienen igual capacidad económica, de tal forma que al pagar el tributo queden situadas en el mismo nivel. Así, las profesiones liberales deben estar en el mismo nivel de tributación tratándose del impuesto unificado bajo el régimen simple, «pues la capacidad de pago esta dada de acuerdo a la actividad empresarial, luego no pueden distinguirse dentro de este grupo, una diferencia en las tarifas aplicables y el tope de ingresos». Conforme a lo anterior, los actores explicaron que la medida adoptada por el legislador (de separar las profesiones liberales e imponerles unas cargas diferentes), no es idónea para alcanzar el fin, toda vez que desincentiva la participación de un sector de las profesiones liberales. En palabras de los demandantes:

«Con lo expuesto se tiene que, si el legislador quería incentivar a ciertas profesiones liberales pertenecer al régimen simple de tributación, lo cual es válido, no podía lograr esto mediante la asignación de cargas tributarias desiguales que desatiendan 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».

Adicionalmente, precisaron que mantener el grupo del numeral 5 separado del grupo del numeral 4, no es una medida adecuada para alcanzar un mayor incentivo de tributación en el régimen simple, toda vez que «al disminuir el tope de ingresos se excluye a una parte del sector de las pequeñas empresas de poder pertenecer al régimen simple de tributación, y al aumentar tarifas, se impone una mayor carga tributaria, lo cual contrapone al objetivo de disminuir cargas tributarias a este grupo para alcanzar mayores niveles de formalidad empresarial».

Con todo, los actores concluyeron que, al haberse previsto un grupo de profesiones liberales relacionadas con la educación, atención en salud humana y la asistencia social, y se omitiera incluir a las demás profesiones liberales, lo razonable debe ser integrar ambos grupos al trato tributario del numeral 4 del inciso 2, así como del numeral 4 del parágrafo del artículo 908

del Estatuto Tributario (artículo 44 de la Ley 2277 de 2022).

10.3. Los demandantes formularon las siguientes pretensiones en relación con los cargos admitidos:

«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.

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.

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.

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".»

. INTERVENCIONES

CONSTITUCIONALIDAD SIMPLE o CONDICIONADA

INCONSTITUCIONAL

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

(respecto del parágrafo del artículo 3°)

Centro de Estudios Tributarios – CETA

(respecto del parágrafo del artículo 3 y los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022)

Asociación Nacional de Empresario de Colombia – ANDI

(Subraya que las medidas establecen tratos discriminatorios, pero sugiere la exequibilidad condicionada)

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (respecto del cargo contra los artículos 42 y 44 parciales de la Ley 2277 de 2022)

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

(respecto de ambos cargos la exequibilidad simple)

Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

(respecto de ambos cargos la exequibilidad simple)

La síntesis de las intervenciones puede consultarse en el Anexo II de esta providencia que hace parte integral de la sentencia. Las pruebas practicadas mediante auto admisorio del 26 de mayo de 2023 serán también descritas en el Anexo I de esta providencia.

. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

11. El 9 de noviembre de 2023 la Procuradora General de la Nación rindió concepto sobre el proceso de la referencia. Solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad (i) del parágrafo del artículo 3° y (ii) los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022 por los cargos formulados en la demanda.

12. En relación con el primero, la entidad afirmó que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria. Sin embargo, los límites a esta facultad son los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria, todos ellos reconocidos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política. Conforme a lo anterior, resaltó que el primer cargo no puede prosperar porque la retención en la fuente de los dividendos supera el test leve de razonabilidad. Al respecto, señaló que la medida cumple con un fin legítimo, el

cual se concentra en garantizar el pago anticipado de un tributo. La jurisprudencia constitucional ha reconocido que la retención en la fuente es un mecanismo legítimo para recaudar el impuesto que, en principio, es acorde con la Constitución. Además, el medio es idóneo para cumplir el fin que la misma norma persigue «ya que la retención en la fuente es un mecanismo que optimiza el principio superior de eficiencia tributaria».

13. Igualmente, el Ministerio Público adujo que el hecho de que se generen saldos a favor del contribuyente al final del ejercicio, no es un problema de la constitucionalidad de la norma, toda vez que «si la retención en la fuente resulta superior al valor del impuesto de renta y complementarios a cargo, el contribuyente puede: (i) solicitar la devolución de saldos, (ii) compensar la diferencia con obligaciones tributarias pendientes de pago, o (iii) imputar el valor a su declaración del periodo gravable siguiente».

14. De esa manera, la señora Procuradora subrayó que comparte los argumentos de algunos de los intervinientes que señalaron que la tarifa del 15% no es desproporcionada ni excesiva, toda vez que, a pesar de que puede ser mayor que el impuesto, esta sola circunstancia no implica que la norma sea contraria a la Carta Política. Del mismo modo, el contribuyente puede recuperar el impuesto pagado a través de diferentes vías y «el monto de la retención no implica una desproporción tal en relación con el monto del ingreso por concepto de dividendos, que permita afirmar que el sujeto pasivo del impuesto no esté en capacidad de asumir un menor flujo de recursos que, en todo caso, sí está en capacidad de recuperar».

15. Ahora bien, en relación con los cargos dirigidos contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022 relacionados con el desconocimiento de los principios de igualdad y equidad tributaria, al realizarse una distinción entre actividades económicas de igual naturaleza en el marco del régimen simple de tributación, la señora Procuradora solicitó remitirse a los argumentos expuestos dentro de los expedientes D-15211 y D-15270. Sobre el particular, recordó que solicitó la exequibilidad de las normas atacadas, toda vez que tanto el Gobierno Nacional como el legislador, demostraron que el trato diferenciado entre las profesiones liberales y las profesiones liberales que se desempeñan en servicios de salud y educación, se encuentra justificado.

16. Resaltó que la reforma al Régimen Simple de Tributación tiene un fin legítimo, en la medida en que se pretende racionalizar y focalizar los beneficios de este sistema para

quienes realmente lo requieren y evitar que contribuyentes que tienen la capacidad económica para estar en el ordinario se beneficien del modelo excepcional. Sobre el punto, afirmó que el trato no es arbitrario, toda vez que las profesiones liberales de los sectores de la salud y educación tienen mayores costos que las demás profesiones liberales, y por tanto, las tarifas son más bajas. En palabras de la Procuraduría: «no es arbitrario el trato fiscal diferencial que establecen las normas acusadas entre (i) las personas que prestan servicios de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, y (ii) los sujetos que se desempeñan en actividades de educación, atención de la salud humana y asistencia social. Ello, pues aquel se encuentra justificado en la consecución de una finalidad legítima (optimización del mandato de eficiencia tributaria), la cual se materializa a través de una medida idónea (ajustes diferenciales del umbral y las tarifas del impuesto SIMPLE)».

17. Con todo lo anterior, la Procuraduría solicitó a la Sala Plena declarar la exequibilidad de los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, o dado el caso, estarse a lo resuelto en la sentencia que se expida dentro del expediente D-15.211.

. COMPETENCIA

1. 1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del numeral 4º del artículo 241 de la Carta Política.

Cuestiones preliminares

Existencia de cosa juzgada constitucional respecto del cargo contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022

2. Los demandantes pretenden que la Corte Constitucional declare inconstitucionales el primer inciso del artículo 42 y el numeral 5, tanto del primer inciso como del parágrafo, del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, por la vulneración de los principios tributarios dispuestos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política. En síntesis, los actores sostienen que el legislador contempló dos grupos con la misma actividad económica, pero hace más gravosa la carga tributaria de las profesiones liberales (numeral 5) en comparación con las de educación y servicios de salud humana (numeral 4). Agregaron que el legislador estableció un límite de ingresos también diferente entre ambos grupos de contribuyentes.

Por consiguiente, adujeron que la creación de un grupo diferente a las profesiones liberales, pero que cumple con sus mismas características como actividad económica, «comporta un trato diferenciado e injustificado que desconoce el principio de igualdad y de equidad tributaria».

