

## TEMAS-SUBTEMAS

### Sentencia C-540/23

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL REGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACION-Trato diferenciado injustificado entre distintos grupos que ejercen profesiones liberales

Los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST no son comparables. Esto, por cuanto las personas naturales y jurídicas que forman parte de cada grupo y ejercen profesiones liberales son, dentro de su respectivo grupo, manifiestamente disimiles y no comparten la misma estructura de costos, de manera que puedan ser asimiladas entre sí para la construcción de las condiciones en las que podrían acceder al RST, a pesar de que todas ellas ejercen profesiones igualmente valiosas para la sociedad. Así las cosas, las reglas consagradas en las normas acusadas, en cuanto introducen deferencias de trato entre los grupos 4 y 5, con fundamento en la supuesta diferencia en estructura de costos, resultan arbitrarias y caprichosas, pues no distinguen dentro de cada grupo las enormes diferencias que al interior del mismo se presentan en esta materia. De conformidad con las normas demandadas, el límite de ingresos para optar por el RST y las tarifas aplicables son más exigentes para el grupo 5, en comparación con el grupo 4, sin que los contribuyentes de cada uno de estos grupos sean comparables entre sí, ni que las diferencias de trato se justifiquen respecto de todos los sujetos que integran estos dos grupos.

El fenómeno jurídico de la proposición jurídica incompleta se diferencia de la falta de unidad normativa, pues esta última ocurre cuando la expresión o norma cuya constitucionalidad se cuestiona tiene un sentido regulador propio, pero requiere del estudio de un conjunto de normas más amplio. En palabras de la Corte: “...[...] la diferencia específica entre uno y otro fenómeno jurídico radica en que en la proposición jurídica incompleta la expresión acusada carece de sentido regulador propio y autónomo aisladamente considerada. En cambio, cuando hay falta de unidad normativa, la expresión acusada sí tiene un sentido regulador propio y autónomo aisladamente considerada, pero su estudio presupone el análisis de un conjunto normativo más amplio”

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Configuración

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Fundamento en juicio de igualdad

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Criterios de equidad horizontal y vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Manifestación del derecho a la igualdad en el campo impositivo

RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN-Contenido

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL REGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACION-Objetivo

RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN-Integración del impuesto

Los impuestos que integran el impuesto unificado bajo el RST son los siguientes: (i) impuesto sobre la renta; (ii) impuesto nacional al consumo -impoconsumo-, cuando se desarrollen servicios de expendio de comidas y bebidas, y (iii) impuesto de industria y comercio -ICA-.

RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN-Obligaciones y beneficios del contribuyente

REVIVISCENCIA DE NORMAS DEROGADAS-Sujeta a condiciones de procedencia

EXHORTO-Congreso de la República

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA C-540 DE 2023

Referencia: Expedientes D-15211 AC

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Demandantes: Juan Pablo Suárez Figueroa, Karen Lorena Mora Niño, Jorge Emilio Rhenals Montes (D-15211) y Wendi Melania Cortés González (D-15217).

Magistradas sustanciadoras:

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D. C., cinco (5) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, en especial de la prevista por el artículo 241.4 de la Constitución Política, profiere la siguiente

## SENTENCIA

### I. I. ANTECEDENTES

Los días 7 y 9 de marzo de 2023, Juan Pablo Suárez Figueroa, Karen Lorena Mora Niño y Jorge Emilio Rhenals Montes (D-15211) y Wendi Melania Cortés González (D-15217) presentaron demandas de acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

2. Mediante auto de 5 de mayo de 2023, la magistrada sustanciadora inadmitió las demandas D-15211 y D-15217. Esto, por cuanto los demandantes no habían cumplido los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, ni las exigencias argumentativas específicas para estructurar cargos por vulneración del derecho a la igualdad. Dicho auto se notificó por medio del estado número 73, fijado el 9 de mayo de 2023, y su término de ejecutoria transcurrió entre los días 10, 11 y 12 de mayo de 2023.

3. El 12 de mayo de 2023, los demandantes del exp. D-15211 presentaron escrito para corregir la demanda. Por su parte, el 15 de mayo de 2023, la demandante del exp. D-15217 presentó escrito para corregir la demanda.

4. Con auto del 29 de mayo de 2023, la magistrada sustanciadora decidió: (i) admitir la demanda D-15211, por la presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad horizontal, consagrados en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución; (ii) rechazar la demanda D- 15211 en relación con los cargos por la presunta vulneración de los artículos 26 y 83 Superiores y el principio de progresividad tributaria; (iii) rechazar la demanda D-15217,

por no haberse subsanado de forma oportuna; (iv) correr traslado a la Procuradora General de la Nación; (v) fijar en lista el proceso; (vi) comunicar el inicio del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso y a los ministros de Justicia y del Derecho, del Interior y de Hacienda y Crédito Público, y (vii) invitar a participar en este proceso al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a la Federación Colombiana de Municipios, a la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales, a la Asociación Nacional de Empresarios, a la Federación Colombiana de Trabajadores de la Educación, al Colegio Médico Colombiano, a la Federación Médica Colombiana, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Corporación Excelencia en la Justicia, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y a las facultades de derecho de las universidades Nacional de Colombia, del Rosario, Externado de Colombia, Pontificia Javeriana, los Andes, del Norte, Pontificia Bolivariana (sede Medellín) y de Antioquia, conforme a lo dispuesto por el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991.

5. En sesión del 21 de noviembre de 2023, la Sala Plena de la Corte Constitucional aprobó que la sustanciación de la decisión del expediente D-15211 estaría a cargo de las magistradas Paola Andrea Meneses Mosquera y Cristina Pardo Schlesinger.

6. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional decide la demanda de la referencia.

Normas demandadas

7. A continuación, se transcriben y resaltan las disposiciones demandadas, conforme a su publicación en el Diario Oficial 52.247 del 13 de diciembre de 2022:

LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

[...]

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

Las personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales, sólo podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE si por estos conceptos hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a doce mil (12.000) UVT en el año gravable anterior.

[...]

ARTÍCULO 44. Modifíquese el inciso 1 y el párrafo 4 del Artículo 908 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

Artículo 908. Tarifa. La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de Tributación –SIMPLE depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial así:

[...]

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

Ingresos brutos anuales

Tarifa SIMPLE consolidada

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

6.000

7,3%

6.000

12.000

8,3%

[...]

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

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

[...]

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

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

7,3%

1.000

2.000

8,3%

## 2. Cargo de inconstitucionalidad

8. Los demandantes en el exp. D-15211 formularon por separado los siguientes cargos de inconstitucionalidad en contra de los artículos 42 (parcial) y 44 (parcial) de la Ley 2277 de 2022: (i) por la presunta vulneración del derecho a la igualdad (art. 13 de la C.P.) y (ii) por la posible violación del principio de equidad horizontal en materia tributaria (arts. 95.9 y 363 de la C.P.). No obstante, la magistrada sustanciadora admitió dichos cargos como un “único cargo formulado en contra de los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022”, toda vez que la argumentación de aquellos “es sustancialmente idéntica”. De este modo, la Sala se pronunciará en relación con un único cargo de inconstitucionalidad, por la presunta vulneración de los principios de igualdad y de equidad horizontal tributaria, previstos por los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

9. Los actores cuestionan que las expresiones demandadas de los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022 generan un trato desigual e injustificado entre quienes desarrollan profesiones liberales, en cuanto a su carga tributaria. En particular, identificaron como sujetos comparables, los siguientes: (a) personas que “desarrollan profesiones liberales enfocadas a servicios de educación, atención en salud humana y de asistencia social”, quienes, de conformidad con el numeral 4º del artículo 44 ib, “podrán obtener ingresos de hasta 100.000 UVT [...] y aun así permanecer en el [Régimen Simple de Tributación]”. Y (b) personas que “también desarrollan profesiones liberales [...] con un enfoque de actividades científicas y técnicas en las que predomina el factor intelectual sobre el material”, quienes, de conformidad con el numeral 5º del artículo 44 ib, de generar “ingresos superiores a 12.000 UVT [...], quedarán excluidas del [Régimen Simple de Tributación] por el solo hecho de ejercer una actividad en la que prima el factor intelectual, el conocimiento y la técnica”.

10. En criterio de los actores, “[e]n vista de que las profesiones liberales en las que predomina el factor intelectual sobre el material [...] ostenta[n] una igualdad en su capacidad contributiva, la carga tributaria a asumir debe ser igualmente aplicable a los profesionales liberales que presten servicios de educación, atención de la salud humana y de asistencia social, previstos en el grupo 4”. Agregaron que “resultaría pertinente que dichas medidas se

aplicasen de manera uniforme a todas las profesiones liberales, sin necesidad de separarlas en distintos grupos, puesto que la similitud en la actividad empresarial es el criterio que prima en este caso”. Para los demandantes no existe justificación constitucional para un tratamiento diferente. Explicaron que la iniciativa legislativa, inicialmente, “tuvo razones constitucionales para fortalecer y ampliar el alcance del régimen simple de tributación”. Sin embargo, a su juicio, esta finalidad legítima “no podía ser alcanzada con la asignación de cargas tributarias desiguales y desproporcionadas”.

11. Alegaron que, de conformidad con el principio de equidad horizontal, “las profesiones liberales deben tributar en el Régimen Simple de Tributación al mismo nivel, ya que la capacidad de pago depende de la actividad empresarial y no pueden existir diferencias en las tarifas aplicables y el tope de ingresos dentro de este grupo”. En otras palabras, “este principio implica que todas las profesiones liberales deberían tributar al mismo nivel bajo el Régimen Simple de Tributación, ya que la capacidad de pago está determinada por la actividad empresarial y por tanto, no es posible establecer diferencias en las tarifas aplicables ni en el tope de ingresos dentro de este grupo (profesiones liberales)” .

12. En concreto, los actores solicitaron “[q]ue se declare INEXEQUIBLE el primer inciso del artículo 42, el numeral 5 del artículo 44 y el numeral 5 del párrafo 4 del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022”. Precisarón que, como consecuencia, “los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, quedan sujetos a los mismos límites de ingreso y permanencia en el régimen simple de tributación de los demás contribuyentes, así como sujetos a las tarifas progresivas vigentes antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022”. Subsidiariamente, pidieron que se “declare CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE el primer inciso del artículo 42 de la ley 2277 de 2022, ordenando la aplicación de un régimen transitorio en el que los ingresos del año 2022, no se vean limitados a 12.000 UVT, sino a los 100.000 UVT del régimen anterior [...]”.

13. Dentro del término otorgado por la magistrada sustanciadora para intervenir en el presente proceso de constitucionalidad, se recibieron las siguientes intervenciones, cuyo resumen se presenta de forma agrupada según la petición concreta del interviniente:

Intervenciones en las que solicita la inexequibilidad de las disposiciones demandadas

Federación Colombiana de Municipios. Tras citar algunos de los argumentos de la demanda, expresó que los actores lograron “demostrar que en el aparte normativo objeto de demanda anida discriminación, y por ello prohíja la solicitud de que se declare la inexequibilidad del mismo”.

Wendi Melania Cortés González. La interviniente apoyó la solicitud de inexequibilidad de las normas demandadas. En cuanto a los cargos admitidos, la ciudadana señaló lo siguiente. En relación con la posible vulneración del derecho a la igualdad, señaló como sujetos comparables, de un lado, “las personas, naturales y jurídicas, que presten servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales” y, de otro lado, “todo el resto de personas, naturales y jurídicas que pueden optar por pertenecer al régimen simple y que se dedican a cualquier otra actividad distinta de la prestación de servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el materia, incluidos los servicios de profesiones liberales”. Para la interviniente “una diferencia entre el tope de ingresos brutos de 60.000 UVT [...] se traduce en un trato altamente desigual”. Acotó que el trato desigual no puede sustentarse en que los afectados con una tarifa más exigente “tienen una mayor capacidad contributiva”, ya que ello “no está probado ni está basado en estudios serios que así lo evidencien”. En gracia de discusión, “debe tener[se] en cuenta que este tipo de actividades son las que tributan con la tarifa más alta en el régimen simple”. Por ende, las disposiciones cuestionadas son arbitrarias e inequitativas.

