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

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

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL ABSOLUTA-Configuración

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Tipología

COSA JUZGADA-Efectos respecto de decisiones de exequibilidad e inexequibilidad

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

SENTENCIA C-541 DE 2023

Referencia: Expediente D-15.270

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

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D.C., cinco (05) de diciembre de dos mil veintitrés (2023).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos, en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad el ciudadano Humberto Antonio Sierra Porto demandó los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras

disposiciones». La demanda fue radicada con el número D-15.270.

2. La Sala Plena de la Corporación, en sesión del 27 de abril de 2023, previo sorteo de rigor, remitió el asunto al despacho de la suscrita Magistrada para impartir el trámite correspondiente.1

1. Mediante auto del 17 de mayo de 2023 la magistrada sustanciadora resolvió admitir los cargos propuestos por el demandante relacionados con el desconocimiento de los principios constitucionales igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria (arts. 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política). En el mismo auto admisorio el despacho procedió a: (i) negar la solicitud de suspensión provisional de las disposiciones parcialmente acusadas en la demanda de la referencia; (ii) disponer su fijación en lista; (iii) comunicar la iniciación del proceso a la Presidencia de la República, al Congreso de la República, y a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, Educación y Salud y Protección Social y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN; (iv) oficiar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que remitieran al despacho la información requerida, según las actividades económicas correspondientes a las profesiones liberales en general y a las de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social; (v) invitar al Departamento Nacional de Planeación, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Asociación Centro de Estudios Tributarios, Consejo Nacional de Contadores Públicos, Instituto Nacional de Contadores Públicos, Consejo Gremial Nacional, ANDI, Cámara de Comercio de Bogotá, Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, facultades de derecho de las universidades del Rosario, Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, Externado de Colombia, de los Andes, Libre y Nacional de Colombia, y a las Facultades de Contaduría de las universidades Externado de Colombia, del Valle y Nacional de Colombia.

1. A continuación, se transcribirá las normas cuyos cargos fueron admitidos por el despacho sustanciador.

I. NORMA DEMANDADA

LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

<La publicación en el Diario Oficial presenta errores tipográficos>

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

DECRETA:

(…)

TÍTULO III.

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

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2277_2022.html – top

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

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

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

(…)

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

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

1. Tiendas pequeñas, minimercados, micromercados y peluquería:

Ingresos brutos anuales

Tarifa SIMPLE consolidada

Igual o superior (UVT)

0

6.000

1,2%

6.000

15.000

2,8%

15.000

30.000

4,4%

30.000

100.000

5,6%

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

Ingresos brutos anuales

Tarifa SIMPLE consolidada

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

6.000

1,6%

6.000

15.000

2,0%

15.000

30.000

3,5%

30.000

100.000

4,5%

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

Ingresos brutos anuales

Tarifa SIMPLE consolidada

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

6.000

3,1%

6.000

15.000

3,4%

30.000

4,0%

30.000

100.000

4,5%

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

Ingresos brutos anuales

Tarifa SIMPLE consolidada

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

6.000

3,7%

6.000

15.000

5,0%

15.000

30.000

5,4%

30.000

100.000

5,9%

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

Ingresos brutos anuales

Tarifa SIMPLE consolidada

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

6.000

7,3%

6.000

12.000

8,3%

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

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

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

1. Tiendas pequeñas, minimercados, micromercados y peluquería:

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

1,2%

1.000

2.500

2,8%

2.500

5.000

4,4%

5.000

16.666

5,6%

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

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

1,6%

1.000

2.500

2,0%

2.500

5.000

3,5%

5.000

16.666

4,5%

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

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

3,1%

1.000

2.500

3,4%

2.500

5.000

4,0%

5.000

16.666

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

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

3,7%

1.000

2.500

5,0%

2.500

5.000

5,4%

5.000

16.666

5,9%

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

Ingresos brutos bimestrales

Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)

Igual o superior (UVT)

Inferior (UVT)

0

1.000

7,3%

1.000

2.000

8,3%

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

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

I. DEMANDA

1. El demandante afirmó que los apartes de las normas transcritas establecen un trato discriminatorio entre personas naturales y jurídicas que realizan actividades económicas similares (profesiones liberales), situación que vulnera los derechos y principios a la igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria (arts. 13, 95.9, 363 de la Constitución Política). Sustentó esta premisa en las siguientes razones:

1. En primer lugar, el ciudadano describió el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE y sus modificaciones en las diferentes reformas tributarias. Al respecto, resaltó consideraciones de las sentencias de la Corte Constitucional en las que esta corporación ha analizado este modelo de tributación y se ha subrayado que sus finalidades son legítimas y compatibles con el texto superior (C-493 de 2019, C-481 de 2019 y C-066 de 2021). Resaltó que luego de la Ley 2277 de 2022 se introdujeron los siguientes cambios: (a) adicionó que las personas que presten servicios de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, solo podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple cuando hubieran obtenido ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT; e (b) introdujo una nueva categoría de sujetos pasivos que no habían sido diferenciados en la legislación anterior, a saber, «educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social».

1. El actor precisó que estas dos modificaciones son el objeto de la demanda, pues de una lectura sistemática de las normas, «se configura un trato discriminatorio en relación con la posibilidad de ser sujeto pasivo del impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE».2 Explicó que con el nuevo inciso del artículo 42 «[se] limitó la posibilidad de acceder al impuesto unificado a los sujetos (personas naturales y jurídicas) que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, con ingresos brutos mayores a 12.000 UVT. Mientras que los restantes sujetos, entre ellos quienes presten servicios de educación y actividades de atención de la salud humana y asistencia social, tienen como límite para ser sujeto pasivo del impuesto unificado, 100.000 UVT».3 Además, según la naturaleza del sujeto pasivo del que se trate según la norma, se les aplican tarifas diferentes.

1. Según el demandante, este trato diferente es discriminatorio y desconoce los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria cuando se trata de sujetos que prestan servicios relacionados con profesiones liberales. Para exponer las razones de forma más precisa, el ciudadano pasó a explicar el trato discriminatorio en dos poblaciones: (i) «el trato

diferenciado injustificado que sufren las personas naturales que prestan servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales» y (ii) «el trato diferenciado injustificado que sufren de manera indirecta las personas naturales cuando prestan servicios personales que corresponden tradicionalmente a actividades liberales mediante (…) una persona jurídica».4

1. En cuanto al primer grupo, el demandante afirmó que el Decreto 3032 de 2013 define a las profesiones liberales. De acuerdo con los elementos de este concepto, allí se incluyen las personas que son abogadas, arquitectas, médicas y odontólogas, por ejemplo. Sin embargo, las normas que se atacan establecen un trato discriminatorio relacionado con el límite de ingresos para acogerse al impuesto unificado y sus tarifas. En palabras del ciudadano:

«(…) los médicos y odontólogos que realizan prácticas privadas pueden acogerse al impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE cuando tienen ingresos brutos inferiores a 100.000 UVT, mientras que las demás personas que ejercen profesiones liberales sólo pueden acceder a este beneficio si sus ingresos brutos son inferiores a 12.000 UVT. Este es el primer trato discriminatorio (…) El segundo trato discriminatorio resulta de la diferencia en cuanto a las tarifas que se aplican. Así, mientras una abogada, una arquitecta o cualquier otra persona que ejerce una profesión liberal con ingresos inferiores a 6.000 UVT paga una tarifa del 7.3%. Una médica o una odontóloga con los mismos ingresos tiene tarifas de 3.7%. A su vez una persona abogada o ingeniera con ingresos inferiores a 12.000 UVT que decida acogerse al impuesto unificado pagaría tarifas del 8.3%, mientras que una persona médica u odontóloga con los mismos ingresos pagaría una tarifa del 5%».5

1. Para explicar con mayor detalle la situación, el actor presentó unos cuadros en los que se muestra cómo una persona con cualquier otra profesión liberal diferente a las ciencias de la salud y la educación, al tener los mismos ingresos que una persona médica, no podría acogerse al impuesto unificado de tributación SIMPLE, pues podría exceder el tope dispuesto de 12.000 UVT y tendría que asumir el impuesto a la renta por el régimen ordinario con una

tarifa del 36,5%. El trato discriminatorio, también se ve reflejado en las tarifas y en el anticipo del impuesto, las cuales son más beneficiosas para las actividades profesionales relacionadas con la educación y la atención de la salud humana y de asistencia social.

1. En cuanto al segundo grupo antes mencionado, es decir, las personas que ejercen profesiones liberales a través de personas jurídicas, el actor precisó que a pesar de que las personas jurídicas no prestan servicios personales que correspondan a profesiones liberales, lo cierto es que el trato diferenciado de las normas que ataca afecta indirectamente a las personas naturales que prestan servicios profesionales a través de estos vehículos. Las personas naturales que deciden conformar una empresa o firma para prestar sus servicios de consultoría prestan también servicios profesionales al tenor del artículo 42 de la Ley 2277 de 2022. Sobre este punto, el demandante insistió en que «la persona jurídica constituida para que las personas naturales abogadas, ingenieras, economistas o contadoras presten servicios de consultoría, no podrán acceder al impuesto unificado del régimen SIMPLE si sus ingresos son iguales o superiores a 12.000 UVT. Mientras que, si la persona jurídica está constituida por personas naturales médicas u odontólogas para prestar servicios médicos u odontológicos, o de diagnóstico o terapéuticos puede acogerse al impuesto unificado del régimen SIMPLE si sus ingresos son inferiores a 100.000 UVT».6 Lo mismo ocurre con las tarifas, en ambos casos si los ingresos brutos son de 12.000 UVT, la primera persona jurídica tendrá una tarifa del 8.3%, mientras que la segunda, del 5%, según las tablas del artículo 44.

1. El demandante procedió a explicar, con base en la jurisprudencia constitucional, particularmente la sentencia C-066 de 2021, los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria. Con sustento en estos contenidos, el actor afirmó que el trato diferenciado de las normas transcritas desconoce estos principios constitucionales, tanto para (i) las personas naturales que ejercen profesiones liberales diferentes a las de educación y atención de salud humana, como (ii) para las personas naturales que ejercen profesiones liberales diferentes a las de educación y atención de salud humana, a través de personas jurídicas. El ciudadano analizó los contenidos normativos a la luz de cada uno de los

principios, como se pasa a explicar.

