

Bogotá, D.C., febrero de 2026.

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
M.P. HÉCTOR ALFONSO CARVAJAL LONDOÑO
Ciudad

Expediente: D-17017

Referencia: Acción pública de inconstitucionalidad contra el parágrafo 5 (parcial) del artículo 908 del Decreto 624 de 1989, *“Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”*.

Concepto No.: 7545

De acuerdo con lo establecido en los artículos 242, numeral 2, y 278, numeral 5, de la Constitución Política, procedo a rendir el concepto de rigor, en relación con la acción pública de inconstitucionalidad presentada ante esa Corporación por el ciudadano Alberto Edmundo Sánchez Martínez, en contra del parágrafo 5 (parcial) del artículo 908 del Decreto 624 de 1989, *“Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”*, adicionado y modificado por la Ley 2010 de 2019.

I. ANTECEDENTES

El 17 de octubre de 2025, el actor interpuso demanda de inconstitucionalidad en contra el parágrafo 5 (parcial) del artículo 908 del Decreto 624 de 1989, cuyo texto se transcribe a continuación, y se subrayan los apartes cuestionados:

“DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

‘Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales’

(...)

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: (...)

PARÁGRAFO 5. Cuando un mismo contribuyente del régimen simple de tributación- SIMPLE realice dos o más actividades empresariales, este estará sometido a la tarifa simple consolidada más alta, incluyendo la tarifa del impuesto al consumo. El formulario que prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debe permitir que los contribuyentes reporten los municipios donde son desarrolladas sus actividades y los ingresos atribuidos a cada uno de ellos. Lo anterior con el propósito que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público pueda transferir los recursos recaudados por concepto de impuesto de industria y comercio consolidado al municipio o distrito que corresponda.”

El demandante formuló varios cargos de inconstitucionalidad contra el parágrafo 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, al considerar que el Legislador introdujo una regla de determinación de la tarifa aplicable a los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación que desconoce principios estructurales del sistema tributario consagrados en la Constitución Política.

En particular, sostuvo que la disposición demandada establece que los contribuyentes que desarrollan dos o más actividades económicas dentro del Régimen Simple deben aplicar una tarifa consolidada determinada con base en la más alta de las actividades desarrolladas, incluyendo la tarifa del impuesto al consumo, lo que, a su juicio, conduce a que la totalidad de los ingresos del contribuyente quede sometida a una carga tributaria que no refleja de manera adecuada la diversidad de actividades ni la composición real de sus ingresos.

En ese sentido, el accionante estructuró cinco cargos de inconstitucionalidad, en los que sostuvo, de manera general, que la norma acusada: (i) vulnera el principio de equidad tributaria, al imponer una carga uniforme a contribuyentes pluriactivos sin atender las diferencias relevantes en la estructura de sus ingresos (ii) desconoce los principios de progresividad y capacidad contributiva, al tratar como equivalentes situaciones económicas que no lo son, (iii) afecta el derecho a la igualdad, al establecer un trato idéntico entre contribuyentes con realidades económicas distintas; (iv) introduce un gravamen que, en su criterio, resulta desproporcionado frente a los fines del Régimen Simple de Tributación; y (v) desnaturaliza los objetivos de simplificación y justicia fiscal que inspiran dicho régimen especial.

El magistrado sustanciador, mediante Auto del 18 de noviembre de 2025, inadmitió la demanda al considerar que el escrito no cumplía integralmente con los requisitos previstos en el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991, en particular, por falta de precisión en el objeto de la acusación y por deficiencias en el desarrollo del concepto de la violación, al no acreditarse de manera suficiente las exigencias de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia exigidas por la jurisprudencia constitucional.

Dentro del término concedido, el demandante presentó escrito de corrección en el que atendió las observaciones formuladas por el despacho. En dicha subsanación precisó de manera expresa las expresiones demandadas, reestructuró los cargos y depuró el debate constitucional, concentrándolo en tres cargos: la presunta vulneración de: (i) los principios de equidad tributaria, (ii) progresividad y capacidad contributiva, y (iii) del derecho a la igualdad. Asimismo, ajustó la argumentación a los criterios metodológicos establecidos por la Corte Constitucional para la formulación del concepto de la violación.

En la demanda corregida, el accionante precisó el objeto de la acusación y dirigió sus cargos exclusivamente contra las expresiones *“estará sometido a la tarifa simple consolidada más alta”* e *“incluyendo la tarifa del impuesto al consumo”* contenidas en el parágrafo 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, al considerar que dichas expresiones imponen una tarifa consolidada uniforme a contribuyentes que, si bien pertenecen al mismo régimen tributario, presentan diferencias relevantes en la estructura de sus ingresos y en los hechos gravados que realizan. A su juicio, la norma asimila indebidamente la situación del contribuyente que desarrolla exclusivamente una actividad gravada con la tarifa más alta, con la de aquel que realiza varias

actividades y obtiene la mayor parte de sus ingresos en actividades en actividades sujetas a tarifas inferiores.

El demandante alegó que esta equiparación carece de una justificación objetiva y razonable, pues el propio diseño del Régimen Simple reconoce tarifas diferenciadas por actividad y exige la identificación de los ingresos por cada una de ellas. En consecuencia, la aplicación automática de la tarifa más alta a la totalidad de los ingresos del contribuyente pluriactivo produciría una carga tributaria desproporcionada e inequitativa, contraria a los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

El magistrado ponente, mediante Auto del 11 de diciembre de 2025, admitió la demanda respecto de los siguientes cargos: Primero, la presunta vulneración del principio de equidad tributaria, (artículo 363); segundo, desconocimiento de los principios de progresividad y la capacidad contributiva, (artículos 95.9 y 363 de la Constitución); y tercero, inobservancia del derecho a la igualdad, (artículo 13 superior), al considerar que el actor identificó adecuadamente los grupos de comparación, explicó el trato legal cuestionado y expuso razones suficientes para suscitar una duda mínima sobre la constitucionalidad de las expresiones demandadas.

En el mismo auto, se ordenó fijar en lista el proceso para la intervención ciudadana y correr traslado al Procurador General de la Nación, a fin de que rindiera el concepto conforme a lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto Ley 2067 de 1991. Esta decisión fue comunicada a la Procuraduría mediante Oficio No. 001 de 14 de enero de 2026.

II. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de parágrafo 5 (parcial) del artículo 908 del Decreto 624 del 1989 *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales"*, por tratarse de una disposición con fuerza y rango de ley, la cual fue modificada por la Ley 2010 de 2019.

III. CUESTIÓN PREVIA – MANIFESTACIÓN DE TRANSPARENCIA

El expediente de la referencia versa sobre una demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 5 (parcial) del artículo 908 del Decreto 624 de 1989, *"Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"* adicionado y modificado por la Ley 2010 de 2019. Como ya se ha explicado, el cargo alegado es de carácter sustancial, en el entendido que planten la presunta vulneración de los principios constitucionales de igualdad, equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva.

Teniendo en cuenta que el artículo 278 de la Constitución Política me impone el deber de rendir concepto en todos los procesos de constitucionalidad, estimo necesario realizar la presente **manifestación de transparencia**, pues pese a que no me encuentro formalmente en una causal de impedimento, en mi otrora calidad de secretario general del Senado de la República, participé en el trámite de expedición de la Ley 2010 de 2019, la cual introdujo los apartes demandados en el artículo de la norma cuestionada. A lo largo del procedimiento legislativo otorgué constancia del

texto aprobado en la plenaria del Senado, realicé actuaciones encaminadas a garantizar el principio de publicidad del trámite y suscribí, junto con el presidente del Senado, el cuerpo normativo finalmente sancionado por el presidente de la República, lo cual consta en las gacetas del Congreso número 1130, 1239, 1214 y 1203, 1241 y 1131 de 2019.

Si bien, en otras oportunidades me he declarado impedido por haber participado en el trámite legislativo de las normas objeto de control por parte de la Corte Constitucional, el Alto Tribunal ya ha fijado algunas pautas que permiten determinar cuándo dicha conducta no ha sido determinante para la expedición de la norma.

En efecto, el presente proceso resulta análogo al analizado por la Corte Constitucional en el Auto 708 de 22 de mayo de 2025, en el cual se precisó que, si bien participé en el proceso de formación de la norma objeto de control, en tanto ejercí las funciones propias de mi cargo como secretario general del Senado, lo cierto es que dicha actuación no fue activa y determinante en el proceso de formación de la norma acusada, ni guardaba relación con el asunto que la Corte debía resolver. En consecuencia, la Sala Plena concluyó que no se había demostrado alguna circunstancia que comprometiera mi independencia o imparcialidad para emitir conceptos sobre la constitucionalidad de la norma.

En esta ocasión, al revisar el contenido de la demanda D-17017 y del auto admisorio, no hay duda sobre la naturaleza de los cargos propuestos. Se trata de planteamientos de fondo o sustanciales, que, en principio, no tienen ninguna conexión con las funciones que ejercí como secretario general del Senado de la República y, por tanto, estas últimas no guardan relación con la materia que le corresponde conocer a la Corte.

Finalmente, estimo pertinente aclarar que formulo la presente manifestación de transparencia con el objetivo de advertir a la Corte que participé en la expedición de la norma, pero mis actuaciones no fueron activas ni determinantes y por tanto no comprometen mi independencia e imparcialidad para rendir concepto. Así mismo, con el propósito de salvaguardar la celeridad y el buen funcionamiento de la administración de justicia y evitar dilaciones en este proceso.

IV. PROBLEMAS JURÍDICOS

En atención a los cargos admitidos, el problema jurídico que debe resolver la Corte Constitucional consiste en determinar si:

¿El Legislador vulneró los principios de igualdad y equidad tributaria al disponer que, los contribuyentes adscritos al Régimen Simple de Tributación que desarrollan dos o más actividades empresariales deban liquidar la totalidad de sus ingresos con la tarifa simple consolidada más alta, sin diferenciar la actividad económica específica de la cual provienen dichos ingresos?

¿La aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes pluriactivos del Régimen Simple de Tributación desconoce los principios de capacidad contributiva y progresividad del sistema tributario, al gravar la totalidad de sus ingresos con una única tarifa sin atender la estructura real de su capacidad económica?

V. CONSIDERACIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO

Para resolver el problema jurídico planteado, el concepto se estructurará a partir de un análisis sobre: i) la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria y sus límites constitucionales; ii) el régimen simple de tributación -SIMPLE; iii) el alcance de los impuestos adoptados mediante la Ley 2010 de 2019 y la regla de aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes pluriactivos; para finalmente, iv) dar solución el caso concreto

a. La libertad de configuración del Legislador en materia tributaria y sus límites

Los impuestos se crean con el propósito de financiar los gastos del Estado y, al mismo tiempo, para orientar la economía de manera planificada. La facultad impositiva del Estado se encuentra en cabeza del Congreso de la República, en razón al principio de representatividad que rige la materia. Así las cosas, corresponde al Legislador crear, modificar y eliminar impuestos¹, establecer los elementos que los integran (sujetos, hecho y base gravable, tarifas, etc.), así como conceder beneficios y deducciones fiscales.²

En ese sentido, *“la atribución de legislar en materia tributaria es suficientemente amplia para que el Congreso de la República fije los elementos básicos de cada gravamen, conforme a su propia evaluación y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal”*³. De hecho, la misma Corte Constitucional ha reconocido que el campo tributario es una de las materias de mayor libertad de configuración normativa del Legislador⁴.

En desarrollo de ese amplio margen de configuración normativa, la Corte⁵ ha sostenido que el Legislador se encuentra habilitado para estructurar integralmente los tributos, lo que comprende no solo la definición de los sujetos activo y pasivo, el hecho generador y la base gravable, sino también la fijación de las tarifas aplicables, el momento a partir del cual se exige el tributo y las reglas para su recaudo y administración⁶. Estas decisiones responden a valoraciones propias de la política fiscal, frente a las cuales el Congreso goza de autonomía, siempre que actúe dentro del marco constitucional.

Sin embargo, la libertad de configuración normativa del Legislador en materia fiscal no es absoluta; encuentra límites en los derechos fundamentales de los administrados y los principios constitucionales en la materia. Dentro de ellos se encuentran los derivados de los artículos 95.9 y 363 superiores que le imponen al Legislador (i) la obligación de seguir los principios de justicia y equidad en la forma en la que se ha de llevar a cabo la contribución para la financiación de los gastos públicos y que (ii) en el sistema tributario predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

¹ Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

² Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-430 de 1995, C-711 de 2001, C-625 de 2003, C-1003 de 2004, y C-333 de 2017.

³ Corte Constitucional. Sentencia C-322 de 2022.

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-101 de 2022.

⁵ Ibidem

⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2018.

No obstante, dentro de los márgenes que la Constitución le reconoce, el Legislador goza de una potestad de configuración en materia tributaria. En ejercicio de esa facultad puede crear, *modificar, aumentar, disminuir o suprimir tributos*, así como *definir los sujetos pasivos, las reglas de aplicación y las excepciones*, siempre que dichas decisiones se adopten conforme con los parámetros constitucionales⁷. Esta potestad, opera tanto en un sentido positivo, al permitir el establecimiento de beneficios, exenciones o tratamientos preferenciales orientados a fines constitucionalmente legítimos, como en un sentido negativo, al permitir la creación de gravámenes mayores o la restricción de beneficios cuando existan razones objetivas, proporcionales y acordes con los principios de justicia y equidad.

En ese sentido, el deber de contribuir en un marco de justicia y equidad tiene fundamento en el principio de reciprocidad que rige las relaciones entre los ciudadanos y el Estado *“a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho”*⁸, sino también en el principio de solidaridad como eje estructural del Estado social de Derecho. Este principio consagrado en los artículos 1 y 95.9 de la Constitución Política, impone el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado conforme a la capacidad económica de cada contribuyente, de modo que quienes se encuentran en mejores condiciones económicas asuman una mayor participación en la carga fiscal⁹.