Precisó que el régimen contributivo “está dirigido a la generalidad de los contribuyentes y prácticamente a todas las actividades económicas”, razón por la cual “establecer un tope máximo de ingresos brutos en UVT para un solo tipo de actividades económicas comporta un claro tratamiento desigual que no encuentra justificación constitucional”, máxime cuando actividades en las que predomina el factor intelectual quedaron sometidas a tarifas más benéficas (p. ej. sector salud y educación).

Frente a la presunta vulneración del principio de equidad, alegó que la diferenciación conduce a que unos sujetos “tributen de una forma discriminada, no pudiendo optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple en las mismas condiciones y requisitos que el resto de los contribuyentes”.

Asociación Colombiana de Ciudades Capitales –Asocapitales–. Argumentó que “el tratamiento diferencial plasmado no es el adecuado para lograr los fines perseguidos por el legislador”, ya que “no impide que los contribuyentes con mayor capacidad económica se beneficien injustificadamente del régimen simple”. Agregó que “no existen motivos que justifiquen la razonabilidad de la diferencia del tributario [...]”. Explicó que en el trámite de la Ley 1943 de 2018 se contempló el beneficio del régimen simple de tributación para varios contribuyentes (minimercados, mecánicos, microindustria, etc.), “dado que compartían unas similitudes relevantes: los niveles de informalidad y los altos costos que debían asumir para su formalización”. Para Asocapitales “[d]icha situación no ha tenido una modificación diferencial para los sujetos pasivos que pueden tributar en el régimen simple, razón por la cual no es claro el motivo por el cual se plantea un tratamiento diferente”. En otras palabras, no debe darse un trato diferencial, “debido a que la motivación del legislador era la capacidad económica y no la actividad económica”. Por lo demás, ilustró acerca del “impacto positivo de la medida en la recaudación de impuestos”, lo cual “permite concluir que es necesario su fortalecimiento para la efectiva formalización tributaria”.

Clínica Jurídica de la Escuela de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Pontificia Bolivariana (UPB Medellín). Esta clínica solicitó declarar inexecutable las normas demandadas, por violación del artículo 13 superior, toda vez que carecen de “objetividad y, por ende, [son] caprichosa[s]”. En su criterio, las personas que forman parte de los grupos comparables “encajan en lo que se conoce jurídicamente como una profesión liberal”, de conformidad con el artículo 25 del Decreto 3050 de 1997. En tal sentido, la diferenciación entre dichas personas no se fundamenta en razones objetivas, ya que “[n]o es notorio ni tampoco demostrado por el legislador que un contador tenga más capacidad contributiva que un médico, por ejemplo”. Para la interviniente, la declaratoria de inexecutable debe ser “con efectos retroactivos o ex tunc”. Por lo demás, consideró que las disposiciones demandadas conforman una unidad normativa con el num. 4 del artículo 44 y el num. 4 del párrafo 4 del mismo artículo, ya que estas se refieren al régimen de tributación de uno de los grupos comparables.

Intervenciones en las que solicita la executable de las disposiciones demandadas

Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional –DIAN–. Argumentó que las disposiciones demandadas son executable, por las siguientes tres

razones.

Primero, dado que a través de estas se pretende “mantener y avanzar en la cobertura de salud, educación y asistencia social para sanar el tejido social deteriorado”, para lo cual es “necesario 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”. Con lo anterior se podría “impulsar la formalización y la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual generaría recursos adicionales significativos y necesarios a mediano plazo para financiar un mayor gasto social”.

Segundo, el amplio margen de libertad de configuración legislativa permite “establecer tarifas diferentes como una medida que buscar [sic] sanar un tejido social quebrantado permitiendo un equilibrio frente al impuesto unificado para las actividades de educación y salud, y las actividades profesionales que se ubican en un mismo grupo”. De igual forma, la libertad de configuración permite establecer tarifas diferentes en el Régimen Simple de Tributación, siendo “más altas a quienes prestan servicios en ciertas profesiones liberales y beneficiando más a otras que socialmente le aportan un mayor beneficio al país”.

Tercero, si bien las normas demandadas “contemplan un trato diferencial de los sujetos pasivos del RST”, este “se encuentra debidamente justificado” y, por ende, no vulneran el derecho a la igualdad, ni el principio de equidad tributaria horizontal. Para la DIAN, ello es así, habida cuenta de que “los sujetos que desarrollan actividades de educación, de atención de la salud humana y de asistencia social son sectores que el legislador quiso privilegiar por el rol que cumplen dentro de la sociedad”. De esta manera, con las normas no solo se garantiza “que todos tributen, sino que, incentiva a quienes en la sociedad aportan con servicios sensibles a mejorar la sociedad”. Por lo demás, señaló que las tarifas diferenciales suponen una medida idónea a efectos de “alcanzar la justicia tributaria, donde el sistema debe ser progresivo frente a este grupo de profesionales que aportan servicios relacionados con derechos fundamentales [...] como son la salud, la educación y la asistencia social”.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para defender la constitucionalidad de las normas, el apoderado del ministerio, de un lado, se refirió al propósito general de la reforma tributaria y, de otro lado, expuso sus argumentos de oposición contra el cargo de inconstitucionalidad.

Frente a lo primero, explicó la finalidad que persigue la reforma en consonancia con “el mandato democrático que el Presidente recibió, con el fin de disminuir los índices de pobreza y desigualdad”. En cuanto a las modificaciones al Régimen Simple de Tributación, precisó que “se encontró que existían disparidades entre las actividades de educación y salud [...] y las actividades profesionales, científicas y técnica”. Afirmó que “se advirtió que los sujetos que desarrollan unas y otras actividades cuentan con una capacidad disímil de percepción de ingresos, siendo menores aquellos provenientes de las actividades profesionales, lo que, una vez analizada la magnitud de esta discrepancia en la percepción de ingresos brutos, motivó la reducción en su límite máximo de ingresos para acceder al régimen”. Además, “se observó que las actividades del numeral 5 cuentan con una estructura de costo que difiere de los contribuyentes de los demás grupos”, en particular, estos “cuentan con costos promedio manifiestamente inferiores a los otros grupos”.

En relación con lo segundo, expuso que el Régimen Simple de Tributación es “un sistema voluntario y alternativo al que personas naturales y jurídicas pueden acceder para formalizarse y cumplir de una manera más sencilla sus obligaciones tributarias”. Es decir, que no es “un sistema de determinación directa del impuesto”, lo cual supone que el estudio de “las condiciones para acceder y permanecer en el sistema” no deben ser “abordados con los mismos parámetros que se aplican para evaluar la aplicación de un impuesto en su versión ordinaria”. También afirmó que “la aplicación del juicio integrado de igualdad permite concluir que en el caso no existe una afectación prima facie al principio igualdad, pues los sujetos y situaciones no son comparables desde la perspectiva fáctica y jurídica”. A juicio del ministerio, los sujetos que son comparados por los demandantes en realidad realizan “actividades de distinta naturaleza que, como tal, pueden recibir un tratamiento tributario diferente por parte del legislador”. En efecto, en primer lugar, afirmó que “[e]n relación con los niveles de ingresos de las actividades profesionales del numeral 5º del artículo 908 del ET [...] en promedio son significativamente inferiores a los de otros sectores económicos”, por lo que de no haber hecho el ajuste, “se generaría que contribuyentes con un promedio considerablemente menor de ingresos brutos [...] accedieran al régimen simple en comparación con contribuyentes con ingresos promedios más altos”. En segundo lugar, indicó que “las actividades profesionales del numeral 5º cuentan con una estructura de costos que difiere de los contribuyentes de los demás grupos”. Para el ministerio, “la estructura de costos resulta relevante en el análisis de las tarifas del régimen SIMPLE, en la medida que, al ser un régimen que considera los ingresos brutos y no una depuración de

todos los factores que aminoran la base gravable, se hace necesario buscar alternativas para que la tributación de los contribuyentes se adecue a su realidad económica”.

Por lo demás, pese a reconocer que al no haber una vulneración prima facie a la igualdad –lo cual hace innecesario continuar con el escrutinio– reforzó que “las normas acusadas (i) persiguen finalidades que no están constitucionalmente prohibidas; y (ii) son idóneas y adecuadas para la consecución de las finalidades que persigue”.

Secretaría Jurídica (e) de la Presidencia de la República. El texto de esta intervención es prácticamente el mismo que presentó la DIAN. Por ello, la Sala se remite al resumen relativo a la participación de esta última entidad.

Harold Sua Montaña. En relación con la constitucionalidad de las disposiciones cuestionadas afirmó que estas son exequibles, ya que, de conformidad con su trámite legislativo, es “razonable la diferencia de ingresos” entre los sujetos comparables.

#### 4. Concepto de la Procuradora General de la Nación

14. La representante del Ministerio Público solicitó que las normas demandadas se declaren exequibles. En su criterio, estas son consecuencia de “una manifestación legítima de la libertad de configuración del legislador en materia fiscal que, en relación con el trato diferencial cuestionado, supera el test leve de razonabilidad”. Para la señora Procuradora “los preceptos demandados tienen una finalidad legítima, ya que buscan optimizar el mandato superior de eficiencia tributaria”. Así, están orientados “a racionalizar la aplicación del régimen tributario SIMPLE a efectos de que pueda concentrarse en su propósito inicial [de] facilitar que las micro y pequeñas empresas abandonen la informalidad y, en consecuencia, se disminuya la evasión fiscal”. Por ende, con estas se actualizaron “las condiciones de aplicación del referido régimen para que las personas que ya hacen parte del mercado formal y ‘tienen capacidad económica, contribuyan adecuadamente’ mediante el modelo fiscal ordinario y, por consiguiente, ‘no se benefician injustificadamente del régimen SIMPLE”.

15. Ilustró que el umbral de 100.000 UVT permitía que algunas personas “que reciben altos ingresos y tienen bajos costos de actividad, accedieran al sistema especial de tributación, a pesar de que no son la tipología de individuos para el cual fue diseñado el modelo SIMPLE”. Por ende, argumentó que “no es arbitrario el trato fiscal diferencial que establecen las

normas acusadas”; sino que está justificado “en la consecución de una finalidad legítima (optimización del mandato de eficacia tributaria), la cual se realiza a través de una medida idónea (ajustes diferenciales del umbral y las tarifas del impuesto SIMPLE)”.

## . CONSIDERACIONES

### Competencia

2. Cuestión previa. Integración de la unidad normativa. Reiteración jurisprudencial.

17. Le corresponde al ciudadano demandante identificar el objeto que demanda de forma precisa para que se adelante el estudio de constitucionalidad. Sin embargo, puede presentarse el caso en el que se atacan apartes de normas que suponen una proposición jurídica incompleta o una falta de unidad normativa.

18. En ese sentido, el artículo 6º del Decreto 2067 de 1991 establece, por una parte, la carga del ciudadano de incluir e identificar todas las normas y presupuestos jurídicos que considera inconstitucionales acorde con el cargo que formula; y, por otra parte, la facultad del juez constitucional de integrar la unidad normativa. Esta disposición faculta a la Corte pronunciarse sobre aquellas normas que a su juicio conforman la unidad normativa con el precepto acusado cuando el demandante no lo ha hecho en el escrito de la demanda.