1. En primer lugar, afirmó que tanto las profesiones liberales, como la educación y la atención en salud humana y asistencia social, ejercen la misma actividad económica.

1. En segundo lugar, «reciben un trato diferenciado en relación con la posibilidad de acogerse al impuesto unificado del régimen SIMPLE, pues (…) las personas médicas y odontólogas pueden acceder al régimen SIMPLE si tienen ingresos inferiores a 100.000 UVT. Mientras que las restantes personas naturales que ejercen profesiones liberales tienen como límite ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT».7

1. En tercer lugar, mencionó que también reciben un trato diferenciado en relación con las tarifas del impuesto unificado, pues quienes se dedican al área de la salud, por ejemplo, tienen tarifas sustancialmente menores, a las de las demás profesiones liberales. Sobre este punto, el demandante argumentó que el trato diferenciado no tiene una finalidad legítima:

«Podría pensarse que la diferencia de trato persigue privilegiar el ejercicio de actividades de atención a la salud humana respecto de las restantes profesiones liberales. No obstante, si se examina el trámite legislativo de los proyectos de ley (proyecto de ley número 118 de 2022 de la Cámara de Representantes y 131 de 2022 del Senado de la República) que luego fueron aprobados como la Ley 2277 de 2022, en la exposición de motivos no hay ninguna manifestación en este sentido.

La única referencia que hay, sobre el establecimiento de un límite de ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT para acceder al impuesto unificado del régimen SIMPLE respecto de

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, se encuentra en las Gacetas del Congreso 1199 y 1200. Se afirma que esta limitación tenía por objeto “lograr que los contribuyentes que tienen capacidad económica contribuyan adecuadamente y no se beneficien injustificadamente del régimen SIMPLE.”

Si esta es la finalidad que perseguía la limitación de hasta 12.000 UVT introducida por el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022 es claro que este precepto no la consigue. Pues el artículo 44 de la misma ley establece una excepción en relación con los contribuyentes que tienen capacidad económica y que pueden acogerse al régimen SIMPLE aun cuando sus ingresos brutos alcanzan 100.000 UVT.»8

1. En cuarto lugar, el actor señaló que este trato diferenciado vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, pues personas que prestan servicios relacionados con profesiones liberales, y que en principio tienen idénticos ingresos brutos, son gravadas de forma diferente.

1. En sexto lugar, argumentó que el trato diferenciado desconoce el principio de justicia tributaria, en razón a que éste exige que el legislador se abstenga de imponer cargas incompatibles con la defensa del orden justo. Así, precisó el demandante, esto no ocurre cuando se establecen cargas diferenciadas frente a acogerse al régimen simple y frente a la tarifa que opera en este régimen, tratándose de personas que tienen las mismas capacidades contributivas y ejercen profesiones y actividades económicas de igual naturaleza.

1. Luego, el demandante aplicó cada uno de los argumentos al grupo relacionado con las

personas naturales que ejercen sus profesiones liberales a través de personas jurídicas. En todo, concluyó lo mismo, es decir, que el trato diferenciado de las normas atacadas vulnera los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria.

1. Para terminar, el actor presentó una fórmula para «reparar el trato discriminatorio». Explicó que la inconstitucionalidad pura y simple no resolvería las vulneraciones a los principios constitucionales. De tal forma, sugirió que la Corte debe declarar la inexequibilidad del inciso del artículo 42, pues establece un tope que limita el acceso al impuesto unificado del régimen SIMPLE y uno de los tratos diferenciados expuestos. Además, propuso declarar la inexequibilidad de los numerales 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Sobre esta fórmula, resaltó que al eliminar del ordenamiento estos numerales «se produciría una laguna en relación con la tarifa del impuesto unificado que deben pagar las personas que prestan servicios profesionales mediante el ejercicio de profesiones liberales y las personas jurídicas que prestan servicios de consultoría y científicos en actividades diferentes a las actividades de atención en salud. Por lo tanto, para subsanar este vacío normativo, mediante una sentencia integradora se debe extender la tarifa prevista para las personas que realizan actividades de atención de la salud humana y de asistencia social a las personas que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales».10

1. Con todo, solicitó a la Corte Constitucional dar por cumplidos los requisitos de admisión de la demanda de inconstitucionalidad y declarar la inexequibilidad del primer inciso del artículo 42 y el numeral 5, tanto del primer inciso como del parágrafo, del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, por la vulneración de los principios tributarios dispuestos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

I. INTERVENCIONES

CONSTITUCIONALIDAD SIMPLE o CONDICIONADA

INCONSTITUCIONAL

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Ciudadano

Ramiro Cubillos Velandia

Ciudadano

Harold Eduardo Sua Montaña

Centro de Estudios Tributarios – CETA

Asociación Nacional de Empresario de Colombia – ANDI

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

Ciudadana

Wendi Cortés González

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Consultorio Jurídico de la Universidad de Los Andes

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

La síntesis de las intervenciones puede consultarse en el Anexo II de esta providencia que hace parte integral de la sentencia. Las pruebas practicadas mediante auto admisorio del 17 de mayo de 2023 serán también descritas en el Anexo I de esta providencia.

I. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

1. El 9 de agosto de 2023 la Procuradora General de la Nación rindió concepto sobre el proceso de la referencia. De forma previa, advirtió que se acoge a todos los argumentos también presentados en el expediente D-15.211 dentro del cual se estudia una demanda contra las mismas normas por cargos similares. Solicitó a la Corte Constitucional declarar la constitucionalidad de las normas atacadas por las siguientes razones.

1. Se refirió al amplio margen de configuración en materia tributaria y a los límites que tiene. Al respecto, desarrolló los contenidos de los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria. Con base en lo anterior, el Ministerio Público expuso un test leve de razonabilidad, con el cual concluyó que la demanda de inconstitucionalidad no podía prosperar. Argumentó que en virtud del principio de eficacia tributaria dispuesto en el artículo 363 de la Constitución Política se exige que el Estado adopte medidas fiscales que permitan utilizar en la mejor forma los recursos disponibles. Para la señora procuradora, las normas acusadas «se orientan a racionalizar la aplicación del régimen simple de tributación a efectos de que pueda concentrarse en su propósito inicial, es decir, en facilitar que las micro y pequeñas empresas abandonen la informalidad y, en consecuencia, se disminuya la evasión fiscal. Ello, sin reemplazar el sistema ordinario fiscal que, sin perjuicio de su mayor complejidad, asegura en mejor medida que el recaudo sea correspondiente a los reales

ingresos de los contribuyentes».

1. Conforme con lo anterior, adujo que las modificaciones realizadas al régimen simple de tributación en los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022 demuestran que el legislador pretendía 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 beneficien injustificadamente del régimen Simple» (Gacetas 1199 y 1200 de 2022).

1. Para cumplir con este objetivo, es decir, optimizar el mandato de eficiencia tributaria, el legislador (i) disminuyó el umbral de ingreso al régimen simple de tributación para las personas que presten servicios de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. En estos casos solo pueden ser sujetos pasivos del impuesto unificado cuando tengan ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT; y (ii) modificó las tarifas consolidadas del impuesto para los dos grupos de contribuyentes. Estableció tarifas más bajas para los sectores de salud y educación.

1. Para la Procuraduría General de la Nación, estas medidas son idóneas para cumplir con los objetivos fiscales propuestos en la reforma tributaria, puesto que los dictámenes técnicos allegados al proceso muestran lo siguiente:

«(a) El umbral de 100.000 UVT permitía que los prestadores formales de servicios profesionales de consultoría y científicos, 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 y, por ello, se optó por reducir el límite de acceso a fin de excluirlos del mismo; y (b) la referida situación no sucedía en igual magnitud en relación con las personas que desarrollan actividades de educación, atención en

salud humana y asistencia social, debido a los altos costos y gastos que subyacen a la prestación de dichos servicios, por lo que se estimó pertinente concederles un trato diferencial, más aún si se tiene en cuenta su importancia de su trabajo para la garantía de los derechos sociales».

1. Acorde con ello, solicita la constitucionalidad de las normas atacadas, puesto que el trato fiscal diferenciado entre los grupos de sujetos antes anotados, no es un trato discriminatorio o arbitrario. Esto es así, porque, «se encuentra justificado en la consecución de una finalidad legítima (optimización del mandato de eficiencia tributaria), la cual se realiza a través de una medida idónea (ajustes del umbral de acceso y las tarifas del impuesto simple)».

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para decidir la demanda de la referencia porque se dirige contra una ley de la República.

Cuestión previa: configuración del fenómeno de la cosa juzgada

1. De acuerdo con los antecedentes, el demandante pretende que la Corte Constitucional declare inconstitucional el primer inciso del artículo 42 y el numeral 5, tanto del primer inciso como del parágrafo, del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, por la vulneración de los principios tributarios dispuestos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política. En

síntesis, el actor sostiene que los apartes que ataca de estos artículos establecen un trato discriminatorio entre contribuyentes con las mismas actividades económicas y con iguales ingresos. Particularmente, aduce que, en el marco del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE-, el legislador separó a «las actividades de educación y actividades de atención de la salud y de asistencia social» de «los servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomina el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios profesionales». Esta distinción genera una violación de los principios a la igualdad, equidad, progresividad y justicia en el sistema tributario, puesto que: (i) para acogerse al impuesto unificado, se fija un límite de 12.000 UVT para los servicios profesionales, mientras que para las demás actividades, un límite de 100.000 UVT; y (ii) se fijaron tarifas diferentes para ambos grupos de contribuyentes, aun teniendo ingresos iguales.