Desde esta perspectiva, la solidaridad legítima que el sistema tributario incorpore mecanismos de redistribución y de asignación diferenciada de cargas, de modo que quienes se encuentran en mejores condiciones económicas asuman una mayor contribución al financiamiento del gasto público. En materia fiscal, ello se traduce en la posibilidad de adoptar reglas que atiendan a criterios objetivos de capacidad económica, eficiencia y sostenibilidad del sistema, con miras a fortalecer la cohesión social y a garantizar la provisión de bienes y servicios públicos orientados a la protección de los sectores más vulnerables¹⁰.

Por su parte, los principios de equidad, eficiencia y progresividad constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento, brindan legitimidad al sistema, y son predicables en su conjunto y no de los impuestos en particular¹¹. La jurisprudencia constitucional los ha definido así:

“El principio de equidad tributaria (...) como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual.

El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y

⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-203 de 2021.

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011.

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid.

han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).

En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”¹².

El principio de equidad, el cual se encuentra inescindiblemente ligado al principio de igualdad, involucra: *“(i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta”¹³.*

El artículo 13 de la Constitución garantiza que todas las personas reciban un trato igual por parte de la ley, sin discriminación por motivos de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica y exigiendo que las diferencias de trato se funden en criterios objetivos, razonables y orientados a fines constitucionalmente legítimos¹⁴.

Este mandato constitucional, al trasladarse al ámbito económico y tributario, se convierte en un límite al poder legislativo, obligando al Estado a diseñar normas fiscales que consideren tanto la capacidad económica como las condiciones particulares de los individuos, de manera que la carga tributaria se imponga de forma proporcional y equitativa¹⁵.

De lo anterior, el principio de equidad tributaria *“resulta diferenciable del derecho a la igualdad, en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección, mientras que el principio de justicia y equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del legislador”¹⁶.* Así las cosas, el principio de equidad tributaria hace referencia a la necesidad de ponderar *“la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”¹⁷.*

Ahora bien, el principio de equidad tributaria incorpora los conceptos de capacidad económica del individuo, con el fin de alcanzar la igualdad, la cual se traduce en última instancia en justicia tributaria. En este sentido, el ordenamiento jurídico tributario debe contener normas que aseguren un trato igualitario a los contribuyentes que se

¹² Ibid.

¹³ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-117 de 2018.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-862 de 2008.

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-183 de 1998 *“(…) El principio de equidad tributaria constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y la desmesura. No se trata de establecer igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riquezas existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional. (…)”*.

¹⁶ Cfr. Ibid.

¹⁷ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002.

encuentren en condiciones similares. Esto implica que la regla general debe ser la uniformidad en el trato fiscal. No obstante, se admite la existencia de disposiciones que establezcan tratos diferenciados, siempre que estas cuenten con una justificación válida desde el punto de vista constitucional. Dicha justificación puede estar soportada en criterios de equidad material o en consideraciones de justicia contributiva.

La jurisprudencia ha diferenciado entre equidad horizontal y equidad vertical. La equidad horizontal implica que el sistema tributario debe tratar de forma idéntica a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de tal manera que después de contribuir, su situación sea de igual manera, similar. En ese sentido la equidad desde esta variable es relacional y consulta la capacidad económica de los contribuyentes individualmente considerados¹⁸. Por su parte, la equidad tributaria desde su dimensión vertical ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad de pago soporten una cuota mayor de impuesto, lo cual se interrelaciona con el principio de progresividad, y se predica del sistema tributario en su conjunto¹⁹.

Dentro de los supuestos, que, sin ser taxativos, tienen la potencialidad de vulnerar dicho principio, se encuentra *“cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello”*, o cuando existe una *“prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados (...)”*²⁰.

Como bien se mencionó, el principio de equidad en materia tributaria busca equiparar cargas impositivas teniendo en cuenta la capacidad económica o contributiva del sujeto. A pesar de ello, este principio constitucional no busca una igualdad total, pues existen situaciones que ameritan tratamientos desiguales para alcanzar la igualdad.

En cuanto a la metodología para determinar si una norma tributaria es conforme a los principios de justicia y equidad tributaria e igualdad, la jurisprudencia ha acudido al juicio integrado de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables²¹.

La jurisprudencia constitucional ha señalado que existen tres niveles de intensidad en el control que ejerce el juez sobre las decisiones del Legislador y de la Administración: leve, intermedio y estricto. Este juicio integrado de igualdad a su vez se compone de tres etapas fundamentales: (i) la identificación de los sujetos o situaciones reguladas por la medida y la determinación del parámetro de comparación adecuado; (ii) la elección del nivel de intensidad del juicio de igualdad, en función de la naturaleza de la medida y los derechos potencialmente comprometidos; y (iii) la aplicación del *test* de igualdad correspondiente, evaluando si la medida persigue un fin constitucionalmente legítimo y si los medios empleados son adecuados, necesarios y proporcionales para alcanzarlo²².

¹⁸ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-322 de 2022.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-278 de 2019.

²¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-322 de 2022.

²² Corte Constitucional. Sentencia C-345 de 2019, C-748 de 2019 y C-521 de 2019.

En ese sentido, en materias económicas y tributarias, el Alto Tribunal ha sostenido que por regla general procede un *test* de igualdad leve. Esta intensidad se usa como regla general debido a que existe, en principio, una presunción de constitucionalidad de las normas expedidas por el Legislador. Adicionalmente, se emplea en los eventos en los cuales el Legislador goza de un amplio margen de configuración. En ese sentido, la Corte ha aplicado este escrutinio leve en casos relacionados con:

“(i) materias económicas y tributarias, (ii) con política internacional, (iii) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, (iv) cuando se examina una norma preconstitucional derogada que aun produce efectos y (v) cuando no se aprecia, en principio, una amenaza para el derecho en cuestión”²³.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, al tratarse de una medida de naturaleza tributaria adoptada en ejercicio de la amplia libertad de configuración normativa que la Constitución le reconoce al Legislador en esta materia, y teniendo en cuenta que, no se acudo a criterios sospechosos, el juicio aplicable es el *test* de igualdad. Este examen se limita a verificar que la medida persiga un fin legítimo y que el medio escogido por el Legislador sea adecuado para alcanzarlo.

b. El régimen simple de tributación – SIMPLE-

El Régimen Simple de Tributación -SIMPLE- es un sistema opcional y voluntario de tributación creado por el Legislador con el propósito de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de determinados contribuyentes, mediante la unificación de varios tributos en un solo impuesto, liquidado con base en los ingresos brutos y sometido a tarifas diferenciadas según la actividad económica y el nivel de ingresos. Este régimen no constituye una exención; no es un beneficio aislado, sino un diseño normativo integral que redefine la forma de cumplimiento del deber de contribuir, con el fin de reducir la complejidad del sistema tributario y facilitar el acceso de micro, pequeñas y medianas empresas a la formalidad fiscal²⁴.