19. Según la jurisprudencia constitucional la proposición jurídica incompleta se configura cuando el demandante no acusa una norma autónoma, sino que ataca un aparte que carece de sentido regulador propio lo cual no permite estudiar su constitucionalidad. Este evento lleva a declarar, la inhibición de la Sala Plena para conocer de fondo la demanda. No obstante, la Corte ha integrado de oficio la unidad normativa de las demandas que se dirigen contra apartes normativos que no cuentan con un sentido regulador propio y autónomo.

20. El fenómeno jurídico de la proposición jurídica incompleta se diferencia de la falta de unidad normativa, pues esta última ocurre cuando la expresión o norma cuya constitucionalidad se cuestiona tiene un sentido regulador propio, pero requiere del estudio de un conjunto de normas más amplio. En palabras de la Corte: “[...] la diferencia específica entre uno y otro fenómeno jurídico radica en que en la proposición jurídica incompleta la expresión acusada carece de sentido regulador propio y autónomo aisladamente

considerada. En cambio, cuando hay falta de unidad normativa, la expresión acusada sí tiene un sentido regulador propio y autónomo aisladamente considerada, pero su estudio presupone el análisis de un conjunto normativo más amplio”.

21. La Corte ha precisado que la noción de “unidad normativa” tiene un contenido propio y uno lato o amplio. El primero hace referencia a la hipótesis según la cual la norma acusada se encuentra reproducida en iguales términos en otros textos legales que no fueron demandados, y por tanto la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas que se estudian podría resultar inocua si no se analizan las normas con el mismo contenido regulador. El segundo, el sentido amplio de la unidad normativa, sucede cuando “no es posible pronunciarse respecto de una norma expresamente demandada, sin referirse también a la constitucionalidad de otras disposiciones con las cuales se encuentra íntimamente relacionada”.

22. La jurisprudencia ha establecido que la potestad de la Corte de adelantar la integración normativa, es decir, de forma oficiosa, procede de manera excepcional, en razón de la naturaleza rogada de la acción de inconstitucionalidad y a su carácter participativo y democrático, pues los intervinientes no tendrían la posibilidad de pronunciarse sobre las normas o disposiciones integradas por el tribunal constitucional. En el mismo sentido, los límites impuestos a la Corte Constitucional por el artículo 241 de la Constitución implican que esta Corporación no podrá realizar la integración oficiosa de la unidad normativa cuando los cargos de la demanda sean ineptos, incluso a pesar de que con posterioridad a la demanda los intervinientes presenten argumentos ciertos, específicos, pertinentes y suficientes que, de haberse planteado en la demanda, configurarían cargos de constitucionalidad idóneos.

23. Al mismo tiempo, esta Corporación ha sostenido que la integración normativa “desarrolla importantes mandatos constitucionales como la economía procesal y la seguridad jurídica, a través de la eficacia del control abstracto de constitucionalidad, y la efectividad de sus principios, derechos y deberes, al garantizar la coherencia del ordenamiento”. Por lo anterior, la Corte Constitucional ha integrado la unidad normativa cuando ha encontrado que existe una relación inescindible entre las normas o proposiciones demandadas y otros textos que no han sido atacados por el actor. En efecto, la jurisprudencia ha recogido tres hipótesis en las que procede la integración oficiosa:

(i) cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada; (ii) en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas, con el propósito de evitar que un fallo de inexecutable resulte inocuo; (iii) cuando la norma demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad.

24. Específicamente, sobre la tercera hipótesis de procedencia de la integración de la unidad normativa, la jurisprudencia ha sostenido que “esta causal se refiere a casos en los cuales las normas tienen un sentido regulador y autónomo, pero resulta imposible estudiar la constitucionalidad de una norma sin analizar las otras disposiciones, pues de lo contrario se produciría un fallo inocuo”.

25. Con fundamento en estas reglas jurisprudenciales, la Sala Plena considera que es necesaria una integración de la unidad normativa con el grupo 4 del inciso y del párrafo cuarto del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 toda vez que las normas demandadas por los ciudadanos están intrínsecamente relacionadas con las actividades económicas que quedaron contempladas en aquel grupo. Prima facie, la separación entre estas actividades se sustentó en un criterio de comparación sobre el que se sospecha su inconstitucionalidad; y como consecuencia de ello, los apartes de la norma que se integran, pueden también estar viciados del desconocimiento del principio de igualdad. Lo anterior, en virtud de que los ciudadanos plantearon el reproche desde un trato desigual entre los servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales, y las actividades de educación, atención de la salud humana y de asistencia social.

26. En efecto, la separación realizada por el legislador en la reforma tributaria excluyó del grupo 5 (profesiones liberales) a las de salud y educación e impuso a cada grupo un tope de acceso al RST y unas tarifas diferentes, a pesar de tener similar naturaleza económica. Así, solo analizándose de forma conjunta permite definir si existe o no una justificación suficiente, tal como lo plantean los términos de la demanda.

27. Los ciudadanos Juan Pablo Suárez Figueroa, Karen Lorena Mora Niño y Jorge Emilio Rhenals Montes presentaron demanda de acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, que modificaron los artículos 905 y 908 del Estatuto Tributario (en adelante, ET), respectivamente. En concreto, formularon cargos de inconstitucionalidad contra los acápites normativos que regulan las condiciones para que 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, puedan acceder al Régimen Simple de Tributación (en adelante, SIMPLE o RST).

28. El reparo de los demandantes consiste en que a las referidas personas se les restringió el acceso al régimen simple de tributación al disminuir el tope de ingresos brutos y se les impusieron unas condiciones más exigentes en cuanto a la tarifa del RST, en comparación con las condiciones de tarifa y tope establecidas para quienes prestan servicios de educación o desarrollan actividades de atención de la salud humana y de asistencia social. Lo anterior, a pesar de que tanto quienes prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, como quienes prestan servicios de educación o desarrollan actividades de atención de la salud humana y de asistencia social, son personas que ejercen profesiones liberales y, en consecuencia, tienen la misma capacidad contributiva. En suma, para los actores “todas las profesiones liberales deberían tributar al mismo nivel bajo el Régimen Simple de Tributación, ya que la capacidad de pago está determinada por la actividad empresarial”. Con base en lo anterior, alegan que se vulneran el derecho a la igualdad (art. 13 C.P.) y el principio de equidad horizontal en materia tributaria (arts. 95.9 y 363 de la C.P.).

29. Previa integración normativa del numeral 4º del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 y del numeral 4º del párrafo 4º de la misma norma, le corresponde a la Sala Plena de la Corte Constitucional resolver el siguiente problema jurídico: ¿vulneran el derecho a la igualdad (art. 13 C.P.) y el principio de equidad horizontal en materia tributaria (arts. 95.9 y 363 C.P.) la tarifa y el tope de ingresos establecidos en el Régimen Simple de Tributación para las personas que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, al ser dicha tarifa y tope más exigentes en comparación con los previstos para quienes prestan servicios de educación y se dedican a actividades de atención de la salud humana y de asistencia social?

30. Para dar respuesta al anterior problema jurídico, la Sala seguirá el siguiente orden metodológico: (i) reiterará la jurisprudencia referida al principio de equidad horizontal en materia tributaria como manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo (II. 3 infra); (ii) hará referencia a las características del Régimen Simple de Tributación (II. 4 infra); (iii) estudiará la reforma efectuada por la Ley 2277 de 2022 a las normas relacionadas con los sujetos pasivos y la tarifa del Régimen Simple de Tributación, en particular, para las personas que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales y para quienes prestan servicios de educación y se dedican a actividades de atención de la salud humana y de asistencia social (II. 5 infra), y, por último, (vi) resolverá el cargo de inconstitucionalidad formulado (II. 6 infra).

4. El principio de equidad horizontal en materia tributaria como manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo. Reiteración de jurisprudencia.

31. El principio y derecho a la igualdad. El artículo 13 de la Constitución Política reconoce el principio de igualdad y, particularmente, su inciso 1º dispone que todas las personas “recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades”. Igualmente, prohíbe la discriminación “por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica”. El inciso 2º ibídem prescribe que el Estado debe promover las condiciones para que “la igualdad sea real y efectiva”. Por último, el inciso 3º ejusdem prevé que el Estado protegerá especialmente a “aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta”.

32. La jurisprudencia ha señalado que la igualdad tiene dos facetas o dimensiones: la formal y la material. Por una parte, la dimensión formal de la igualdad supone que “la ley debe ser aplicada del mismo modo a todas las personas”, lo cual “se traduce, asimismo, en una prohibición de discriminación ‘por razones de sexo, ideología, color de piel, origen nacional o familiar u otros similares’”. Por su parte, la dimensión material de la igualdad “opera cuando por las condiciones de los sujetos implicados en la regulación, se torna imperativo discriminar positivamente”. A través de la faceta material de la igualdad se “permite (y en muchos casos exige) que el Estado fije tratamientos diferenciados positivos o afirmativos, a fin de garantizar la igualdad de oportunidades”. Las acciones afirmativas son aquellas “políticas o

medidas dirigidas a favorecer a determinadas personas o grupos, ya sea con el fin de eliminar o reducir las desigualdades de tipo social, cultural o económico que los afectan, bien de lograr que los miembros de un grupo subrepresentado, usualmente un grupo que ha sido discriminado, tengan una mayor representación”.

33. De forma pacífica la Corte ha dicho que la igualdad “es un criterio relacional”. Esto, en la medida en que sobre la base de que ninguna persona o grupo de personas es idéntica, la igualdad pretende un trato igualitario entre iguales y desigual entre desiguales. Por lo anterior, ha expuesto que del principio de igualdad se derivan los siguientes cuatro mandatos: “(i) el de dar el mismo trato a situaciones de hecho idénticas; (ii) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que no tienen ningún elemento en común; (iii) el de dar un trato paritario o semejante a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las primeras sean más relevantes que las segundas; y (iv) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las segundas sean más relevantes que las primeras”. Lo anterior significa que la igualdad “presupone una comparación entre personas, grupos de personas”, a partir de un criterio de comparación. Por ende, el principio de igualdad no exige que el Legislador otorgue un trato “mecánico y matemáticamente” paritario y cree “una multiplicidad de regímenes jurídicos atendiendo todas las diferencias”. Por el contrario, el Legislador está facultado para “simplificar las relaciones sociales” y ordenar “de manera similar situaciones de hecho diferentes”, siempre que las diferenciaciones que imponga con fundamento en un determinado criterio de comparación sean razonables en atención a la finalidad de la norma.

34. El criterio de comparación permite establecer si la agrupación efectuada por el Legislador fue racional, y no arbitraria. La racionalidad de la medida “obedece al grado de acierto en incluir a todas las personas similarmente situadas para los fines de la ley”. De esta manera, “[u]na clasificación es claramente racional si incluye a todas las personas en similar situación, y es totalmente irracional si ninguna de las personas incluidas tiene relación alguna con tales fines. Los casos donde la racionalidad de la clasificación es discutible, se refieren a los casos en que la ley no incluye a todas las personas colocadas en similar situación a la luz del fin buscado (infra-inclusiva) – p.ej. garantiza la educación gratuita a los niños de baja estatura y no a los de alta estatura –, incluye personas colocadas en situación diferente a la luz del fin buscado (sobre-inclusiva) – p.ej. garantiza la educación gratuita a niños de padres adinerados – o, al mismo tiempo, excluye a unas colocadas en situación

similar e incluye a otras no colocadas en situación semejante (sobre-inclusiva e infra-inclusiva) – p.ej. garantiza la educación gratuita a todos los niños de baja estatura sean ricos o pobres y no a los altos –”.