1. Una parte de las intervenciones recibidas solicitaron a la Corte Constitucional declarar la inconstitucionalidad de la norma y coadyuvaron los argumentos del escrito de la demanda. El ciudadano Harold Eduardo Sua Montaña, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitaron a la Corte declarar la exequibilidad de las normas atacadas. Particularmente, sostuvieron que (i) el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria; (ii) la separación de los sectores de salud y educación de las demás profesiones liberales en el régimen simple de tributación responde a lograr una política fiscal más equitativa, (iii) la distinción es justificada por razones de equidad, toda vez que son sectores que cuentan con ingresos brutos disímiles y los sectores de salud y educación tienen mayores costos en la operación y generan más empleo que los profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, (iv) las razones anteriores permiten superar los requisitos de un test de igualdad de intensidad leve.

1. El Ministerio Público solicitó a la Corte Constitucional declarar la constitucionalidad de las normas demandadas. Consideró que de las pruebas practicadas en el proceso se puede establecer que existen razones suficientes y adecuadas para establecer un trato diferente entre actividades económicas similares. Que en virtud de la eficiencia del sistema tributario

fue necesario realizar un ajuste en la tarifa tope para ser beneficiario del régimen de tributación simple y adecuar las tarifas de acuerdo a las particularidades de cada actividad económica.

1. Durante el trámite de la demanda, la Sala Plena de la Corte Constitucional profirió la sentencia C-540 de 2023 (Exp. D-15.211) dentro de la cual se resolvió una demanda de inconstitucionalidad contra los mismos artículos que se estudian en esta providencia. De manera que se hace necesario previamente analizar si existe cosa juzgada constitucional formal y absoluta.

1. Tal situación implica que esas disposiciones no pueden ser objeto de un nuevo análisis, ya que no forman parte del ordenamiento jurídico y tampoco producen efectos. Por tanto, la Corte está obligada a estarse a lo resuelto en la providencia anterior, al margen de que la presente demanda sea apta o no para emitir un pronunciamiento de fondo.

El fenómeno de la cosa juzgada constitucional. Reiteración de jurisprudencia

1. El artículo 243 de la Constitución dispone que «[l]os fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional». En consecuencia, dichos fallos tienen «el carácter de inmutables, vinculantes y definitivos».11 Por ello, el juez constitucional no podrá «volver a conocer y decidir sobre lo resuelto».12 De ahí que la cosa juzgada constitucional persigue dos propósitos fundamentales: i) otorga eficacia al principio de supremacía constitucional (artículo 4 de la CP) y ii) garantiza el principio de seguridad jurídica,13 «la estabilidad del derecho y la confianza y la certeza de las personas respecto de los efectos de las decisiones judiciales».14

1. En concordancia con la jurisprudencia, la cosa juzgada constitucional se configura cuando (i) se propone el estudio del mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya analizada (identidad de objeto), (ii) la demanda se sustenta en los mismos cargos y razones analizadas (identidad de causa petendi) y (iii) no ha sido modificado el parámetro normativo y constitucional del control (parámetro de constitucionalidad).15. En cuanto a la identidad de causa petendi, se debe determinar si la demanda formula las mismas razones de inconstitucionalidad analizadas en una sentencia previa. Finalmente, la identidad del parámetro de control de constitucionalidad exige establecer «que no exista un cambio de contexto o nuevas razones significativas que de manera excepcional hagan procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración»16.

1. La jurisprudencia ha establecido que aquel supuesto de la cosa juzgada puede configurarse en distintas formas. La Corte ha formulado estas modalidades en el siguiente cuadro:17

Por el objeto de control

Cosa juzgada formal:

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

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

Por el cargo de constitucionalidad

Cosa juzgada absoluta:

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

Cosa juzgada relativa:

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

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

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

Cosa juzgada aparente

Ocurre cuando la Corte, «a pesar de adoptar una decisión en la parte resolutiva de sus providencias declarando la exequibilidad de una norma, en realidad no ejerce función jurisdiccional alguna y, por ello, la cosa juzgada es ficticia».18

«La cosa juzgada aparente tiene lugar en dos eventos: i) cuando la Corte resuelve declarar exequible una disposición, pero en la parte motiva de la sentencia omite totalmente el estudio de constitucionalidad de aquella, de forma que la disposición no fue objeto de función jurisdiccional alguna, y ii) cuando se declara exequible una disposición, pero en la parte motiva del fallo solo se estudió una de las normas contenidas en aquella.19 En este caso, las normas que carecieron de pronunciamiento jurisdiccional pueden ser objeto de un estudio de constitucionalidad en una nueva ocasión».20

1. Los efectos que se generan al presentarse una cosa juzgada dependen de la decisión emitida por la Sala Plena. En el caso de que se configure la cosa juzgada formal, la decisión deberá declarar el estarse a lo resuelto en la providencia anterior.21 Por otra parte, la cosa juzgada absoluta se produce, en principio, en dos casos: cuando la Corte declara la inexequibilidad de una norma jurídica o luego de que se ha contrastado la norma con toda la Constitución.22 En estos eventos, la norma no podrá ser objeto de un nuevo control de constitucionalidad y, por consiguiente, «la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse o, en caso de haberse surtido la admisión, será necesario [dictar] un fallo en el que se esté a lo resuelto en la decisión anterior».23 Lo anterior, «con independencia del parámetro de constitucionalidad que desconoció la norma invalidada».24 En estas circunstancias, no resulta necesario confrontar las razones que fundamentaron la decisión previa con la demanda, pues el texto legal ya no forma parte del ordenamiento jurídico. Como es lógico, esto impide un nuevo juicio de constitucionalidad.25

1. Por el contrario, la cosa juzgada relativa se presenta cuando en la sentencia previa, que declara la inexequibilidad parcial o exequibilidad de la norma, se analizaron únicamente los cargos de inconstitucionalidad propuestos. Este tipo de decisión deja abierta la posibilidad de formular un cargo distinto al examinado en la providencia anterior.26 No obstante, si la decisión previa declaró la exequibilidad de la norma con base en el mismo cargo planteado en la demanda, «en principio, la Corte deberá estarse a lo resuelto en aquella providencia para garantizar la seguridad jurídica de sus decisiones»27.

1. Finalmente es preciso recordar que la Sala Plena ha identificado tres supuestos excepcionales que debilitan la cosa juzgada constitucional y, a su vez, habilitan a la Corte a emitir un nuevo pronunciamiento. Estos son: «i) la modificación del parámetro de control, lo cual sucede cuando se aprueban reformas constitucionales;28 ii) el cambio en el significado material de la Constitución, que se relaciona con modificaciones en el "carácter dinámico de la Carta"29 y iii) la variación del contexto normativo de la disposición o norma objeto de control, caso en el cual es necesario llevar a cabo una nueva ponderación de principios constitucionales30»31.

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

«(…) 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».

1. La Sala señaló que, de conformidad con las normas demandadas, el límite de ingresos para optar por el RST y las tarifas aplicables son más exigentes para el grupo 5, en comparación con el grupo 4, sin que los contribuyentes de cada uno de estos grupos sean comparables entre sí, ni que las diferencias de trato se justifiquen respecto de todos los sujetos que integran estos dos grupos. Así, estableció que las normas acusadas, en cuanto al a los criterios de distinción, con fundamento en una estructura de costos disímil, resultaban arbitrarias. Acorde con ello, la Sala resolvió lo siguiente:

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

Segundo.- DECLARAR INEXEQUIBLES los numerales 4º y 5º del artículo 908 del Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º del parágrafo 4º del artículo 908 del Estatuto Tributario, de conformidad con la modificación efectuada por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Como consecuencia de lo anterior, se revive el numeral 3º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario.

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

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

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

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

Comuníquese y cúmplase,

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

Ausente con comisión

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Con aclaración de voto

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

Con Aclaración 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

Pruebas practicadas mediante auto admisorio

del 17 de mayo de 2023

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

1. Especificar las actividades económicas (código CIIU) que se incluyen en el sector de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social que pueden ser contribuyentes en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE-.32 Precisar personas naturales y jurídicas que desarrollan estas actividades económicas en estos sectores.

«La información es de carácter clasificado y reservado». «Al respecto se remite archivo de Excel denominado: “CONSOLIDACION PST 873500”, en el cual se discrimina por personas naturales, jurídicas y responsabilidades código 47 régimen simple de tributación o el código 05 régimen ordinario, de acuerdo con las actividades económicas solicitadas».

«(…) la Entidad no cuenta con un código que le permita identificar qué personas naturales registradas en el RUT se dedican al desarrollo de profesiones liberales, partiendo de la interpretación del desempeño de profesiones liberales como el desarrollo de actividades profesionales por parte del declarante y/o contribuyente de manera independiente o mediante la prestación de servicios profesionales, susceptibles de declaraciones ante la autoridad tributaria. Por esta razón, se listaron aquellas personas que declararon en su denuncio rentístico ingreso por honorarios y no reportaron rentas laborales para la vigencia 2021».33

1. El valor promedio de la base líquida gravable con la que liquiden renta las personas que desempeñan profesiones liberales, desagregar la información por código CIIU. Así como, distinguir aquellas que hacen parte de los sectores de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.

La entidad remitió un archivo Excel (punto 2) el que se presenta el valor promedio de la renta líquida de acuerdo con el número de declarantes como personas naturales registrados en el RUT que presentaron declaración de Renta y Complementarios para el año gravable 2021 y que desarrollan una misma actividad económica. En rojo se resaltan los sectores de educación y actividades de la salud humana y de asistencia social.

1. El número de personas que participan en el sector de las profesiones liberales, desagregado por código CIIU, y distinguiendo las actividades de los sectores educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social. (Presentar porcentajes de lo que representan sobre el total de la población ocupada y la población económicamente activa).

En Excel (punto 3), la entidad presentó una participación porcentual de los declarantes por el año 2021 por actividad económica, sobre el total de la población económicamente activa en

Colombia que, de acuerdo con el DANE, para enero del año 2022 alcanzó los 24´350.000 y con respecto a la población ocupada que para el año 2021 se calculó en 20´700.000 de personas. Se resaltaron las actividades que corresponden a educación, atención de salud humana y de asistencia social.

1. Precisar la carga tributaria (total de impuestos a cargo) de las profesiones liberales, presentar la información desagregada por código CIIU, distinguiendo las actividades pertenecientes a los sectores de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.