3. La Sala Plena considera que se configuró cosa juzgada constitucional formal y absoluta con lo resuelto en la sentencia C-540 de 2023. Para explicar esta afirmación, se hará una breve referencia a las reglas más importantes sobre esta figura y luego se concluirá el análisis con la comparación de los cargos de la presente demanda.

El fenómeno de la cosa juzgada constitucional. Reiteración de jurisprudencia

4. El artículo 243 de la Constitución dispone que «[l]os fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional». En consecuencia, dichos fallos tienen «el carácter de inmutables, vinculantes y definitivos». Por ello, el juez constitucional no podrá «volver a conocer y decidir sobre lo resuelto». De ahí que la cosa juzgada constitucional persigue dos propósitos fundamentales: i) otorga eficacia al principio de supremacía constitucional (artículo 4 de la CP) y ii) garantiza el principio de seguridad jurídica, «la estabilidad del derecho y la confianza y la certeza de las personas respecto de los efectos de las decisiones judiciales».

5. En concordancia con la jurisprudencia, la cosa juzgada constitucional se configura cuando (i) se propone el estudio del mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya analizada (identidad de objeto), (ii) la demanda se sustenta en los mismos cargos y razones analizadas (identidad de causa petendi) y (iii) no ha sido modificado el parámetro normativo y constitucional del control (parámetro de constitucionalidad).. En cuanto a la identidad de causa petendi, se debe determinar si la demanda formula las mismas razones de inconstitucionalidad analizadas en una sentencia previa. Finalmente, la identidad del parámetro de control de constitucionalidad exige establecer «que no exista un cambio de contexto […] que de manera excepcional [haga] procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración».

6. La jurisprudencia ha establecido que aquel supuesto de la cosa juzgada puede configurarse en distintas formas. La Corte ha formulado estas modalidades en el siguiente cuadro:

Por el objeto de control

Cosa juzgada formal:

Cuando la decisión previa de la Corte ha recaído sobre un texto igual al sometido nuevamente a su consideración.

Cosa juzgada material:

Cuando la sentencia previa examinó una norma equivalente a la demandada, contenida en un texto normativo distinto. De forma que, aunque se trate de disposiciones formalmente diferentes, producen los mismos efectos en cuanto contienen la misma regla.

Por el cargo de constitucionalidad

Cosa juzgada absoluta:

Cuando la primera decisión agotó cualquier debate sobre la constitucionalidad de la norma acusada. Ocurre cuando se analizó la validez de la norma con la totalidad de las normas de rango constitucional, incluidas aquellas que conforman el bloque de constitucionalidad. Por regla general, corresponde a las sentencias dictadas en ejercicio del control automático e integral que la Constitución Política asigna a cierto tipo de normas.

Cosa juzgada relativa:

Cuando la decisión previa juzgó la validez constitucional solo desde la perspectiva de algunos de los cargos posibles. La cosa juzgada relativa puede ser explícita o implícita.

Será cosa juzgada relativa explícita cuando en la parte resolutiva de la sentencia se establece expresamente que el pronunciamiento de la Corte se limita a los cargos analizados.

Será cosa juzgada relativa implícita cuando, pese a no hacerse tal referencia en la parte resolutiva, de las consideraciones de la sentencia se puede desprender que la Corte limitó su juicio a determinados cargos.

Cosa juzgada aparente

Ocurre cuando la Corte, «a pesar de adoptar una decisión en la parte resolutiva de sus providencias declarando la exequibilidad de una norma, en realidad no ejerce función jurisdiccional alguna y, por ello, la cosa juzgada es ficticia».

«La cosa juzgada aparente tiene lugar en dos eventos: i) cuando la Corte resuelve declarar exequible una disposición, pero en la parte motiva de la sentencia omite totalmente el estudio de constitucionalidad de aquella, de forma que la disposición no fue objeto de función jurisdiccional alguna, y ii) cuando se declara exequible una disposición, pero en la parte motiva del fallo solo se estudió una de las normas contenidas en aquella. En este caso, las normas que carecieron de pronunciamiento jurisdiccional pueden ser objeto de un estudio de constitucionalidad en una nueva ocasión».

7. Los efectos que se generan al presentarse una cosa juzgada dependen de la decisión emitida por la Sala Plena. En el caso de que se configure la cosa juzgada formal, la decisión deberá declarar el estarse a lo resuelto en la providencia anterior. Por otra parte, la cosa juzgada absoluta se produce, en principio, en dos casos: cuando la Corte declara la inexequibilidad de una norma jurídica o luego de que se ha contrastado la norma con toda la Constitución. En estos eventos, la norma no podrá ser objeto de un nuevo control de constitucionalidad y, por consiguiente, «la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse o, en caso de haberse surtido la admisión, será necesario [dictar] un fallo en el que se esté a lo resuelto en la decisión anterior». Lo anterior, «con independencia del parámetro de constitucionalidad que desconoció la norma invalidada». En estas circunstancias, no resulta necesario confrontar las razones que fundamentaron la decisión previa con la demanda, pues el texto legal ya no forma parte del ordenamiento jurídico. Como es lógico, esto impide un nuevo juicio de constitucionalidad.

8. Por el contrario, la cosa juzgada relativa se presenta cuando en la sentencia previa, que declara la inexequibilidad parcial o exequibilidad de la norma, se analizaron únicamente los cargos de inconstitucionalidad propuestos. Este tipo de decisión deja abierta la posibilidad de formular un cargo distinto al examinado en la providencia anterior. No obstante, si la decisión previa declaró la exequibilidad de la norma con base en el mismo cargo planteado en la demanda, «en principio, la Corte deberá estarse a lo resuelto en aquella providencia para garantizar la seguridad jurídica de sus decisiones».

9. Finalmente es preciso recordar que la Sala Plena ha identificado tres supuestos excepcionales que debilitan la cosa juzgada constitucional y, a su vez, habilitan a la Corte a emitir un nuevo pronunciamiento. Estos son: «i) la modificación del parámetro de control, lo cual sucede cuando se aprueban reformas constitucionales; ii) el cambio en el significado material de la Constitución, que se relaciona con modificaciones en el "carácter dinámico de la Carta" y iii) la variación del contexto normativo de la disposición o norma objeto de control, caso en el cual es necesario llevar a cabo una nueva ponderación de principios constitucionales».

En el asunto bajo estudio se configuró la cosa juzgada en relación con los cargos dirigidos contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022

10. Con sustento en lo sostenido hasta aquí, la Sala Plena encuentra que debe estarse a lo resuelto en la citada sentencia C-540 de 2023 (D-15.211), en virtud de la configuración de la cosa juzgada formal y absoluta. Como ya se advirtió, en esa providencia la Corte declaró la inexequibilidad del primer inciso del artículo 42 y los numerales 4 y 5 del inciso y del parágrafo cuarto del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones».

11. La Sala Plena de la Corte Constitucional en aquella oportunidad encontró que el criterio que planteó el Gobierno y el legislador para separar las profesiones liberales y adoptar dos grupos distintos no cuenta con una justificación sólida y suficiente, y por tanto, se torna arbitraria la medida. Los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST están integrados por sujetos pasivos tan disímiles en cuanto a su estructura de costos, que el fundamento utilizado para justificar el agrupamiento separado es caprichoso y arbitrario, tratándose de profesionales liberales igualmente valiosas para la sociedad. Del mismo modo, en aquella oportunidad la Corte presentó algunos ejemplos entre las actividades económicas de cada uno de los grupos distinguidos y concluyó que,

«(…) la estructura de costos como criterio para separar y establecer un trato diferente entre el universo de profesiones liberales no atiende a las realidades económicas del grupo objeto de análisis. Como puede verse, incluso entre las actividades económicas que se desempeñan al interior de cada grupo existen grandes diferencias, pues también depende de la forma en la que se ejerce la profesión, si es a través de personas naturales o jurídicas, por ejemplo.

Así, la Sala considera que los grupos 4 y 5 no pueden ser comparables 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».