35. El principio de equidad como manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Las anteriores consideraciones son aplicables a las normas que imponen deberes y cargas públicas. En efecto, el Estado “en ejercicio de legítimas funciones, debe distribuir igualitaria o equitativamente las cargas derivadas de sus decisiones normativas o sus actuaciones”. El principio de igualdad en las cargas públicas se deriva de los artículos 1, 13 y 95 de la Constitución Política. La jurisprudencia constitucional ha señalado que en virtud de este principio, en la configuración del sistema tributario el Legislador debe abstenerse de imponer cargas o beneficios fiscales injustificados. Asimismo, ha señalado que dada la necesidad de garantizar el funcionamiento del aparato estatal, los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política conceden al Legislador amplia facultad para establecer, modificar o derogar los tributos y, correlativamente, fijar sus sujetos pasivos y activos, los hechos, las bases gravables y las tarifas. Incluso, la Corte ha considerado que dicha facultad configurativa es “bastante amplia y discrecional”, al grado que entrañaría “la más amplia discrecionalidad” que otorga al Congreso de la República “poder suficiente”.

37. Según el alcance que le ha dado la jurisprudencia constitucional, el principio de equidad constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, pese a lo cual no puede ser entendido como un deber formal que impone que “todos los contribuyentes paguen necesariamente los impuestos, tasas y contribuciones con los mismos porcentajes y bajo un criterio rígidamente matemático que mida a todos con el mismo rasero”. Tampoco es posible pretender “una igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados”. Entonces, este principio no se concreta en el “señalamiento de reglas uniformes que cobijen todas las situaciones bajo disposiciones idénticas”, pues no supone la paridad entre todos los contribuyentes, y tampoco la “igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados”.

38. Lo que el principio de equidad exige es que en la determinación de los tributos, el Legislador considere la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Para esto, es necesario tener en cuenta la

situación del contribuyente y su capacidad de pago, en relación con lo cual adquieren connotación las nociones de equidad horizontal y equidad vertical. La primera impone que “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”; mientras que la segunda, que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos, ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”.

39. En ese sentido, las dos variables de la equidad tributaria son: “(i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”. En otras palabras, mientras la equidad horizontal se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo”, la equidad vertical se refiere a que el mayor peso, en cuanto al deber de contribuir al financiamiento de los gastos de funcionamiento e inversión del Estado, debe recaer sobre aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad económica, lo que supone que este tipo de equidad “deliberadamente comporta un trato diferenciado[,] pero no inequitativo ni injusto”.

40. La Corte ha indicado que el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal es una manifestación del principio igualdad en las cargas públicas. Lo anterior, en tanto dicho principio (i) “es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo”; y (ii) exige que, en la “formulación singular de las normas impositivas, [el Legislador] respete en la mayor medida posible” los mandatos que derivan del principio de igualdad y se abstenga de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infra-inclusivos o supra-inclusivos. Ello, en todo caso, no supone que uno u otro principio se subsuma en el otro. Pues, el análisis de equidad tiene diferencias conceptuales frente a aquel que se realiza para un cargo de igualdad. En efecto, a diferencia del juicio de igualdad, donde la piedra angular de su análisis es una comparación relacional, un juicio de equidad debe fundamentarse en criterios de inequidad sistémica.

41. Con base en los anteriores parámetros, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a estudiar si respecto de 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 la tarifa del RST y el tope de ingresos para poder acceder al mismo, al ser más exigentes que las establecidas para quienes prestan servicios de educación o desarrollan actividades de atención de la salud humana y de asistencia social, supone un trato tributario irrazonable y desproporcionado entre individuos que ejercen profesiones liberales.

## 5. El Régimen Simple de Tributación.

42. Concepto. El artículo 903 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, define el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación como “un 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 y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo”. Además, “integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario”. La Corte Constitucional ha concebido este régimen como “un modelo de tributación opcional que sustituye el impuesto sobre la renta e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten por acogerse voluntariamente a este”.

43. Para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN) el referido régimen “es un mecanismo que ofrece la DIAN desde 2019 al empresario, emprendedor, comerciante y profesionales, que trasciende el habitual régimen ordinario, ya que brinda menores tarifas, las cuales se establecen según el nivel de ingresos, generándole al contribuyente un ahorro de dinero a la hora de pagar impuestos, el cual podrá invertir para potencializar su actividad en procesos intelectuales, de innovación y desarrollo, maquinaria, contratación de talento humano, entre otros”. Asimismo, según dicha entidad este mecanismo “facilita y simplifica la presentación de la declaración de impuestos nacionales y territoriales, ya que se pueden presentar hasta 7 impuestos en un solo formulario, aunque ejerza actividades en diferentes municipios”. Por lo demás, también se considera “un sistema para el pago de impuestos que se declara anualmente y se paga con anticipos bimestrales a

través de los sistemas electrónicos de la DIAN y al que pueden acceder de forma voluntaria, tanto personas naturales como personas jurídicas que cumplan con [unos requisitos]”.

44. Antecedentes y finalidades del Régimen Simple de Tributación. El Régimen SIMPLE se incorporó al ordenamiento jurídico colombiano, por primera vez, mediante la Ley 1943 de 2018. Esta ley fue declarada inexecutable con efectos diferidos –a partir del 1º de enero de 2020–, mediante la Sentencia C-481 de 2019. Por lo anterior, el referido régimen se replicó en la Ley 2110 de 2019, la cual sería aplicable a partir del 1 de enero de 2020. En términos generales, el SIMPLE entró a ocupar el Libro Octavo del Estatuto Tributario –art. 903 y s.s.–, el cual en su momento regulaba el denominado monotributo.

45. En un inicio, el esquema SIMPLE de tributación tuvo como propósito “reducir la informalidad”. Se trataría de un “esquema alternativo de tributación”, que reduciría “significativamente los costos de formalizarse” y, a su vez, ofrecería “beneficios a un universo amplio de contribuyentes, al cubrir el impuesto sobre la renta, el impuesto al consumo, el impuesto de industria y comercio”. Con lo anterior se pretendía “aumentar el recaudo a través de la creación de empresas formales, creando las condiciones para impulsar el círculo virtuoso inversión-generación de empleo formal-crecimiento económico- inversión”. Como consecuencia, con el SIMPLE también se apuntaba a la reactivación económica, bajo la consideración de que “disminuyéndole la carga tributaria, los empresarios –nuevos y ya existentes- tendrán mayor disponibilidad de recursos para ser invertidos, generando más empleo y bienestar a los colombianos”.

46. Según se indicó en la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018, el nivel de informalidad empresarial en aquel momento era alto. En particular, se señaló que el “DANE estima que aproximadamente una de cada cuatro empresas no está registrada en el Registro Único Tributario (RUT) ni en el Registro Único Empresarial y Social (RUES) (DANE, 2016). No obstante, los datos muestran mayores niveles de incumplimiento en las demás normas asociadas a la actividad empresarial. Por ejemplo, la encuesta establece que solo el 51,7% del personal ocupado recibe sueldos y salarios, 31,7% salud y pensión, 26,5% prestaciones sociales y 26,7% está cubierto por Administradoras de Riesgos Laborales (ARL) (DANE, 2016)”. Así, se proponía un esquema de tributación, entre otras, “cumpli[endo] con obligaciones de pago de pensiones para las empresas constituidas como personas naturales o jurídicas”.

47. En la Sentencia C-493 de 2019 la Sala Plena de la Corte concluyó que el régimen simple de tributación (i) pretende unos fines que son legítimos y compatibles con la Constitución y (ii) constituye una medida adecuada para alcanzar los fines propuestos. En palabras de la Sala Plena:

Para la Sala, los fines perseguidos por el Legislador con esta medida son legítimos y compatibles con el texto superior, pues se trata de una política fiscal que tiene por objeto aumentar el recaudo mediante la formalización tributaria, para generar beneficios que redunden en el bienestar general de los contribuyentes. De ello se deriva una mayor cobertura y recaudo para el sistema de salud y seguridad social, en general, así como mayor crecimiento económico y, por tanto, generación de empleo y producción de riqueza de los ciudadanos.

[...]

La creación de este régimen contribuye a la consecución de los fines trazados pues conduce a un estado de cosas ulterior en el que los mayores niveles de inversión redundan en la provisión de más y mejores bienes públicos, en los términos anotados por el Gobierno Nacional. || Contrario sensu, la falta de regulación de un modelo de tributación como el Simple, mantiene “las dificultades que representa el diseño actual del impuesto de industria y comercio, debido a la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarios, así como la falta de claridad en la definición de la territorialidad, que hace que los costos de cumplimiento de [este impuesto] sean elevados y [por tanto] carezca de equidad”.

48. Por su parte, para la DIAN este régimen “busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de empresarios, emprendedores, comerciantes y profesionales, pero especialmente de aquellos que se encuentran en la informalidad y que por desconocimiento no disfrutaban de todos los beneficios que ofrece formalizarse, no solo porque mejorarán sus condiciones de competitividad en el mercado, y en generar confianza en los clientes, obtener alternativas de capacitación, asesoría, herramientas en pro del crecimiento del negocio, acceder a créditos bancarios, y recibir importantes beneficios tributarios, entre otros”.

49. Por lo demás, con la modificación efectuada al RST a través de la Ley 2155 de 2021, que amplió el límite de ingresos para optar por el SIMPLE, el Legislador pretendió “llegar a un mayor número de empresas beneficiadas”. Se consideró que ampliando el rango de ingresos,

“podrían acceder a este régimen el 97% del total de las micro y pequeñas empresas que hoy en día declaran el impuesto de renta”. Así, se buscaba “establecer una tarifa diferencial en el impuesto sobre la renta a favor de la pequeña y micro empresa”.

50. Breve descripción del Régimen Simple de Tributación. A continuación, la Sala Plena se referirá brevemente a los aspectos del RST relevantes para resolver el problema jurídico planteado. El impuesto unificado bajo el RST tiene como hecho generador “la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio”. Su base gravable “está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable”, salvo “los ingresos constitutivos de ganancia ocasional” y “los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional”. Para la Corte, tomar como base gravable los ingresos brutos del contribuyente, no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria.

51. Las siguientes son las principales condiciones para poder optar por el SIMPLE y, en consecuencia, ser sujeto pasivo del mismo. Dado que algunas de estas exigencias han sufrido modificaciones desde la implementación del régimen, la Sala expondrá los respectivos cambios cuando haga referencia al correspondiente requisito.

i. (i) La primera exigencia consiste en ser “una persona natural que desarrolle una empresa o una persona jurídica en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia”. Esta condición se ha mantenido incólume desde que se implementó el RST.

() La segunda exigencia, referida al tope de ingresos que debe tener el interesado en acceder al RST y que es parcialmente objeto de reproche en el asunto sub examine, ha sido objeto de modificación en dos oportunidades, como pasa a explicarse. Originalmente, podían optar por acogerse al RST quienes “en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 80.000 UVT”.

Luego, con la Ley 2155 de 2021, el tope de ingresos para los sujetos pasivos se estableció en que “en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 100.000 UVT”.

() La tercera exigencia, actualmente, consiste en que 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”. Anteriormente, se exigía, además, que la persona estuviera “al día con sus obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal, y con sus obligaciones de pago de contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral”.

52. Como lo consideró la Sala Plena en la Sentencia C-066 de 2021, los demás requisitos previstos en la normativa “son exigencias especiales en el caso de las sociedades”. En concordancia con lo anterior, el artículo 906 del E.T. señala quiénes no pueden optar por el impuesto unificado bajo el RST.