Se remite en archivo Excel (punto 4) en el que se presenta el total de impuestos a cargo de acuerdo con la actividad económica. Se resaltan aquellos que hacen parte de las actividades de educación y atención de la salud humana y de asistencia social.

1. Informar si se cuenta con un porcentaje estimado de formalidad e informalidad, tanto en las profesiones liberales en general, como en las actividades de educación y atención de la salud humana y de asistencia social.

Para dar respuesta a esta pregunta, se adjuntó el Boletín Técnico del primer trimestre de 2023, elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística-DANE.

1. Allegar los conceptos que se hayan emitido de parte de la entidad, relacionados con el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE- y su aplicación a las personas naturales y jurídicas que desarrollan actividades de profesiones liberales y en educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.

Para el efecto se allegan 5 pronunciamientos doctrinales emitidos por la entidad durante el

año 2023, dentro de las competencias que tiene para resolver las diferentes consultas de manera general sin referirse a asuntos particulares, relacionados con el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE:

1. Oficio No. 002053 – Int. 390 del 30 de marzo de 2023.

2. Oficio No. 002263 – Int. 223 del 27 de febrero de 2023.

3. Concepto No. 000977 – Int. 131 del 30 de enero de 2023.

4. Oficio No. 002556 – Int. 486 del 25 de abril de 2023.

5. Oficio No. 003054 – Int. 325 del 14 de marzo de 2023.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

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

La entidad refirió que se encontraron disparidades entre las actividades de educación y salud (numeral 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario) y las actividades profesionales, científicas y técnicas (numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario) y por ello, fueron separadas en grupos independientes para la determinación del umbral y las tarifas del régimen simple de tributación.

Al respecto, precisó que «los sujetos que desarrollan unas y otras actividades cuentan con

una capacidad de percepción de ingresos disímil, siendo menores aquellos provenientes de las actividades profesionales de que trata el numeral 5 (…), lo que, una vez analizada la magnitud de esta discrepancia en la percepción de ingresos brutos, motiva la reducción en su límite máximo de ingreso para acceder al mencionado régimen (…)».34 Ilustró lo anterior con una gráfica que muestra los ingresos brutos percibidos por los grupos de contribuyentes de las diferentes actividades acogidas al régimen de simple de tributación. Se observa que mientras que las actividades de salud y educación tienen ingresos brutos del 4.2% (equivalente a 116.656 UVT) el grupo del numeral quinto (actividades profesionales) tiene el 1.2% (equivalente a 34.031 UVT).

Del mismo modo, afirmó que al realizar el análisis con el valor de las unidades en UVT de los ingresos brutos promedio, «se evidenció que las actividades comprendidas en el numeral 5 del artículo 908 del ET cuentan con ingresos sustancialmente por debajo del resto de contribuyentes del RTS, lo que por contera motiva el tratamiento diferencial que se otorga. Llevar hasta 100.000 UVT el límite máximo para los contribuyentes del numeral 5 permitiría que el RST se acojan aquellos que devengan ingresos muy por encima del promedio de los ingresos de las actividades descritas en el referido numeral, contrario a lo que ocurre en el resto de grupos o actividades que comprenden el RST».35 Agregó que estas diferencias motivaron las reformas de estos artículos; con el fin de focalizar este régimen tributario especial y «evitar que sujetos con capacidades económicas robustas se beneficien de un instrumento de política fiscal que pretende enfocarse en la formalización de las micro y pequeñas empresas».

Igualmente, advirtió que las actividades del numeral 5, cuentan con una estructura de costos que difiere de los contribuyentes de los demás grupos. Los del numeral 5 cuentan con costos promedio «manifiestamente» inferiores a los otros grupos. Por lo anterior, la tarifa sobre ingresos brutos es diferente a los de los demás grupos. A continuación, se observa una gráfica en la que se muestra que las actividades del grupo 5 tienen unos costos y gastos promedio en miles de millones del 0,9, mientras que los del grupo 4, del 3,7. Al respecto, subrayó que «(…) por ser una tarifa sobre los ingresos brutos, ignorar los costos y gastos al

momento de definir la tarifa podría llevar a que actividades con ingresos brutos similares, pero con costos diferentes, asuman una carga tributaria desproporcionada. En virtud de lo expuesto tenemos que, por ejemplo, un contribuyente A y un contribuyente B cuentan con los mismos ingresos, pero los costos de A son mayores a los de B. Si ambas empresas tuvieran una tarifa igual sobre los ingresos, A y B pagarían el mismo impuesto a pesar de que las utilidades de A son menores a las de B. Por ello, se reitera, es importante tener en cuenta la estructura de costos al momento de definir una tarifa sobre los ingresos brutos en el RST.».36

Finalmente, en cuanto a este interrogante, manifestó que se trata de grupos de contribuyentes que ejercen actividades con características diferentes en cuanto a sus utilidades, gastos y costos, y en esa medida, es justificado el trato diferente en cuanto umbrales y tarifas en el régimen simple de tributación. Resaltó que aquella diferenciación responde a «(i) disminuir inequidades en el sistema, (ii) promover ciertas actividades que lograran un acercamiento a la formalización de estos contribuyentes con el RST y, progresivamente, (iii) evitar la evasión de tributos y aportes al Sistema Integral de la Seguridad Social. Siendo estas últimas, justificaciones constitucionalmente legítimas».37

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

La entidad informó que «A partir de datos del DANE, la rama de actividades profesionales, científicas, técnicas y servicios administrativos genera menos empleo que la rama de actividad de Administración pública y defensa, educación y atención de la salud humana. En promedio, entre 2015 y 2021, las actividades profesionales mantuvieron ocupadas a 1,3 millones de personas, mientras que las actividades de educación y salud representan 2,4

millones de empleos (Gráfico 2, Panel A). Lo anterior significa una participación porcentual de ocupados promedio del 6% para las actividades profesionales y 11% para las ramas de educación y salud».38 Conforme a esta información, el Ministerio señaló que diferenciar los sectores de salud y educación del de las actividades profesionales, permite focalizar a los contribuyentes que no requieren o no deberían acceder al régimen simple de tributación, debdo a su realidad y capacidad económica. Adicionó que «también se obtiene que los contribuyentes del numeral 4, en situación de informalidad, tengan mayor interés en acercarse al RST, lo que generaría mayor recaudo y, además, lograría el objetivo de incentivar la formalización laboral y apoyar la generación de empleo en el seno de las actividades descritas en dicho numeral».39

Acorde con lo anterior, la entidad adujo que «(…) con las modificaciones realizadas por la Ley 2277 de 2022 se busca de manera más eficiente que los contribuyentes de cada uno de los regímenes tengan tarifas efectivas de tributación asimilables dadas las características propias (nivel de ingresos, costos, gastos y generación de empleo, entre otras). En este sentido, también se destaca que las tarifas de equilibrio difieren en cada uno de los sectores, puesto que existen diferencias en los beneficios tributarios que utiliza cada sector».40

Anexo II

Intervenciones

Demanda contra el artículo 42 (parcial) y los numerales 4 y 5 del inciso 2° y del parágrafo 4°

del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones», por la presunta violación de los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

La entidad solicitó a la Corte Constitucional la constitucionalidad de las normas atacadas. Advirtió que separar a los sectores de salud y educación de las demás profesiones liberales e imponer unas tarifas diferenciadas responde a «mantener y avanzar en la cobertura de salud, educación y asistencia social para sanar un tejido social deteriorado».42 Afirmó que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria y las medias adoptadas en esta ocasión se encuentran justificadas.

En primer lugar, señaló que la reforma tributaria pretendió un sistema social más justo, pues el panorama económico del país mostraba altos niveles de pobreza y desigualdad, en contraste con unos ingresos tributarios muy bajos. En esa medida, se discutió la necesidad de fijar «una tarifa de equilibrio 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». Según la DIAN las nuevas tarifas para los sectores de salud y educación en el régimen simple de tributación muestran una mejora. Advirtió que, «[l]a finalidad de esta medida es 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 que mejorará la calidad de vida de los hogares colombianos y repercutirá positivamente en el crecimiento económico del país. Consecuentemente, los mayores recursos disponibles y su uso contribuirán de manera determinante a la realización de los fines sociales del Estado».

En segundo lugar, adujo que de acuerdo con lo establecido en los artículos 150.12 y 338 de

la Constitución, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria. Dentro de esta facultad, el Congreso puede establecer los sujetos gravados, los beneficios tributarios, entre otros. De esa manera, le corresponde al Congreso definir los mecanismos que estime adecuados para alcanzar los objetivos de política tributaria. Al respecto, subrayó que la jurisprudencia constitucional ha señalado que no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor forma de alcanzar los fines del Estado, «pues se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva "bastante amplia y discrecional"» (Sentencias C-508 del 6 de julio de 2006, C-007 de 2002, C-274 de 1999, C478 de 1998). Con base en lo anterior, la entidad concluyó que «tal discrecionalidad se materializa en que el legislador también puede distribuir las cargas tributarias como en este caso, en el Régimen Simple de Tributación con límites en los ingresos y tarifas diferenciales, buscando gravar con unas más altas a quienes prestan servicios en ciertas profesiones liberales y beneficiando más a otras que socialmente le aportan un mayor beneficio al país».

Finalmente, argumentó que las medidas adoptadas en el régimen de tributación simple no desconocen los principios de equidad, progresividad y justicia tributaria. Señaló que a pesar de que las normas establecen un trato diferenciado entre las profesiones liberales, esto se encuentra justificado en razones constitucionales. Para el efecto, propuso un juicio de igualdad acorde con los presupuestos de la sentencia C-345 de 2019.

En cuanto al primer paso del juicio, determinó que existen dos grupos comparables «i) Los que prestan servicios médicos y odontológicos incluidos en las actividades de atención de la salud humana, educación y asistencial social; y ii) los profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales».

En cuanto al segundo paso del juicio, afirmó que el trato diferenciado se concentra en las

tarifas y en el límite de ingresos brutos para optar como sujeto pasivo del impuesto unificado de tributación simple. Sobre este punto argumentó que «tanto las tarifas como los límites en los ingresos del impuesto unificado del RST son diferentes para los sujetos comparables que, en principio, debían tener un tratamiento tributario igual, pero también son progresivos obsérvese que a mayores ingresos mayor es la tarifa». Ante el amplio margen de configuración legislativa en esta materia, la Corte solo podría declarar la inconstitucionalidad en el trato diferenciado si se demuestra que es grosero u ostensiblemente discriminatorio. Por lo anterior, la DIAN adujo que, si se parte de un test leve de proporcionalidad de la medida, es posible evidenciar que no hay un trato discriminatorio:

«Los apartes demandados persiguen una finalidad legítima. Lo que persigue el legislador, se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente, tal y como lo previó la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, que es garantizar el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar la cual se encuentra en cabeza de todos los contribuyentes de acuerdo con el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política. En relación con el régimen simple existen tres finalidades generales: 1) reducir las cargas formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes, 2) impulsar la formalidad y evitar la evasión de los tributos; y 3) simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Los ingresos y las tarifas del impuesto bajo examen no pueden ser iguales porque uno de los sujetos relevantes para la imposición cumple funciones sociales y de acuerdo con la exposición de motivos generales de la ley se busca sanar un tejido social deteriorado, manteniendo y fortaleciendo la educación, la salud y asistencia social, siendo uno de los sujetos comparables quienes contribuyen a dicho fortalecimiento».

Así, señaló que las medidas persiguen un fin constitucionalmente legítimo, pues incentivan a los sectores de salud y educación que se encuentran en la informalidad a acogerse al régimen de tributación simple, el cual es opcional, de declaración anula y de anticipo bimestral. Esta formalidad contribuye a ampliar la cobertura de estos sectores a lo largo del territorio nacional.

Por otra parte, la entidad consideró que «[l]os apartes demandados contienen medidas idóneas para alcanzar las finalidades perseguidas. Lo anterior por cuanto las personas que prestan los servicios de salud, educación y asistencia social que son independientes, si eligen acogerse de forma voluntaria a este modelo no solo dejan de estar en la informalidad, sino que, además van a tributar a tarifas más favorables que las plenas del impuesto a la renta, el impuesto al consumo e industria y comercio, lo cual, contrarresta la evasión de los tributos. También, permite alcanzar el fin legítimo de garantizar los derechos a la salud y la educación de la población colombiana».

En este punto, resaltó que estas medidas también buscan proteger sectores que prestan servicios esenciales para la comunidad. Al respecto, señaló que «[p]or encima del principio de equidad horizontal, hay un principio de justicia tributaria para el tratamiento de profesionales de la salud humana que así obtengan unos ingresos superiores a los de otras profesiones, estos primeros profesionales no deben ser tratados con la misma carga tributaria como lo determinó el espíritu del legislador, pues se trata de proteger el derecho fundamental a la salud de los colombianos, promoviendo con estos beneficios el desarrollo en el campo de la salud y a quienes le prestan servicios». De esa forma, diferenciar la tarifa y los ingresos para un grupo de profesionales para optar al Régimen Simple de Tributación busca (i) incentivar la prestación formal de los servicios de educación y salud y (ii) aumentar la tributación para responder a los gastos sociales.

Con todo lo anterior, la DIAN solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad de las normas acusadas.

1. Ciudadano Ramiro Cubillos Velandia

Apoyó los argumentos de la demanda. Solicitó a la Corte declarar la inexequibilidad del primer inciso del artículo 42 de la Ley 2277 de 2023 y del numeral 5 del artículo 44 y del

numeral 5 del parágrafo cuarto del artículo 44 de la Ley 2277 de 2023 y emitir una sentencia integradora que solvente la laguna jurídica de esta declaratoria.43

Señaló que los argumentos expuestos por el demandante son veraces, claros y logran demostrar el trato discriminatorio entre grupos asimilables de contribuyentes. El ciudadano resaltó que las normas tal como están consagradas violan los principios de equidad, progresividad y justicia tributaria, toda vez que establecen un trato diferencial que no tiene justificación entre personas naturales con la misma actividad económica. Afirmó que excluir del régimen simple de tributación a quienes ejerzan una profesión liberal con ingresos brutos de más de 12.000 UVT, en comparación de los sectores de salud y educación quienes tienen un tope de 100.000 UVT para vincularse a este régimen especial, es un trato discriminatorio con los primeros.

Advirtió que el valor unitario de un UVT se encuentra actualmente en $42.412 pesos, en esa medida, «las tasas de tributación a cargo de los contribuyentes aplicables por actividad, genera discriminación, aun a pesar que en ambos casos son servicios de profesionales que desarrollan actividades liberales, sin que medie razón alguna para comprender este trato diferenciado. De igual manera, las tasas o porcentajes de tributación son más gravosas para el contribuyente profesional que presta servicios “profesionales”, distintos a la salud, puesto que se crea una discriminación tributaria por actividad y estudio que atiende a un grupo específico de la población, sin justificación alguna para ello, puesto que están clasificados tributariamente como actividades similares».

Afirmó que si se compara entre los topes del régimen (es decir, 12.000 UVT y 100.000 UVT), el umbral mayor se encuentra un 88% distanciado del umbral menor, «con este régimen diferenciador se castiga y restringe el desarrollo de la actividad profesional, lo anterior por cuanto desestimula, a través del régimen impositivo tributario, las profesiones liberales, las cuales requieren de mayor tiempo e inversión en el desarrollo del individuo al requerir un plazo largo en años de estudio para poder ser desarrolladas, es decir, inversión de tiempo de

vida del contribuyente y de inversión en el sostenimiento durante el tiempo de educación, obsérvese que todos los títulos profesionales tienen un mínimo requerido de cinco (5) años universitarios y de catorce (14) años en educación contando preescolar, primaria y secundaria, es decir, para poder tener un título académico como profesional en Colombia se requiere una inversión en tiempo de vida mínima de diecinueve (19) años, para que adicionalmente los contribuyentes que obtén por estudiar sean cobijados por un sistema tarifario disímil, puesto que sobre la base de ingresos inferiores a 6000 UVT, la tarifa impositiva es del 7.3% de sus ingresos, frente a un profesional de la medicina que tendría 3.7% sobre los mismos 6000 UVT».

1. Ciudadano Harold Eduardo Sua Montaña

Afirmó que el proceso D-15270 no debió ser admitido por la Corte Constitucional, debido a que el demandante es un conjuez de la lista de la misma Corporación, y en esa medida se ve afectada la imparcialidad e independencia judicial. En palabras del ciudadano: «una acción de inconstitucionalidad interpuesta por un conjuez viene siendo como si la hubiese interpuesto uno de los propios magistrados en propiedad de esta corporación».44

En todo caso, solicitó a la Corte que «las modificaciones del artículo 908 del estatuto tributario cuestionadas los procesos del asunto (sic) son exequibles y el inciso adicionado por el artículo 42 de la ley 2277 al artículo 905 del estatuto tributario es constitucionalmente exequible en el entendido que no aplica para quienes prestan servicios de educación o actividades de atención de la salud humana o asistencia social y la palabra ´personas´ allí colocada cubre a las jurídicas como naturales».45

1. Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI

El representante legal de la ANDI, el señor Bruce Mac Master, solicitó a la Corte Constitucional declarar la constitucionalidad condicionada de las normas atacadas. Para el efecto, explicó que desconocen el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, «pues trata de forma diferente a contribuyentes que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad contributiva y, además, están en una condición similar, esto es, quienes ejercen actividades profesionales, incluidas las liberales. Tal es el caso de un arquitecto independiente en ejercicio con ingresos del 15.000 UVT que, a diferencia de otro que es profesor de cátedra (sin tener vinculación laboral), tendría una carga tributaria superior por no poder acceder al régimen simple. De hecho, en el supuesto de que ambos arquitectos pertenecieran a este régimen y obtuvieran ingresos anuales de 3.000 UVT, el profesor estaría sujeto a la tarifa del 3.7% (grupo 4) y el independiente en ejercicio a la del 7.3%».46

Afirmó que la imposición de una tarifa diferente en el régimen simple de tributación para las profesiones liberales se realizó sin que mediara un análisis riguroso y una justificación técnica relevante. Esta diferenciación genera desequilibrios en el sistema tributario y en la economía.

Advirtió que se trata de un tratamiento discriminatorio con grupos de contribuyentes que se dedican a actividades profesionales liberales. En la medida en que, el régimen especial de tributación simple tiene por objeto alcanzar una formalización de sectores, el interviniente sugiere que se declare la exequibilidad condicionada «en el sentido de que el tope y tarifa del régimen simple previstos para quienes realizan actividades de educación, atención de la salud humana y de asistencia social (grupo 4) también sean aplicables a las personas que prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales».

La entidad solicitó a la Corte declarar la inexequibilidad del primer inciso del artículo 42 de la Ley 2277 de 2023 y del numeral 5 del artículo 44 y del numeral 5 del parágrafo cuarto del artículo 44 de la Ley 2277 de 2023.

Luego de hacer referencia a la jurisprudencia constitucional relacionada con el amplio margen de configuración con el que cuenta el legislador en materia tributaria y el contenido de los derechos a la igualdad, equidad y justicia tributaria, afirmó que el ejercicio de actividades de atención de la salud humana y de asistencia social corresponden al ejercicio de profesiones liberales. Señaló que el trato diferenciado es discriminatorio, y presuntamente pudo haber sido un error de técnica legislativa. Advirtió que es cierto lo que dice la demanda en el sentido de que no existe una justificación en el trámite legislativo para establecer esta diferenciación entre contribuyentes en igualdad de condiciones.

Con base en lo anterior, la entidad se acoge a la solicitud del demandante incluso a la fórmula de decisión propuesta, sin dejar de señalar que «No sobra agregar que ninguna solución en este caso, podría pasar por desmejorar la situación de acceso y tarifaria respecto del Impuesto SIMPLE, para los sujetos que realizan actividades de atención de la salud humana y de asistencia social, máxime teniendo en cuenta que quienes ya optaron para el período fiscal en curso por este tributo alternativo, están amparados por el principio constitucional de confianza legítima de los particulares en las actuaciones de las autoridades, ampliamente desarrollado por nuestra Corte Constitucional»47.

1. Ciudadana Wendi Cortés González

La ciudadana solicitó a la Corte Constitucional declarar la inexequibilidad de las normas demandadas. Para el efecto, argumentó lo siguiente.

En primer lugar, señaló que el legislador al fijar un tope máximo de ingresos brutos distinto entre profesiones liberales con el fin de acceder al impuesto unificado del régimen simple de tributación, desconoció el derecho a la igualdad. En sus palabras:

Señaló que una de las razones que tuve el legislador para imponer esta diferenciación de topes para optar por el régimen especial fue la mayor capacidad contributiva de las profesiones liberales. Sin embargo, adujo que esta afirmación no estuvo sustentada en conceptos técnicos. Al respecto, argumentó que «No es claro por qué, por ejemplo, un médico (que ejerce en muchos casos una profesión liberal) tiene una tarifa inferior a la de un abogado o contador. Las normas acusadas no dan cuenta de las razones para ese trato desigual que, sin duda, viola el principio de equidad dispuesto en el numeral 9° del artículo 95, superior. Y es que eso también es replicable a lo que ocurre con un educador o profesional en sector de educación. Ejercerá su profesión con un rango de ingresos para estar en el SIMPLE superior a lo que sucede con un abogado o con un contador».

Estableció que la diferencia entre los topes para acceder al régimen especial de tributación simple es bastante inequitativo, pues mientras a las profesiones liberales que desarrollan actividades de educación y salud se les exige que sus ingresos brutos anuales no superen 100.000 UVT ($4.241.200.000 para 2023), para quienes se dediquen a actividades profesionales donde predomine el factor intelectual sobre el material, incluyendo profesiones liberales solo pueden pertenecer al régimen cuando en el año perciban ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT ($508.944.000 para 2023). Es decir, para 2023 la diferencia en el tope es de $3.732.256.000, lo cual es bastante inequitativo.

En segundo lugar, expresó que las normas atacada también vulneran el principio de equidad, progresividad y justicia tributaria, toda vez que se aplican tarifas y topes sustancialmente

altos entre grupos de contribuyentes que cumplen con la misma actividad económica. Manifestó que «No comprende la suscrita ciudadana por qué, por ejemplo, un médico (que ejerce en muchos casos una profesión liberal) tiene una tarifa inferior a la de un abogado o contador. Las normas acusadas no dan cuenta de las razones para ese trato desigual que, sin duda, viola el principio de equidad dispuesto en el numeral 9° del artículo 95, superior».

Finalmente, argumentó que este tratamiento distinto también vulnera la libertad de empresa (art. 333 de la CP), pues impide que algunas personas jurídicas puedan optar por un régimen especial de tributación que les pude ser más ventajoso que la declaración de renta ordinaria. Esta situación afecta su sostenimiento. Además adujo que existió una ausencia absoluta de debate en el Congreso sobre estas medidas, lo que afecta el principio de representación popular.

Con todo lo anterior, la ciudadana solicitó la declaratoria de inexequibilidad de las normas demandadas.

1. Consultorio Jurídico de la Universidad de Los Andes

Solicitó a la Corte Constitucional declarar la inexequibilidad de las normas demandadas por ser contrarias a los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria. Sugirió emitir una sentencia integradora que solvente el trato diferenciado entre los contribuyentes que ejercen actividades económicas a través de profesiones liberales.

La intervención presentó una síntesis muy juiciosa sobre el origen, objetivo y modificación del régimen simple de tributación. Luego, afirmó que los códigos CIIU relevantes para el estudio de la norma son 8621 (Actividades de práctica médica, sin internación) y 8622

(Actividades de practica odontológica), para la nueva categoría creada por la norma en el sector salud; y los códigos CIIU 8530 (Establecimientos que combinan diferentes niveles de educación), 8559 (Otros tipos de educación n.c.p.) y 8560 (Actividades de apoyo a la educación), en el sector educación. Señaló que la diferencia de las tarifas aplicables entre las demás profesiones liberales es considerablemente grande, lo que hace que exista un tratamiento inequitativo que merece una justificación profunda por parte del legislador.

Explicó que no existe una justificación del tratamiento diferenciado por parte del legislador. En efecto, afirmó que «la única justificación otorgada se encuentra en las Gacetas del Congreso No 1199 y 1200 en las cuales se afirma que el objeto de esta modificación es "lograr que los contribuyentes que tienen capacidad económica contribuyan adecuadamente y no se beneficien injustificadamente del régimen SIMPLE (…)». En ese orden, el interviniente adujo que aquellas razones no son suficientes para comprender por qué se dio un trato diferenciado a cierto tipo de profesiones liberales, en cuando a la capacidad de acceso al régimen simple de tributación y las tarifas aplicables según la categoría. En palabras del interviniente:

«(…) se podría considerar que debido a la naturaleza de las actividades realizadas por los médicos, odontólogos o profesionales de la educación podría existir, si es que se justificase de manera suficiente, un beneficio tributario respecto de otras áreas, esto debido a su función social y al alcance que se les ha dado a estas labores. No obstante, si bien el poder legislativo tiene el poder en el planteamiento de la política fiscal y la capacidad de conceder ciertos beneficios, esta capacidad debe estar justificada y se debe dar un beneficio que no vaya en detrimento de los demás contribuyentes como se mencionará a continuación»

Ahora bien, en cuanto al principio de igualdad tributaria, el interviniente afirmó que el tratamiento impositivo diferencial no tiene realmente en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, sino que se sustenta en un criterio externo basado en el incentivo de unos sectores.

Del mismo modo, el interviniente adujo que se desconoce el principio de equidad tributaria en sus dos dimensiones, toda vez que el tratamiento diferencial impositivo no responde realmente a la capacidad económica de los contribuyentes y no existe una relación causal entre la distribución efectiva de la carga tributaria con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Igualmente, advirtió que «se estaría aplicando una dosis manifiesta de regresividad según indica el principio de progresividad, sin tener en cuenta si realmente existiese un fundamento para hacer la regresión, es decir, aumentar las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad contributiva, pero en este caso, sin conocer efectivamente si un grupo tendría o no una mayor o menor capacidad contributiva».

Finalmente, expresó que las normas demandadas desconocen el principio de justicia tributaria y el mandato de abstención de imposición de cargas incompatibles con el orden justo, toda vez que «la carga que se adjudica a las personas naturales y jurídicas que ejercen profesiones liberales respecto de las que se encuentran en el grupo EAASAS es a todas luces contraria al orden justo. (1) Son cargas excesivas, una diferencia de 88.000 UVT y un margen de tarifa superior en 3% respecto de cada régimen y (2) no encuentran su justificación en la capacidad económica de los sujetos gravados que, como acierta la Corte al mencionar, es la premisa inicial de la tributación “A cada quien en tanto su capacidad”».

Con todo lo anterior, la entidad interviniente apoyó las razones de inconstitucionalidad de la demanda.

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La entidad, aparte de dar respuesta a las preguntas formuladas por el despacho sustanciador, emitió un concepto sobre la constitucionalidad de las normas atacadas. Al respecto, afirmó que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria, y por tanto, esta discrecionalidad implica escoger los medios más adecuados para alcanzar los objetivos que se fijen en la política fiscal. No obstante lo anterior, aquella facultad amplia del legislador tiene unos límites fijados por la propia Constitución, como lo son los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 363 CP).

Acorde con ello, la entidad sostuvo que el aparte objeto de control constitucional «no transgrede el principio de equidad considerando que no se trata de contribuyentes en situaciones similares y la medida encuentra una justificación constitucionalmente válida».49 Luego de hacer referencia a la jurisprudencia constitucional relativa a los principios de igualdad y equidad -horizontal y vertical- en materia tributaria, adujo que las medidas que se demandan no tienen un carácter trascendental, pues no transforman el sistema tributario en su conjunto, sino que atienden a un régimen especial de tributación. Por tanto, la entidad señaló que el tratamiento tributario diferente se encuentra justificado y atiende a un fin constitucionalmente válido.

Para sostener lo anterior, afirmó que el régimen simple de tributación «es una medida extrafiscal» que pretende ampliar la formalización y aumentar los contribuyentes al sistema tributario. Afirmó que según el DANE en el primer semestre de 2022 la informalidad ascendía al 60% (antes de la reforma). Este régimen al unificar los impuestos a la renta, industria y comercio y consumo, reduce las cargas formales y sustanciales de los contribuyentes y facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Igualmente, resaltó que se trata de un sistema de tributación alternativo y voluntario, por lo que no puede analizarse igual que el sistema ordinario de tributación.

Señaló que, al tomarse los ingresos brutos y no una depuración de todos los factores que aminoran la base gravable, la estructura de costos del contribuyente adquiere relevancia. Así, «se debe diferenciar entre aquellos contribuyentes con unos costos y gastos elevados y otros que no requieren mayores erogaciones para obtener ingresos, pues un contribuyente con menor utilidad, por su carga elevada de costos y gastos, con una tarifa igual o superior a la de otro contribuyente con menos carga de costos y gastos, puede generarle al primero un impacto tributario desproporcionado».

Con todo, la entidad argumentó que el diseño de las medidas demandadas es razonable a la luz de las condiciones constitucionales. Se observaron disparidades entre las actividades de educación y salud y las actividades profesionales científicas y técnicas: (i) «se advirtió que los sujetos que desarrollan unas y otras actividades cuentan con una capacidad de percepción de ingresos disímil, siendo menores aquellos provenientes de las actividades profesionales, lo que, una vez analizada la magnitud de esta discrepancia en la percepción de ingresos brutos, motiva la reducción en su límite máximo de ingreso para acceder al mencionado régimen». Al realizar este análisis, el Ministerio señaló que «Llevar hasta 100.000 UVT el límite máximo para los contribuyentes del numeral 5 permitiría que al régimen se acojan aquellos que devengan ingresos muy por encima del promedio de los ingresos de las actividades descritas en el referido numeral, contrario a lo que ocurre en el resto de los grupos o actividades que comprenden el régimen en comento».

(ii) «Se observó que las actividades profesionales del numeral 5 cuentan con una estructura de costos que difiere de los contribuyentes de los demás grupos. En particular, los contribuyentes del numeral 5 cuentan con costos promedio manifiestamente inferiores a los otros grupos». Al respecto, explicó que esta diferencia en los costos sobre los ingresos brutos permite comprender también la diferencia tarifaria entre ambos grupos: «pues un contribuyente con menor utilidad, por su carga elevada de costos y gastos, con una tarifa igual o superior a la de otro contribuyente con menos carga de costos y gastos, puede generar al primero un impacto tributario desproporcionado. En suma, por tratarse de una tarifa sobre los ingresos brutos, ignorar los costos y gastos al momento de definir la tarifa

podría llevar a que actividades con ingresos brutos similares, pero con costos diferentes, asuman una carga tributaria desproporcionada».

Con ello, reiteró que al tener en cuenta los niveles de ingresos y los costos de cada una de las actividades profesionales y las de educación y salud, es posible advertir una diferencia clara que permite al legislador establecer topes y tarifas diferentes en el régimen especial. Se trata de grupos económicos que tienen características distintas y condiciones económicas particulares que justifican el trato diferente.

(iii) Justificó que las actividades profesionales liberales, científicas y técnicas generan menos empleo que las de educación y salud. Para el efecto, citó las pruebas allegadas por la DIAN que muestran las actividades declarantes dentro del sistema, las cuales dan cuenta que las actividades profesionales son mayores. En palabras del Ministerio de Hacienda:

«(…) se observa una mayor cantidad de declarantes por concepto de las actividades comprendidas en el numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, en comparación con los declarantes que provienen de aquellas actividades enlistadas en el numeral 4 ejusdem. Por tanto, diferenciar el sector de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual, de aquellas actividades de educación y salud, permite focalizar de manera más adecuada el mecanismo de tributación a través del RST. Esto, pues, tal y como se ha explicado, (i) limita el acceso de contribuyentes que no requieren o deberían acogerse al RST, (ii) reconoce la capacidad económica de cada actividad de forma más precisa; y (iii) incentiva la formalización de la población económicamente activa y ocupada que ejerce las actividades de educación y salud, cuya formalización, como vio, es menor. En otras palabras, busca que los contribuyentes del numeral 4 ejusdem, en situación de informalidad, tengan mayor interés en acercarse al RST, lo que generaría mayor recaudo y, además, lograría el objetivo de incentivar la formalización laboral y apoyar la generación de empleo en el seno de las actividades descritas en dicho numeral».

De esa forma, insistió que «con las modificaciones realizadas por la Ley 2277 de 2022 se busca de manera más eficiente que los contribuyentes de cada uno de los regímenes tengan tarifas efectivas de tributación asimilables dadas las características propias (nivel de ingresos, costos, gastos y generación de empleo, entre otras)».

Según el interviniente, si las actividades de los numerales 4 y 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario se hubieran mantenido en un mismo grupo, no se hubiese alcanzado la tarifa de equilibrio para algunas de estas actividades y tampoco se hubiere logrado el objetivo de garantizar una transición razonable y proporcional al régimen ordinario. De esa forma, «la reducción del umbral para las actividades del numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario permite que los beneficios que se obtienen de acceder al RST sean recibidos únicamente por contribuyentes que cuentan con un nivel de ingresos menor al de un contribuyente promedio de este sector, lo que facilitaría que solo las micro y pequeñas empresas accedan a este régimen, teniendo en cuenta que son estas compañías de menor tamaño la población objetivo».

Finalmente adujo que las medidas adoptadas por el legislador no son prohibidas por a Constitución, y en cambio, tienen por objeto mayor equidad entre las actividades profesionales liberales obedeciendo a sus ingresos brutos reales y sus costos. Alegó que no se desconocen los principios de igualdad y equidad tributaria, pues las medidas buscan un fin que es constitucional, son medidas idóneas para alcanzarlo y son proporcionales.

Adicionalmente, argumentó que las normas atacadas tampoco violan el principio de progresividad tributaria, toda vez que el demandante no demostró como las medidas dispuestas en los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022 desconocen la progresividad del sistema tributario de forma general y no solo individual o particular. Por lo anterior, sostuvo que: «es evidente que las medidas (i) no son regresivas, al permitir en mayor medida la focalización del régimen y su intención de formalizar el empleo en las actividades de salud y educación, entendida como la búsqueda de que más empresarios de estas actividades se

vinculen al RST y comiencen a declarar; (ii) propenden por una mejor distribución de las cargas según la capacidad contributiva de los diferentes contribuyente; (iii) no afectan el mínimo vital, al permitir el acceso a voluntad de los contribuyentes al RST para todos los pequeños contribuyentes; y, finalmente, (iii) no son ajustes de carácter irrazonable».

Con todo lo anterior, solicitó a la Corte Constitucional declarar la EXEQUIBILIDAD del artículo 42 (parcial) y los numerales 4 y 5 del inciso 2° y del parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, por la supuesta violación de los principios de equidad, progresividad y justicia tributaria.

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el primer inciso del artículo 42, el numeral 5° del artículo 44 y el numeral 5° el parágrafo 4° del artículo 44 de la Ley 2277 del 2022, son violatorios del orden constitucional, por vulneración de los principios de igualdad, equidad, progresividad y justicia tributaria.

Al partir de un test de igualdad intermedio, el Instituto explicó que las medidas que se atacan no cuentan con un fin constitucionalmente importantes, no son conducentes y son desproporcionadas. Antes de iniciar con el test, alertó que si se realiza uno de intensidad leve, las medidas tampoco superan su análisis, toda vez que el legislador adoptó una postura caprichosa y arbitraria que es demostrada ante la ausencia de justificación en la exposición de motivos de la ley y su trámite legislativo.

1. Parámetro o patrón de igualdad que permite hacer comparable a los grupos identificados por los demandantes. Identificó, al igual que el demandante, que los grupos en comparación

son las personas que ejercen profesiones liberales tales como los médicos y odontólogos y las personas que ejercen las demás profesiones liberales como los arquitectos, abogados o contadores. De esa forma, existe un parámetro de comparabilidad entre los grupos señalados «en tanto ambos grupos ejercen profesiones liberales por lo que la situación tributaria en la que los coloca los enunciados normativos demandados es comparable a partir de su condición que se deriva del ejercicio de una profesión liberal».50

1. Trato discriminatorio o diferenciado. Afirmó que el trato diferenciado se predica de dos puntos (i) el límite en ingresos brutos para poder optar al ingreso del régimen simple de tributación y (ii) «las tarifas que se aplican a las personas que ejercen como médicos y odontólogos son menores que las que deben soportar por los mismos ingresos las personas que ejercen otro tipo de profesiones liberales».

1. Inexistencia de razón constitucional que justifique el trato discriminatorio. Sobre este punto, advirtió que «no existe una razón legítima que justifique el hecho de que entre el grupo de personas que ejerce una profesión liberal se diferencie a quienes desarrollen actividades relacionadas con la salud humana tales como las ejercidas por médicos y odontólogos, del resto de profesiones liberales. Dado que la medida establece un trato discriminatorio entre dos grupos de personas que son comparables, le corresponde al legislador la carga de establecer y probar las causas que justifican la diferencia y, adicionalmente, determinar cuál es el objetivo perseguido y si esta finalidad es constitucionalmente aceptable».

Al respecto, adujo que de una lectura de la exposición de motivos de la ley y lo debatido en el trámite legislativo se puede advertir que las modificaciones al SIMPLE se concentraron en generar mayor formalización y en impedir que las personas con mayor capacidad contributiva se beneficien de un régimen simplificado de tributación. Sin embargo, el interviniente resaltó que esta justificación es caprichosa y arbitraria, pues carece de datos comprobables y la medida no es idónea para lograr el fin que pretende alcanzar. Sobre esto

último, insistió en que en los debates legislativos no se discutió la capacidad contributiva de las profesiones liberales versus las de educación y salud. En palabras el instituto: «si, en gracia de discusión, pudiera entenderse que la razón esbozada por el legislador en el trámite y que se traduce en impedir que quienes tienen mayor capacidad económica se beneficien injustamente del régimen SIMPLE es cierta, la medida no es idónea para lograr el objetivo como quiera que existe una excepción a esas personas que se supone tienen mayor capacidad económica que les permite acceder al régimen aun superando el umbral de las 12.000 UVT.

– El medio es evidentemente desproporcionado: al no estar justificado es desproporcionado el trato discriminatorio y la diferencia de tarifas y, en consecuencia, de tributación, entre dos grupos que son comparables y que deberían manejarse igual desde el punto de vista tributario».

Con todo lo anterior, el interviniente señaló que, al no contar con una justificación suficientemente adecuada, el trato diferente es discriminatorio.

Finalmente, en cuanto a los principios de equidad, progresividad y justicia tributaria. Señaló que las normas demandadas desconocen el principio de equidad en su dimensión horizontal y vertical, en el sentido de que «en presencia de idéntica capacidad económica entre el grupo de médicos y odontólogos y el grupo de las demás profesiones liberales, sean sometidos a una tributación sustancialmente más alta aquellos que no ejercen profesiones liberales relacionadas con la atención de la salud humana, hace evidente la existencia de una medida desproporcionada sin que concurra una razón constitucionalmente atendible para ello». Además, advirtió que las normas acusadas no consultan a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, imponiendo a grupos similares, e incluso con ingresos iguales, tarifas diferentes.

Al transgredir la equidad y la progresividad, las normas también desconocen la justicia tributaria, toda vez que se impone una carga impositiva desproporcionada a uno de los grupos en comparación (abogados, ingenieros, arquitectos, contadores y, en general cualquiera que ejerza una profesión liberal diferente a aquellas relacionadas con la atención de la salud humana como médicos y odontólogos) en relación con las tarifas dentro del régimen de tributación SIMPLE y al límite que se le impone para poder hacer uso del régimen.

1. Secretario Jurídico del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Solicitó a la Corte declarar la exequibilidad de los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022 por las siguientes razones.

En primer lugar, afirmó que era necesario fijar tarifas diferenciales para algunos sujetos pasivos del impuesto unificado del régimen simple de tributación, dadas sus especiales condiciones, como lo son los sectores de salud y educación. Al respecto, señaló que en la exposición de motivos de la reforma tributaria se expresó la necesidad de «incluir una tarifa de equilibrio y límite respecto de los ingresos en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación para las actividades de educación y salud y demás prestadas en ejercicio de profesiones liberales». Se refirió al diagnóstico realizado en el proyecto de ley sobre la situación de pobreza extrema en Colombia. Sobre este punto refirió que los ingresos tributarios en Colombia son relativamente bajos en comparación con otros países y que la carga tributaria de las compañías no se distribuía equitativamente entre los sectores económicos.

Resaltó que en las Gacetas No. 1358 y 1359 se indicó que se debía adicionar al régimen

simple de tributación un grupo de personas que ejercieran actividades en las que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidas las profesiones liberales con unos umbrales y tarifas específicas. Esto, con el objeto de impulsar la formalización y la simplificación en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

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

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

En tercer lugar, los apartes demandados no vulneran los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, toda vez que cuentan con una justificación constitucional. Para el efecto, el interviniente realizó un juicio de igualdad leve. Sobre el mismo, explicó que existen dos grupos que son asimilables, a saber: i) los que prestan servicios relacionados con la salud humana, educación y asistencia social; y ii) los profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales. Adujo que son sujetos comparables «porque ambos prestan servicios en ejercicio de una profesión liberal donde prima el factor intelectual sobre el material, y eligen voluntariamente acogerse al régimen simple de tributación».

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

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

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

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

que el acceso a la atención en salud, asistencia social y educación es precaria, es decir, a los fines de un Estado Social como propugna nuestra Constitución Política».

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

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

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

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

A LA SENTENCIA C-541/23

Referencia: expediente D-15270

Magistrada ponente:

Cristina Pardo Schlesinger

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte, a continuación, expongo las razones que sustentan mi aclaración de voto respecto de la Sentencia C-541 de 2023 adoptada por la Sala Plena en sesión del 5 de diciembre de 2023.

1. Comparto los fundamentos y la decisión de “ESTARSE A LO RESUELTO” en la Sentencia C-540 de 2023, que declaró la inexequibilidad del primer inciso del artículo 42 y los numerales 4 y 5 del inciso y del parágrafo cuarto del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022”, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

1. Lo anterior se debe a que, en el presente caso, se configuró el fenómeno de la cosa juzgada formal y absoluta, pues existe una decisión de inexequibilidad previa respecto de los mismos enunciados normativos demandados en este proceso, razón por la cual no forman parte del ordenamiento jurídico y no pueden ser juzgados. En ese orden, la Sala no tenía otra opción que estarse a lo resuelto en el pronunciamiento anterior.

1. No obstante, considero importante reiterar las razones de mi voto disidente respecto de la Sentencia C-540 de 2023. La Corte decidió declarar inexequible los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022, por el desconocimiento de los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución. La decisión fijó en un plano de igualdad respecto de la capacidad contributiva de todas las profesiones liberales y, con base en esta premisa, el examen de constitucionalidad se realizó teniendo en cuenta las similitudes, pero sin tener en cuenta las diferencias entre los grupos objeto de comparación.

1. A mi juicio, la postura mayoritaria no tuvo en cuenta las diferencias en las estructuras de costos, promedios de ingresos brutos, condiciones materiales de operación y régimen constitucional y legal entre las actividades de educación, atención de la salud y de asistencia social y los servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomina el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios profesionales. Estas diferencias son plausibles y justifican las diferencias establecidas por el legislador para ser beneficiario del régimen SIMPLE.

1. Por otro lado, considero que la sentencia de la cual me aparté, no probó la arbitrariedad en la decisión del legislador en establecer un trato diferenciado en materia de acceso y tarifas del RST. Al respecto, el debate legislativo contó con la participación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN, entidades que expusieron los motivos de esta diferenciación y que presentaron datos que daban cuenta de las diferencias existentes entre

los contribuyentes del grupo 4 (educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social) y del grupo 5 (servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales). De acuerdo con lo anterior, la decisión legislativa obedeció al amplio margen de configuración en materia tributaria y a distinciones fundadas en razones objetivas.

1. En mi opinión, la Sala Plena aludió a la ausencia de razones técnicas para establecer la diferencia de trato, lo cual resulta desproporcionado si se tiene en cuenta que la discusión se desarrolló en el marco de una deliberación democrática, axiológica y política fundada en evidencia empírica. Conforme a lo expuesto, en mi criterio las normas estudiadas entonces por la Corte eran constitucionales y, por ende, procedía la declaratoria de exequibilidad.

1. En estos términos, expongo las razones que me llevan a aclarar el voto en la Sentencia C-541 de 2023.

Fecha ut supra

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

1 La Secretaría General remitió el expediente al despacho sustanciador el 4 de mayo de 2023.

2 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 15.

3 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 15.

4 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 16.

5 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 18.

6 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 22.

7 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 28.

8 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 28.

10 Expediente digital. Escrito de la demanda, folio 34.

11 Sentencia C-774 de 2001, reiterada, entre otras, en las Sentencias C-871 de 2003, C-1122 de 2004, C-647 de 2006, C-181 de 2010, C-979 de 2010, C-818 de 2012, C-259 de 2015, C-182 de 2016, C-312 de 2017, C-028 de 2018, C-473 de 2020 y C-147 de 2022.

12 Sentencia C-587 de 2014.

13 Sentencia C-312 de 2017.

14 Sentencia C-720 de 2007.

15 Sentencia C-689 de 2017, reiterada en las Sentencias C-095 de 2019 y C-023 de 2020..

16 Sentencia C-744 de 2015, reiterada en la Sentencia C-008 de 2017.

17 Corte Constitucional, sentencias C-337 de 2021 (MP Jorge Enrique Ibáñez Najar; AV Antonio José Lizarazo Ocampo) y C-112 de 2022 (MP Jorge Enrique Ibáñez Najar; SV Antonio José Lizarazo Ocampo; SV José Fernando Reyes Cuartas).

18 Corte Constitucional, sentencia C-007 de 2016. Citada en sentencia C-008 de 2023 (MP Jorge Enrique Ibáñez Najar).

19 “Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-397 de 1995, C-700 de 1999, C-925 de 2000 y

C-157 de 2002”.

20 Corte Constitucional, sentencia C-008 de 2023 (MP Jorge Enrique Ibáñez Najar).

21 Sentencia C-064 de 2018.

22 Sentencia C-039 de 2021.

23 Sentencia C-192 de 2021.

24 Sentencia C-516 de 2016. Al respecto, en la Sentencia C-245 de 2009, la Sala Plena argumentó: «El principio de cosa juzgada constitucional absoluta cobra mayor relevancia cuando se trata de decisiones de inexequibilidad, por cuanto en estos casos las normas analizadas y encontradas contrarias a la Carta […] son expulsadas del ordenamiento jurídico, no pudiendo sobre ellas volver a presentarse demanda de inconstitucionalidad o ser objeto de nueva discusión o debate. Lo anterior, máxime si se trata de una declaración de inexequibilidad de la totalidad del precepto demandado o de la totalidad de los preceptos contenidos en una ley. En tales casos, independientemente de los cargos, razones y motivos que hayan llevado a su declaración de inconstitucionalidad, no es posible emprender un nuevo análisis por cuanto tales normas han dejado de existir en el mundo jurídico». Esta misma postura ha sido acogida en las Sentencias C-007 de 2016 y C-255 de 2014, entre otras.

25 Sentencia C-147 de 2022.

26 Sentencia C-287 de 2014.

27 Sentencia C-191 de 2017.

28 Sentencia C-460 de 2008.

29 En la Sentencia C-774 de 2001. «El concepto de ‘Constitución viviente’ puede significar que en un momento dado, a la luz de los cambios económicos, sociales, políticos, e incluso ideológicos y culturales de una comunidad, no resulte sostenible, a la luz de la Constitución, -que es expresión, precisamente, en sus contenidos normativos y valorativos, de esas realidades- un pronunciamiento que la Corte haya hecho en el pasado, con fundamento en

significaciones constitucionales materialmente diferentes a aquellas que ahora deben regir el juicio de Constitucionalidad de una determinada norma».

30 Sentencia C-228 de 2002. Cfr. Sentencia C-533 de 2019. «Dado que la producción normativa se inscribe en contextos específicos, puede suceder que las situaciones, las causas y los fundamentos que dieron origen a una disposición varíen, con lo cual se afecta su propósito, aceptación o asimilación. Estas situaciones suelen afectar el peso específico de los principios que sirvieron de base para efectuar un estudio sobre la constitucionalidad de la norma, razón que habilita al juez constitucional para que practique una nueva ponderación».

31 Sentencia C-147 de 2022.

32 CIIU con nombre y actividad económica.

33 Expediente digital. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Respuesta al numeral quinto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 31 de mayo de 2023.

34 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

35 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

36 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

37 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

38 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

39 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

40 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto

del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

41 Expediente digital. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Respuesta al numeral sexto del auto admisorio. Correo electrónico remitido el 29 de mayo de 2023.

42 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=60622

43 Intervención ciudadana. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=60967

44 «(…) teniendo uno de los accionantes (viz el del D-15270) la calidad de conjuez de esta corporación la decisión a tomar se ve afecta en su imparcialidad objetiva conforme lo ha señalado la Corte Interamericana en Sentencia Petro vs Colombia, Tribunal Constitucional Vs. Perú y López Mendoza Vs. Venezuela pues para obtener tal calidad y permanecer en ella se requiere el querer y asumir las mismas responsabilidades y requisitos de quienes van a tomar la decisión que a su vez es susceptible de requerir de un conjuez sorteado entre todos los de la corporación de acuerdo con el artículo 61 de la ley 270 de 1996 en concordancia con el numeral k del artículo 5 del Reglamento de la Corte Constitucional (…)». Intervención ciudadana. Disponible en https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=61301

45 Intervención ciudadana. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=61301

46 Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=61339

47 Intervención del Centro de Estudios Tributarios CETA. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=61413

48 Intervención ciudadana. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=61414

49 Concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=61647