12. La Sala señaló que, 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. Así, estableció que las normas acusadas, en cuanto a los criterios de distinción, con fundamento en una estructura de costos disímil, resultaban arbitrarias. Acorde con ello, la Sala resolvió lo siguiente:

«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 parágrafo 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 3º 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, en caso de considerar la necesidad de 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 providencia».

13. Pues bien, en el asunto de la referencia, se admitió a trámite una demanda contra las mismas normas. En razón de la decisión adoptada en la sentencia C-540 de 2023 (D-15.211ac), las normas atacadas ya no forman parte del ordenamiento jurídico y, por tanto,

no es posible examinar su constitucionalidad.

Aptitud del cargo dirigido contra el parágrafo del artículo 3° de la Ley 2277 de 2022

14. La Corte Constitucional ha establecido en su jurisprudencia los requisitos necesarios para la admisión de la acción de inconstitucionalidad presentada por los ciudadanos, personas legitimadas para ello. Al respecto, las acciones de constitucionalidad requieren tres elementos fundamentales: "(1) debe referir con precisión el objeto demandado, (2) el concepto de la violación y (3) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto" (art. 2, Decreto 2067 de 1991). El segundo de estos elementos (el concepto de la violación), debe observar, a su vez, tres condiciones mínimas: (i) "el señalamiento de las normas constitucionales que consideren infringidas "(art. 2, num.2, Decreto 2067 de 1991); (ii) "la exposición del contenido normativo de las disposiciones constitucionales que riñe con las normas demandadas" y (iii) exponer las razones por las cuales las disposiciones normativas demandadas violan la Constitución, las cuales deberán ser, al menos, "claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes".

15. Dichas características que debe reunir el concepto de violación, formulado por quien demanda la norma, fueron definidas por la Corte. En cuanto al requisito de la claridad, indicó esta Corporación que el mismo se refiere a la existencia de un hilo conductor en la argumentación, que permita al lector la comprensión del contenido en su demanda. La condición de certeza, por su lado, exige al actor presentar cargos contra una proposición jurídica real, existente y que tenga conexión con el texto de la norma acusada, y no una simple deducción del demandante. La exigencia de especificidad hace alusión a que el demandante debe formular, al menos, un cargo constitucional concreto y directamente relacionado con las disposiciones que se acusan, pues exponer motivos vagos o indeterminados impediría un juicio de constitucionalidad. En cuanto a la pertinencia, la Corte ha establecido que la misma se relaciona con la existencia de reproches basados en la confrontación del contenido de una norma superior con aquel de la disposición demandada, por lo cual no puede tratarse de argumentos de orden legal o doctrinario, o de puntos de vista subjetivos del accionante. Con respecto a la suficiencia, ésta guarda relación con la exposición de los elementos de juicio necesarios para llevar a cabo un juicio de constitucionalidad y con el empleo de argumentos que despierten una duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición atacada, logrando así que la demanda tenga un alcance

persuasivo.

16. En el asunto bajo estudio el Ministerio Público, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y la Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República sugirieron a la Corte que el cargo formulado contra el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022 no es apto. Sobre este punto la Sala considera que les asiste razón por las siguientes consideraciones.

17. En suma, los demandantes sostienen que el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022 desconoce los principios de equidad y justicia tributaria para quienes tienen como ingresos únicamente dividendos y se les impone una retención en la fuente del 15%, puesto que, al final del ejercicio esta retención es superior al pago del impuesto a la renta y complementarios. Esta situación los actores la califican como una carga pública excesiva, pues el contribuyente se ve obligado a solicitar la devolución o compensación de los saldos ante la DIAN.

18. La Sala Plena considera que el cargo no cumple con razones claras, específicas, pertinentes y suficientes. En primer lugar, es preciso recordar que el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria incluye también las diferentes formas de hacer el recaudo más eficiente de los impuestos. Así, la jurisprudencia constitucional ha declarado exequible el cobro anticipado de tributos, como lo es la retención en la fuente, puesto que es una vía de lograr la eficiencia tributaria. Sobre este punto, el cargo carece de claridad en razón a que no es preciso el reproche de los demandantes. Atacan, por un parte, que la tarifa del 15% sobre los dividendos es excesiva, pero a la vez -y sobre todo en el escrito de corrección-, ahora reprochan el recaudo anticipado a través de retención en la fuente.

20. Como es posible evidenciar en la argumentación de los ciudadanos, su reproche no se concentra en el contraste del contenido de la disposición y las normas constitucionales, sino en la incomodidad que le genera al contribuyente verse obligado a solicitar a la DIAN los saldos a favor o la compensación de la carga tributaria. En efecto, los ciudadanos no explicaron, por ejemplo, cómo el adelantamiento de un trámite, como lo es solicitar los saldos a favor, es en sí mismo una “carga excesiva o un beneficio exagerado” en los términos de la jurisprudencia constitucional; pues en principio, la Corte se ha referido a estos conceptos cuando la medida impositiva no consulta la capacidad económica del

contribuyente en razón a la naturaleza y fines del impuesto que se estudia.

21. En tercer lugar, las razones expuestas por los demandantes carecen de especificidad, pues los ciudadanos presentan una tabla en la que hacen un ejercicio económico para demostrar su premisa, pero infieren de ella consecuencias subjetivas que no son claramente explicadas. En efecto, el ejercicio matemático que se presenta en la demanda no explica de dónde salen los valores allí presentados, particularmente el de “descuentos”. Tampoco se precisa cuáles personas antes de tributar tienen la misma capacidad económica según sus utilidades en materia de dividendos, con el fin de determinar si su situación es la misma o es diferente luego de pagar el impuesto sobre la renta. Esto, para evidenciar la presunta violación del principio de equidad. Contrario a ello, el parágrafo establece unas tarifas de retención de la fuente sobre el valor de los dividendos o participaciones escalonadas, es decir, a mayores ingresos por dividendos mayor será el valor de retención en la fuente. De manera que no se exponen razones que evidencien la existencia de una oposición objetiva entre la disposición demandada y el texto constitucional.

22. Con lo anterior, se evidencia que las razones que sustentan el reproche de los ciudadanos son subjetivas y no obedecen a los contenidos de las normas constitucionales.

23. En cuarto lugar, y aunado a lo anterior, el cargo carece de razones suficientes, pues los actores no generan una mínima duda para entender que el cobro anticipado del impuesto resulta ser una carga excesiva, tratándose de contribuyentes con una amplia capacidad de pago por las ganancias que generan los dividendos de los que son beneficiarios. Finalmente, el saldo a favor que alegan los demandantes puede solicitarse por el contribuyente por medio de la devolución o a través de la compensación con otros tributos.

24. Conforme a las consideraciones expuestas, las razones que fundamentan el cargo son precarias y no demuestran cómo el hecho de que exista un saldo a favor del contribuyente ante el pago anticipado del impuesto sobre la renta produce una violación del principio de equidad y justicia tributaria. En ese sentido, los argumentos expuestos no son pertinentes ni suficientes para extraer una violación de los principios tributarios constitucionales. Conforme a ello, los ciudadanos omitieron explicar con mayor concreción el nexo causal de la violación, es decir, lo establecido por el legislador y los contenidos de la Constitución que invocan como vulnerados.

25. En conclusión, la Sala Plena se inhibirá para fallar de fondo el cargo contra el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022, por la presunta violación de los principios de justicia y equidad tributarias, por carecer de razones claras, pertinentes, específicas y suficientes.

RESUELVE

PRIMERO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-540 de 2023, en la cual declaró la inexequibilidad del inciso 2º del artículo 42 y los numerales 4 y 5 del inciso y del parágrafo cuarto del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones».

SEGUNDO. DECLARARSE INHIBIDA para fallar respecto del cargo formulado contra el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones», por las razones expuestas en esta providencia.

Comuníquese y cúmplase.