53. Los impuestos que integran el impuesto unificado bajo el RST son los siguientes: (i) impuesto sobre la renta; (ii) impuesto nacional al consumo -impoconsumo-, cuando se desarrollen servicios de expendio de comidas y bebidas, y (iii) impuesto de industria y comercio -ICA-.

54. De conformidad con la normativa vigente, los contribuyentes del SIMPLE tienen las siguientes obligaciones, además de la declarar y pagar el impuesto:

i) informar en la declaración del impuesto la territorialidad de los ingresos obtenidos, con el fin de establecer el porcentaje que le corresponde a cada autoridad territorial por concepto del impuesto de industria y comercio consolidado; ii) recaudar, declarar y pagar el IVA o el impuesto nacional al consumo, según el caso; y iii) expedir facturas electrónicas y solicitar las facturas o los documentos equivalentes a sus proveedores.

55. Entre otras, el RST tiene las siguientes ventajas para los contribuyentes sometidos a este régimen:

[...] no están sujetos a retención en la fuente y tampoco están obligados a practicar retenciones y autorretenciones en la fuente, con excepción de las correspondientes a pagos laborales. Igualmente, están exonerados de aportes parafiscales, si cumplen para el efecto los requisitos señalados en el artículo 114-1 del ET. || De otro lado, el inciso tercero del artículo 903 del ET dispone que el impuesto del régimen SIMPLE también integra los aportes del empleador al Sistema General de Pensiones. Respecto de estos aportes, los parágrafos 3

y 4 del mismo artículo prevén que, aunque el contribuyente debe efectuar su pago, el valor se puede descontar del anticipo bimestral. || Otro descuento autorizado del impuesto es el relativo a los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario, por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito y débito y otros mecanismos de pagos electrónicos. En este caso, el artículo 912 del ET precisa que el descuento del impuesto a pagar será el equivalente al 0.5% de los ingresos recibidos por este medio.

56. De conformidad con el artículo 908 del ET, la tarifa del impuesto unificado bajo el RST “depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial”. De esta manera fue concebido desde un inicio. Por ende, bajo este esquema de tributación la tarifa está “en función de la actividad económica, teniendo en cuenta la heterogeneidad en los márgenes de ganancia de cada sector”.

57. En la Sentencia C-066 de 2021, la Corte explicó que “las tarifas del impuesto del régimen SIMPLE son progresivas, es decir, se aplican de acuerdo con el mayor o menor valor de los ingresos de contribuyente, susceptibles de producir un incremento en su patrimonio. Esto implica que en la medida en que aumenta la base gravable, es decir, los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, también aumentan las tarifas”. Además, se trata de tarifas “significativamente inferiores a las tarifas del impuesto sobre la renta, el cual es sustituido por el primero”.

58. Las tarifas del RST han variado en el curso del tiempo. Para dar respuesta al problema jurídico planteado en el asunto sub examine, la Sala considera necesario hacer referencia únicamente a las tarifas que, de un lado, han sido previstas en distintos momentos para quienes desarrollen servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. Y, de otro lado, las tarifas que con la Ley 2277 de 2022 fueron previstas para quienes tengan como actividad la educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.

59. Inicialmente, con la expedición de la Ley 1943 de 2018, la cual fue replicada en la Ley 2010 de 2019 tras la declaratoria de inexequibilidad de aquella, la tarifa del impuesto unificado bajo el RST para quienes desarrollaban servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidos los

servicios de profesiones liberales, era la siguiente:

60. Luego, a través de la Ley 2155 de 2021, en concordancia con el nuevo umbral de ingresos, se establecieron las siguientes tarifas para el referido grupo de contribuyentes:

61. Por último, la Ley 2277 de 2022 estableció una nueva tarifa para quienes desarrollen servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales –grupo 5-. Además, la referida ley creó como nuevo grupo de contribuyentes el de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social –grupo 4-, respecto de quienes se fijó un umbral y una tarifa diferentes a la del primer grupo mencionado, lo cual es justamente objeto de reproche en el asunto sub judice. Las tarifas actualmente aplicables para estos dos grupos del contribuyentes del RST son las siguientes:

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

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

62. La Sala precisa que cada grupo de contribuyentes, además de tener una tarifa anual, cuenta con una tarifa para realizar el anticipo bimestral, según los ingresos brutos bimestrales, la actividad desarrollada y en proporción a la tarifa anual. Esta tarifa consolidada bimestral se encuentra prevista en el parágrafo 4º del artículo 908 del E.T., el cual ha sido objeto de cambios de conformidad con la modificación de la tarifa anual.

63. En suma, la Ley 2277 de 2022 reformó, entre otros asuntos, el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, en dos aspectos relevantes para la demanda: de un lado, estableció un nuevo tope para acogerse e ingresar al RST para 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. Estos solamente podrán ser sujetos pasivos del SIMPLE si hubieren obtenido ingresos brutos ordinarios o extraordinarios inferiores a 12.000 UVT en el año gravable anterior. Y, de otro lado, separó de los servicios profesionales, de consultoría y científicos, a los servicios de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social. Al realizar esta distinción, también

impuso tarifas diferentes para los dos grupos, tanto para el pago del impuesto, como para su anticipo bimestral.

64. De esta manera, la Sala culmina la breve explicación acerca del hecho generador, la base gravable, los sujetos pasivos –a quienes les aplica un límite de ingresos para optar por el RST–, las obligaciones y ventajas de los sujetos pasivos y la tarifa del Régimen Simple de Tributación. A partir de esta descripción, la Sala estima importante resaltar que, en suma, el RST está pensado, principalmente, para los contribuyentes que desarrollan empresa en el país o ejerzan sus labores de forma independiente, con un límite de ingresos y tengan residencia en el territorio nacional. Pues, el impuesto unificado bajo el RST agrupa los impuestos que, por lo general, están a cargo de quienes llevan a cabo actividades empresariales e independientes y, además, no es aplicable a quienes tienen una relación laboral por contrato o legal y reglamentaria con el Estado. Como consecuencia, quienes desarrollan empresa o son independientes son los principales llamados a beneficiarse de las bondades del régimen de tributación en comento.

6. La reforma de la Ley 2277 de 2022 a las normas relacionadas con los sujetos pasivos y las tarifas del Régimen Simple de Tributación para 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, y para quienes prestan servicios de educación y se dedican a actividades de atención de la salud humana y de asistencia social

65. En este acápite la Sala se referirá al curso que tuvo en el Congreso de la República la iniciativa legislativa que culminó con la expedición de la Ley 2277 de 2022. La Sala centrará su análisis en las discusiones y propuestas en torno, de un lado, a la modificación que sufrió el tope y la tarifa para quienes prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales y, de otro lado, a la creación del nuevo grupo de contribuyentes del RST –servicios de educación y se dedican a actividades de atención de la salud humana y de asistencia social–.

66. El proyecto de ley. El ministro de Hacienda y Crédito Público presentó el proyecto de ley denominado Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, el cual se identificó con los números 131 de 2022 Senado y 118 de 2022 Cámara. Según la exposición de motivos, la

iniciativa tenía como propósito avanzar en (i) “disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria” y (ii) “en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social”. Asimismo, se indicó que las medidas propuestas se alineaban con la priorización de algunos sectores, “como por ejemplo la educación [y] la salud”, entre otros.

67. La justificación de las modificaciones al RST se incorporó en la sección tercera del proyecto de ley, denominada Diagnóstico de la estructura tributaria en Colombia. Sobre el particular se señaló:

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

68. Entre otras cosas, se propuso “modificar la tabla de tarifas e incluir un nuevo grupo (5) en el Régimen, de tal manera que se mantengan los umbrales actuales, pero se establezcan los siguientes grupos de tarifas” (énfasis propio). Con lo anterior se buscaba generar “incentivos para que la gran mayoría de pequeñas empresas se v[ieran] beneficiadas con el esquema del RST, beneficiando el objetivo de reducir las tarifas efectivas de tributación de las empresas con menor capacidad económica y mayores tasas de mortalidad [sic], siendo este un principio fundamental para la equidad vertical del sistema y para promover el fortalecimiento del tejido empresarial y productivo. Adicionalmente, la reforma propuesta permitiría una mayor formalización empresarial y laboral a través de la implementación de esta medida”.

69. En concreto, la iniciativa legislativa proponía, de un lado, un único tope de ingresos brutos anuales de 100.000 UVT para todos los grupos contribuyentes del RST; de otro lado, la creación de un nuevo grupo de contribuyentes denominado “[e]ducación y actividades de

atención de la salud humana y de asistencia social”, y, por último, nuevas tarifas para cada grupo de contribuyentes.

70. Ponencia para primer debate. En el texto propuesto para primer debate en comisiones terceras conjuntas de la Cámara de Representantes y el Senado de la República, se propuso, de un lado, “reduc[ir] las tarifas” y, de otro, “exclu[ir] las actividades de servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, de las categorías que pueden optar por el régimen SIMPLE de tributación”.

71. En el informe de ponencia se precisó que, previo a la radicación del texto, las comisiones conjuntas llevaron a cabo sesiones y los ponentes y coordinadores sostuvieron varias reuniones en torno al contenido del proyecto. En la reunión llevada a cabo el 26 de septiembre de 2022, el ministro y el viceministro Técnico de Hacienda y Crédito Público expusieron que “los ajustes introducidos se concretan en la eliminación del grupo 3 de tarifas para los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales”. Indicaron que lo anterior se hacía “con el fin de lograr que los contribuyentes que tienen capacidad económica contribuyan adecuadamente y no se beneficien injustificadamente del régimen SIMPLE”. Los coordinadores y ponentes del proyecto expresaron dudas frente a la exclusión del referido grupo del RST. En respuesta, en reunión del 4 de octubre de 2022, el director de la DIAN explicó “ampliamente que la motivación radicó en la necesidad de reducir alternativas para que personas con capacidad contributiva se beneficien injustificadamente del régimen SIMPLE, cuando pueden contribuir en mayor medida”.

72. Por lo demás, en la justificación al pliego de modificaciones, en relación con el RST, se señaló, por una parte, que “se incluye una reducción de las tarifas de los grupos de este régimen” y, por otra, que “se busca evitar el uso injustificado del [SIMPLE] por quienes no tengan la intención formalizarse y que pueden contribuir en el régimen tributario ordinario por la naturaleza de las actividades que desarrollan”, por lo que se excluye “del régimen SIMPLE a todos aquellos contribuyentes que perciben ingresos por la ejecución de servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales”.

73. Primer debate. En este debate se ventiló lo siguiente, en relación con la exclusión del RST de las actividades de servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. El representante Oscar Darío Pérez Pineda expresó:

Hay una crítica muy grande respecto de las profesiones liberales que se han excluido de allí, yo creo que eso se estaba prestando para evasión de grandes bufetes, de grandes profesionales, pero creo que no es lo mismo uno grande que un pequeño emprendedor que esté empezando. A mí me dicen ellos que por qué no lo trasladamos a la tarifa del impuesto sobre la renta y le va mejor; no estoy tan seguro, por qué no lo hacen gradualizado, es decir, para los pequeños emprendedores que sean profesionales que estén desarrollando una actividad profesional dejarlos en el régimen simple con disminuir los umbrales y excluir de ahí sí a los grandes bufetes, a los grandes profesionales que están aprovechándose de un régimen que era hecho y estaba pensado para los más pequeños y para los menos favorecidos.

74. En similar sentido, el representante Jorge Hernán Bastidas Rosero señaló: “quiero colocar sobre la mesa, la necesidad de que el Régimen Simple también cubra, o que no se excluya de él las profesiones liberales, especialmente en relación con los profesionales que apenas nacen a la vida profesional, a la vida laboral. A mí me parece que el Régimen Simple es importante para un grupo importante de profesionales que están iniciando su ejercicio profesional”.