Este régimen tiene sus antecedentes en la Ley 1943 de 2018, expedida en el marco de una reforma tributaria orientada, entre otros objetivos, a enfrentar los altos niveles de informalidad, evasión y complejidad del sistema tributario colombiano. No obstante, dicha ley fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-481 de 2019, por vicios de procedimiento en su formación, específicamente por el incumplimiento de las exigencias de publicidad y deliberación democrática durante el trámite legislativo, y no por razones de contenido material de las normas tributarias allí previstas.

En ese contexto, con el fin de evitar un vacío normativo y garantizar la continuidad de los instrumentos de política fiscal adoptados, el Legislador incorporó el Régimen Simple de Tributación a través de la Ley 2010 de 2019, esta vez observando las exigencias procedimentales fijadas por la jurisprudencia constitucional. Durante el trámite legislativo se evidenció que una parte significativa de los contribuyentes permanecía por fuera del sistema tributario debido a la carga administrativa y a la multiplicidad de impuestos nacionales y territoriales. Por tal razón, el Régimen Simple

²³ Corte Constitucional. Sentencias C-673 de 2001 y C-333 de 2017.

²⁴ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (s. f.). *Régimen Simple de Tributación – RST*. Gobierno de Colombia.

fue concebido como una herramienta orientada a facilitar la formalización, incentivar²⁵ el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y ampliar la base de contribuyentes, sin sacrificar los principios estructurales del sistema tributario.

El Régimen Simple responde a varias finalidades de relevancia constitucional. En primer lugar, busca promover la formalización empresarial, entendida no solo como la inscripción en registros fiscales, sino como el acceso efectivo a los beneficios del sistema económico formal, tales como el crédito, la contratación y la participación en cadenas productivas. En segundo lugar, pretende reducir la evasión y la elusión tributaria, al ofrecer un esquema de tributación más sencillo, previsible y administrativamente accesible. En tercer lugar, apunta a mejorar la eficiencia del sistema tributario, al disminuir los costos de administración y recaudo tanto para el Estado como para los contribuyentes. Finalmente, el régimen se articula con los principios de equidad y progresividad, en la medida en que establece tarifas graduadas según la capacidad económica y la naturaleza de la actividad desarrollada²⁶.

En cuanto a su estructura, el impuesto unificado bajo el Régimen Simple presenta una configuración normativa propia, distinta del régimen ordinario del impuesto sobre la renta. El sujeto activo es la Nación, a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), sin perjuicio de la participación de los municipios y distritos en los componentes territoriales integrados al régimen. El sujeto pasivo lo constituyen las personas naturales y jurídicas que, cumpliendo los requisitos legales, optan voluntariamente por acogerse al *simple*. El hecho generador está constituido por la obtención de ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades empresariales, comerciales, industriales o de servicios, dentro de los parámetros definidos por la ley²⁷.

La base gravable del impuesto corresponde, de manera general, a la totalidad de los ingresos brutos percibidos por el contribuyente durante el respectivo período, sin aplicar las reglas tradicionales de depuración propias del impuesto sobre la renta en el régimen ordinario. Este diseño responde a la lógica de simplicidad por el que se crea el régimen y busca facilitar tanto la determinación del impuesto como su control por parte de la administración tributaria.

Por su parte, la tarifa, la cual se encuentra estructurada en tablas que combinan dos variables principales: el rango de ingresos brutos y el grupo de actividad económica al que pertenece el contribuyente. De esta manera, el Legislador estableció tarifas diferenciadas que reflejan las particularidades económicas de cada sector, reconociendo que no todas las actividades presentan los mismos márgenes, niveles de riesgo ni capacidad contributiva²⁸.

Aunque el Régimen Simple reduce significativamente la carga administrativa para los contribuyentes, su adopción no implica la eliminación de las obligaciones fiscales. Quienes eligen someterse a este régimen deben cumplir, entre otras, con la obligación de inscribirse oportunamente, presentar la declaración anual del impuesto unificado, realizar anticipos bimestrales, expedir factura electrónica cuando sea exigible y

²⁵ Gaceta del Congreso n.º 933 de 2018, p. 76.

²⁶ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2019). *Exposición de motivos del proyecto de ley por medio del cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario*. Gaceta del Congreso de la República, No. 1055. Congreso de la República de Colombia.

²⁷ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (s. f.). *Régimen Simple de Tributación – RST*. Gobierno de Colombia.

²⁸ Ibidem.

suministrar información veraz y completa a la administración tributaria. En este sentido, el régimen configura una modalidad especial de cumplimiento del deber constitucional de contribuir, mas no una exoneración de este.

Finalmente, el Régimen Simple contempla diversos beneficios para los contribuyentes que optan por acogerse a él. Entre estos, se destacan la unificación de varios impuestos en una sola obligación, la aplicación de tarifas generalmente inferiores a las del régimen ordinario, la reducción de trámites y cargas formales, y el acceso a incentivos específicos orientados a promover la bancarización, la facturación electrónica y la formalización empresarial. Estos beneficios no operan de manera automática ni indiscriminada, sino dentro de los límites y condiciones definidos por la ley, en consonancia con los objetivos de política fiscal que inspiran el régimen.

c. Finalidad del régimen simple de tributación - *simple* adoptados mediante la Ley 2010 de 2019. La regla de aplicación de la tarifa simple consolidada para los contribuyentes pluriactivos.

La reforma tributaria adoptada mediante la Ley 2010 de 2019 tuvo como propósito central dar continuidad a las medidas introducidas por la Ley 1943 de 2018, orientadas a corregir problemáticas estructurales de la economía y del sistema tributario colombiano. De acuerdo con su exposición de motivos, dicha reforma pretendió potenciar el crecimiento económico, fomentar la formalización empresarial, reducir la evasión y fortalecer la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, en un marco de sostenibilidad fiscal y seguridad jurídica²⁹.

En ese contexto general, la Ley 2010 de 2019 consolidó el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE como un instrumento orientado a facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, reducir los costos asociados a la formalidad y promover la inclusión de micro, pequeñas y medianas empresas en el sistema tributario. Según se desprende de la exposición de motivos, el *simple* fue concebido como un mecanismo para aliviar la carga administrativa y tributaria que enfrentan los contribuyentes de menor tamaño, mediante la unificación de varios tributos y la aplicación de tarifas diferenciadas según la actividad económica y el nivel de ingresos.

En particular, el Legislador destacó que uno de los principales obstáculos para la formalización empresarial radica en la elevada carga tributaria efectiva y en la complejidad del sistema impositivo, factores que desincentivan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Frente a ese supuesto, el Régimen Simple fue diseñado como un impuesto unificado que integra, en una sola declaración y bajo una tarifa consolidada, el impuesto sobre la renta, el impuesto de industria y comercio y, en algunos casos, el impuesto nacional al consumo, con el fin de simplificar el sistema y reducir los costos de cumplimiento³⁰.

Desde la perspectiva de sus elementos esenciales, el impuesto unificado bajo el Régimen Simple tiene como sujeto activo a la Nación y, en lo que respecta a los componentes territoriales, a los municipios y distritos, representados por la administración tributaria competente. El sujeto pasivo lo constituyen las personas

²⁹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2019). *Exposición de motivos del proyecto de ley por medio del cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario*. Gaceta del Congreso de la República, No. 1055. Congreso de la República de Colombia.

³⁰ Ibidem

naturales y jurídicas que, cumpliendo los requisitos legales, optan voluntariamente por acogerse al régimen. El hecho generador está dado por la obtención de ingresos brutos provenientes del desarrollo de actividades empresariales, comerciales, industriales o de servicios, dentro de los parámetros definidos por el Estatuto Tributario.

En cuanto a la tarifa, el artículo 908 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 2010 de 2019, establece tarifas diferenciadas en función de la actividad económica desarrollada y del nivel de ingresos brutos del contribuyente, reflejando la intención legislativa de adecuar la carga fiscal a la naturaleza de cada actividad y a su capacidad económica. No obstante, el mismo artículo introdujo una regla especial para los contribuyentes que desarrollan dos o más actividades económicas, disponiendo que, en estos casos, la totalidad de los ingresos se somete a la tarifa simple consolidada más alta, incluyendo, cuando corresponda, el componente del impuesto al consumo, regulación cuya constitucionalidad se analiza en el presente proceso.

Conviene precisar que, la regla de aplicación de una tarifa simple consolidada más alta en los eventos de pluriactividad no fue incorporada de manera sobreviniente durante el trámite legislativo, ni constituye una modificación introducida en etapas finales del procedimiento. Por el contrario, del análisis de las ponencias, debates y textos aprobados en el proceso legislativo³¹ que terminó con la expedición de la Ley 2010 de 2019, se desprende que esta regla formó parte del diseño original del Régimen Simple de Tributación y se mantuvo inalterada en sus aspectos esenciales a lo largo del trámite en comisiones y plenarias, rangos de ingresos y aspectos operativos del régimen, sin que se evidencien variaciones sustanciales en la decisión de aplicar una tarifa única en los casos de concurrencia de actividades económicas, lo que permite concluir que se trata de una opción normativa deliberada, y coherente con los objetivos de simplificación y eficiencia administrativa que inspiran el régimen SIMPLE.

De acuerdo con la exposición de motivos, la unificación de tributos y la simplificación de las reglas de determinación del impuesto respondieron a criterios de eficiencia administrativa, facilidad de recaudo y reducción de la evasión, en la medida en que un esquema más simple incentiva la formalidad y amplía la base gravable. En ese marco, la aplicación de una tarifa consolidada busca facilitar a la administración del régimen y evitar la fragmentación de la base imponible, en coherencia con el objeto de simplificación que inspira al simple.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la norma objeto de análisis se expidió con el propósito de dar continuidad a las medidas que se habían incorporado al ordenamiento jurídico con la Ley 1943 de 2018, es pertinente señalar que, la exposición de motivos de esta Ley, disponía que uno de los principales problemas del sistema tributario colombiano era la alta informalidad empresarial, asociada no solo a la carga económica del tributo, sino a la complejidad normativa y al elevado costo de cumplimiento. En ese contexto, el Régimen Simple fue presentado como un mecanismo de simplificación integral, dirigido a reducir barreras de entrada a la formalidad y a facilitar el tránsito de pequeños contribuyentes hacia el sistema.

En particular, se resaltaron tres ejes relevantes³²:

³¹ Gaceta del Congreso n.º 1130 de 2019; Gaceta del Congreso n.º 1131 de 2019; Gaceta del Congreso n.º 1241 de 2019.

³² Gaceta del Congreso n.º 933 de 2018.

- i) Unificación de tributos: el SIMPLE fue concebido como un impuesto unificado que integrara en un solo pago y en una sola declaración varios gravámenes nacionales y territoriales, principalmente el impuesto sobre la renta, el impuesto de industria y comercio y, en ciertos casos, el impuesto nacional al consumo, con el fin de evitar la dispersión de obligaciones, declaraciones y autoridades recaudadoras.
- ii) Reducción de costos de cumplimiento: la simplificación procedimental (una sola declaración anual con anticipos bimestrales, liquidación sobre ingresos brutos y tarifas consolidadas) se justificó como una herramienta para disminuir la carga administrativa, contable y financiera que enfrentan micro y pequeñas empresas.
- iii) Ampliación de la base gravable y fortalecimiento del recaudo: se sostuvo que un esquema simple y claro incentiva el cumplimiento voluntario y permite incorporar a la formalidad a contribuyentes que, bajo el régimen ordinario, permanecían al margen del sistema.

Estos argumentos muestran que, desde su configuración inicial en la Ley 1943 de 2018, el Régimen Simple fue diseñado bajo la lógica de simplificación estructural y de tratamiento consolidado de obligaciones, lo que luego fue retomado y mantenido por la Ley 2010 de 2019 al reproducir y dar continuidad al modelo.

En síntesis, el Régimen Simple de Tributación concebido inicialmente en la Ley 1943 de 2018 y posteriormente adoptado y consolidado mediante la Ley 2010 de 2019 persigue los siguientes objetivos: i) incentivar la formalización empresarial mediante la reducción de costos administrativos y tributarios; ii) simplificar el sistema impositivo a través de la unificación de varios tributos en un solo impuesto iii) adecuar la carga fiscal a la actividad económica y al nivel de ingresos de los contribuyentes; y iv) fortalecer la eficiencia y el recaudo del sistema tributario. En ese contexto se explica la regla que ordena aplicar una tarifa simple consolidada a los contribuyentes que realizan más de una actividad económica, como una opción legislativa encaminada a simplificar el funcionamiento del Régimen Simple de Tributación.

d. La solución al caso concreto

Para el análisis del problema jurídico planteado, el Ministerio abordará de manera conjunta los cargos formulados por la presunta vulneración de los principios de equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva e igualdad en la medida en que estos reproches se encuentran estrechamente relacionados. En efecto, la evaluación de la razonabilidad del trato diferenciado que introduce la norma demandada exige un examen integral de dichos principios, dado que la equidad tributaria constituye una manifestación específica del derecho a la igualdad en materia fiscal y se proyecta, a su vez, en la exigencia de que la carga impositiva refleje de manera adecuada la capacidad contributiva y la progresividad del sistema.

Análisis de los cargos por presunta violación de los principios de igualdad y equidad tributaria.

A continuación, se procede a realizar el *test* de igualdad el cual comprende los siguientes momentos: i) identificación de los sujetos comparables y el criterio de

comparación, posteriormente, se analizará: ii) que la medida persiga un fin constitucionalmente legítimo; iii) el medio empleado sea idóneo para alcanzarlo, y (iv) no exista una prohibición expresa en la Constitución.

En el caso bajo examen, los demandantes cuestionan la decisión del Legislador de disponer que los contribuyentes adscritos al Régimen Simple de Tributación que desarrollan dos o más actividades económicas se sometan a la tarifa simple consolidada más alta, al considerar que dicha regla impone una carga tributaria uniforme a contribuyentes que, aunque pertenecen al mismo régimen, presentan diferencias relevantes en la estructura de sus ingresos y en las actividades que desarrollan. En su criterio, esta equiparación desconoce las particularidades económicas de los contribuyentes pluriactivos y genera un trato igual frente a situaciones que no serían materialmente comparables.

- Los sujetos comparados y el criterio de comparación

Contribuyentes del Régimen Simple de Tributación con una sola actividad económica y contribuyentes pluriactivos

Como se mencionó anteriormente, uno de los presupuestos fundamentales para determinar si existe vulneración de los principios de equidad y justicia tributaria, desarrollado por la jurisprudencia constitucional colombiana, consiste en la verificación de que los sujetos o situaciones objeto de comparación se encuentren en condiciones jurídico-fácticas equivalentes frente al propósito de la norma o medida que se analiza. Este requisito busca evitar comparaciones irrelevantes que pueden distorsionar el examen de constitucionalidad, pues no toda diferencia de trato entre sujetos disímiles constituye una vulneración al principio equidad y justicia tributaria.

En el presente caso, los demandantes comparan, de un lado, los contribuyentes adscritos al Régimen Simple de Tributación que desarrollan una sola actividad económica, y de otra, a los contribuyentes pertenecientes al mismo régimen que desarrollan dos o más actividades económicas. Según su planteamiento, la presunta vulneración de los principios de igualdad, equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva se origina en que la regla prevista en el parágrafo 5 del artículo 908 de Estatuto Tributario, dispone que los contribuyentes pluriactivos estén sometidos a la tarifa simple consolidada más alta, lo que, a su juicio, desconoce las diferencias existentes en la composición de los ingresos ni en las actividades efectivamente desarrolladas.

Desde esta perspectiva, los demandantes sostienen que la aplicación uniforme de dicha tarifa generaría un trato fiscal injustificado entre contribuyentes que, aunque pertenecen al mismo régimen tributario, presentan estructuras económicas distintas. En particular, afirman que el contribuyente pluriactivo que obtiene la mayor parte de sus ingresos de actividades sujetas a tarifas más bajas se vería equiparado, para efectos de la liquidación del impuesto, con aquel contribuyente monoactivo de tarifa alta, pese a que sus realidades económicas no serían equivalentes.

Para el Ministerio Público *prima facie*, la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes adscritos al Régimen Simple de Tributación que desarrollan dos o más actividades económicas podría interpretarse como un trato homogéneo frente a contribuyentes que presentan diferencias en la composición de sus ingresos y

en las actividades que efectivamente desarrollan. No obstante, el criterio de comparación relevante no se encuentra en la pluriactividad de los contribuyentes, sino en las diferencias en la composición de sus ingresos y en las actividades que efectivamente desarrollan.

En efecto, el Régimen Simple de Tributación fue diseñado como un sistema opcional y especial que agrupa, bajo un mismo marco normativo, a contribuyentes que realizan actividades empresariales, comerciales, industriales o de servicios, y que se someten a reglas comunes en cuanto al hecho generador, la base gravable y la estructura del impuesto. Dentro de este régimen, la normativa prevé tarifas diferenciadas según la actividad económica y establece reglas específicas para su aplicación cuando un mismo contribuyente desarrolla varias actividades de manera concurrente.

En este contexto, la exposición de motivos de la Ley 2010 de 2019 puso de presente que uno de los objetivos centrales del Régimen Simple consiste en facilitar la administración del impuesto y reducir la complejidad derivada de la coexistencia de múltiples actividades económicas en cabeza de un mismo contribuyente. Desde esta óptica, el criterio considerado por el Legislador no fue la actividad individual aislada, sino la situación del contribuyente que desarrolla más de una actividad dentro de un esquema de tributación simplificada, lo cual introduce un elemento diferenciador desde la perspectiva de la determinación del impuesto.

Así, la diferenciación normativa no se estructura entre contribuyentes del Régimen Simple y contribuyentes del régimen ordinario, ni entre actividades económicas específicas, sino entre contribuyentes que, dentro del mismo régimen especial, desarrollan una sola actividad y aquellos que desarrollan varias. Este criterio parte de la premisa de que la pluriactividad puede incidir en la forma en que se administra, liquida y controla el impuesto unificado aun cuando los contribuyentes compartan un mismo marco jurídico y pertenezcan al mismo régimen tributario.

No obstante, el hecho de que el Legislador haya adoptado la pluriactividad como criterio de comparación no excluye, por sí mismo, la posibilidad de que al interior del Régimen Simple existan diferencias relevantes en términos de capacidad contributiva, derivadas de la diversidad de actividades desarrolladas y de la proporción de ingresos asociados a cada una de ellas. En efecto, aun cuando los contribuyentes pluriactivos y los de una sola actividad se encuentran sometidos a un mismo régimen, ello no implica necesariamente que el impacto de la aplicación de una tarifa consolidada sea equivalente en todos los casos.

En ese sentido, la disposición analizada podría suscitar interrogantes desde la perspectiva de los principios de igualdad y equidad tributaria, en la medida en que establece una regla uniforme de determinación de la tarifa frente a contribuyentes que, aunque pertenecen al mismo régimen especial, pueden presentar diferencias relevantes en su estructura económica. Por esta razón, la identificación del criterio de pluriactividad no resulta suficiente para descartar una eventual desigualdad, lo que hace necesario continuar con el examen propio del juicio integrado de igualdad, a fin de establecer si la medida persigue un fin constitucionalmente legítimo y si el medio escogido por el Legislador resulta adecuado dentro del margen de configuración normativa en materia tributaria.

- Finalidad y legitimidad de la medida

La regla de aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes adscritos al Régimen Simple de Tributación que desarrollan dos o más actividades económicas constituye una medida de naturaleza tributaria que se inscribe en el marco normativo del impuesto unificado creado por la Ley 2010 de 2019. Dicha regla responde a objetivos asociados a la simplificación del sistema tributario, la eficiencia administrativa, la facilidad en el recaudo y la promoción del cumplimiento voluntario³³.

En particular, el Legislador concibió el Régimen Simple como un mecanismo destinado a reducir la complejidad normativa y operativa que enfrentan ciertos contribuyentes, especialmente aquellos que desarrollan actividades empresariales de menor escala, mediante la unificación de varios tributos y la adopción de reglas claras para la determinación del impuesto. En ese contexto, la definición de tarifa diferenciadas por actividad económica y la previsión de una regla específica para los contribuyentes pluriactivos se orientan a facilitar la administración del régimen y a evitar la fragmentación de la base gravable cuando concurren múltiples actividades en cabeza de un mismo contribuyente.

Desde esta perspectiva, la finalidad de la medida no es sancionar ni gravar de manera diferenciada determinadas actividades económicas, sino establecer un criterio de operación uniforme que permita determinar el impuesto de una forma simple en aquellos casos en los que el contribuyente desarrolla más de una actividad sometida a tarifas distintas. La aplicación de la tarifa simple consolidada más alta busca, así evitar esquemas de distribución artificial de ingresos entre actividades, reducir costos de fiscalización y fortalecer la certeza en la liquidación del impuesto unificado³⁴.

Adicionalmente, la medida se encuentra de conformidad con los principios de eficiencia y equidad del sistema tributario, en tanto pretende asegurar que el Régimen Simple cumpla su función como una forma de formalización y recaudo sin que implique niveles de complejidad como los del régimen ordinario. En ese sentido, la regla cuestionada tiene una lógica de administración tributaria que privilegia criterios objetivos y fácilmente verificables, lo cual contribuye a la reducción de la evasión y a la ampliación de la base de contribuyentes formales.

Cabe destacar, además, que el Régimen Simple de Tributación es de carácter voluntario, de modo que la decisión de acogerse a él, así como de permanecer en el mismo, responde a una valoración autónoma del contribuyente sobre las condiciones del régimen, incluidas las reglas relativas a la determinación de la tarifa en casos de pluriactividad. Este elemento refuerza la legitimidad de la estructura normativa adoptada por el Legislador, en la medida en que los contribuyentes conservan la posibilidad de optar por el régimen que consideren más adecuado a su situación económica.

En este orden de ideas, la regla de aplicación de la tarifa simple consolidada a los contribuyentes pluriactivos persigue finalidades que resultan constitucionalmente legítimas, al estar orientadas a la simplificación del sistema tributario, la eficiencia

³³ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2019). *Exposición de motivos del proyecto de ley por medio del cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario*. Gaceta del Congreso de la República, No. 1055. Congreso de la República de Colombia.

³⁴ Ibidem

administrativa, la mejora del recaudo y la promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, en armonía con los principios previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. En consecuencia, en esta etapa del juicio integrado de igualdad, la medida supera el examen de finalidad y legitimidad constitucional, lo que permite avanzar al análisis relativo a la idoneidad del medio empleado por lo que permite concluir, en esta etapa del test, que la medida supera el examen de finalidad y legitimidad constitucional, y así dando paso al siguiente elemento del test de igualdad.

- Idoneidad de la medida

En el caso de la regla prevista en el parágrafo 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, la finalidad identificada consiste en simplificar la determinación del impuesto unificado, facilitar su administración y control, y fortalecer la eficiencia del recaudo dentro del Régimen Simple de Tributación, especialmente en aquellos eventos en los que un mismo contribuyente desarrolla dos o más actividades económicas sometidas a tarifas distintas. Esta regla se concibió como un instrumento para materializar los principios de eficiencia y simplicidad del sistema tributario, sin desconocer los criterios de equidad que inspiran el diseño del régimen.

La idoneidad de la medida se aprecia en que la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta permite alcanzar dichos fines de manera directa, al establecer un criterio claro, objetivo y fácilmente verificable para la liquidación del impuesto en casos de pluriactividad. En efecto, al optar por una regla uniforme de determinación de la tarifa, el Legislador evita la fragmentación de la base gravable y reduce la complejidad que implicaría distribuir los ingresos entre distintas actividades, cada una con una tarifa específica, lo cual resultaría contrario a la lógica de simplificación que caracteriza al Régimen Simple³⁵.

En primer lugar, la medida resulta idónea desde la perspectiva administrativa, en tanto facilita la gestión y fiscalización del impuesto unificado por parte de la administración tributaria. La aplicación de una tarifa consolidada elimina la necesidad de realizar cálculos diferenciados por actividad económica, disminuye los costos de verificación y reduce los riesgos de evasión o de asignación artificial de ingresos a actividades gravadas con tarifas más bajas. De este modo, la regla contribuye a la certeza jurídica y a la eficiencia en el recaudo³⁶.

En este punto resulta relevante precisar el alcance normativo de la expresión “*tarifa simple consolidada más alta*”, pues la aplicación de esta regla no implica una reclasificación de la totalidad de los ingresos del contribuyente hacia la actividad económicamente más gravada, ni una alteración de la naturaleza de los ingresos obtenidos. Por el contrario, dicha expresión debe entenderse como la aplicación de la tarifa nominal más alta entre las actividades efectivamente desarrolladas por el contribuyente, sobre la base gravable unificada propia del Régimen Simple de Tributación.

³⁵ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025). *Concepto No. 016230: Alcance de la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta en el Régimen Simple de Tributación*. Gobierno de Colombia.

³⁶ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2019). *Exposición de motivos del proyecto de ley por medio del cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario*. Gaceta del Congreso de la República, No. 1055. Congreso de la República de Colombia.

Esta interpretación permite advertir que la medida no introduce una carga adicional ajena al diseño del régimen, sino que opera como una regla técnica de determinación de la tarifa aplicable, orientada a preservar la simplicidad, la claridad y la verificabilidad del impuesto unificado³⁷.

En segundo lugar, la medida es idónea para preservar la coherencia interna del Régimen Simple de Tributación, en la medida en que mantiene un mecanismo de liquidación compatible con su carácter simplificado. La previsión de una tarifa única aplicable a los contribuyentes pluriactivos responde a la necesidad de evitar que la concurrencia de múltiples actividades introduzca niveles de complejidad equiparables a los del régimen ordinario, lo cual desnaturalizaría los objetivos del régimen especial.

Adicionalmente, la idoneidad de la medida se refuerza por el carácter voluntario del Régimen Simple de Tributación. En la medida en que los contribuyentes pueden optar libremente por acogerse o no al régimen, la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta opera como una condición conocida y previsible del diseño normativo del impuesto unificado. Este elemento contribuye a que la medida resulte adecuada para alcanzar los fines perseguidos, sin imponer una carga obligatoria a quienes no deseen someterse a sus reglas.

En este orden de ideas, la regla de aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes pluriactivos constituye un medio adecuado e idóneo para alcanzar las finalidades de simplificación, eficiencia administrativa y fortalecimiento del recaudo que orientan el Régimen Simple de Tributación, en tanto permite determinar el impuesto de manera clara y uniforme en situaciones de mayor complejidad económica, sin introducir mecanismos que resulten incompatibles con la estructura y los objetivos del régimen.

Análisis de los cargos por presunta violación de los principios de progresividad y capacidad contributiva.

Sin perjuicio del análisis efectuado en el marco del juicio integrado de igualdad, resulta necesario abordar de manera específica los reparos formulados por los demandantes con relación a los principios de capacidad contributiva y progresividad, los cuales, si bien guardan relación con la equidad, se inscriben de manera más directa en el principio de justicia tributaria previsto en el artículo 363 de la Constitución Política.

En este punto, los accionantes sostienen que la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes pluriactivos desconocería su verdadera capacidad económica, en la medida en que no diferencia la proporción de ingresos provenientes de cada actividad y podría generar una carga fiscal que no refleje adecuadamente la estructura real de sus ingresos. Asimismo, afirman que dicha regla afectaría la progresividad del sistema al imponer una tarifa uniforme sin atender las particularidades económicas de cada contribuyente.

El principio de capacidad contributiva exige que los tributos guarden correspondencia con la aptitud económica real del sujeto pasivo, de manera que la carga fiscal recaiga sobre manifestaciones efectivas de riqueza. En el caso del Régimen Simple de Tributación, la base gravable está constituida por el total de los ingresos brutos

³⁷ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025). *Concepto No. 016230: Alcance de la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta en el Régimen Simple de Tributación*. Gobierno de Colombia.

ordinarios y extraordinarios obtenidos en el respectivo periodo gravable, lo que constituye una manifestación objetiva y verificable de capacidad económica.

La regla prevista en el párrafo 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario no modifica dicha base gravable ni introduce un hecho generador distinto, sino que establece un criterio técnico para determinar la tarifa aplicable cuando concurren varias actividades económicas sometidas a porcentajes diferentes dentro del mismo régimen. En este sentido, la capacidad contributiva continúa determinada por el nivel total de ingresos del contribuyente, el cual se mantiene como parámetro central de cuantificación del impuesto.

Si bien es cierto, que la aplicación de la tarifa más alta puede incidir en el monto final del tributo, ello no implica, por sí mismo, el desconocimiento de la capacidad contributiva, en tanto la carga fiscal sigue calculándose sobre una manifestación real de ingresos y dentro de un sistema tarifario estructurado por rangos progresivos.

Además, el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria para definir los mecanismos técnicos de determinación del impuesto, siempre que no se produzca una ruptura manifiesta y desproporcionada entre la carga impuesta y la capacidad económica gravada, circunstancia que no se evidencia de manera clara en la disposición analizada.

Adicionalmente, debe recordarse que el Régimen Simple es de carácter voluntario, de modo que el contribuyente conserva la posibilidad de optar por el régimen ordinario si considera que la estructura tarifaria del régimen especial no se ajusta a su situación económica particular.

En cuanto al principio de progresividad, la jurisprudencia constitucional³⁸ ha señalado que este se predica del sistema tributario en su conjunto y no necesariamente de cada tributo o de cada regla aislada. En el caso del Régimen Simple de Tributación, la estructura tarifaria se organiza en función de rangos de ingresos, de manera que a mayores ingresos corresponden mayores tarifas, lo que preserva un criterio de progresión.

La aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes pluriactivos no elimina dicha estructura progresiva, ni sustituye el criterio cuantitativo basado en el nivel de ingresos. La regla cuestionada opera únicamente como un mecanismo de determinación de la tarifa dentro del mismo esquema progresivo, cuando un contribuyente desarrolla actividades sujetas a distintos porcentajes. En consecuencia, no se advierte que la medida desarтикуle el carácter progresivo del régimen ni lo convierta en un sistema regresivo.

En suma, desde la perspectiva de la capacidad contributiva y la progresividad, la disposición demandada no altera la base económica del tributo ni su estructura progresiva, sino que introduce una regla de determinación tarifaria orientada a preservar la simplicidad y coherencia del régimen.

³⁸ Corte Constitucional. Sentencias C-117 de 2018

CONCLUSIÓN

Del análisis integral realizado, se concluye que la regla prevista en el parágrafo 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, que dispone la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes adscritos al Régimen Simple de Tributación que desarrollan dos o más actividades económicas, supera el juicio integrado de igualdad y no desconoce los principios constitucionales de igualdad, equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva.

En primer lugar, los cargos por presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria no están llamados a prosperar. Si bien los demandantes identifican diferencias en la estructura de ingresos y en las actividades desarrolladas por los contribuyentes del Régimen Simple que realizan una sola actividad frente a aquellos que desarrollan varias, dichas diferencias no desvirtúan la existencia de un criterio de comparación constitucionalmente relevante, consistente en la condición de pluriactividad dentro de un régimen tributario especial, voluntario y simplificado.

En este contexto, la decisión del Legislador de establecer una regla uniforme de determinación de la tarifa no resulta arbitraria ni carente de justificación objetiva, en la medida en que se aplica a contribuyentes sometidos al mismo marco normativo y al mismo impuesto unificado.

En segundo lugar, se estableció que la medida persigue finalidades constitucionalmente legítimas, orientadas a la simplificación del sistema tributario, la eficiencia administrativa, la mejora del recaudo y la promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, en consonancia con los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. La regla cuestionada no responde a un propósito meramente recaudatorio, sino que se inscribe en una estrategia de política fiscal dirigida a facilitar la administración del Régimen Simple y a preservar su coherencia interna como instrumento de formalización y simplificación tributaria.

En tercer lugar, el análisis de idoneidad permitió constatar que el diseño normativo de la medida es adecuado y razonable para alcanzar los fines perseguidos. En particular, la aplicación de la tarifa simple consolidada más alta constituye un mecanismo objetivo y verificable que evita la fragmentación de la base gravable, reduce la complejidad administrativa asociada a la pluriactividad y fortalece la certeza jurídica en la liquidación del impuesto unificado, sin desnaturalizar la estructura del Régimen Simple ni imponer cargas ajenas a su diseño.

En consecuencia, la regla prevista en el parágrafo 5º del artículo 908 del Estatuto Tributario constituye una medida idónea, razonable y compatible con el amplio margen de configuración normativa que la Constitución reconoce al Legislador en materia tributaria, y se ajusta a los principios de igualdad, equidad, progresividad y adicionalmente el de solidaridad fiscal que rigen el sistema tributario colombiano.

Por lo anterior, el Ministerio Público solicitará a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad de la norma demandada, al considerar que la regla de aplicación de la tarifa simple consolidada más alta a los contribuyentes pluriactivos del Régimen Simple de Tributación se ajusta a la Constitución Política y contribuye de manera legítima a los objetivos de simplicidad, eficiencia y equidad del sistema tributario.

VI. SOLICITUD

Por las razones expuestas, el Ministerio Público le solicita a la Corte Constitucional:

Declarar la **EXEQUIBILIDAD** de la expresión *“estará sometido a la tarifa consolidada más alta incluyendo la tarifa del impuesto al consumo”*, contenida en el parágrafo 5 del artículo 908 del Decreto 2067 de 1991, adicionado y modificado por la Ley 2010 de 2019 *“Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.”*

Atentamente,


GREGORIO ELJACH PACHECO
Procurador General de la Nación

Proyectó: Daniela Camargo Monsalve
Revisó y Aprobó: Carolina Rico Marulanda