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Presidente

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE

Magistrado

Con impedimento aceptado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

Anexo I – Expediente D-15.213

Pruebas allegadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

«(a) explicar las razones técnicas, económicas, jurídicas y sociales que se tuvieron en cuenta para establecer que en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE- se distinguieran (i) las profesiones liberales y (ii) las actividades de educación y atención de la salud humana y de asistencia social»

La entidad explicó que se advirtieron disparidades entre las actividades profesionales liberales y los sectores de la salud y la educación, situación que exigió modificar el tope para acceder al régimen simple de tributación y ajustar las tarifas según las realidades económicas. Precisó que «los sujetos que desarrollan unas y otras actividades cuentan con

una capacidad de percepción de ingresos disímil, siendo menores aquellos provenientes de las actividades profesionales de que trata el numeral 5 precitado, lo que, una vez analizada la magnitud de esta discrepancia en la percepción de ingresos brutos, motivó la reducción en su límite máximo de ingreso para acceder al mencionado régimen (…)». Para el efecto, adjuntó una gráfica que muestra la diferencia de ingresos brutos entre las profesiones liberales y los sectores de la salud y educación. Con base en esta información, era necesario focalizar de mejor manera el régimen tributario especial de la tributación simple con el fin de «evitar que sujetos con capacidades económicas más robustas se beneficien de un instrumento de política fiscal que pretende enfocarse en la formalización de las micro y pequeñas empresas».

De igual forma, la entidad resaltó que otro hallazgo fue que las actividades del numeral 5 cuentan con una estructura de costos que difiere de los contribuyentes de los demás grupos. Los del grupo 5 cuentan con una estructura de costos ostensiblemente inferiores a los demás, de manera que las tarifas debían responder a esta realidad económica. Esto es relevante en la medida en que la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación considera los ingresos brutos. Explicó, en sus palabras:

«Lo anterior, pues un contribuyente con menor utilidad, por su carga elevada de costos y gastos, con una tarifa igual o superior a la de otro contribuyente con menos carga de costos y gastos, puede generar al primero un impacto tributario desproporcionado. En suma, por ser una tarifa sobre los ingresos brutos, ignorar los costos y gastos al momento de definir la tarifa podría llevar a que actividades con ingresos brutos similares, pero con costos diferentes, asuman una carga tributaria desproporcionada».

Con la evidencia de estas disparidades entre las actividades económicas, a pesar de su naturaleza similar, las reformas al régimen simple de tributación «permiten reconocer estas diferencias, con el fin de (i) disminuir inequidades en el sistema, (ii) promover ciertas actividades que lograran un acercamiento a la formalización de estos contribuyentes con el RST y, progresivamente, (iii) evitar la evasión de tributos y aportes al Sistema Integral de la Seguridad Social de los sujetos que al encontrarse todavía en la informalidad empresarial no liquidan y pagan estos tributos. Siendo estas últimas, justificaciones constitucionalmente legítimas».

«Remitir la documentación respectiva y (b) precisar cómo las medidas establecidas en los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, es decir, aumentar el tope a 12.000 UVT para las profesiones liberales; y separar las actividades de educación y atención de la salud humana y de asistencia social y aplicarles tarifas distintas a ambos grupos poblaciones, logra alcanzar los objetivos propuestos en materia de política fiscal».

En cuanto a este interrogante, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirmó que a partir de datos del DANE «la rama de actividades profesionales, científicas, técnicas y servicios administrativos genera menos empleo que la rama de actividad de Administración pública y defensa, educación y atención de la salud humana». Con sustento en eso, las modificaciones al régimen simple de tributación obedecen a las diferencias de las realidades económicas de las distintas actividades profesionales. La entidad adujo:

«En otras palabras, con las modificaciones realizadas por la Ley 2277 de 2022 se busca de manera más eficiente que los contribuyentes de cada uno de los regímenes tengan tarifas efectivas de tributación asimilables dadas las características propias (nivel de ingresos, costos, gastos y generación de empleo, entre otras). En este sentido, también se destaca que las tarifas de equilibrio difieren en cada uno de los sectores, puesto que existen diferencias en los beneficios tributarios que utiliza cada sector. Dicho de otro modo, el RST conecta con las tarifas del régimen ordinario, siendo este un diseño que atiende no solo la realidad de los contribuyentes, sino que además garantiza que aquellos que tributen por uno u otro régimen (ya sea en el ordinario o en el simple) contribuyan de forma proporcional o equiparable con el resto de los contribuyentes que se encuentren en el mismo régimen. Por ende, se reitera, la modificación que la norma impugnada propone garantiza que los contribuyentes de cada uno de los regímenes tengan tarifas efectivas de tributación asimilables».

«Partiendo de la hipótesis propuesta por los demandantes, (i) informe al despacho las razones técnicas económicas, jurídicas y sociales que se tuvieron en cuenta para establecer una retención de la fuente del 15% sobre los dividendos y (ii) explique cómo esta retención impacta la declaración de renta de los contribuyentes que realizaron el pago por anticipado a través de la retención en la fuente y las ventajas que tiene esta retención para el sistema tributario»

La entidad señaló que el principal objetivo de la reforma tributaria se fundamentó en el

incremento del gasto público social para avanzar en la igualdad y la justicia social. En ese orden, resaltó que era necesario realizar un ajuste sobre le impuesto de renta de personas naturales (IRPN), toda vez que «(i) el recaudo por concepto del Impuesto de Renta de Personas Naturales (IRPN) en Colombia es el más bajo entre una muestra de 36 países de economías avanzadas y de otras economías de la región y (ii) que, según cifras de la OCDE, en 2019 el coeficiente de Gini5 de Colombia, luego de impuestos y transferencias, disminuye únicamente 0,02pp frente al nivel de este indicador a partir de condiciones de mercado, lo que configura la menor reducción dentro de los países OCDE. Estas observaciones condujeron a revisar: i) el tratamiento disímil en las tarifas que componen los diferentes tipos de ingreso, y ii) las disminuciones de la renta líquida gravable a través de las detracciones de costos, así como de rentas exentas y deducciones, las cuales reducen en mayor proporción el impuesto a cargo de las personas naturales de mayores ingresos».

Para lograr esta progresividad del IRPN se buscó incrementar la tarifa Efectiva de Tributación (TET) de los contribuyentes de mayores ingresos. Precisó en este punto, que al analizar «la TET sobre ingresos brutos para el 2020, antes de incorporar las modificaciones de esta Reforma Tributaria, en promedio, los cerca de 4.000 declarantes de mayores ingresos que tienen ingresos mensuales de $125,8 millones presentan una TET de 16,4% del ingreso bruto. Esto es, una tarifa reducida si se consideran las tarifas marginales nominales consistentes con este nivel de ingreso (39%)».

De ese modo, una de las formas que propuso la reforma tributaria para aumentar el TET de los contribuyentes de mayores ingresos consistió en el incremento de la tributación de los dividendos, «de manera que se incorporaron, junto con ingresos provenientes de la cédula general, dentro de una misma Renta Líquida Gravable (RLG), a la cual se le aplican las tarifas señaladas en el artículo 241 del Estatuto Tributario. Con esta medida se genera un aumento en la tributación agregada del contribuyente hasta 18,3% en el IRPN. Sin perjuicio de lo anterior y con el objetivo de no afectar a los pequeños inversionistas, en atención al principio de progresividad tributaria, se incorporó un descuento tributario que se hace efectivo únicamente para los ingresos por dividendos».

Expresó que la modificación del artículo 242 del ET relacionada con la tarifa especial sobre los dividendos, atendió a la necesidad de evitar asimetrías entre el valor recaudado por retención en la fuente y el impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales que

perciban rentas de dividendos junto con otros ingresos de la cédula general. En efecto, adujo que, en el año 2020 por el rubro de dividendos, en promedio, solo 0.3% de los declarantes del IRPN con mayores ingresos serían sujetos a retención (aproximadamente 11.926 personas).