75. Pese a las anteriores intervenciones, la disposición que excluía del RST a las actividades de servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, fue aprobada como venía en la ponencia para primer debate.

76. Ponencia para segundo debate. Antes de presentarse la ponencia para debate en las plenarias de las dos cámaras del Congreso, se radicaron varios conceptos y solicitudes por entidades públicas y entes privados. De estos se destaca el concepto jurídico presentado por la Asociación Nacional de Industriales (en adelante, ANDI). En este concepto la referida asociación alegó lo siguiente frente a la exclusión del RST de los servicios profesionales donde predomina el factor intelectual:

Bien es sabido que los servicios profesionales donde predomina el factor intelectual tienen un margen de rentabilidad superior a los demás sectores. No obstante, en la estructuración actual del RST este grupo tiene una tarifa que presume unas rentabilidades mínimas para su conveniencia del 40% en persona natural, muy por encima de los demás grupos, cuya rentabilidad mínima para conveniencia es del 20%.

Por lo anterior, el RST ha logrado tener un alto recaudo por cuenta de las personas que pertenecen a este grupo, logrando su cometido de impulsar la formalidad, y evitando figuras abusivas y elusivas de este sector con el fin de reducir la renta líquida gravable en el sistema ordinario. Muchos profesionales liberales se han acogido en este sistema lo que los ha obligado a facturar electrónicamente, así mismo, han contratado formalmente a sus empleados pues esto les permite los descuentos tributarios en el sistema.

Se recomienda entonces no eliminar este grupo dentro del RST, con una mejora propuesta: quienes quieran acogerse al RST de este grupo (grupo 3), como requisito se exija que sus ingresos ordinarios sean recaudados en un 90% por medios de pago electrónicos, circunstancia que deberá indicar previamente a sus clientes o usuarios y deberá constar en un aviso visible al público en la dirección donde se prestan los servicios. Esto logrará varios cometidos:

Que las personas que se acojan a este sistema no puedan solicitar pagos de sus honorarios en efectivo, que es el principal mecanismo por el cual en este sector se presenta evasión de impuestos.

Que el RST logre un mayor recaudo de impuestos, que se verá reflejado en el incremento de la base gravable al declarar el 90% de sus ingresos a través del sistema bancario.

Consideramos que trasladarlos al sistema ordinario no representaría una mejora significativa en el recaudo y por el contrario continuaría la problemática de no inclusión de la totalidad de los ingresos percibidos o figuras que promuevan una reducción de la base gravable (énfasis original).

77. En el informe de ponencia, los ponentes y coordinadores explicaron las modificaciones que proponían para el debate en relación con el RST. Explicaron que estas “correspondían a la inclusión del grupo de ‘servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que

predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales' con umbrales y tarifas específicas; y de quienes realicen actividades de reciclaje, recuperación de materiales y recolección de desechos”.

78. Segundo debate en la Cámara de Representantes –plenaria-. De este debate se destacan las siguientes intervenciones. De un lado, el representante Oscar Darío Pérez Pineda señaló que “el régimen simple se mejoró para los empleados o los independientes que era una súplica de todas las bancadas quedaron ellos incluidos [...] es bueno que el régimen simple se haya modificado bajando la tarifa de las tiendas a la mitad y es bueno que se haya incorporado los profesionales independientes hasta 500 millones, no hasta 4.000 mil como estaba hoy, porque eso sí era un imposible creo que ese es un acierto del proyecto de la reforma y además en el régimen simple se incluyó el tema de la salud es bien importante ese punto”. De otro, el representante Jorge Hernán Bastidas Rosero expresó que “[e]l régimen simple tiene una adecuación muy importante, se incluye el tema a las profesiones liberales siempre y cuando no superen ingresos anuales de 500 millones”.

79. Culminado el debate en torno a la referida temática y tras la radicación de varias proposiciones, la plenaria de la Cámara de Representantes aprobó las normas que establecían el tope de ingresos para acceder al RST, así como las tarifas aplicables al impuesto unificado bajo este modelo de tributación.

80. Segundo debate en el Senado de la República –plenaria-. De este debate se destacan las siguientes intervenciones. Por una parte, el senador Miguel Uribe Turbay criticó que la reforma se aprobaría, pero a la vez destacó que se logró “incluir otra vez el capítulo tres de profesiones liberales en el régimen simple”. Por otra, el senador Juan Carlos Garcés Rojas recalcó que “habían sacado los profesionales independientes que [son] los abogados, odontólogos, contadores del régimen simple, pero hoy los que ganen menos de 500 millones de pesos al año que es un promedio de 41 millones mensuales pueden estar en este régimen simple”. Por último, el senador Efraín José Cepeda Sarabia señaló que “[e]l régimen simple había quedado excluidas las profesiones liberales y nos pareció que era fundamental que las profesiones liberales pudieran formalizarse, aquí se trata de pagar impuestos bajos sí, pero impuestos de manera que se logró esa inclusión”.

82. En síntesis, en el debate legislativo se reconoció lo significativo que ha sido el impuesto

unificado bajo el régimen simple de tributación para alcanzar altos niveles de formalidad de las diferentes actividades económicas. Sin embargo, también se ventiló, de un lado, la posible existencia de un provecho injustificado por parte de personas dedicadas a actividades profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los profesionales liberales. Esto, debido a que, al parecer, algunas de estas personas tendrían ingresos altos y costos bajos, lo cual sería indicativo de una mayor carga contributiva que debería llevar a que tributaran en el régimen ordinario de tributación, que no en el régimen especial SIMPLE. Y, de otro lado, presuntamente existía un desequilibrio en las tarifas respecto de ciertas actividades, como lo son la salud y la educación. Por ello, se propuso mantener en el SIMPLE a estos últimos contribuyentes, independizándolos del grupo general de actividades profesionales. No obstante lo anterior, el legislador, ante los altos índices de formalidad que se alcanza con el impuesto unificado bajo el régimen simple, insistió en mantener el grupo de actividades profesionales de consultoría.

## 7. Solución del cargo

83. Introducción. La Sala Plena de la Corte Constitucional considera que las disposiciones demandadas e integradas, las cuales establecen el tope de ingresos y las tarifas aplicables al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación para quienes presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales y educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social vulneran el derecho a la igualdad de las personas que ejercen estas actividades económicas. Lo anterior, por las razones que pasan a exponerse.

84. En primera medida, la Sala precisa que el reproche en el que los demandantes fundamentaron los cargos de inconstitucionalidad supone un cuestionamiento eminentemente relacional acerca de un tratamiento diferenciado entre dos grupos de contribuyentes. En concreto, los demandantes cuestionan que hay un trato diferente injustificado en cuanto a la carga tributaria impuesta a los siguientes dos grupos de contribuyentes del RST: (i) quienes tienen como actividad económica la educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social –grupo 4– y (ii) quienes tienen como actividad económica los servicios profesionales de consultoría y científicos en

los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales –grupo 5–.

85. Para resolver el cargo propuesto por los demandantes, la Sala seguirá la siguiente metodología de análisis. En primer lugar se referirá al alcance de las disposiciones cuestionadas. Ello le permitirá, en segundo lugar, verificar si las normas materializan una afectación prima facie al principio de igualdad. Con base en el alcance de las disposiciones, la Sala establecerá si los criterios que adoptó el Gobierno nacional para realizar la distinción de trato entre los grupos 4 y 5 son razonables e idóneos para mejorar el RST, y por tanto, son constitucionalmente justificados.

86. El alcance de las disposiciones demandadas. Por una parte, con base en la descripción de los antecedentes y las finalidades del RST, es posible afirmar que, en términos generales, este modelo opcional de tributación persigue los siguientes objetivos.

En primer lugar, reducir las cargas formales y sustanciales de quienes califiquen y opten por ser contribuyentes del RST –principalmente, quienes desarrollan empresa o son independientes–, incluyendo aquellos ya formalizados. Lo anterior, por cuanto varias obligaciones tributarias –renta, imposable consumo e ICA– son susceptibles de ser declaradas y pagadas a través de una única vía, con base en una única tarifa; esta última, además, es inferior a la prevista para el impuesto sobre la renta. En segundo lugar, impulsar la formalidad; de un lado, incentivando que personas que aún no declaran y pagan formalmente al sistema tributario pasen a hacerlo, por los beneficios que ello supone. Y, de otro lado, garantizando el debido cumplimiento de las normas asociadas a la actividad empresarial, dado que, por ejemplo, el impuesto unificado integra los aportes del empleador a pensiones. En tercer lugar, facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente decidan acogerse a este régimen. Esto, ya que como se señaló, simplifica la declaración y el pago de varios tributos. Y, en cuarto lugar, a partir de la ampliación del límite de ingresos para optar por el SIMPLE, permitir que la mayoría de micro y pequeñas empresas puedan acceder a este modelo opcional de tributación.

87. En últimas, con todo lo anterior se busca que a través del RST se incremente el recaudo de impuestos, lo cual lleva a tener mayores recursos para inversión pública. Para la Sala las normas que establecen el límite de ingresos para optar por el RST, así como la tarifa del

impuesto unificado bajo este régimen de tributación, forman parte del grupo de disposiciones que, en su conjunto, están encaminadas a cumplir con los propósitos ya expuestos.

88. Ahora bien, por otra parte, las disposiciones objeto de análisis que establecen el tope de ingresos y las tarifas aplicables a los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST, según los antecedentes legislativos de la Ley 2277 de 2022, persigue los siguientes propósitos. De un lado, evitar que quienes tienen capacidad económica para contribuir ordinariamente al sistema tributario se vean beneficiados injustificadamente por el RST. De otro lado, permitir que los nuevos profesionales o quienes tengan unos ingresos no tan altos puedan beneficiarse de las ventajas del RST. Y, por último, avanzar en la cobertura de salud, educación y asistencia social para sanar un tejido social deteriorado.

89. Vale resaltar en este punto que uno de los propósitos transversales del RST es otorgar facilidades tributarias a quienes desarrollan actividades empresariales o son independientes, y residen en el país. Lo anterior, reduciendo la carga impositiva de estos sujetos y facilitando el cumplimiento de sus obligaciones. Con ello, se busca la formalización de quienes aún no se han registrado en el sistema tributario o no cumplen a cabalidad con las demás obligaciones propias de la actividad empresarial. Como consecuencia de lo anterior, se espera incrementar el recaudo de dinero para inversión pública, al igual que garantizar el cumplimiento de las demás obligaciones asociadas a la actividad empresarial. De otro lado, también es importante tomar en consideración que los acápite demandados pretenden evitar que sujetos con mayor capacidad contributiva se beneficien de las condiciones favorables del RST.

90. Conforme a lo aclarado, la Sala considera que el *tertium comparationis* aplicable en el presente caso, a partir de las motivaciones de la iniciativa gubernamental que derivó en la reforma, debe ser la estructura de costos y la importancia social de las profesiones liberales desarrolladas de forma empresarial o independiente. Con base en este criterio de comparación, la Corte procederá a valorar si la diferenciación entre los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST, sustentado en aquellas razones, fue razonable y está constitucionalmente justificada.

91. La Sala considera que el criterio que plantearon 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, la medida se torna arbitraria. 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. En primera medida, se debe partir de la base que una profesión liberal se define de la siguiente manera, de acuerdo con la reglamentación:

Profesión liberal: Se entiende por profesión liberal, toda actividad personal en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere: || 1. Habilitación mediante título académico de estudios y grado de educación superior; o habilitación Estatal para las personas que sin título profesional fueron autorizadas para ejercer. || 2. Inscripción en el registro nacional que las autoridades estatales de vigilancia, control y disciplinarias lleven conforme con la ley que regula la profesión liberal de que se trate, cuando la misma esté oficialmente reglada. || Se entiende que una persona ejerce una profesión liberal cuando realiza labores propias de tal profesión, independientemente de si tiene las habilitaciones o registros establecidos en las normas vigentes.

