



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00085-00 (26084)

Demandantes: José Darío Zuluaga Calle y otros

FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., diez (10) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00085-00 (26084)
Demandantes: JOSÉ DARÍO ZULUAGA CALLE, CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA y EDWIN ALBERTO VÉLEZ JARAMILLO
Demandada: NACIÓN- MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.
Temas: Régimen Simple de Tributación. Pago de dividendos.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo Pineda y Edwin Alberto Vélez Jaramillo contra el artículo 3 del Decreto 1457 del 12 de noviembre de 2020, que regula el tratamiento de los dividendos y participaciones obtenidos por socios o accionistas de sociedades que optan por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación –SIMPLE–.

DEMANDA

1. Pretensiones

José Darío Zuluaga Calle, Carlos Mario Restrepo Pineda y Edwin Alberto Vélez Jaramillo promovieron el medio de control de nulidad (parcial) contra el artículo 3 del Decreto 1457 del 12 de noviembre de 2020, *"Por el cual se reglamentan los artículos 242, 242-1, 245, 246-1 y 895 del Estatuto Tributario y se modifican, adicionan y sustituyen artículos del capítulo 10 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, del Capítulo 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1, del Capítulo 21 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 y del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria"*.

El aparte de la norma objeto de demanda se transcribe a continuación (en subrayas):

"DECRETO 1457 DE 2020
(noviembre 12)

Por el cual se reglamentan los artículos 242, 242-1, 245, 246-1 y 895 del Estatuto Tributario y se modifican, adicionan y sustituyen artículos del capítulo 10 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, del Capítulo 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1, del Capítulo 21 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 y del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de los artículos 242, 242-1, 245, 246-1 y 895 del Estatuto Tributario

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00085-00 (26084)

Demandantes: José Darío Zuluaga Calle y otros

FALLO

(...)

DECRETA:

(...)

Artículo 3°. Sustitución de los artículos 1.2.1.10.4., 1.2.1.10.5., 1.2.1.10.6., 1.2.1.10.7. y 1.2.1.10.8. del Capítulo 10 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Sustitúyanse los artículos 1.2.1.10.4., 1.2.1.10.5., 1.2.1.10.6., 1.2.1.10.7. y 1.2.1.10.8. del Capítulo 10 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, así:

(...)

Artículo 1.2.1.10.7. Tratamiento de los dividendos y participaciones de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean socios o accionistas de sociedades que optaron por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE. Las personas jurídicas que opten por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE, en los términos del Título 8 de la Parte 5 del Libro 1 del presente Decreto, y paguen o abonen en cuenta a los socios o accionistas dividendos o participaciones deberán tener en cuenta lo siguiente:

1. Las utilidades obtenidas por las personas jurídicas que provengan de ingresos que estuvieron sometidos en su totalidad al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE, se entenderá que han sido declaradas en cabeza de la sociedad.

Los dividendos o participaciones pagados o abonados en cuenta por las personas jurídicas del Régimen Simple de Tributación -SIMPLE a los socios o accionistas están gravados a la tarifa prevista en la tabla del inciso 1° del artículo 242 y este Capítulo según corresponda.

2. Cuando una parte de las utilidades obtenidas por las personas jurídicas provengan de ingresos que estuvieron sometidos al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE, se entenderá que dicha parte de las utilidades han sido declaradas en cabeza de la sociedad.

La parte de las utilidades que no estuvieron sometidas al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE, estará sujeta a las disposiciones del Estatuto Tributario, en especial el artículo 49 y el inciso 2 del artículo 242 del Estatuto Tributario y este Capítulo, según corresponda.

Parágrafo 1°. El valor del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE a detracer de las utilidades a distribuir a los socios o accionistas, conforme con lo previsto en los numerales 1 y 2 del presente artículo, corresponde al valor determinado para el componente simple nacional.

Parágrafo 2°. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones a favor de socios o accionistas pertenecientes al Régimen Simple de Tributación -SIMPLE, estarán sujetos a la aplicación de las disposiciones previstas en el Libro Octavo del Estatuto Tributario y el Título 8 de la Parte 5 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria”.

2. Normas violadas y concepto de violación

Los demandantes invocaron como normas violadas los artículos 95 numeral 9 y 338 de la Constitución Política, y los artículos 49 y 911 del Estatuto Tributario.

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



El **concepto de la violación** se sintetiza así:

Violación del principio de legalidad en materia tributaria

A juicio de los demandantes, la norma demandada crea un sistema de depuración no contemplado en la ley para determinar la parte gravada y no gravada de los dividendos pagados por sociedades sujetas al régimen Simple de tributación introducido por las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019. Con ello, se altera sin facultad legal la base gravable del impuesto a la renta sobre los dividendos o participaciones que recibe el socio o accionista una vez se realiza el ingreso en cabeza de este de conformidad con los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario.

La norma demandada desconoce la ley a la que debe someterse, en tanto el mismo Estatuto Tributario define en su artículo 49 la forma como debe estimarse el monto de los dividendos gravados en cabeza de la sociedad, y en cabeza del socio o partícipe. Con ello se modifica uno de los elementos estructurales del elemento cuantitativo del impuesto de renta y complementarios –la base gravable– sobre dividendos o participaciones recibidos por socios o accionistas de sociedades sometidas al régimen Simple de tributación.

De la manera como se determine la parte gravada y no gravada de los dividendos o participaciones se generan efectos en la tributación del socio o accionista, pues si de la aplicación del procedimiento definido por el legislador la utilidad resulta no gravada, el socio tributará sobre la parte que recibe a una tarifa menor; mientras que si la porción de la utilidad que recibe es gravada, “... el socio y accionista tributará sobre la tarifa vigente de la sociedad en el momento en que el dividendo se decreta en calidad de exigible y sobre el residual entre el dividendo y el impuesto calculado, se aplicará la misma tasa de imposición para los dividendos no gravados”¹. La depuración creada por la norma demandada estaría alterando la tarifa aplicable sobre el dividendo según si es gravado o no en cabeza de la entidad sujeta al régimen Simple de tributación.

Violación del principio de equidad tributaria

En comparación con la aplicación del método de determinación de los dividendos gravados en el régimen ordinario del impuesto de renta, la norma demandada da lugar a que el impuesto sobre las utilidades a cargo de la sociedad sea menor, y en consecuencia, la utilidad pagada a sus socios o accionistas sea mayor. Lo anterior desconoce el principio de equidad tributaria, así como el propósito del impuesto de renta de ser un instrumento de redistribución de la riqueza.

Violación del artículo 911 del Estatuto Tributario

El artículo 911 del Estatuto Tributario dispone que los contribuyentes sometidos al régimen Simple no estarán obligados a practicar retenciones ni autorretenciones en la fuente, con excepción de las correspondientes a pagos laborales. En contraste, la norma objetada impone el deber a estos contribuyentes de practicar retención en la fuente, en clara contravía del mandato legal.

¹ Demanda de nulidad (documento SAMAI nro. 2), pág. 23.



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00085-00 (26084)

Demandantes: José Darío Zuluaga Calle y otros

FALLO

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda, por considerar que la norma demandada no incurre en ningún vicio de nulidad que lleve a excluirla del ordenamiento jurídico².

Para esta entidad, el artículo 3 del Decreto 1457 de 2020 no contradice lo dispuesto en el artículo 49 del Estatuto Tributario, dado que en ambas disposiciones se mantiene la lógica conforme a la cual los dividendos que corresponden a utilidades declaradas en cabeza de las sociedades se consideran no gravados en cabeza del socio, y se rigen por lo dispuesto en el inciso 1.º del artículo 242 del E.T.; mientras que los dividendos que provienen de utilidades no gravadas en cabeza de la sociedad se consideran gravados en cabeza del socio, y se les aplica el inciso 2.º del mismo artículo, que remite al artículo 240 E.T. El numeral 1.º de la norma demandada trata sobre los dividendos no gravados para el socio y el numeral 2.º sobre los gravados, estableciendo para uno y otro caso las mismas consecuencias que establecen los artículos 48 y 49 del E.T.

No se vulnera el artículo 338 de la Constitución Política, en la medida en que la norma no crea sujetos, bases gravables o tarifas del impuesto no previstas en la ley. Se buscó armonizar los artículos 48 y 49 del E.T. con las normas del régimen Simple de tributación, que por su misma naturaleza no permite ni exige el cálculo de una renta líquida gravable, una utilidad neta, descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior, o beneficios o tratamientos especiales, conceptos a los que sí alude el artículo 49 del E.T. Así, la norma acusada concreta la forma en que la lógica de los artículos 48 y 49 citados tienen aplicación en las sociedades que optan por el régimen Simple.

Cualquier sociedad sujeta al régimen Simple debe aplicar el artículo 48 del Estatuto Tributario. Por tanto, al momento de distribuir sus utilidades a sus socios o accionistas debe efectuar los cálculos necesarios para que el titular del dividendo o participación pueda conocer qué parte de la utilidad estuvo sometida a impuesto en cabeza de la sociedad, y qué parte está excluida de ese tratamiento. La norma demandada precisa cuándo las utilidades que distribuye una sociedad sujeta al régimen Simple se encuentran declaradas por la sociedad y cuándo no se encuentran declaradas, pero siempre partiendo de la misma fuente de tributación de estas sociedades.

Según la norma demandada, y en consonancia con lo dispuesto en el artículo 48 E.T., si las utilidades que fueron declaradas por la sociedad provienen de ingresos que fueron sometidos al impuesto Simple, el dividendo a distribuirse es tratado como ingreso no constitutivo de renta; en caso contrario (si solo una parte de los ingresos se sometieron al impuesto bajo tal régimen), la parte del dividendo que se distribuya será tratado como gravado.

No se establecen diferencias injustificadas entre los sujetos al régimen ordinario del impuesto de renta, y los sujetos al régimen Simple, pues debe tenerse en cuenta que la principal finalidad del régimen Simple es propiciar la formalización de la economía, antes que aumentar el recaudo. Además, este régimen no siempre será más beneficioso para una sociedad y sus socios, pues puede ocurrir que para una sociedad concreta resulte

² Expediente electrónico en SAMAI, documento nro. 34.



mejor someterse al régimen ordinario debido a que, por ejemplo, cuenta con beneficios tributarios que no puede hacer valer en el régimen Simple. Los ejemplos expuestos en la demanda no pueden generalizarse, por lo que no alcanzan a sustentar una inequidad general del régimen Simple de tributación.

Por último, señala que no se vulnera el artículo 911 del Estatuto Tributario, ya que la norma demandada no introduce nuevas obligaciones de retención en la fuente a cargo de las sociedades sometidas al régimen simple de tributación. Por el contrario, la norma reglamentaria remite a la aplicación de las normas del régimen Simple contenidas en el Estatuto Tributario, dentro de las cuales se encuentra el artículo 911, que señala expresamente que los contribuyentes sometidos al mismo solo deberán practicar retención por concepto de pagos laborales.

CONCEPTOS DE ORGANIZACIONES Y EXPERTOS

La demanda fue admitida por auto del 13 de mayo de 2022³. En la misma providencia, el magistrado ponente invitó a entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso para que presentaran su concepto sobre los puntos relevantes de la demanda.

Con ocasión de la presentación de la demanda, los demandantes solicitaron la suspensión provisional de la norma demandada, la cual fue negada mediante auto del 19 de septiembre de 2022⁴.

Por otra parte, mediante auto del 15 de septiembre de 2022, el magistrado ponente ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada previsto en el artículo 182 A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo⁵. En la misma providencia se ordenó correr traslado para alegar de conclusión.

Intervenciones

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)** sostuvo que la norma demandada no desconoce los principios de reserva de ley, legalidad y certeza de la ley tributaria, salvo el párrafo segundo, que es ilegal en la medida en que impone la obligación a las sociedades sujetas al régimen Simple de practicar retención en la fuente en el pago de dividendos⁶.

El artículo demandado se ajusta a la naturaleza jurídica del régimen Simple, en cuanto establece un tratamiento fiscal razonable relativo a la tributación de dividendos. Se respeta también el espíritu del legislador, que estableció reglas para evitar la doble tributación en los dividendos, en consonancia con lo actualmente establecido en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario. No se advierte ninguna extralimitación en la potestad reglamentaria del Ejecutivo, pues la norma no contraviene ni el tenor literal ni la finalidad de las normas que reglamenta.

³ Expediente electrónico en SAMAI, documento número 9.

⁴ Expediente electrónico en SAMAI, documento número 39.

⁵ Expediente electrónico en SAMAI, documentos número 37.

⁶ Expediente electrónico en SAMAI, documento número 35.



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00085-00 (26084)

Demandantes: José Darío Zuluaga Calle y otros

FALLO

No obstante, el párrafo segundo del artículo 3 del Decreto 1457 de 2020 sí carece de fundamento legal, ya que establece la retención en la fuente en el pago de dividendos por parte de las sociedades sujetas al régimen Simple, cuando el artículo 911 E.T. es explícito al excluir a las sociedades sujetas a tal régimen de la obligación de practicar retenciones en la fuente, salvo por pagos laborales. La ley no exceptuó el pago de dividendos de la regla general de no practicar retención en la fuente, mientras que la norma reglamentaria demandada remite a los artículos 242 y 242-1 del Estatuto Tributario, que regulan la retención en la fuente por concepto de impuesto de renta a los dividendos.

Por su parte, la **Asociación Colombiana de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (ACOPI)** considera que la norma demandada no desconoce normas superiores, por lo que no hay lugar a declarar su nulidad.

Para determinar la parte de la utilidad objeto de distribución a socios o accionistas como no gravada debe aplicarse el artículo 48 del E.T., teniendo en cuenta que los ingresos que hacen parte de la base gravable en el régimen Simple son aquellos de naturaleza fiscal y no contable, según lo dispuesto en el Decreto 1091 de 2020. El artículo 49 E.T. no resulta aplicable a las sociedades sometidas al régimen Simple, pues esta norma solo se refiere a contribuyentes sujetos al régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

No se desconoce lo dispuesto en el artículo 911 E.T. en materia de retención en la fuente, pues la norma demandada solo indica que cuando un contribuyente del régimen Simple reciba pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones, deberá tributar con base en las disposiciones aplicables para los contribuyentes de dicho régimen, lo que supone que dichos dividendos se incorporan en la base gravable (art. 904 E.T.), y tributan según la tarifa que le sea aplicable (art. 908 del E.T.). Por otra parte, la norma demandada no obliga en ninguno de sus apartes a las sociedades del régimen Simple de tributación a practicar retención sobre los dividendos pagados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Los **demandantes** reiteraron en general los argumentos expuestos en la demanda⁷.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** reiteró los argumentos presentados en su contestación de la demanda⁸.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sala examinar la legalidad del artículo 3 del Decreto 1457 del 12 de noviembre de 2020, que dispone el tratamiento de los dividendos y participaciones de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean socios o accionistas de sociedades que optan por el impuesto unificado bajo el régimen Simple de tributación.

Concretamente, le corresponde definir (i) si la norma mencionada excede los límites de la potestad reglamentaria al establecer un método de cálculo de los dividendos gravados

⁷ Expediente electrónico en SAMAI, documentos números 102 y 105.

⁸ Expediente electrónico en la plataforma SAMAI, documento número 104.



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00085-00 (26084)

Demandantes: José Darío Zuluaga Calle y otros

FALLO

en cabeza de la sociedad sujeta al régimen Simple, y (ii) si la misma norma establece, sin fundamento legal, el deber a cargo de la sociedad sujeta al régimen Simple de practicar retención en la fuente sobre el pago de dividendos a sus socios o accionistas.

El Régimen Simple de Tributación

La Ley 2010 del 2019 incorporó en el Título Octavo del Estatuto Tributario nacional (arts. 903 y siguientes) el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación, definido por la misma norma como “... un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo”. Según lo dispuesto por la misma ley, la creación de este régimen especial de tributación tiene por objeto “...reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente Libro”.

El artículo 904 E.T. estableció la base gravable de este impuesto, sobre la cual recaerá la tarifa definida para cada actividad empresarial en el artículo 908 E.T. para establecer el monto del impuesto a cargo de los contribuyentes sometidos a este. Dice la primera norma:

“Artículo 904. *Hecho generador y base gravable del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple.*

El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.

Parágrafo. Los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional”.

Por su parte, los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario establecen la forma en que deben calcularse la parte de las utilidades obtenidas por las sociedades que resultan gravadas en cabeza de estas, y la parte de tal utilidad correspondiente a los dividendos para sus socios o accionistas. Dicen en lo pertinente estas normas:

“Artículo 48. Los dividendos y participaciones percibidos por los socios accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

(...)

Artículo 49. *Determinación de los dividendos y participaciones no gravados.* Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1º de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el Impuesto Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.

2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:

a) Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y

b) Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.

3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

4. El valor de que trata el numeral 3 de este artículo deberá contabilizarse en forma independiente de las demás cuentas que hacen parte del patrimonio de la sociedad hasta concurrencia de la utilidad comercial.

5. Si el valor al que se refiere el numeral 3 de este artículo excede el monto de las utilidades comerciales del período, el exceso se podrá imputar a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco años siguientes a aquel en el que se produjo el exceso, o a las utilidades calificadas como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos períodos anteriores a aquel en el que se produjo el exceso.

6. El exceso al que se refiere el numeral 5 de este artículo se deberá registrar y controlar en cuentas de orden.

7. La sociedad informará a sus socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, en el momento de la distribución, el valor no gravable de conformidad con los numerales anteriores.

(...)"

Atendiendo a su texto, la norma demandada no establece un procedimiento de depuración de la porción de utilidades gravada en cabeza de la sociedad o de sus socios o partícipes, como sí lo fija el artículo 49 del Estatuto Tributario. La disposición reglamentaria aclara que las utilidades sobre ingresos sometidos al régimen Simple se entienden declaradas y gravadas en cabeza de la sociedad, por lo que su distribución a los socios o accionistas tendrá el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta en los términos del artículo 48 *ib.* A su vez, la parte que no estuvo sometida al impuesto unificado en el régimen simple, estará gravada en cabeza de los socios o accionistas, lo cual guarda plena concordancia por lo dispuesto en el artículo 49 del E.T.

La Sala considera que no se desconoce el mandato de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, que establecen la forma de calcular la porción de las utilidades gravadas en



cabeza de la sociedad, y aquella gravada (o no) en cabeza de los socios como utilidades o dividendos distribuidos, aplicable a todas las sociedades. La norma demandada retoma ese mandato y le da alcance para el caso de las sociedades sometidas al régimen Simple de tributación. Con ello, no altera la base gravable dispuesta en la ley para las sociedades sometidas a este régimen especial, ni fija una forma de cálculo de los dividendos gravados para los socios incompatible con las normas citadas del Estatuto Tributario.

Según el numeral 1.º del artículo 3 del Decreto 1457 de 2020, los ingresos declarados por la sociedad que conforman la base gravable del impuesto Simple se entienden gravados con este en cabeza de la sociedad, lo cual guarda plena correspondencia con lo ordenado por el inciso segundo del artículo 48 E.T., que califica como ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional para los socios, los dividendos percibidos por estos que correspondan a utilidades declaradas por la sociedad. Y según el numeral 2.º, los dividendos pagados a los accionistas con utilidades que no fueron declaradas por la sociedad, estarán sometidos al impuesto en las mismas condiciones fijadas en general para los socios o accionistas de toda sociedad (art. 242 E.T.), tal como ocurre con miembros de sociedades sometidas al régimen ordinario del impuesto de renta.

La estimación de cada porción de utilidades gravadas (para la sociedad, o para su socio) debe efectuarse con base en lo dispuesto en el Estatuto Tributario, y especialmente en el artículo 49 E.T., al cual remite expresamente la norma demandada. No hay alteración de la base gravable del impuesto establecida por el legislador en el artículo 904 E.T. arriba transcrito, pues la aplicación de la norma demandada requiere que (i) se calcule el monto máximo de las utilidades a distribuirse según el artículo 49 E.T., para concluir que (ii) las utilidades provenientes de los ingresos declarados por la sociedad se entienden gravados con el impuesto Simple en cabeza de esta, a la tarifa correspondiente, mientras que (iii) las utilidades que no resultan gravadas para la sociedad, deben someterse a imposición en cabeza de sus socios.

Conforme lo anterior, no se advierte una violación al principio de legalidad tributaria, en la medida en que la norma demandada desarrolla o extiende el criterio general fijado en la ley para computar la utilidad gravada para la sociedad o los socios, al caso de la entidad sujeta al régimen Simple de tributación, y sus miembros.

Por otra parte, las diferencias en los dividendos percibidos por los socios o accionistas derivadas de las tarifas aplicables en el régimen Simple no constituyen una vulneración al principio de equidad tributaria, en la medida en que tales tarifas son fijadas por la propia ley, antes que por la norma demandada, y teniendo en cuenta su carácter especial: No debe perderse de vista que uno de los propósitos del legislador en la creación de este régimen es la disminución de las cargas fiscales para las personas y entidades productivas que están autorizadas para acogerse al mismo, con miras a impulsar la formalización de actividades económicas normalmente desarrolladas por personas con menor capacidad contributiva, lo cual justifica un tratamiento diferencial y más favorable para estas, que bien puede reflejarse en la tarifa impositiva aplicable.

Cabe añadir que la misma ley dispone expresamente que las entidades autorizadas para pertenecer al impuesto Simple podrán acogerse al mismo de manera voluntaria, lo cual descarta la existencia de una desigualdad insuperable impuesta por la ley o el reglamento sobre los contribuyentes, que lleve a considerar la ilegalidad de la norma que se juzga. Las diferencias en el nivel de tributación de las entidades sometidas al régimen Simple,



en comparación con aquellas sujetas al régimen ordinario del impuesto de renta que los demandantes reprochan en su demanda, encuentran soporte en los objetivos de formalización y disminución de los tributos para los agentes económicos que se busca vincular al sistema impositivo, por lo que se presenta como un tratamiento legal justificado.

Así lo concluyó la Corte Constitucional, al examinar la constitucionalidad del régimen Simple⁹:

“63. El régimen Simple de tributación, regulado en el artículo 66 demandado, tiene como fines: (i) reducir las cargas formales y sustanciales, (ii) impulsar la formalidad y (iii) facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente opten por acogerse a este régimen.

64. En esa medida, el régimen Simple de tributación constituye una *“herramienta que reduce los costos de las empresas de ser formales, en particular mitiga algunas barreras a la formalización [...] principalmente las relacionadas con la formalización laboral y tributaria, de tal forma que impulsa la formalización de negocios pequeños y medianos”*.

(...)

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

Por último, respecto a la imposición de retención en la fuente sobre los dividendos pagados a los socios o accionistas, estima la Sala que el artículo 3 del Decreto 1457 de 2020 demandado no contiene ninguna disposición que vulnere los límites de la potestad reglamentaria, en la medida en que no ordena la práctica de retención en la fuente sobre el pago de dividendos.

En efecto, el texto de la norma demandada remite expresamente a los incisos primero y segundo del artículo 242 del Estatuto Tributario, con el fin de indicar las tarifas aplicables a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por concepto de dividendos y participaciones percibidos. La obligación de practicar retención en la fuente en cambio, está contenida en el parágrafo del artículo 242, y en el artículo 242-1, a los cuales no alude la norma demandada.

Cabe añadir que si bien el inciso 2.^o del numeral 2.^o del artículo demandado remite en general a las normas del Estatuto Tributario, dispone que su aplicación se hará “según corresponda”, lo que excluye la práctica de la retención en la fuente, dado el expreso y especial mandato legal contenido en el artículo 911 E.T. de no efectuarla. Y seguidamente, el parágrafo 2.^o del artículo 3 del Decreto 1457 de 2020 remite a las normas especiales del régimen Simple de tributación contenidas en el Estatuto Tributario y en el Decreto 1625 de 2016, que ordena en el inciso 5.^o del artículo 1.5.8.3.1 que *“Los contribuyentes del SIMPLE no son autorretenedores ni agentes de retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, y sobretasa bomberil ni del impuesto sobre la renta, salvo cuando realicen pagos laborales. Lo anterior sin perjuicio de lo que imponga la ley o las normas de carácter territorial respecto de otros impuestos”*.

⁹ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-493 del 22 de octubre de 2019, M.P. Carlos Bernal Pulido.



Radicación: 11001-03-27-000-2021-00085-00 (26084)

Demandantes: José Darío Zuluaga Calle y otros

FALLO

Por lo anterior, se concluye que la norma demandada no establece reglas contrarias a las consagradas en la ley sobre el cálculo de las utilidades gravadas en cabeza de la sociedad sujeta al régimen Simple o de sus socios, por lo que no modifica la base gravable del impuesto especial determinada en la ley, sino que regula tal supuesto en consonancia con la misma. No impone la obligación de practicar retenciones en la fuente por dividendos, por lo que se entiende que no excede los límites de la potestad reglamentaria. Tampoco consagra un tratamiento inequitativo frente al contribuyente que tributa conforme al régimen general, porque las diferencias en la carga tributaria de uno y otro contribuyente se acompasan con los objetivos propuestos en la implementación del régimen tributario especial que desarrolla.

Así, la Sala no encuentra fundamento para anular las normas demandadas, por lo que negará las pretensiones de la demanda.

En atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en el presente caso se debate un asunto de interés público.

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO: Negar las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6