En cuanto al impacto de la retención en la declaración de renta de los contribuyentes sujetos a ella, el Ministerio explicó que la retención en la fuente prevista en la reforma pretende mitigar el efecto de los cambios de la Ley 2277 de 2022 en el impuesto a la renta de personas naturales. Explicó que a partir de un estimado de la misma cartera ministerial «se evidencia que el 0.7% de los declarantes del IRPN con mayores ingresos por dividendos eran los sujetos a la retención (aproximadamente 28.333 personas). Bajo este esquema, en promedio el 0.1% de los contribuyentes del IRPN con mayores ingresos por dividendos tenía un impuesto a cargo de $174.2 millones (incluyendo dividendos y cédula general). Producto de la retención en la fuente a los dividendos, se lograba una disminución representada en un saldo a pagar de $81.7 millones».

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

La entidad dio respuesta a cada uno de los interrogantes formulados en el auto admisorio.

En lo relacionado con el cargo contra las normas del Régimen Simple de Tributación, la entidad remitió las respuestas desarrolladas en el expediente D-15270. Particularmente reiteró que las modificaciones que se hicieron al RST se sustentaron en la focalización del régimen especial y el incentivo de formalización de sectores sociales con particularidades, como lo son la educación y la salud. Señaló que la reforma también buscó evitar que ciertos sectores que podían contribuir al sistema general de tributación, lo hicieran en el especial y opcional. Al respecto, señaló que «no puede dejarse de vista que aquellos contribuyentes del grupo 5 que excedan los topes de ingreso bruto para pertenecer al SIMPLE van a poder cumplir sus obligaciones tributarias en plena igualdad de condiciones con los demás contribuyentes en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta». Con gráficas, la entidad explicó que existía una estructura de costos ingresos muy diferente entre los grupos 4 y 5, y por esa razón se debían hacer ajustes al acceso al RST.

En cuanto al cargo contra el parágrafo del artículo 3° de la Ley 2277 de 2022, respondió lo

siguiente:

i) Describir al detalle cómo es el proceso de devolución de saldos a favor que deben adelantar los contribuyentes ante su entidad y el tiempo -en promedio- que tarda el proceso para hacerse efectiva la devolución.

Respuesta:

«Con respecto al proceso de devolución que deben adelantar los contribuyentes, se anexa en PDF los manuales de usuario de devoluciones y/o compensaciones de saldos a favor en renta y saldos a favor en ventas, en los cuales se detalla el proceso que deben adelantar los contribuyentes ante la DIAN. Es de precisar que para la presentación de las solicitudes de devolución y/o compensación los solicitantes tienen disponible el Servicio Informático de Devoluciones al cual pueden acceder de manera virtual ingresando a la URL de la DIAN: http://devolucion.dian.go

En complemento a lo anterior, en la página Web de la DIAN se encuentra a disposición de los contribuyentes la información de los trámites para solicitudes de devolución, en el siguiente link:

https://www.dian.gov.co/tramitesservicios/tramites-y-servicios/tributarios/Paginas/devoluciones-compensaciones.aspx

Adicionalmente, los contribuyentes pueden encontrar material de apoyo complementario como cartillas, manuales, formatos con sus respectivos instructivos, en la página Web de la DIAN, en el siguiente link:

https://www.dian.gov.co/Transaccional/Paginas/DevolucionesCompensaciones.aspx

(…)

En referencia a los tiempos promedio para resolver las solicitudes de devolución, se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario. La norma establece tiempos para devoluciones ordinarias, para devoluciones automáticas, para devoluciones de productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario, para los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 del Estatuto

Tributario y para los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 del Estatuto Tributario, que ostenten la calidad de operador económico autorizado de conformidad con el decreto 3568 de 2011.

Así mismo, se debe considerar lo establecido en el artículo 860 del Estatuto Tributario que señala un término de veinte (20) días para las solicitudes de devolución presentadas con garantía, y, adicionalmente lo establecido en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario donde se establece que el término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días.

Acorde con los resultados del indicador de días promedio para resolver solicitudes de devolución sujetas al término ordinario de cincuenta (50) días, en el año 2022 se logró un tiempo promedio a nivel nacional de 27,5 días y en el cuatrimestre enero a abril de 2023 el promedio fue de 28 días».

ii) Aclarar cuáles son los obstáculos que se presentan al adelantarse estos procesos ante la entidad y las medidas que se han tomado para solventarlos.

Respuesta:

«El Servicio Informático de Devoluciones permite radicar las solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas, de manera virtual y con disponibilidad de las 24 horas del día. El contribuyente puede hacer seguimiento en tiempo real del avance de las solicitudes de devolución que ha presentado».

La entidad adjuntó a sus respuestas todos los insumos

Intervenciones – Expediente D-15.213

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

La entidad solicitó a la Corte declarar la constitucionalidad de las normas demandadas. En cuanto al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, la entidad señaló que la distinción de los grupos de salud y educación y la modificación de tarifas «busca mantener y avanzar en la cobertura de salud, educación y asistencia social para sanar un tejido social deteriorado». Del mismo modo, pretende incluir una tarifa de equilibrio entre las profesiones

liberales y aquellas de los sectores salud y educación. Acorde con ello, la DIAN afirmó que las reformas introducidas al régimen especial de tributación no desconocen los principios de igualdad y equidad horizontal, toda vez que el trato diferenciado se encuentre justificados en objetivos constitucionales y de política fiscal.

Argumentó que el legislador cuenta con una potestad de configuración amplia en materia fiscal, y en esa medida, puede modificar un régimen como el simple con el fin de incentivar la formalización en ciertos sectores. Adujo que le corresponde a los demandantes demostrar que la opción escogida por el legislador es inconstitucional. En este caso, en principio, es legítimo que el legislador modifica el umbral de acceso para las profesiones liberales y les imponga una tarifa más alta, debido a su amplia discrecionalidad en materia tributaria.

(ii) La medida prevista es idónea para alcanzar los fines mencionados, puesto que establece unas cargas impositivas inferiores para los sectores de salud y educación. Con todo lo anterior, la entidad insistió que no se desconoce el principio de igualdad y equidad tributarias, pues se encuentra suficientemente justificado el trato diferenciado.

En cuanto a los cargos relacionados con el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022, la entidad sugirió la ineptitud de la demanda, y subsidiariamente, declarar su exequibilidad. Sobre el primer punto, adujo que la argumentación de la demanda es precaria y no alcanza a generar dudas sólidas sobre la inconstitucionalidad de la norma. El cargo carece de especificidad y suficiencia, toda vez que no basta con citar las normas constitucionales vulneradas, sino en explicar cómo los contenidos legales afectan la Carta Política. Además, la entidad señaló que «el cargo evidencia ausencia de certeza porque los accionantes infieren consecuencias subjetivas a partir de ejemplos mediante los cuales pretenden demostrar la pretendida inequidad de la disposición demandada y no se sustenta en elementos normativos que objetivamente se derivan de la disposición atacada (…)».

En todo caso, afirmó la entidad que la norma es constitucional, toda vez que (i) el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia impositiva y (ii) «no transgrede el principio de equidad tributaria porque no siempre el impuesto de renta va a ser inferior a la tarifa de retención en la fuente por dividendos». En cuanto a este último asunto, manifestó que el ejercicio planteado por los demandantes en el escrito de la demanda «incluye un descuento que se desconoce su origen, es decir, no manifiestan qué descuento están

tomando para restar al impuesto de renta. Adicionalmente, como se señaló dicho argumento es una apreciación subjetiva que adolece de juicios objetivos de constitucionalidad de la norma, lo cual, va es oposición del principio pro actione». La demanda no ofrece elemento suficientes y objetivos que expliquen la vulneración del principio de equidad horizontal «en el entendido que, no indica cuáles personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, para que queden situadas en el mismo nivel después de pagar el impuesto de renta».

La entidad hace un ejercicio de contabilidad en el que, contrario a los demandantes, demuestra que no siempre la retención en la fuente efectuada a una persona que solo recibe ingresos por dividendos será superior al impuesto de renta a pagar. Subrayó que las tarifas de la retención en la fuente son progresivas, pues a mayores ingresos por dividendos mayor será el valor de retención en la fuente.