92. A juicio de la Sala, quienes califican para los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST, en términos generales, ejercen una profesión liberal. En efecto, al constatar las actividades económicas que están clasificadas en los subsectores económicos en comento, se advierte que las mismas en gran medida se asimilan. Esto, habida cuenta de que para su desarrollo predomina el ejercicio del intelecto y, en su mayoría, se exige un título académico o habilitación por parte del Estado para su desarrollo. Obsérvese en el anexo 1 las actividades económicas que se adscriben a uno u otro subsector económico.

93. Ahora bien, a pesar de que quienes forman parte de uno y otro grupo coinciden en ejercer una profesión liberal, el universo de actividades económicas que ejercen estas profesiones son supremamente disímiles, lo que hace difícil establecer un criterio que permita un trato diferenciado en el RST. El diseño de la medida adoptada en la reforma tributaria se sustentó en la estructura de costos. Según el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la separación de los grupos 4 y 5 obedeció a que las actividades de salud y educación cuentan con estructuras de costos mayores que las de otras profesiones liberales. Sin embargo, esta afirmación no ha sido demostrada, y en cambio, lo que estima la Sala

Plena es que la estructura de costos en profesiones liberales es de variada índole. Por ejemplo, tratándose del grupo 4, no es posible aceptar que los ingresos y costos sean similares entre una clínica de cirugía plástica y un médico general que atiende pacientes de forma independiente o entre un psicólogo y una clínica de psiquiatría. En el caso del grupo 5, no es posible asimilar los costos entre un diseñador gráfico free lance y una empresa de publicidad, o entre una clínica grande de odontología y una oficina pequeña de arquitectura. Además, si se comparan las actividades económicas entre ambos grupos no se demuestra cómo un consultorio de psicología o medicina en general, puede tener una estructura de costos mayor a una firma de abogados o entre una institución educativa y una oficina pequeña de abogados.

94. De manera 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.

95. La Sala reconoce que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su intervención en el presente proceso, trajo a colación un comparativo de lo que serían los costos de los sujetos del grupo 4 y el grupo 5 de contribuyentes en contraste con sus ingresos, a partir de la información contenida en los Agregados del impuesto de renta de personas jurídicas, 2021 DIAN. Según el ministerio, “los contribuyentes del numeral 5º cuentan con costos promedio manifiestamente inferiores a los otros grupos”, lo cual, en principio, llevaría a pensar que dicho grupo de contribuyentes tiene una mayor capacidad contributiva en comparación con los otros grupos del RST. Sin embargo, la Sala considera que el análisis propuesto por el Gobierno Nacional tiene serias falencias y debilidades que impiden tomarlo en consideración para hacer el juicio de constitucionalidad.

96. Primero, los Agregados del impuesto de renta de personas jurídicas, 2021 DIAN, que en principio darían cuenta del nivel de ingresos y costos diferenciales de los grupos 4 y 5, no sirven como base certera de la situación de los contribuyentes que integran los referidos grupos, dado que tan solo reflejan el comportamiento de las personas formalizadas. Segundo, el Ejecutivo solo presentó datos relacionados con personas jurídicas, no con personas naturales, según se extrae de las tablas incluidas en su intervención. A juicio de la Sala, no es posible afirmar que una persona natural tiene la misma estructura de costos que una persona jurídica, de modo que no es correcto aplicar a aquella las condiciones de esta última para fines impositivos, como lo propone el Gobierno Nacional. Tercero, la información entregada por la cartera ministerial no da cuenta del sinnúmero de variables relevantes que inciden en la mayor o menor capacidad contributiva de los sujetos de un mismo grupo. En su lugar, se limita a mostrar una cifra global de personas jurídicas, sin consideración de la variabilidad de los costos en cabeza de contribuyentes más específicos. Por lo anterior, es imposible contrastar si en efecto una persona natural (abogado, arquitecto o ingeniero), tiene ingresos disímiles o estructura de costos diferente a quienes se desempeñan en los sectores de educación o salud como personas naturales (odontólogo, profesores particulares, etc.).

97. A modo de ilustración, la Sala trae a colación el ejemplo hipotético expuesto por los actores en su demanda, en el que se expone cómo a consecuencia de la reforma, en un caso particular, sujetos del grupo 4 y del grupo 5 tendrían similar capacidad contributiva, pero los últimos tienen una carga tributaria significativamente mayor:

98. La Sala también advierte que hay falta de información técnica en cuanto a las tarifas diferenciales entre los grupos 4 y 5 del RST. Pues, no solo se estableció un límite de ingresos considerablemente diferente a uno y otro grupo, sino que, además, al grupo 5 se le impuso una tarifa que casi duplica la prevista para el grupo 4. En efecto, mientras que el grupo 4 tiene una tarifa de 3.7% cuando tiene ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 UVT, el grupo 5 tiene una tarifa de 7.3% cuando tiene los mismos ingresos. Lo anterior, sin justificación técnica. Por lo tanto, no se comprende por qué, quienes se dedican a actividades de educación y atención de la salud humana y de asistencia social –grupo 4– deben tener una tarifa significativamente menor, sin que ello suponga que se benefician injustificadamente del RST.

99. Además, llama la atención que el límite de ingresos para acceder al RST es

exageradamente diferente entre los grupos 4 y 5, lo cual no permite inferir de forma razonable que con el tope más exigente para el grupo 5 en realidad se garantice que quienes tienen mayor capacidad contributiva no se beneficien del RST. De un lado, no es posible afirmar que los costos de quienes integran el grupo 5 son tan significativamente menores en comparación con los de las personas que forman parte del grupo 4 e, incluso, ni siquiera es posible decirlo frente a los sujetos que forman parte de cada uno de estos grupos. De otro lado, tampoco es claro ni evidente que era necesario disminuir el umbral de los contribuyentes del grupo 5 para que estos accedieran al RST.

100. Por lo demás, no se cuenta con información técnica que respalde que el límite de ingresos brutos de 12.000 UVT para quienes forman parte del grupo 5 del RST se equipararía de forma razonable al umbral del grupo 4 atendiendo una supuesta diferenciación en los costos de uno y otro grupo y, de este modo, evitar que quienes tienen mayor capacidad económica para contribuir al financiamiento de los gastos del Estado se beneficien injustificadamente de las bondades del RST. Así, la Sala observa que no hubo una justificación sobre las razones precisas para determinar que las reformas al SIMPLE eran la mejor forma de focalizar el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación. Contrario a ello, los ponentes del proyecto de ley en su momento, advirtieron que “el SIMPLE debe ser un instrumento de formalización y que no puede afectarse con cambios que desincentiven el acceso al mismo. Lo anterior, considerando que continuamos en una economía muy informal, en particular en ciertos sectores”.

101. Sumado a lo anterior, en el trámite legislativo la reforma se sustentó en la protección de ciertos sectores que supuestamente son más importantes para la sociedad. Sin embargo, la Sala advierte que la selección de dichos subsectores también fue arbitraria. De un lado, porque no se explicó por qué la educación, la salud y la asistencia social son las únicas profesiones que contribuyen a sanar el tejido social quebrantado por una desigualdad histórica. Y, de otro lado, ignora que existen otros servicios profesionales, de consultoría y científicos que son igual de trascendentales para la sociedad en general, como lo son las personas que prestan servicios en abogacía, arquitectura, contaduría, entre otros.

102. Así las cosas, las reglas consagradas en las normas acusadas, en cuanto introducen deferencias de trato entre los grupos 4 y 5, con fundamento en la supuesta diferencia en estructura de costos, resultan arbitrarias y caprichosas, toda vez que no reconocen ni

distinguen dentro de cada grupo las enormes diferencias que al interior del mismo se presentan en esta materia. De conformidad con las normas demandadas, el límite de ingresos para optar por el RST y las tarifas aplicables son más exigentes para el grupo 5, en comparación con el grupo 4, sin que los contribuyentes de cada uno de estos grupos sean comparables entre sí, ni que las diferencias de trato se justifiquen respecto de todos los sujetos que integran estos dos grupos.

103. Para la Corte, la clasificación realizada por el Legislador –grupos 4 y 5– no fue motivada de manera suficiente. Resultó conjunta y simultáneamente sobre-inclusiva e infra-inclusiva. En efecto, desde la perspectiva de la estructura de costos y la importancia social de las actividades puede concluirse, de un lado, que en el grupo 4 se incluyeron sujetos que deberían estar en el grupo 5 y, en este último, sujetos que podrían estar en aquel. Y, de otro lado, en el grupo 4 no se abarcan sujetos que, según el criterio de comparación, deberían encontrarse en uno o en otro grupo. No se trata simplemente de una clasificación discutible, sino de una clasificación que, por la insuficiencia de las razones expuestas para justificarla, debe considerarse irracional y, por tanto, caprichosa.

104. En suma, la aplicación del criterio de comparación elegido por el Legislador fue evidentemente equivocada. Se tradujo en una clasificación caprichosa teniendo en cuenta que los grupos resultantes (4 o 5) quedaron integrados por sujetos que, desde la perspectiva de la estructura de costos y la importancia social de las actividades, son muy diferentes. De este modo, la estructura de costos como criterio para separar y establecer un trato diferente entre el universo de profesiones liberales no atendió las realidades económicas de los grupos objeto de análisis. Ni el Gobierno ni el Congreso ofreció una justificación suficiente de esa clasificación.

105. De conformidad con lo indicado, la clasificación presenta deficiencias tan agudas de sobre-inclusión o infra-inclusión, no explicadas en el curso del proceso, que la declaratoria de inconstitucionalidad no exige adelantar el juicio integrado de igualdad.

106. Inexequibilidad de las disposiciones y remedio constitucional. Al concluir que las condiciones del impuesto unificado bajo el RST para los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomina el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales (grupo 5) y las actividades de educación, de atención de

la salud humana y de asistencia social (grupo 4), se establecieron de forma arbitraria y caprichosa, es necesario declarar la inconstitucionalidad de las referidas condiciones. Por ello, la Sala Plena considera que procede declarar inexecutable (i) 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 y (ii) los numerales 4º y 5º del artículo 908 del Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º del párrafo 4º del artículo 908 del Estatuto Tributario, de conformidad con la modificación efectuada por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022.

107. Ahora bien, a efectos de que la anterior determinación no deje un vacío normativo en cuanto excluir del RST a los profesionales liberales o frente al umbral y las tarifas que deben aplicarse a los contribuyentes que integraban los grupos 4 y 5 del RST, y dada la libertad de configuración legislativa que existe en materia tributaria, la Sala declarará la reviviscencia del numeral 3º del 42 de la Ley 2155 de 2021, que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario. El referido numeral contiene la tarifa del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación para servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, que engloba a los que luego fueron separados en los grupos 4 y 5 por el artículo 44 la Ley 2277 de 2022.

108. Por último, la Corte emitirá un exhorto al Congreso de la República para que, si lo estima pertinente, proceda a 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. Esto, teniendo en cuenta que quienes forman parte de estas subcategorías económicas tienen profundas diferencias entre sí y que es importante motivar con mayor precisión por qué se establecen unas condiciones a determinados profesionales y otras a otros, pese a ejercer todos profesiones liberales.