Finalmente, advirtió que en caso de ser mayor el monto de la retención en la fuente que el impuesto a la renta, el contribuyente puede solicitar esos saldos a su favor ante la DIAN, sin que represente una carga gravosa. Aclaró que no se requiere abogado para adelantar el procedimiento ante la entidad. Resaltó que según la exposición de motivos de la Ley 2277 para el 0,1% de los declarantes más ricos, el 60,9% de sus ingresos provienen de rentas de capital, el 25,6% de ingresos mixtos y el restante 13,5% de ingresos laborales. En sus palabras:

«En conclusión, en Colombia las personas naturales que obtienen rentas de capital, dentro de los cuales se incluyen los dividendos, tienen un tratamiento tributario disímil frente al resto de ingresos para no vulnerar el principio de equidad tributaria porque representan un porcentaje mínimo de declarantes, de forma que las solicitudes de devolución de saldos a favor no es una carga excesiva sino el resultado del recaudo por el mecanismo de la retención en la fuente».

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La entidad reiteró la argumentación que presentó bajo el expediente D-15.270. En lo relativo a la separación de las profesiones liberales entre los grupos 4 y 5, la modificación del tope de acceso al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación y al cambio de tarifas, la entidad puso de presente dos hallazgos que justificaron las medidas.

En primer lugar, afirmó que los grupos objeto de comparación presentan ingresos notoriamente disímiles. Los del grupo 5, es decir, profesiones liberales en general, son significativamente inferiores a los de otros sectores económicos de la misma naturaleza. Así, la entidad adujo que «Omitir ajustes para atender esta observación hubiese equiparado el acceso al RST de contribuyentes con un promedio considerablemente menor de ingresos brutos, que ahora se encuentran en el numeral 5, y de contribuyentes con ingresos promedios más altos, que actualmente se agrupan en los otros numerales del artículo 908 del ET. En consecuencia, era menester cambiar los umbrales de permanencia y acceso al RST». Con una gráfica demostró que los ingresos brutos del grupo 4 (salud y educación) ascienden a 4,2 (equivalen a 116.656 UVT) y los ingresos brutos del grupo 5 (profesiones liberales) ascienden a 1,2 (equivalen a 34.031 UVT).

De esa manera, «elevar hasta 100.000 UVT el límite máximo para los contribuyentes del numeral 5 permitiría que al RST se acojan aquellos que devengan ingresos muy por encima del promedio de los ingresos de las actividades descritas en el referido numeral, contrario a lo que ocurre en el resto de grupo o actividades que comprenden el RST».

En segundo lugar, la entidad resaltó que «las actividades del numeral 5 cuentan con una estructura de costos que difiere de los contribuyentes de los demás grupos. En particular, los contribuyentes del numeral 5 cuentan con costos promedio manifiestamente inferiores a los otros grupos (Gráfico 2, panel A). Por su parte, el panel B del Gráfico 2 indica que el grupo 5 del RST tiene menores costos como proporción de sus ingresos brutos. Por tanto, se advirtieron más motivos para que la tarifa sobre ingresos brutos sea diferente a la de los otros grupos, como se indicará a continuación».

Con base en estos hallazgos, la entidad afirmó que era necesario focalizar el régimen simple, y para el efecto, se disminuyó el umbral de acceso y se ajustaron las tarifas de acuerdo con la estructura de costos de las actividades económicas: «Lo anterior, pues un contribuyente con menor utilidad, por su carga elevada de costos y gastos, con una tarifa igual o superior a la de otro contribuyente con menos carga de costos y gastos, puede generar al primero un impacto tributario desproporcionado. En suma, por ser una tarifa sobre los ingresos brutos, ignorar los costos y gastos al momento de definir la tarifa podría llevar a que actividades con ingresos brutos similares, pero con costos diferentes, asuman una carga tributaria desproporcionada».

El Ministerio precisó que las finalidades de estas reformas del régimen simple pretenden entonces: «(i) disminuir inequidades en el sistema, (ii) promover ciertas actividades que lograran un acercamiento a la formalización de estos contribuyentes con el RST y, progresivamente, (iii) evitar la evasión de tributos y aportes al Sistema Integral de la Seguridad Social de los sujetos que al encontrarse todavía en la informalidad empresarial no liquidan y pagan estos tributos».

La cartera argumentó que a partir de datos del DANE, la rama de actividades profesionales, científicas, técnicas y servicios administrativos genera menos empleo que la rama de actividad de administración pública y defensa, educación y atención de la salud humana: «En promedio, entre 2015 y 2021, las actividades profesionales mantuvieron ocupadas a 1.3 millones de personas, mientras que las actividades de educación y salud representan 2.4 millones de empleos (Gráfico 2, Panel A). Lo anterior significa una participación porcentual de ocupados promedio del 6% para las actividades profesionales y 11% para las ramas de educación y salud, situándose en el noveno y cuarto puesto, respectivamente, dentro de las 13 ramas que analiza el DANE (Gráfico 3, Panel B)».

De ese modo, era necesario distinguir los sectores de salud y educación de las demás profesiones liberales, pues «permite focalizar de forma más adecuada el mecanismo de tributación a través del RST».

Ahora bien, en lo relacionado con la retención en la fuente del 15% sobre los dividendos, el ministerio se refirió a las razones de la reforma tributaria y a la necesidad de reparar el tejido social y disminuir la desigualdad. De esa forma, advirtió que el propósito principal de la reforma «es ampliar las responsabilidades estatales, incrementando el gasto público social para avanzar en la igualdad y la justicia social, para lo cual es indispensable aumentar las cargas en el impuesto sobre la renta de personas naturales y jurídicas, el impuesto al patrimonio, los impuestos ambientales, los impuestos saludables, así como mecanismos de lucha contra la evasión y la elusión fiscal».

Particularmente, el gobierno nacional se concentró en el recaudo por concepto del impuesto de renta de personas naturales y evidenció que Colombia tiene el más bajo entre 36 países de economías avanzadas. Por tanto, el gobierno nacional se dispuso a revisar (i) el tratamiento disímil en las tarifas que componen los diferentes tipos de ingresos y (ii) las

disminuciones de la renta líquida gravable a través de las detracciones de costos, así como de rentas exentas y deducciones, las cuales reducen en mayor proporción el impuesto a cargo de las personas naturales de mayores ingresos. Con lo anterior, la reforma estatutaria se concentró en el mejoramiento de la progresividad del sistema tributario a partir de un incremento de la equidad vertical en el impuesto de renta de personas naturales con mayores ingresos.

Con base en ello, la entidad informó que «una de las medidas adoptadas en la Ley 2277 de 2022 que pretende aumentar la tarifa Efectiva de Tributación (TET) de los contribuyentes de mayores ingresos consistió en el incremento de la tributación de los dividendos, de manera que se incorporaron, junto con ingresos provenientes de la cédula general, dentro de una misma Renta Líquida Gravable (RLG), a la cual se le aplican las tarifas señaladas en el artículo 241 del Estatuto Tributario. Con esta medida se genera un aumento en la tributación agregada del contribuyente hasta 18,3% en el IRPN [impuesto de Renta de personas naturales]».

Además, era necesario establecer un anticipo de retenciones asociadas a los dividendos con el fin de asegurar el recaudo en virtud del principio de eficiencia tributaria. En palabras del Ministerio de Hacienda: «como quiera que fue necesario realizar ajustes al IRPN para asegurar un sistema más progresivo y equitativo, se hicieron modificaciones al impuesto que recae sobre los dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes. Aquellos cambios, a su vez, motivaron el ajuste de las retenciones en la fuente por este concepto. Esto resulto indispensable para cumplir del objetivo previsto en el artículo 367 del Estatuto Tributario y, adicionalmente, permite reducir las presiones de liquidez o caja que los contribuyentes requerirían al momento del pago de su impuesto de renta y complementarios, puesto que no sería necesario girar recursos directamente, en la medida que estos se sometan a retención en la fuente».

El Ministerio presentó una tabla que muestra el impuesto de renta sobre personas naturales (IRPN) de la cédula general y dividendos antes de la Ley 2277 de 2022: «En este caso, se evidencia que el 0.7% de los declarantes del IRPN con mayores ingresos por dividendos eran los sujetos a la retención (aproximadamente 28.333 personas). Bajo este esquema, en promedio el 0.1% de los contribuyentes del IRPN con mayores ingresos por dividendos tenía un impuesto a cargo de $174.2 millones (incluyendo dividendos y cédula general). Producto

de la retención en la fuente a los dividendos, se lograba una disminución representada en un saldo a pagar de $81.7 millones».

Finalmente, la entidad adujo que la retención en la fuente era de vital importancia en este asunto en la medida en que permite mitigar la cuota del impuesto a la renta de las personas naturales y permitirles una liquidez. Así, adicionó que «bajo los supuestos de este ejercicio, la retención en la fuente propuesta en la Ley 2277 de 2022 permite que el crecimiento en el saldo a pagar (la cuota del IRPN) para el 0,1% de contribuyentes de mayores ingresos por dividendos sea simplemente de un 45%, a diferencia de la variación porcentual que se presentaría en el impuesto a cargo (210%) sin este ajuste de la retención en la fuente».

Por las razones expuestas, solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad de las normas atacadas por los demandantes.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Sobre la inexequibilidad del artículo 42 de la Ley 2277 de 2022 y del numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, este instituto ya se pronunció dentro de los expedientes D-15211 y D-15217 (acumulados) y D-15270 mediante conceptos emitidos el 27 y 30 de junio del presente año, respectivamente.

En aquellos conceptos, el Instituto propuso una inexequibilidad condicionada del numeral 4 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, en los siguientes términos:

«En este sentido, en concepto del ICDT, la norma es contraria al orden constitucional, y la Corte debe disponer en su fallo que los límites y tarifas señalados en el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, que se aplican a quienes ejercen actividades relacionadas con la educación, la salud humana y la atención social, sean aplicadas a todas las profesiones liberales incluidas, naturalmente, las de consultoría o científicas en las que prima la labor intelectual sobre la material. Así, tanto quienes ejercen actividades relacionadas con la educación, la salud humana y la atención social como 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, deberían tributar con base en la misma tarifa».

En cuanto a los cargos dirigidos contra el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022 consistente en la vulneración de los principios de capacidad contributiva, justicia y equidad establecidos en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política de Colombia, el ICDT solicitó a la Corte declarar la constitucionalidad de la norma demandada por las siguientes razones.

Advirtió que la retención en la fuente no es un impuesto en sí mismo sino un mecanismo anticipado de recaudo a título del impuesto que corresponda. Para el efecto, explicó que el Consejo de Estado ha señalado que se trata de una herramienta con la que cuenta el Estado para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de forma anticipada. Igualmente, resaltó que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha establecido que estos mecanismos de recaudo anticipado de tributos obedecen al principio de eficiencia tributaria, pues facilitan y aceleran el pago de un impuesto (C-489 de 1995). Del mismo modo, subrayó que la Corte Constitucional ya ha establecido que «en el evento en el cual el monto recaudado por el mecanismo anticipado superase el monto impuesto, esa sola circunstancia no implica la inconstitucionalidad de la medida». Para el efecto, citó la sentencia C-445 de 1995.

Acorde con lo anterior, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario afirmó que la retención en la fuente de los dividendos respeta los principios constitucionales de capacidad contributiva, equidad y justicia, toda vez que (i) la finalidad de la retención en la fuente es legítima, (ii) el mecanismo de retención en la fuente tiene un amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria y (iii) existe un mecanismo de compensación que garantiza el cumplimiento del principio de capacidad contributiva. Sobre este último punto, la entidad resaltó que «[e]l argumento señalado por el accionante, en cuanto a que el proceso de devolución implica mayores costos y trámites no es un argumento constitucionalmente válido, por cuanto las actuaciones ante la administración implican de manera general el cumplimiento de los requisitos y procedimientos propios de toda interacción con entidades estatales».

Finalmente, advirtió a la Corte que «la tarifa escalonada del 15% no es desproporcionada ni excesiva. Aunque la tarifa de retención en la fuente sea mayor al impuesto, está sola circunstancia no implica que la norma sea contraria a la Constitución, en la medida en que (i) existe la posibilidad de el recaudo se produce como consecuencia de un hecho cierto (el pago o decreto de los dividendos), y (iii) el monto de la retención no implica una desproporción tal

en relación con el monto del ingreso por concepto de dividendos, que permita afirmar que el sujeto pasivo del impuesto no esté en capacidad de asumir un menor flujo de recursos que, en todo caso, sí está en capacidad de recuperar».

Asociación Nacional de Empresario de Colombia – ANDI

Solicitó la constitucionalidad condicionada de los apartes demandados de los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022. Al respecto, afirmó que las normas desconocen el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, puesto que los dos grupos que distinguió el legislador para ser beneficiarios del régimen simple de tributación, cuentan con la misma capacidad contributiva y son actividades de igual naturaleza, es decir, profesiones liberales. Para el efecto, explicó con un ejemplo: «Tal es el caso de un arquitecto independiente en ejercicio con ingresos de 15.000 UVT que, a diferencia de otro que es profesor de cátedra (sin tener una vinculación laboral), tendría una carga tributaria superior por no poder acceder al régimen SIMPLE. De hecho, en el supuesto de que ambos arquitectos pertenecieran a este régimen y obtuvieran ingresos anuales de 3.000 UVT, el profesor estaría sujeto a la tarifa del 3.7% (grupo 4) y el independiente en ejercicio a la del 7.3% (grupo 5)».

Por todo lo anterior, solicitó a la Corte «que los artículos impugnados sean declarados exequibles de manera condicionada, esto es, en el sentido de que el tope y tarifa del régimen SIMPLE previstos para quienes realizan actividades de educación, atención de la salud humana y de asistencia social (grupo 4) también sean aplicables a 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 (grupo 5)».

La entidad no se pronunció sobre el cargo contra el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022.

Centro de Estudios Tributarios – CETA

En relación con los cargos admitidos, el interviniente señaló lo siguiente. Afirmó que el cargo contra el parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 del 2022, por medio del cual se modificó el artículo 242 del Estatuto Tributario Nacional, es razonable, en la medida en que «la tabla mediante la cual se ejemplifica en cifras el cálculo de la retención en la fuente por dividendos para las personas naturales residentes, se denota una clara tendencia o inclinación

generalizada a la determinación o generación de saldos a favor, los cuales no podrían calificarse como aproximados, sino evidentemente distanciados de lo que sería la determinación final del tributo, con lo cual se estaría atribuyendo al contribuyente, por este concepto una carga desmedida, que por ser tal, iría en desmedro de la misma naturaleza jurídica y razón de ser de la retención en la fuente». Con base en lo anterior, el centro de estudios apoyó la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma por la violación de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política.

En cuanto al segundo cargo admitido respecto del régimen simple de tributación, el Centro de Estudios se remitió a sus mismos argumentos dentro del expediente D-15.270. En palabras de los intervinientes: «Al no existir, pues, ninguna justificación para el trato diferenciado de que son objeto, desde las normas objeto de este proceso, los sujetos que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales en su ejercicio personal o a través de vehículos asociativos, lo cual les irroga sin duda una mayor carga impositiva, tal trato diferenciado deviene sin duda en trato DISCRIMINATORIO, al no poder ampararse en el amplio margen de configuración del Legislador en materia tributaria, razón por la cual, las disposiciones legales acusadas resultan violatorias del derecho fundamental a la igualdad y de los principios de equidad, justicia y progresividad en materia tributaria (…)».

Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

En lo relacionado con la retención en la fuente de los dividendos, la Presidencia solicitó, (i) declarar que la demanda es inepta respecto del cargo formulado en contra del parágrafo del artículo 3 de la Ley 2277 de 2022, en tanto no cumple con los requisitos de especificidad, suficiencia y certeza; que el parágrafo 3 del artículo 3 citado, no vulnera el principio de equidad tributaria, dado que no siempre el impuesto de renta va a ser inferior a la tarifa de retención en la fuente por dividendos; y (iii) que la retención en la fuente del impuesto de renta por ingresos de dividendos o participaciones pueden ser solicitados como devolución de saldos a favor o compensados a obligaciones pendientes de pago, sin que ello represente una carga tributaria para el beneficiario.

La entidad llamó la atención, que a pesar de ser el cargo inepto por carecer de razones ciertas, pertinentes, suficientes y específicas, la norma no desconoce los principios

constitucionales en materia fiscal, toda vez que «El escrito de demanda no proporciona los elementos que permitan realizar un estudio de la norma frente al principio de equidad horizontal, en el entendido que, no indica cuáles personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, para que queden situadas en el mismo nivel después de pagar el impuesto de renta. A continuación, se inserta un ejercicio que desvirtúa el fundamento de la trasgresión de los principios de equidad y justicia tributaria, porque no siempre la retención en la fuente efectuada a una persona que solo recibe ingresos por dividendos y/o participaciones será superior al impuesto de renta a pagar como lo pretenden hacer ver los accionantes».

La entidad expresó que la tarifa de retención en la fuente es progresiva y atiende a la capacidad del contribuyente porque depende del valor de los dividendos que tiene. En esa medida, no se vulnera el principio de equidad vertical, puesto que las personas naturales no obstante tener la misma tarifa del 15% de retención en la fuente, al recibir mayores ingresos, por concepto de dividendos y/o participaciones, la suma por retención en la fuente es mayor. Para el efecto, ilustró con un ejercicio contable, cómo, a diferencia de lo que presentan los demandantes en el escrito de la demanda, el valor de la retención es menor al valor total a título del impuesto. En todo caso, explicó que existen herramientas idóneas y céleres para solicitar la compensación o devolución ante la DIAN.

En cuanto al cargo relacionado con el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, la entidad reiteró sus argumentos expuestos bajo el expediente D-15.270. Solicitó a la Corte declarar la exequibilidad de los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022 por las siguientes razones.

En primer lugar, afirmó que era necesario fijar tarifas diferenciales para algunos sujetos pasivos del impuesto unificado del régimen simple de tributación, dadas sus especiales condiciones, como lo son los sectores de salud y educación. Al respecto, señaló que en la exposición de motivos de la reforma tributaria se expresó la necesidad de «incluir una tarifa de equilibrio y límite respecto de los ingresos en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación para las actividades de educación y salud y demás prestadas en ejercicio de profesiones liberales». Se refirió al diagnóstico realizado en el proyecto de ley sobre la situación de pobreza extrema en Colombia. Sobre este punto refirió que los ingresos tributarios en Colombia son relativamente bajos en comparación con otros países y que la

carga tributaria de las compañías no se distribuía equitativamente entre los sectores económicos.

Con base en ello, la Ley 2277 de 2022 pretende garantizar un sistema más eficiente y con mayor equidad horizontal. En el caso del impuesto unificado del régimen simple de tributación, la reforma pretende acelerar los avances en la cobertura de salud y educación con la finalidad de sanar el tejido social deteriorado. Ilustró con una gráfica que «las tarifas de equilibrio del régimen actual buscan 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». Lo anterior, advirtió que se trata de medidas encaminadas a priorizar el gasto público social para sectores estratégicos.

Resaltó que en las Gacetas No. 1358 y 1359 se indicó que se debía adicionar al régimen simple de tributación un grupo de personas que ejercieran actividades en las que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidas las profesiones liberales con unos umbrales y tarifas específicas. Esto, con el objeto de impulsar la formalización y la simplificación en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Ahora bien. Expresó que una de las modificaciones al régimen simple de tributación fue establecer una limitación en los ingresos de uno de los grupos de sujetos pasivos (aquellos que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos). La limitación se fijó en 12.000 UVT en el año gravable anterior. Otra medida introducida fue la modificación de tarifas y su ajuste al nuevo grupo en los sectores de salud y educación.

En segundo lugar, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria que le permite fijar tarifas diferentes para “sanar un tejido social quebrantado”. Sobre este asunto, afirmó que el legislador dentro de su amplia facultad «puede distribuir las cargas tributarias como en este caso, en el Régimen Simple de Tributación con tarifas diferenciales buscando gravar con unas tarifas más altas a quienes prestan servicios en ciertas profesiones liberales y beneficiando más a otras que socialmente le aportan un mayor beneficio al país».

En tercer lugar, los apartes demandados no vulneran los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, toda vez que cuentan con una justificación constitucional. Para el efecto, el

interviniente realizó un juicio de igualdad leve. Sobre el mismo, explicó que existen dos grupos que son asimilables, a saber: i) los que prestan servicios relacionados con la salud humana, educación y asistencia social; y ii) los profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales. Adujo que son sujetos comparables «porque ambos prestan servicios en ejercicio de una profesión liberal donde prima el factor intelectual sobre el material, y eligen voluntariamente acogerse al régimen simple de tributación».

Luego, explicó que tanto el monto para acceder al régimen simple de tributación, como las tarifas para cada grupo, son diferentes. En esto radica el trato diferenciado que alegó el demandante. Para la Presidencia de la República el trato diferente no es discriminatorio; y en cambio, se encuentra justificado, toda vez que pretende proteger especialmente a los sectores de educación y salud en un régimen tributario voluntario. Lo anterior va de la mano de los fines generales de este impuesto unificado y de la necesidad de tomar medidas para sanar el tejido social. En palabras del interviniente:

«En relación con el régimen simple de tributación existen tres finalidades generales: 1) reducir las cargas formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes, 2) impulsar la formalidad y evitar la evasión de los tributos; y 3) simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los ingresos y las tarifas del impuesto bajo examen no pueden ser iguales porque uno de los sujetos relevantes para la imposición cumple funciones sociales y de acuerdo con la exposición de motivos generales de la ley se busca sanar un tejido social deteriorado, manteniendo y fortaleciendo la educación, la salud y asistencia social, siendo uno de los sujetos comparables quienes contribuyen a dicho fortalecimiento.

En este orden de ideas, las finalidades de los apartes demandados son constitucionalmente legítimos porque no solo buscan garantizar que todos tributen, sino que, incentiva a las personas que prestan actividades de atención a la salud humana, asistencia social y educación que son independientes y que se encuentran bajo la informalidad a acogerse al modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo e impuesto de industria y comercio consolidado. Asimismo, las medidas se orientan

a contribuir con el Estado para alcanzar cobertura en aquellos lugares de nuestro país en los que el acceso a la atención en salud, asistencia social y educación es precaria, es decir, a los fines de un Estado Social como propugna nuestra Constitución Política».

Del mismo modo, el interviniente explicó que la medida es idónea para alcanzar el fin propuesto, porque las personas independientes que se dedican a los sectores de la salud y educación pueden acogerse a este régimen especial de tributación y formalizarse, así como ser beneficiarios de tarifas más favorables que el impuesto sobre la renta, el impuesto al consumo e industria y comercio. Para finalizar, la presidencia de la República advirtió lo siguiente:

«Por encima del principio de equidad horizontal, hay un principio de justicia tributaria para el tratamiento de profesionales de la salud humana que así obtengan unos ingresos superiores a los de otras profesiones, estos primeros profesionales no deben ser tratados con la misma carga tributaria como lo determinó el espíritu del legislador, pues se trata de proteger el derecho fundamental a la salud de los colombianos, promoviendo con estos beneficios el desarrollo en el campo de la salud y a quienes le prestan servicios.

(…) no hay duda de que el efecto concreto de la medida, esto es, diferenciar la tarifa y los ingresos para un grupo de profesionales para optar al Régimen Simple de Tributación, busca incentivar la prestación de servicios en desarrollo de actividades para la atención en salud, asistencia social y educación. Además, pretende incrementar la tributación, lo que al final se traduce en mayores ingresos para aumentar el gasto social, promover la justicia tributaria y garantizar el respeto por el Estado Social de Derecho».