## 8. Síntesis de la decisión

109. La Sala Plena estudió el cargo de inconstitucionalidad formulado contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, que modificaron los artículos 905 y 908 del Estatuto Tributario, respectivamente. En concreto, cuestionaron los acápites normativos que

establecen el tope y la tarifa aplicable, en el marco del Régimen Simple de Tributación, a quienes prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. El reparo consistió en que las expresiones demandadas generan un trato más drástico, desigual e injustificado entre los siguientes sujetos contribuyentes, quienes deberían recibir igual tratamiento: (i) quienes tienen como actividad económica la educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social –grupo 4 de contribuyentes al RST– y (ii) quienes tienen como actividad económica los servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales –grupo 5 de contribuyentes al RST–. Lo anterior, a pesar de que ambos grupos de contribuyentes están integrados por personas que ejercen profesiones liberales y, en consecuencia, tienen la misma capacidad contributiva. Además, para los actores, no existe una razón que justifique un trato diferente entre los referidos sujetos.

110. Con el fin de estudiar el anterior cargo de inconstitucionalidad, la Sala previamente realizó una integración de la unidad normativa con el grupo 4 del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022; y posteriormente, resolvió el siguiente problema jurídico: ¿vulneran el derecho a la igualdad y el principio de equidad horizontal en materia tributaria la tarifa y el tope de ingresos establecidos en el Régimen Simple de Tributación para las personas que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, al ser dicha tarifa y tope más exigentes en comparación con los previstos para quienes prestan servicios de educación y se dedican a actividades de atención de la salud humana y de asistencia social?

111. A efectos de resolver este interrogante, la Sala (i) reiteró la jurisprudencia referida al principio de equidad horizontal en materia tributaria como manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo; (ii) expuso las características del RST, y (iii) estudió la reforma efectuada por la Ley 2277 de 2022 a las normas relacionadas con los sujetos pasivos y la tarifa del RST, en particular, para las personas que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales y para quienes prestan servicios de educación y se dedican a actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.

112. La Sala, en primera medida, identificó que las finalidades perseguidas por las

disposiciones demandadas, como parte del RST, eran: (i) reducir las cargas formales y sustanciales de quienes califiquen y opten por ser contribuyentes del régimen; (ii) impulsar la formalidad; (iii) facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente decidan acogerse a este régimen; (iv) permitir que la mayoría de micro y pequeñas empresas puedan acceder a este modelo opcional de tributación, y, en concreto, (v) evitar que quienes tienen capacidad económica para contribuir ordinariamente al sistema tributario se vean beneficiados injustificadamente por el RST, a la vez que permitir que los nuevos profesionales o quienes no tengan ingresos tan altos sí puedan beneficiarse de las ventajas del régimen.

113. Identificadas las finalidades de las disposiciones demandadas, la Sala advirtió que se configuraba una afectación *prima facie* al principio de igualdad. Señaló que dicho *tertium comparationis* que aplicaría sería el de la estructura de costos y la importancia social de las profesiones liberales desarrolladas de forma empresarial o independiente, que fue el que el Gobierno Nacional había utilizado para la expedición de las normas acusadas. Con base en este, concluyó que los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST no son comparables. Esto, por cuanto las personas naturales y jurídicas que forman parte de cada grupo y ejercen profesiones liberales son, dentro de su respectivo grupo, manifiestamente disimiles y no comparten la misma estructura de costos, de manera que puedan ser asimiladas entre sí para la construcción de las condiciones en las que podrían acceder al RST, a pesar de que todas ellas ejercen profesiones igualmente valiosas para la sociedad. Así las cosas, las reglas consagradas en las normas acusadas, en cuanto introducen deferencias de trato entre los grupos 4 y 5, con fundamento en la supuesta diferencia en estructura de costos, resultan arbitrarias y caprichosas, pues no distinguen dentro de cada grupo las enormes diferencias que al interior del mismo se presentan en esta materia. De conformidad con las normas demandadas, el límite de ingresos para optar por el RST y las tarifas aplicables son más exigentes para el grupo 5, en comparación con el grupo 4, sin que los contribuyentes de cada uno de estos grupos sean comparables entre sí, ni que las diferencias de trato se justifiquen respecto de todos los sujetos que integran estos dos grupos.

114. Debido a que el umbral y las tarifas establecidas para los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST pareció ser una decisión arbitraria, carente de justificación por parte del Legislativo, la Sala Plena consideró pertinente extraer del ordenamiento jurídico las disposiciones de la Ley 2277 de 2022 que establecieron dicho umbral y tarifas. Lo anterior

derivaba en un vacío normativo que obligó a revivir la norma que regía el impuesto unificado RST para los profesionales liberales, en general.

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

En mérito de lo expuesto,

#### RESUELVE

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

Segundo.- DECLARAR INEXEQUIBLES los numerales 4º y 5º del artículo 908 del Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º del párrafo 4º del artículo 908 del Estatuto Tributario, de conformidad con la modificación efectuada por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Como consecuencia de lo anterior, se revive el numeral 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 si decide regular la tarifa del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación para quienes tienen como actividad económica la educación la atención de la salud humana y asistencia social y prestar servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales lo haga con base en los criterios establecidos en la parte motiva de la presente decisión.

Comuníquese, cúmplase y publíquese,

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

Ausente con comisión

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Con aclaración de voto

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

Con Salvamento de voto

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

MIGUEL POLO ROSERO

Magistrado (E)

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

ANEXO I

Información extraída de los Agregados de las declaraciones de renta y complementarios personas jurídicas. Año gravable 2021

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

A LA SENTENCIA C-540/23

Referencia: expediente D-15211

Asunto: demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Magistradas ponentes:

Paola Andrea Meneses Mosquera

Cristina Pardo Schlesinger

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte, a continuación, expongo las razones que sustentan mi salvamento de voto respecto de la Sentencia C-540 de 2023 adoptada por la Sala Plena en sesión del 5 de diciembre de 2023.

1. 1. La posición de la Corte, acogida por la mayoría de sus miembros, asumió un control de las normas tributarias revisadas más allá de los argumentos contenidos en la demanda, pues en esta no se presentaron argumentos relacionales basados en la capacidad contributiva, pues su argumentación se fundó en la supuesta igualdad de las profesiones liberales, sin precisar dicha similitud para efectos tributarios. De otra parte, la discusión sobre las tarifas del régimen SIMPLE si bien fue planteada en la demanda, no acreditó la aptitud sobre el

concepto de violación, por lo que no era posible, a mi juicio, identificar un problema constitucional sobre el particular.

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

3. La motivación de fondo del aludido fallo presenta las siguientes dificultades: i) no tuvo en cuenta el alcance sobre el principio de equidad tributaria horizontal construido por la jurisprudencia de la Corte. En efecto, la postura mayoritaria se apartó de dicho postulado y encaminó su consideración hacia el análisis meramente relacional, sin atender el elemento de capacidad contributiva necesario en materia impositiva. En el presente asunto, considero que la sentencia se aproximó equivocadamente al estudio de dicho principio porque, aunque se reconoció que se trata de grupos diferenciables, terminó concluyéndose que debía aplicárseles un mismo tratamiento impositivo.

4. En efecto, aunque la decisión tuvo en cuenta las diferencias por estructuras de costo, entre la generalidad de las profesiones liberales y los campos de estas en educación y salud, concluyó que se trataba de grupos manifiestamente disímiles que merecen el mismo tratamiento en términos impositivos, lo que resulta difícil de comprender. La sentencia justifica su argumento, entre otros supuestos, en un ejemplo por el cual se compara a un arquitecto con un médico, para concluir una desigualdad desde el punto de vista tributario. Sin embargo, en el caso propuesto no queda claro cuál es el fundamento para considerar que se trata de profesiones que tienen los mismos ingresos y los mismos costos, lo que no es concordante con los argumentos debatidos en el trámite legislativo para establecer distinciones.

5. Con ello, se limitó la valoración del Congreso en una materia de su competencia en la que, por ejemplo, es posible diferenciar, para efectos tributarios, respecto de actividades novedosas, muy intensivas en gestión creativa e ingresos, pero de bajos costos, que

eventualmente tendrían necesariamente que tributar bajo el régimen ordinario. Basta apreciar al respecto el amplio y cambiante espacio de las actividades relacionadas con medios tecnológicos y el uso de plataformas y redes sociales.

6. Asimismo, ii) no existió arbitrariedad en el trato diferente otorgado por el legislador en materia de acceso y tarifas del régimen SIMPLE. En efecto, el asunto fue ampliamente debatido en el Congreso de la República y se contó con la activa participación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN. El director de esta última entidad indicó que la motivación de la reforma al SIMPLE era la necesidad de reducir alternativas para que personas con capacidad contributiva se beneficiaran del mencionado régimen tributario y contribuyeran en mayor medida. Reitero que la sentencia reconoce que se trata de grupos disímiles, pero concluye que estas diferencias deben dar lugar a un trato idéntico, lo que no parece lógico. Ante las diferencias entre cada uno de los grupos y su estructura de costos, no correspondía tratarlos de la misma forma, sino mantener una diferencia de trato que estaba fundada y había sido debatida y definida por el legislador.

7. Otro de los argumentos de la sentencia, se basa en que los Agregados del impuesto de renta de personas jurídicas, 2021 DIAN, no corresponden a un baremo aceptable de cara a justificar la clasificación entre grupo 4 y grupo 5, al contener información sólo de personas formalizadas. No obstante, este no fue el único dato que tuvo en cuenta el legislador para proferir las normas que fueron objeto de demanda. En efecto, el Ministerio de Hacienda presentó una tabla que mide el equilibrio de contribución entre los sujetos pasivos de cada grupo, respecto de las personas jurídicas. En otras palabras, se midió qué tan proporcional es la contribución entre los sujetos pasivos en un mismo grupo. Lo anterior evidenció que las actividades profesionales del grupo 5 superaban la tarifa de equilibrio del resto de actividades, entre ellas las del sector salud. Con base en lo señalado, el legislador optó por diferenciar las actividades profesionales en general, de las de salud y educación. Por su parte, en la intervención ante la Corte, esa cartera explicó que de haberse unido los sectores que hoy conforman el grupo 4 (salud y educación) y el 5 (profesiones liberales) del régimen SIMPLE de tributación, no se hubiese logrado la tarifa de equilibrio para alguna de esas actividades. Asimismo, adujo que la reducción del umbral del grupo 5 tuvo como propósito que los beneficiarios del régimen SIMPLE fuesen, únicamente, aquellos con niveles de ingresos inferiores que el promedio de contribuyentes de dicho sector. Es decir, se propuso que sólo las micro y pequeñas empresas pudiesen acceder a este régimen, con el fin de

promover la formalización.

8. De esta manera, el debate legislativo estuvo centrado en la identificación de la capacidad contributiva a partir de los ingresos brutos de los distintos grupos beneficiarios del SIMPLE. Con base en lo anterior, la medida también fue sustentada en la necesidad de evitar el abuso de dicho régimen de tributación por parte de quienes cuentan con altos ingresos. Si se hubiese tenido en cuenta tales aspectos habría sido necesario concluir la constitucionalidad del ajuste al mencionado régimen contenido en las disposiciones acusadas.

9. iii) La reforma al SIMPLE fue una expresión del amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria. La definición de la política impositiva no está reducida a un aspecto meramente técnico. Aquella trasciende hacia una deliberación democrática, axiológica y política sobre los instrumentos de política fiscal. En este punto, la postura mayoritaria, al imponer un exigente debate técnico, estableció un requisito desproporcionado para el Congreso de la República orientado hacia una definición acerca de la calidad y el contenido del debate. La justificación del trato diferenciado estuvo razonablemente sustentada y no puede calificarse de arbitraria.

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

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

12. En estos términos, expongo las razones que me llevan a salvar el voto en la Sentencia C-540 de 2023.

Fecha ut supra

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado