



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2024-00021-00 (28690)
Acumulado	11001-03-27-000-2024-00034-00 (28885)
Demandantes	INGRID LORENA CAMPOS VARGAS Y GERMÁN GUSTAVO MORENO PALACIOS
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Concepto DIAN Nro. 100208192-154 del 5 de marzo de 2024. Régimen SIMPLE de tributación. Artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022. Sentencia C-540 de 2023. Principio de irretroactividad. Principio de buena fe y confianza legítima. Seguridad jurídica. Efectos de las sentencias de constitucionalidad.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sección decide las demandas acumuladas de simple nulidad presentadas, por Ingrid Lorena Campos Vargas y Germán Gustavo Molano Palacios, que pretenden la nulidad y la nulidad parcial, respectivamente, del Concepto Nro. 100208192-154 del 5 de marzo de 2024 emitido por la DIAN.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 5 de marzo de 2024, la DIAN profirió el Concepto 100208192-154, correspondiente a la cuarta adición al Concepto General sobre el Régimen SIMPLE de tributación con motivo de la Ley 2277 de 2022, con las siguientes consideraciones:

«De conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la Constitución Política, esta es norma de normas y en caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley, prevalece esta última.

Ahora bien, este control se puede ejercer de forma difusa o concentrada. La primera modalidad es la que se conoce como la excepción de inconstitucionalidad y no requiere de un pronunciamiento judicial.

Con respecto al segundo control, es decir, el judicial, corresponde, en el caso de las leyes, a la Corte Constitucional. En efecto, de acuerdo con el artículo 240(4) constitucional, compete a la Corte Constitucional decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios en el procedimiento de formación.

Una vez la Corte Constitucional se pronuncia sobre la inexequibilidad de una ley, esta es retirada del ordenamiento jurídico y “ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución.”

En la Sentencia C-540 de 2023, la Corte Constitucional resolvió:

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

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

Así las cosas, las normas declaradas inexecutable fueron retiradas del ordenamiento jurídico desde el momento mismo de la decisión y, en virtud, de lo previsto en el artículo 4º de la Constitución estas no



pueden ser aplicadas por ser incompatibles con la Constitución Política. Por el contrario, las normas cuya reviviscencia fue decretada, están llamadas a ser aplicadas desde el momento en el que la Corte Constitucional lo resolvió.

Con fundamento en esta consideración, se presenta lo siguiente:

1. SUJETOS PASIVOS

1.11. Con ocasión de lo resuelto por la Corte Constitucional en la Sentencia C- 540 de 2023 ¿pueden ser sujetos pasivos del SIMPLE aquellas personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos servicios de profesiones liberales, que en el año gravable 2022 obtuvieron ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, superiores a las 12.000 UVT, pero inferiores a 100.000 UVT?

Mediante comunicado de prensa 51 de diciembre 5 de 2023, la Corte Constitucional informó que en sentencia C-540 de 2023 resolvió en su numeral primero:

«DECLARAR INEXEQUIBLE el inciso 2º del numeral 2º del artículo 905 del Estatuto Tributario, adicionado por el inciso 2º del artículo 42 de la Ley 2277 de 2022.» (énfasis propio).

Esta declaratoria elimina el requisito especial del inciso 2º del numeral 2º del artículo 905 del Estatuto Tributario para las personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales. Por lo tanto, estas personas ya no están sujetas a tener ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a 12.000 UVT, sino sujetos a la regla general de tener ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a 100.000 UVT.

Lo anterior al considerar que los efectos de la sentencia rigen hacia futuro, a partir del día siguiente a aquel en que la Corte tomó la decisión. Esto en virtud de los efectos erga omnes predicables de los fallos de constitucionalidad, que rigen a partir del día siguiente al de su adopción, sin esperar a su notificación y ejecutoria.

Esta Subdirección mediante Oficio N° 001870 del 2020 en un caso similar a lo ocurrido con lo resuelto en la sentencia C-540 de 2023 indicó lo siguiente:

«Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, este Despacho concluye que el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles salió del ordenamiento jurídico a partir de la fecha en que se profirió la sentencia por la Sala Plena de la Corte Constitucional. Así las cosas, a partir de esa fecha, no debe exigirse la cancelación del impuesto al consumo de bienes inmuebles consagrado en el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018.»

Así las cosas, no es procedente que una norma que fue declarada inexecutable en el año fiscal 2023, sea aplicable a la declaración anual consolidada del SIMPLE que se debe presentar en el año 2024. Por lo anterior, se concluye que las personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos servicios de profesiones liberales, que en el año gravable 2022 hayan obtenido ingresos superiores a 12.000 UVT, pero inferiores a 100.000 UVT - cumpliendo con los demás requisitos para el efecto-, pueden ser sujetos pasivos del SIMPLE para el año gravable 2023.

Para el efecto, deberán presentar la declaración anual consolidada, en las fechas correspondientes, declarando la totalidad de sus ingresos e imputando en estas las retenciones en la fuente practicadas, sin necesidad de liquidar anticipos.

1.12. Con ocasión de lo resuelto por la Corte Constitucional en la sentencia C-540 de 2023 ¿una persona que dejó de ser sujeto pasivo del SIMPLE que preste servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos servicios de profesiones liberales, habiendo percibido ingresos inferiores a 12.000 UVT, puede ser sujeto pasivo de este régimen, presentando la declaración consolidada en el año 2024 para el año gravable 2023?

No. La posibilidad de ser sujeto pasivo del SIMPLE, al presentar la declaración consolidada por el año gravable 2023 aplica única y excepcionalmente, en cumplimiento de la sentencia C-540 de 2023. Por lo tanto, sólo es aplicable para las personas que pueden ser sujetos pasivos del SIMPLE con ocasión de la declaratoria de inexecutable del segundo inciso del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario.

Es decir, sólo aplica para aquellos contribuyentes que hayan prestado servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales y hayan obtenido ingresos superiores a 12.000 UVT -pero inferiores a 100.000 UVT- para el año gravable 2022 y cumplan con la totalidad de los requisitos para pertenecer al SIMPLE. Esto obedece al hecho de que, los contribuyentes que obtuvieron ingresos brutos iguales o inferiores a 12.000 UVT pudieron optar por el régimen SIMPLE en todo momento.

2. TARIFA

2.3. Con ocasión de lo resuelto por la Corte Constitucional en la sentencia C-540 de 2023 ¿cuáles son las tarifas del impuesto unificado para los contribuyentes que desarrollan



actividades de educación, de atención de la salud humana y de asistencia social, o servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales para el año gravable 2023?

Mediante comunicado de prensa 51 de diciembre 5 de 2023, la Corte Constitucional informó que en sentencia C-540 de 2023 resolvió en su numeral segundo:

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

Los numerales declarados inexecutable se referían a las tarifas aplicables a las actividades de dos grupos: (i) educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social; y (ii) servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. Por su parte, el numeral revivido se refiere únicamente a la tarifa aplicable a servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. En este último grupo, se entienden incluidas las actividades de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.

Así, en concordancia con lo expuesto en los numerales #1.11 y #1.12 de este pronunciamiento, el efecto de este resuelve, rige hacia futuro, a partir del día siguiente a aquel en que la Corte tomó la decisión. En consecuencia, la tarifa aplicable al año gravable 2023 y siguientes -que se liquida y paga en virtud de la declaración consolidada en el año 2024- corresponde a la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario y que se transcribe a continuación:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	5,9%
6.000	15.000	7,3%
15.000	30.000	12%
30.000	100.000	14,5%

Por lo tanto, se concluye que:

- i. Los contribuyentes del SIMPLE del año gravable 2023 que desarrollaron actividades de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales no podrán aplicar la tarifa declarada inexecutable -i.e. del numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificada por la Ley 2277 de 2022-. En su lugar, deberán aplicar la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que fue revivida por la Corte Constitucional.
- ii. Los contribuyentes del SIMPLE del año gravable 2023 que desarrollaron actividades de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social, no podrán aplicar la tarifa declarada inexecutable -i.e. del numeral 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificada por la Ley 2277 de 2022-. En su lugar, deberán aplicar la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que fue revivida por la Corte Constitucional.

Una conclusión distinta a la anterior supondría aplicar en el 2024 -momento en que se presenta la declaración consolidada del SIMPLE- una norma que fue declarada inexecutable, que ya no hace parte del ordenamiento jurídico por ser contraria a la Constitución Política.»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Ingrid Lorena Campos Vargas (demanda principal) formuló las siguientes pretensiones:¹

- 6.1. Declarar la nulidad del Concepto contenido en el Oficio No. 100208192-154 del 5 de marzo de 2024, radicado virtual No. 2001202404637, emitido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por violar i) los artículos 84, 338 y 363 de la Constitución Política referidos a los Principios de legalidad e

¹ Samai, índice 2.



irretroactividad de la ley tributaria; Seguridad Jurídica, Buena Fé (sic) y Confianza Legítima; ii) los artículos 909 y 910, Inc. 1° y parágrafo 3° del Estatuto Tributario en detrimento del debido proceso y, iii) por incurrir en falsa motivación.

- 6.2 Ordenar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en aplicación de los principios constitucionales invocados, aplicar con efectos generales la reviviscencia del numeral 3°, artículo 42, de la Ley 2155 de 2021, ordenada en el ordinal tercero de la Sentencia C-540 de 2023, a partir del año gravable de 2024, en adelante.
- 6.3 Condenar al pago de costas y agencias en derecho a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, si a ellas hubiere lugar.

Por su parte, Germán Gustavo Molano Palacios, también en ejercicio del medio de control de nulidad del artículo 137 de la Ley 1437 de 2011 (demanda acumulada), formuló las siguientes pretensiones:²

Se pretende la nulidad parcial del concepto No. 100208192-154 del 5 de marzo de 2024, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales — DIAN, mediante la aplicación del medio de control de Nulidad Simple consagrado en el artículo 137 CPACA, de manera específica el aparte que a continuación se transcribe y subraya:

2. TARIFA 2.3. (...)

Por lo tanto, se concluye que:

i. (...)

ii. Los contribuyentes del SIMPLE del año gravable 2023 que desarrollaron actividades de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social, no podrán aplicar la tarifa declarada inexecutable -i.e. del numeral 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificada por la Ley 2277 de 2022-. En su lugar, deberán aplicar la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que fue revivida por la Corte Constitucional.

Una conclusión distinta a la anterior supondría aplicar en el 2024 -momento en que se presenta la declaración consolidada del SIMPLE- una norma que fue declarada inexecutable, que ya no hace parte del ordenamiento jurídico por ser contraria a la Constitución Política.

A continuación, la Sección resumirá de forma separada los cargos de nulidad propuestos en la demanda principal (expediente 28690), y en la demanda acumulada (expediente 28885).

1. Normas violadas y concepto de la violación propuestos en la demanda principal (expediente 28690).

La demandante Ingrid Lorena Campos Vargas invocó la vulneración de los artículos 83, 338 y 363 de la Constitución; y, 909, y 910 inciso 1 y parágrafo 3 del Estatuto Tributario. Sustentó la vulneración de las normas como sigue:

1.1. Violación de los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria e inaplicación de favorabilidad

Resaltó que la aplicación de los efectos de la reviviscencia de las disposiciones de la Ley 2155 de 2021 para el año 2023, en virtud de la sentencia C-540 de 2023, vulnera los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria, porque, al establecer el régimen SIMPLE un impuesto unificado de período, las modificaciones a sus reglas iniciales deben aplicar para la vigencia fiscal siguiente, proscribiendo efectos hacia el pasado que afecten en forma negativa al contribuyente.³

² Ibidem.

³ Al respecto citó las sentencias C-898 de 2011 de la Corte Constitucional, y del 4 de febrero de 2010, exp. 17146, MP: Martha Teresa Briceño de Valencia del Consejo de Estado.



Precisó que, con la interpretación de la DIAN, se modificó uno de los elementos estructurales y sustanciales del tributo, como es la tarifa, así como los rangos de ingresos para acceder al régimen. Agregó que el principio de irretroactividad se predica también de los actos expedidos por la administración de impuestos y, que, las enmiendas al régimen SIMPLE solo podían aplicarse a partir de 2024.

Expresó que a partir de la sentencia C-527 de 1996, se moduló el principio de irretroactividad de la ley tributaria cuando se trata de disposiciones que favorecen al contribuyente. Manifestó que, sin embargo, los contribuyentes que adelantaban actividades a partir de los numerales 4 y 5 del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, se verían drástica e injustamente impactados si se aplica el oficio demandado desde el año 2023, dada la diferencia tarifaria y de ingresos entre dicha norma y la Ley 2155 de 2021. **Consideró que debía aplicarse la reviviscencia de la Ley 2155 a partir del año 2024, porque así los administrados conocerían claramente y con antelación las condiciones y tarifas del régimen SIMPLE para optar por inscribirse en el mismo, permanecer en él, o volver al régimen ordinario.**

Advirtió que la aplicación del concepto de la DIAN implicaría afectar los derechos de los contribuyentes e impactaría el costo final que deberían sufragar, para cumplir una carga que abrupta e intempestivamente la demandada quiere imponerles, incluso cuando se pagaron los anticipos con la tarifa de la Ley 2277 de 2022. Ilustró con un ejemplo el aumento en la carga tributaria derivado de la aplicación del oficio demandado.

Reconoció que, pese a que algunas tarifas de la Ley 2155 de 2021 son más beneficiosas para el contribuyente, ello no es óbice para inaplicar el principio de irretroactividad dado que, en los impuestos de período, para situaciones jurídicas no consolidadas, el principio de favorabilidad solo puede predicarse si el legislador prevé expresamente su aplicación⁴, circunstancia que no ocurrió en este caso, ni siquiera por parte de la Corte Constitucional.

1.2. Violación del principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima

Reseñó la finalidad del régimen SIMPLE de tributación y sus características como modelo de tributación opcional, de declaración anual, con pagos anticipados, sustitutivo del impuesto sobre la renta y voluntario. Enfatizó en que el régimen tiene un elemento volitivo inescindible que permite al contribuyente elegir si accede o no al mismo.

Anotó que, para 2023, quienes voluntariamente se vincularon al régimen bajo la Ley 2277 de 2022, confiaron en que, al amparo de los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, las reglas que les persuadieron de optar por el SIMPLE se mantendrían en el año 2023, tanto así que la totalidad de los anticipos se liquidaron bajo las reglas de la Ley 2277 de 2022.

Hizo referencia a los principios de confianza legítima y buena fe como fundamentos del Estado Social de Derecho y garantías de los ciudadanos. Acotó que la DIAN, con el acto demandado, generó un cambio abrupto, intempestivo y sorpresivo en las condiciones bajo las cuales los contribuyentes optaron libremente para pertenecer al régimen SIMPLE en 2023, y no tuvo en cuenta la conducta desplegada por los contribuyentes que liquidaron los anticipos con base en la Ley 2277 de 2022.

⁴ Citó la sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto del Consejo de Estado.



1.3. Falsa o falta de motivación al invocar precedentes constitucionales y administrativos sin relación con la decisión que vulneran el principio de legalidad

Manifestó que las referencias del concepto acusado a la sentencia C-593 de 2019 que declaró inexecutable el impuesto nacional de consumo de bienes inmuebles derivan en una falsa motivación de la decisión que induce en error a los funcionarios y a los contribuyentes, pues lo que se analiza en el oficio demandado no guarda relación con el impuesto estudiado en la sentencia C-593 ni con los efectos de la sentencia en este caso.

Acusó al acto de estar falsamente motivado y de circunscribirse a los efectos formales de la sentencia de constitucionalidad e invocar precedentes administrativos y constitucionales improcedentes.

1.4. Violación de condiciones de acceso al Régimen SIMPLE de tributación

Frente a la posibilidad de presentar la declaración anual consolidada sin el pago de anticipos prevista en el concepto demandado para los prestadores de servicios con ingresos entre 12.000 y 100.000 UVT, manifestó la vulneración de los artículos 338 de la Constitución y 909 y 910 del Estatuto Tributario, al omitirse los requisitos de inscripción que el contribuyente debe acatar hasta el último día hábil de febrero de cada año.

Precisó que el acto acusado también pretermite la obligatoriedad del pago del anticipo bimestral, al permitir el acceso al régimen SIMPLE para 2023, con el solo pago del impuesto unificado, cuando la ley solo prevé esa posibilidad para contribuyentes personas naturales cuyos ingresos no superen las 3.500 UVT.

2. Normas violadas y concepto de la violación en la demanda acumulada (expediente 28885).

El demandante Germán Gustavo Molano Palacios invocó como normas violadas los artículos 83, 338 y 363 de la Constitución Política; 45 de la Ley 270 de 1996; 903, 904 y 908 del Estatuto Tributario; y, 1.5.8.1.8. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Planteó los siguientes cargos de nulidad:

2.1. Violación del artículo 45 de la Ley 270 de 1996

Indicó que el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 prevé que las sentencias de constitucionalidad tienen efectos únicamente hacia el futuro, salvo que la Corte Constitucional disponga algo diferente, por lo cual la inexecutable decretada en la sentencia C-540 de 2023 únicamente producía efectos a futuro y no en forma retroactiva.

Citó jurisprudencia⁵ sobre la reviviscencia de normas declaradas inexecutable para advertir que la que se ordenó en la sentencia respecto del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 no podía operar de manera automática o *ipsu jure*, pues correspondía analizar si la expulsión de la norma generaba una laguna normativa con efectos más graves que aquellos que produjo la norma expulsada mientras estuvo vigente.

⁵ Sentencias C-402 de 2011 y C-521 de 2011 de la Corte Constitucional y del 28 de enero de 2015, exp. 2243 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.



Presentó un análisis de criterios desarrollados por la Corte Constitucional para determinar la temporalidad de los efectos de sus providencias. En primer lugar, explicó que la reviviscencia automática de la Ley 2155 de 2021 vulneraría los principios de justicia y seguridad jurídica para los contribuyentes que desarrollaron actividades de la salud humana y de asistencia social durante 2023, pues en los primeros once meses se presumió la legalidad de la Ley 2277, que resultaba más favorable.

En segundo lugar, anotó que bajo una interpretación no rigurosa podría considerarse la aplicación proporcional de la Ley 2277, para aplicar la Ley 2155 únicamente respecto de diciembre de 2023. Concluyó que la reviviscencia automática vulneraría también la buena fe y confianza legítima, así como la irretroactividad de la ley tributaria.

Precisó que la reincorporación automática de la Ley 2155 de 2021 no garantiza la supremacía constitucional y de los derechos fundamentales y que, si bien la sentencia expresamente ordenó la reviviscencia de dicha norma, no es dable entender que operó automáticamente pues debían analizarse los criterios de temporalidad de los efectos de la providencia.

2.2. Violación de los artículos 83, 338 y 363 de la Constitución

Hizo referencia al alcance de los principios de buena fe y confianza legítima, los cuales se vulneran cuando existe una norma de carácter obligatorio en virtud de la cual el contribuyente actúa teniendo en cuenta su durabilidad y presunción legal y constitucional, como la que regulaba la tarifa y umbral de las actividades de salud humana y asistencia social para 2023, una vez hubiese operado el registro en el régimen SIMPLE.

Agregó que dicha vulneración también ocurre cuando la norma ha generado efectos previsibles significativos, como la adaptación de los comportamientos y operaciones de los contribuyentes con actividades de atención de la salud humana y asistencia social a lo dispuesto en la Ley 2277 de 2022, resultando imprevisible que, a través de un concepto, la DIAN interpretara de manera errónea la sentencia C-540 de 2023 y estableciera la retroactividad de sus efectos.

Aseguró que la DIAN debió establecer un mecanismo efectivo de protección al principio de confianza legítima con un período de transición o la ultraactividad de las normas inconstitucionales, más aún cuando la norma revivida es más gravosa.

Aseveró que la irretroactividad de las normas tributarias impide modificar la tributación con efectos hacia el pasado en perjuicio de contribuyentes de buena fe, y que dicho concepto debe aplicar a los fallos de inexecutable, a partir de una interpretación sistemática de la Constitución, especialmente tratándose de un impuesto de período.

Ilustró que la demandada confundió el deber de declarar con un asunto de carácter sustantivo, como lo es la tarifa del tributo, en una interpretación contraria al principio de irretroactividad.

2.3. Violación de los artículos 903, 904 y 908 del Estatuto Tributario y 1.5.8.1.8. del Decreto 1625 de 2016

Alegó que la DIAN no consideró que el impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE de tributación es de período anual, el cual comenzó el 1 de enero de 2023 y finalizó el



31 de diciembre de 2023. Afirmó que la aplicación de la tarifa prevista en el numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 para los contribuyentes que desarrollaron actividades de educación es contraria a lo establecido en el artículo 908 del Estatuto Tributario, pues estos quedarían incluidos en el numeral 2 de dicha norma y no bajo la tarifa revivida por la Corte Constitucional.

Oposición de la DIAN

El traslado para contestar se corrió luego de acumulados los dos procesos de la referencia. No obstante, la demandada se opuso de forma independiente. Empero, dada la identidad de los argumentos, la contestación se resume conjuntamente a continuación:⁶

Explicó que, según el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, las sentencias de constitucionalidad tienen efectos hacia el futuro y se materializan a partir del día siguiente a la fecha de la sentencia y no a partir de su ejecutoria⁷. Indicó que, pese a que los comunicados de prensa no reemplazan el texto de la sentencia, con la indicación de su fecha basta para que inicien los efectos de la decisión adoptada.

Descartó una extralimitación del ejercicio doctrinal de la DIAN y la violación a los principios de legalidad e irretroactividad de la ley, dado que en el acto acusado solo se determinaron los efectos de la sentencia C-540 de 2023, que operaron desde el día siguiente al de su expedición, esto es, el 5 de diciembre de 2023.

Sobre el hecho de que la reviviscencia no puede operar automáticamente, advirtió que el estudio de legalidad de la norma y los efectos de la inconstitucionalidad se debatieron ante la Corte Constitucional, quien adoptó una decisión que hizo tránsito a cosa juzgada, y que dichos reparos son propios de la demanda de inconstitucionalidad y no de la de simple nulidad, con lo cual no es dable debatir dicho aspecto.

Frente a los argumentos relativos al hecho de que el impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE sea de período, consideró que los actores confundieron el nacimiento y producción de efectos de las normas jurídicas en el trámite legislativo, con la reviviscencia de una ley como consecuencia de la declaratoria de inconstitucionalidad. Reparó en que el artículo 338 de la Constitución solo opera para normas expedidas por el Congreso, las Asambleas y los Concejos cuando se regula o legisla sobre impuestos de período, pero no para la reincorporación de una norma por la declaratoria de inconstitucionalidad por parte de la Corte Constitucional, que surge para evitar vacíos legales y dar seguridad y certeza.

Manifestó que, con la reviviscencia de la Ley 2155 de 2021, la Corte llenó el vacío normativo que surgió con la declaración de inexecutable, para evitar transgredir derechos fundamentales, de tal forma que no se vulneraron la confianza legítima ni la seguridad jurídica.

Respecto a la favorabilidad de las tarifas de la Ley 2277 de 2022, reseñó los argumentos de la declaratoria de inconstitucionalidad para defender que, si bien la norma inexecutable era más beneficiosa para los demandantes, debió expulsarse del ordenamiento por atentar contra los derechos fundamentales de las demás profesiones liberales distintas a la educación, salud humana y asistencia social, y

⁶ Samai, índices 21 y 28.

⁷ Citó la sentencia T-832 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño de la Corte Constitucional.



de quienes debían someterse a condiciones más exigentes para acceder al SIMPLE. Agregó que con la reviviscencia de las tarifas de la Ley 2155 de 2021, los anticipos liquidados con la tarifa inexequible seguían siendo válidos, y no debían recalcularse ni hacer pagos de intereses por los mismos.

Recordó las funciones de la Subdirección de Normativa y Doctrina, y anotó que el concepto no creó, adicionó ni modificó los elementos del tributo, sino que estableció los sujetos y tarifas a partir de las condiciones señaladas en las normas, con el fin de dar claridad a los efectos de la reviviscencia de la Ley 2155 de 2021 respecto del año 2023, teniendo en cuenta que las solicitudes de aclaración presentadas ante la Corte Constitucional fueron negadas.

En relación con la falsa motivación derivada del concepto relativo al impuesto al consumo de bienes inmuebles, anotó que la referencia a este y a la sentencia, se hizo para explicar los efectos jurídicos de la declaratoria de inconstitucionalidad de la ley, sin plantear una aplicación analógica de los argumentos.

Reparó en que tras la expulsión de las normas de la Ley 2277 de 2022, el umbral de ingresos para las personas con actividades de servicios profesionales de consultoría y científicos dejó de ser 12.000 UVT y pasó a ser de 100.000 UVT, con lo cual la conclusión del concepto demandado aplica en el contexto de la decisión de la Corte Constitucional al declarar inexequible el inciso 2º del numeral 2º del artículo 905 del Estatuto Tributario y con ello, eliminar el requisito del tope de ingresos.

Sobre el pago del impuesto por el mecanismo del anticipo, expresó que, con la inexequibilidad de los numerales 4º y 5º del párrafo 4º del artículo 908 del Estatuto Tributario, los contribuyentes pertenecientes al numeral 3º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 no quedaron con anticipo. Lo anterior, dado que los anticipos para el grupo 5 del artículo 908, previstos en el numeral 5º del párrafo 4º no quedaron vigentes, ya que la Corte declaró expresamente la reviviscencia del numeral 3º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, pero no la reviviscencia del párrafo que establecía la tarifa de los anticipos bimestrales aplicables a estos grupos.

Se opuso a la condena en costas por considerar que se ventila una controversia de interés público y, en todo caso, no están debidamente probadas ni se ha actuado temeraria o infundadamente.

Intervenciones

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En atención a la invitación de este Despacho, el ICDT presentó conceptos en los que instó a no declarar la nulidad del acto acusado, con fundamento en lo siguiente:⁸

Diferenció los distintos tipos de sentencias de constitucionalidad y advirtió que, en este caso, para evitar un vacío legal en la tarifa aplicable al grupo de profesionales independientes que optaron por el régimen SIMPLE en 2023, que terminara excluyéndolos del mismo, se revivió, en forma expresa, la norma modificada por la expulsada del ordenamiento. Agregó que el diferimiento de la inexequibilidad habría resultado en una violación del principio de equidad horizontal.

⁸ Samai, índices 19 y 22.



Resaltó que no se advierte en la sentencia un conflicto entre los principios de equidad y confianza legítima, y que la DIAN no realizó una interpretación contraria a lo dispuesto por la Corte Constitucional. Afirmó que, pese a compartir los argumentos sobre la confianza legítima, la sentencia hizo tránsito a cosa juzgada constitucional. Señaló que, de decretarse la nulidad, esta debe circunscribirse al punto 2.3. del concepto.

Alegatos de conclusión

Los actores⁹ y la DIAN¹⁰ reiteraron lo expuesto en las demandas acumuladas y en las oposiciones a las mismas.

La demandante Ingrid Lorena Campos Vargas estimó que el argumento de la DIAN referente a que la irretroactividad solo aplica a la Ley, las ordenanzas y acuerdos restringe la aplicación de la Constitución como norma de normas. Añadió que el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 no prevalece sobre la Constitución, y debe ceñirse a lo dispuesto en los artículos 338 y 363 de la Carta. Precisó que el oficio sí aplicó analógicamente el análisis del impuesto al consumo de bienes inmuebles. Reprochó que la demandada descartara la reviviscencia para los anticipos, pero no para el pago del impuesto.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección resolver los cargos formulados por los demandantes. En particular, se debe determinar si el concepto demandado¹¹:

- (i) **Viola los principios de legalidad, irretroactividad, seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima al señalar que, para los contribuyentes que ejercieron las actividades de educación, de atención de la salud humana y de asistencia social, y que optaron por el Régimen Simple en el año 2023; les era aplicable la tarifa prevista en el numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 y no las tarifas declaradas inexequibles de la Ley 2277 de 2022. Y,**
- (ii) **Infringió las normas superiores que disponen los requisitos para acceder al régimen SIMPLE, dado que las personas que prestaban servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominara el factor intelectual sobre el material y que hubieren obtenido ingresos mayores a 12,000 UVTs e inferiores a 100,000 UVTs; podían presentar la declaración anual consolidada en las fechas correspondientes, sin haber liquidado anticipos para el año gravable 2023.**

2. Conceptualización previa

La Ley 2010 de 2019 introdujo en el ordenamiento jurídico el régimen SIMPLE de tributación como un modelo de tributación opcional, sustitutivo del impuesto sobre la renta, de determinación integral, con declaración anual y anticipo bimestral, el cual unifica los impuestos de renta, nacional al consumo, de industria y comercio y

⁹ Samai, índices 47 y 49.

¹⁰ Samai, índice 46.

¹¹ Auto de fijación del litigio del 4 de septiembre de 2024.



los aportes al sistema general de pensiones, mediante el mecanismo de crédito tributario, para los contribuyentes que voluntariamente se acojan a él. El impuesto unificado determinado bajo el régimen SIMPLE es de periodicidad anual, y se determina a partir de los ingresos brutos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio.

Con todo, el legislador, tomando en consideración los objetivos del régimen consistentes en impulsar la formalidad y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableció una serie de requisitos para que solo ciertos contribuyentes que reúnan las condiciones previstas en los artículos 905 y 906 del Estatuto Tributario puedan acogerse al SIMPLE¹², para lo cual se dispuso, además, un límite temporal en el artículo 909 *ibidem*. Dicha norma establece que quienes pretendan optar por acogerse al régimen, deben actualizar el Registro Único Tributario (RUT) a más tardar hasta el último día hábil del mes de febrero del año gravable para el que se ejerce la opción, registrándose como contribuyentes del SIMPLE, a menos de que la inscripción en el RUT se realice por primera vez.

Una vez efectuada la inscripción y cumplidos los demás requisitos previstos en la ley y el reglamento, incluido el pago de los anticipos bimestrales, a los contribuyentes que aplican el impuesto unificado les son aplicables las tarifas establecidas en el artículo 908 del Estatuto Tributario, las cuales son progresivas y dependen de la actividad económica del sujeto pasivo. El artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 estableció, para los contribuyentes cuya actividad fuesen los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, tarifas del 5,9%; 7,3%, 12% y 14,5%, dependiendo del monto de los ingresos brutos.

Luego, con la expedición de la Ley 2277 de 2022, el régimen SIMPLE fue objeto de modificaciones. Entre otras, el umbral de ingresos brutos para pertenecer al régimen pasó de 100.000 UVT a 12.000 UVT para las personas que prestaran servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales¹³ y modificó las tarifas aplicables a dichos contribuyentes de la siguiente manera:¹⁴

- En primer lugar, creó dos grupos diferentes: uno para sujetos pasivos cuya actividad económica fuese la prestación de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, y otro para actividades de atención de la salud humana y de asistencia social. Para este último grupo, se mantuvo vigente el umbral de 100.000 UVT.
- En segundo lugar, para el primer grupo, la Ley 2277 de 2022 estableció tarifas del 7,3% y 8,3%, mientras que para el segundo grupo dispuso tarifas del 3,7%, 5,0%, 5,4% y 5,9%, con los correspondientes ajustes en los anticipos.

Posteriormente, los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022 fueron demandados, en ejercicio de la acción pública de constitucionalidad. La Corte Constitucional declaró la inexecutable de dichas disposiciones a través de la sentencia C-540 del 5 de diciembre de 2023. El alto tribunal estimó que la segmentación de las profesiones liberales en dos grupos distintos carecía de justificación sólida, técnica y suficiente, sin que estuviese demostrado que ambos tuviesen una estructura de costos diferente, ni que los sectores de educación y salud requirieran protección

¹² Entre otros requisitos, los contribuyentes del SIMPLE no pueden obtener ingresos brutos superiores a 100.000 UVT en el año anterior, ni obtener dicho monto en el año en curso si se trata de empresas nuevas.

¹³ Artículo 42 de la Ley 2277 de 2022.

¹⁴ Artículo 44 de la Ley 2277 de 2022.



especial exclusiva. Así mismo, consideró que la modificación del umbral no garantizaba que quienes tuviesen mayor capacidad contributiva no se beneficiaran del régimen SIMPLE de tributación.

Como consecuencia de lo anterior, y en aras de evitar la configuración de un vacío normativo, la Corte ordenó la reviviscencia del numeral 3° del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, que regulaba las tarifas aplicables al grupo de servicios profesionales de consultoría y científicos, correspondientes al 5,9%; 7,3%, 12% y 14,5%, sin hacer mención expresa a los anticipos.

A partir de la sentencia de la Corte, la DIAN emitió el Concepto demandado, en el cual plantea las siguientes conclusiones:

- Con base en los efectos inmediatos y *erga omnes* de los fallos de constitucionalidad, plantea la posibilidad de que los contribuyentes cuya actividad económica fuese la prestación de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, que hubiesen obtenido ingresos brutos entre las 12.000 y 100.000 UVT en 2022 (que, inicialmente no podían acceder al régimen SIMPLE con la modificación de la Ley 2277), pudiesen acogerse al impuesto unificado por 2023, con la presentación de la declaración y sin liquidar anticipos.
- Descarta la posibilidad de que la sentencia permitiera el acceso al régimen de los contribuyentes con ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT, dado que estos siempre pudieron inscribirse en el régimen SIMPLE.
- Establece que las tarifas aplicables tanto para los contribuyentes prestadores de servicios de consultoría y científicos, como para los del sector salud y educación, son las dispuestas en el numeral 3° del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, dada la reviviscencia ordenada por la Corte Constitucional.

La DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y los demandantes que adelantaron el proceso que dio origen a la sentencia C-540 de 2023, presentaron solicitudes de aclaración a la misma providencia para que la Sala Plena definiera los efectos de la decisión respecto de la vigencia fiscal 2023. Mediante auto 542 de 2024, la Sala Plena de la Corte Constitucional resolvió rechazar las solicitudes de aclaración, por considerar que no se cumplieron los requisitos materiales para que fuera procedente.

3. Análisis del caso concreto

3.1. Reviviscencia de normas de carácter tributario y principios de irretroactividad, legalidad, seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima

Los demandantes plantearon que la aplicación de los efectos de la reviviscencia de las disposiciones de la Ley 2155 de 2021 para el año 2023, en los términos planteados por el concepto demandado, vulnera el principio de irretroactividad de la ley tributaria. Lo anterior, dado que, al establecer el régimen SIMPLE un impuesto unificado de período, las modificaciones a sus reglas iniciales deben aplicar a partir de la vigencia fiscal siguiente, esto es, el año 2024.

Adicionalmente, manifiestan que, para 2023, quienes voluntariamente se vincularon al régimen SIMPLE bajo la Ley 2277 de 2022, que disponía entre otros, un régimen tarifario favorable para las actividades de educación, atención de la salud humana y asistencia social, confiaron en que, al amparo de los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, las reglas que les persuadieron de optar por



este régimen se mantendrían por el año 2023, como en efecto ocurrió durante los primeros 11 meses del año.

Plantean que, con base en lo anterior, la totalidad de los anticipos se liquidaron bajo las reglas de la Ley 2277 de 2022, ante el convencimiento de que la reviviscencia del numeral 3º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, referente a las tarifas para servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, regiría a partir del año gravable 2024.

Aseveraron que la DIAN debió establecer un mecanismo efectivo de protección del principio de confianza legítima con un período de transición o la ultraactividad de las normas inconstitucionales, más aún cuando la norma revivida es más gravosa.

Por su parte, la demandada consideró que el acto acusado solo determinó los efectos de la sentencia C-540 de 2023, que operaron desde el día siguiente de su expedición (5 de diciembre de 2023). Reparó en que el artículo 338 de la Constitución solo opera para normas expedidas por el Congreso, las Asambleas y los Concejos, cuando se regula o legisla sobre impuestos de período, pero no para la reincorporación de una norma por la declaratoria de inconstitucionalidad por parte de la Corte Constitucional. Agregó que con la reviviscencia de la Ley 2155 de 2021, la Corte llenó el vacío normativo surgido tras la declaración de inexequibilidad, mediante una disposición constitucional para evitar vulnerar derechos fundamentales, de tal forma que no se afectó la confianza legítima ni la seguridad jurídica.

Para resolver, es preciso tener en cuenta que los artículos 363 (inc. 2º) y 338 (inc. 3º) de la Constitución establecen el marco de aplicación temporal de la ley tributaria. La primera disposición prevé el principio de irretroactividad, a partir del cual se proscribe la aplicación de una ley posterior a situaciones jurídicas ya consolidadas y, la segunda, prevé el fenómeno de la retroactividad impropia, a partir del cual, las normas que regulen tributos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma, con el fin de salvaguardar las situaciones fiscales en curso al momento de iniciarse la vigencia de la norma posterior. No obstante, la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en casos puntuales, ha concedido efectos retrospectivos a normas de carácter tributario que resulten favorables al contribuyente.¹⁵

Ahora bien, para casos como el que se analiza, la figura jurisprudencial de la reviviscencia se da a partir de la declaratoria de inexequibilidad de una norma con fuerza de ley que, a su vez, ha derogado otras disposiciones, y con ello revive los preceptos derogados; es decir, reincorpora tales normas al ordenamiento jurídico, dejando sin efectos su derogatoria. Esta figura, creada a partir de sentencias que han decidido la constitucionalidad de normas específicas¹⁵, permite que la ley derogada recupere entonces su vigencia a pesar de su derogatoria expresa o tácita. La jurisprudencia constitucional ha sintetizado las diferentes posturas desarrolladas en relación con la reincorporación o reviviscencia de las normas derogadas por disposiciones que se declararon inexequibles, poniendo de relieve las siguientes reglas¹⁶:

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencias C-527 de 1996, M.P. Alejandro Martínez; C-692 de 2008, M.P. Manuel José Cepeda Espinoza; C-686 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; y, C-878 de 2011, M.P. Juan Carlos Henao Pérez



- «(i) La reincorporación o reviviscencia de normas derogadas por mandatos que fueron declarados inexecutable hace parte del ordenamiento jurídico nacional, desde mucho antes de la Constitución de 1991, como parte de la discusión por los efectos jurídicos de las sentencias hacia el pasado -ex tunc- o hacia el futuro -ex nunc- y la salvaguarda de la seguridad jurídica.
- (ii) La reviviscencia de normas se ha presentado igualmente como solución a los problemas que plantea el vacío jurídico creado por la derogación de normas que regulan, sobre todo de manera integral, una determinada materia, conllevando igualmente problemas de seguridad jurídica.
- (iii) En los primeros pronunciamientos se asumió la postura de una reviviscencia automática de las normas derogadas por las declaratorias de inexecutable de aquellas que las reemplazaron, pero con posterioridad, se fijaron algunas condiciones para que se aplicara esta figura jurídica, como que se presentaran los argumentos para la necesidad de reincorporación, por razones de (a) creación de vacíos normativos; (b) vulneraciones a los derechos fundamentales; (c) necesidad para garantizar la supremacía de la Constitución Política, y (d) siempre y cuando las normas reincorporadas sean constitucionalmente admisibles.
- (iv) La jurisprudencia ha dejado sentado que la reincorporación o reviviscencia de normas no tienen un carácter declarativo en la parte resolutive de la sentencia, sino que la Corte se debe limitar a comprobar si para el caso en estudio se cumplen los requisitos para que pueda configurarse la reviviscencia de preceptos derogados.
- (v) Finalmente, la Sala reitera que la procedencia de la reincorporación debe ser analizada en cada caso concreto, a partir de los criterios de vacíos normativos o afectación de derechos fundamentales.»

Respecto de los efectos de la reviviscencia de las normas, la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación¹⁷ ha planteado, a partir de las reglas decantadas por la Corte Constitucional, que en cada caso debe ponderarse si la reincorporación de las normas derogadas mantiene el equilibrio que debe existir entre los principios de justicia y de seguridad jurídica.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la aplicación aislada del principio de justicia llevaría a otorgar efectos *ex tunc* y con ello efectos retroactivos absolutos de la sentencia de inexecutable, ya que la norma declarada inconstitucional lo ha sido desde su expedición; mientras que la aplicación solitaria del principio de seguridad jurídica llevaría a concluir que la sentencia de inexecutable debe tener efectos *ex nunc* absolutos y, en consecuencia, no podría revivir normas derogadas preservando sus efectos como si nunca hubieran perdido vigencia.

En dicho marco, la Sección precisa que, en el caso de la reviviscencia de normas de carácter tributario, se requiere armonizar los efectos de esta figura con una adecuada ponderación de los principios de justicia y seguridad jurídica, atendiendo los hechos y circunstancias del caso concreto.

En este contexto, la Sección advierte que la reviviscencia del numeral 3° del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, que fijó las tarifas del impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE para los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, para establecer su aplicación en el año 2023 respecto de los servicios de educación, salud y asistencia; implicaría la aplicación de la norma revivida a situaciones fiscales que se encontraban en curso al momento de que dicha norma recobró su vigencia.

Lo anterior, implicaría una vulneración del inciso 3° del artículo 338 constitucional bajo el cual, es preciso entender que, tratándose de impuestos de periodo, la norma revivida solo podría aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma, esto es, 2024.



Adicionalmente, partiendo de la estrecha relación que existe entre los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, la Sección reiterará las consideraciones expuestas sobre estos postulados en la sentencia del 16 de febrero de 2023, exp. 26918, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En dicha oportunidad se explicó que, en la búsqueda por la efectividad de los derechos y garantías del contribuyente, cobra especial relevancia el principio constitucional de la buena fe, contenido en el artículo 83 de la Constitución Política.

La Corte Constitucional ha reconocido el rol de la buena fe como principio regulador de las relaciones entre los particulares y el Estado¹⁶ y lo ha entendido como¹⁷:

«una exigencia de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que otorga la palabra dada, a la cual deben someterse las diversas actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares entre sí y ante éstas, la cual se presume, y constituye un soporte esencial del sistema jurídico; de igual manera, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma. **En pocas palabras, la buena fe incorpora el valor ético de la confianza y significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto sus efectos usuales (...)**»

De lo anterior, es dable concluir que la buena fe exige un comportamiento leal y honesto por parte de los funcionarios públicos y de los administrados que genera una confianza objetivamente fundada en el comportamiento de unos y otros. De allí que la jurisprudencia de la Sección ha advertido que, como expresiones del principio constitucional de buena fe, surgen otros principios y reglas aplicables a la relación entre la Administración y el ciudadano tales como la confianza legítima y el respeto al acto propio¹⁸. Sobre la primera, la Sección explicó que¹⁹:

«es un principio o valor que se encuentra íntimamente ligado con la buena fe y su aplicación propende por la protección de las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto. Dichas expectativas, valga decir, deben fundarse en hechos o circunstancias objetivas, capaces de propiciar el surgimiento de la confianza, de manera, que no toda probabilidad puede ser protegida mediante este precepto, pues necesariamente tendrá que ser una proyección seria, que tenga la fuerza de llevar al administrado a la convicción de que su situación jurídica es una y no cualquiera otra, en particular, que bajo ciertas condiciones, se hará acreedor de un derecho o mantendrá uno ya adquirido»

La Corte Constitucional ha establecido que, en materia tributaria, la confianza legítima pretende proteger al administrado y al ciudadano de cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades pues «el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones.»²⁰

En diversas oportunidades²¹, el alto tribunal ha sostenido que, pese a que el legislador ostenta un amplio margen de configuración legislativa tributaria, la confianza legítima se erige como límite a este y debe ser respetada.

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-071 de 2004. M.P. Álvaro Tafur Galvis.

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-131 de 2004, reiterada en la sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes.

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de septiembre de 2019. Exp. 20690. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de junio de 2021. Exp. 24575. M.P. Milton Chaves García.

²⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-384 de 2023. M.P. Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo.

²¹ Corte Constitucional. Sentencias C-1215 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-007 de 2002 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.



A este respecto, la Corte ha sido enfática en que deben existir razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación y los presupuestos para que se active la garantía de protección plena de la confianza legítima, entre otros, que haya generado efectos previsibles significativos, es decir, que haya conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.²²

En línea con lo anterior, la Corte resaltó que el Estado debe proporcionar tiempo y medios para que el ciudadano se adapte a la nueva situación prevista por el legislador, a través de medidas tales como el establecimiento de periodos de transición, la ausencia de barreras o trabas para que el afectado ajuste su comportamiento a la nueva norma o la ultractividad de los beneficios tributarios.

De otro lado, la jurisprudencia constitucional también ha protegido las situaciones jurídicas consolidadas frente a modificaciones por parte del legislador tributario, como expresión del principio de buena fe. En esa medida, se busca que la nueva ley respete los efectos de la ley tributaria en el pasado dado que el contribuyente adecuó su conducta a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo. Lo anterior se traduce en que, si se cumplen ciertos requisitos para acceder a beneficios o condiciones tributarias en el año gravable causado, esta situación no puede desconocerse con regulaciones tributarias que afecten dichos efectos.²³

Frente al caso concreto, se tiene que la Ley 2277 fue proferida el 13 de diciembre de 2022, con lo cual, las modificaciones efectuadas al régimen SIMPLE de tributación entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2023, tratándose de un impuesto de período, al tenor de lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución. En ese sentido, debe repararse que la tarifa, elemento que debe configurarse de manera previa al inicio de la vigencia fiscal, en virtud del principio de reserva de ley; aplicó desde esa fecha.

Por otro lado, como se explicó en líneas precedentes, las personas naturales o jurídicas que pretendan acogerse al régimen SIMPLE deben inscribirse en el RUT a más tardar el último día hábil del mes de febrero del año gravable para el que se ejerce la opción. Lo anterior, indica que, al momento en que los contribuyentes adelantaron el trámite de inscripción en el registro tributario, la norma aplicable respecto del régimen tarifario era el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Es así, que los anticipos a lo largo del año se liquidaron en aplicación de lo allí previsto.

Adicionalmente, no puede perderse de vista que bajo el artículo 913 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente incumpla las condiciones y requisitos previstos para pertenecer al régimen SIMPLE y el incumplimiento no sea subsanable, perderá automáticamente su calificación como contribuyente de este impuesto unificado.

Para los anteriores efectos, el artículo 1.5.8.4.1. del Decreto 1625 de 2016 establece dentro de las condiciones y requisitos no subsanables para pertenecer al régimen simple, que el interesado cuente con la inscripción en el RUT como contribuyente de dicho régimen, dentro de los términos establecidos por el artículo 909 *ibidem*, esto es, hasta el último día hábil de febrero del año gravable para el que se ejerce la opción, para el caso, 28 de febrero de 2023.

²² Corte Constitucional. Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

²³ Corte Constitucional. Sentencias C-384 de 2023. M.P. Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo. C-083 de 2018, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez y C- 235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.



Así, la Sección precisa, en primer lugar, que por tratarse del impuesto de renta bajo el régimen sustituto, los elementos del mismo, incluyendo la tarifa, deben estar determinados antes del inicio de la vigencia fiscal respectiva. Y, en segundo lugar, que el análisis de los efectos de la reviviscencia del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 requiere integrar los principios de buena fe y confianza legítima.

Lo anterior se refuerza en que el legislador exigió el despliegue de una conducta positiva por parte del contribuyente al requerir la inscripción en el RUT en una periodicidad específica y el pago de anticipos bimestrales directamente ligados a las tarifas definidas por la ley, además de los requisitos formales tales como la expedición de facturas electrónicas y demás mecanismos de cumplimiento. En ese sentido, el obligado tributario, al cumplir con las condiciones previstas en el Estatuto Tributario y sus normas reglamentarias, ostentaba una expectativa objetiva y reforzada de que las disposiciones aplicables en materia tarifaria eran las dispuestas en la Ley 2277 de 2022.

Es ostensible que la norma generó efectos previsibles significativos que condujeron a que los contribuyentes, de buena fe, ajustaran sus comportamientos para gozar de los beneficios dispuestos en el régimen SIMPLE, mediante el despliegue de las exigencias previstas en la ley, tales como la inscripción oportuna en el RUT. Lo cual, además, generó la creencia y la legítima expectativa razonable, cierta y fundada de que el régimen aplicable era el dispuesto en la Ley 2277 de 2022, tanto así, se reitera, que los anticipos se liquidaron a las tarifas vigentes.

No fue sino hasta diciembre de 2023 que la Corte Constitucional declaró la inexecutable de los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, con lo cual, durante un lapso más que razonable de tiempo, el contribuyente aplicó el régimen dispuesto por dicha norma. En ese sentido, no era previsible para los sujetos pasivos que se inscribieron en el SIMPLE que las enmiendas adoptadas por la Ley 2277 de 2022 pudiesen sufrir modificaciones en el corto o mediano plazo, dado que el examen de exequibilidad realizado por la Corte no tiene un resultado plenamente predecible.

A partir de lo expuesto, para la Sección es claro que los contribuyentes inscritos en el régimen SIMPLE de tributación en 2023, que realizaron la inscripción hasta el último día hábil de febrero, tenían una legítima expectativa digna de protección de que, al acceder a las peculiaridades del impuesto unificado bajo dicho sistema, se aplicarían las reglas tarifarias previstas en la Ley 2277 de 2022.

Lo anterior no desconoce el hecho de que las sentencias de constitucionalidad producen efectos inmediatos y hacía el futuro, tal como dispone el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, ni el que la sentencia C-540 de 2023 declaró la inexecutable de los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 desde la publicación de la providencia, en diciembre de 2023, así como tampoco sus efectos de cosa juzgada. Por el contrario, lo que se busca es proteger la legítima expectativa de los contribuyentes que confiaron en la perdurabilidad del régimen tarifario previsto en la Ley 2277 de 2022, más aún al ejercer actos positivos para acceder a los beneficios en ella contenidos.

Bajo la regla del artículo 45 de la Ley 270 precitado, una vez la sentencia es proferida, la norma es expulsada del ordenamiento jurídico de manera inmediata, sin que de ninguna manera modifique situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de la norma. No obstante, bajo el mismo artículo 45, la Corte puede modular los efectos temporales de su decisión, con lo cual la misma ha proferido sentencias con efectos retroactivos y diferidos, atendido criterios de necesidad,



razonabilidad, justicia o seguridad jurídica. Para el caso bajo análisis, la sentencia C-540 de 2023 no realizó precisión alguna sobre los efectos que produciría la decisión de inexecutable frente a las situaciones que estaban en curso, además de ordenar la reviviscencia de la norma anterior respecto de un impuesto de período que venía produciendo efectos jurídicos, todo lo cual refleja unas circunstancias particulares que requieren ser evaluadas a la luz del principio de confianza legítima.

Esta Sección se ha referido en casos anteriores a los efectos de las sentencias de la Corte Constitucional cuando esta última no ha considerado expresamente algún asunto constitucional²⁴. Tal fue el caso del análisis del principio de irretroactividad en materia tributaria adelantado por esta Sección, frente a una norma que había sido analizada previamente por la Corte Constitucional y cuya vigencia se había mantenido por un periodo determinado, dado que la Corte moduló los efectos temporales de su decisión.

En tal oportunidad, la Sección consideró que como la Corte no había abordado el principio de irretroactividad respecto de la aplicación de la misma norma, correspondía analizar tal principio para concluir que las disposiciones que establecen o modifican los elementos esenciales de los tributos, esto es, sujetos activo y pasivo, hechos generadores, y bases gravables, deben ser preexistentes al nacimiento de la obligación, por lo que su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva.

Con lo anterior, la Sección concluyó que por ser la norma retroactiva, al pretender liquidar el tributo sobre una base gravable correspondiente al mismo año de la promulgación de la ley que la sustentaba, debía inaplicarse por inconstitucional.

En este sentido, para la Sección la reviviscencia que ordenó la Corte respecto del impuesto de periodo en cuestión, al evaluarse de cara al principio de confianza legítima, debe conducir a la reviviscencia de la norma anterior a partir del período fiscal que inicie de manera posterior, esto es, 2024.

Adicionalmente, tampoco debe perderse de vista que el Comunicado 51 de la Corte Constitucional, anunciando el sentido de su decisión frente a la inexecutable parcial de los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, fue emitido el 5 de diciembre 2023, que el texto de la sentencia C-540 de 2023 se dió a conocer el 14 de febrero de 2024 y que, a partir de la incertidumbre sobre los efectos de la decisión, la parte demandada, entre otros, presentó solicitud de aclaración, frente a lo cual la Corte profirió el auto negando tal solicitud el 13 de marzo.

Es decir, al terminar el año gravable 2023 y como fue de público conocimiento, existía una gran incertidumbre sobre los efectos temporales de la declaratoria de inexecutable para la aplicación del régimen en el año gravable 2023; así lo expresó la misma DIAN en el Concepto 024 del 17 de enero de 2024, al indicar que:

«una vez notificada la Sentencia C-540/23 y siempre que en la misma no se aborde, esta Entidad solicitará a la Corte claridad sobre si la referida decisión es aplicable para el año gravable 2023, en vista de que fue comunicada sin haber concluido esta vigencia fiscal y teniendo en cuenta que las sentencias que esta Corporación profiere “tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario” (énfasis propio) (cfr. artículo 45 de la Ley 270 de 1996) ».

²⁴ Sentencias del 16 de marzo de 2023, exp. 25531, M.P. Milton Chaves García; del 2 de mayo de 2024, exp. 28345, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 26 de junio de 2024, exp. 27733, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



De lo anterior, resulta razonable advertir que los contribuyentes que se acogieron al régimen SIMPLE al inicio del año gravable 2023 no estaban en una mejor posición para tener certeza jurídica respecto de la aplicación de dicho régimen y podían confiar legítimamente en que, por lo menos, para el año 2023 estarían cubiertos por el régimen.

Así, al analizar el acto acusado, se observa que la Administración Tributaria no tuvo en cuenta dichas expectativas ni la configuración de la confianza legítima digna de protección, al establecer en el numeral 2.3. del concepto acusado que la aplicación de las tarifas era inmediata para quienes se inscribieron oportunamente.

Por lo tanto, el análisis expuesto resulta suficiente para declarar la nulidad parcial del Concepto demandado, en lo que respecta a las conclusiones del numeral 2.3., en el entendido de que debía garantizarse la aplicación de las tarifas de la Ley 2277 de 2022 para los contribuyentes que se acogieron en tiempo al régimen SIMPLE en febrero de 2023, sin que sea necesario pronunciarse sobre los demás conceptos de violación relacionados con el numeral precitado.

3.2. Condiciones de acceso al régimen SIMPLE de tributación

La demandante Campos Vargas alega, frente a las conclusiones del concepto referentes a la posibilidad de presentar la declaración anual consolidada sin el pago de anticipos prevista en el concepto demandado para los prestadores de servicios con ingresos entre 12.000 UVTs y 100.000 UVTs, que aquellas vulneran los artículos 338 de la Constitución y 909 y 910 del Estatuto Tributario, dado que se omiten los requisitos de inscripción que el contribuyente debe acatar hasta el último día hábil de febrero de cada año. Anota que el acto acusado también pretermite la obligatoriedad del pago del anticipo bimestral, al permitir el acceso al régimen SIMPLE para 2023, con el mero pago del impuesto unificado, sin considerar que la ley solo prevé esa posibilidad para contribuyentes personas naturales cuyos ingresos no superen las 3.500 UVT.

Para resolver, se precisa que, si bien es cierto que la ley contempló un límite temporal para la inscripción en el régimen, así como la obligatoriedad del pago de los anticipos, salvo para los contribuyentes personas naturales cuyos ingresos no superen las 3.500 UVT, también lo es que la situación jurídica de los contribuyentes prestadores de servicios que hubiesen obtenido entre 12.000 UVTs y 100.000 UVTs fue modificada con ocasión de la sentencia C-540 de 2023. Ciertamente, mientras estuvieron en vigor las modificaciones de la Ley 2277 de 2022 al régimen SIMPLE, los prestadores de servicios que obtuvieron ingresos dentro de dicho umbral no podían inscribirse. En particular, como quiera que a febrero de 2023 la ley se encontraba produciendo efectos plenos, dicha posibilidad les estaba vedada.

Posteriormente, con la adopción de la sentencia en diciembre del 2023, la restricción existente se levantó y, considerando que el período gravable 2023 aún no había culminado, dichos contribuyentes volvieron a cumplir con el umbral de ingresos previsto en la norma para acceder al régimen SIMPLE. Con todo, como quiera que el término para la inscripción ya había fenecido en febrero de 2023 y varios de los plazos para la presentación de los anticipos habían transcurrido, la única forma de garantizar el elemento volitivo del régimen era permitirles acceder a este mediante la presentación de la declaración y sin la liquidación de anticipos.



De lo contrario, hubiesen debido liquidar sanciones e intereses y perdido la oportunidad de acceder a los beneficios por un acto que de ninguna manera les podía ser imputable, cual es la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley. En ese sentido, no estaban llamados a soportar una carga pública que no les correspondía y, tampoco, resultaba coherente con los efectos de la propia sentencia, ni con el principio de equidad vetarles la posibilidad de acceso al régimen.²⁵

En consecuencia, si bien es cierto que la ley establece como condición para acceder al régimen cumplir con el requisito temporal de inscripción y la presentación y pago de los anticipos, también lo es que ante la sentencia de constitucionalidad de la Ley 2277 de 2022, no le era dable a la administración exigir el cumplimiento de tales requisitos a los contribuyentes que no habían podido acceder al régimen bajo las condiciones de dicha ley. Precisamente, la administración procuró proteger al sujeto pasivo de la imposición de cargas públicas injustificadas y garantizar su derecho de acceso, lo cual materializa los principios de equidad y justicia tributaria.

En ese sentido, no prospera el cargo.

4. Conclusión

Por las consideraciones expuestas, la Sección procederá a declarar la nulidad parcial del Concepto demandado, en lo que respecta a las conclusiones del numeral 2.3., en el entendido de que debía garantizarse la aplicación de las tarifas de la Ley 2277 de 2022 para los contribuyentes que se acogieron oportunamente al régimen SIMPLE en febrero de 2023.

5. Costas

Esta Sección no impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **DECLARAR** la nulidad parcial del Concepto 100208192-154 del 5 de marzo de 2024 emitido por la DIAN, correspondiente a la cuarta adición al Concepto General sobre el Régimen SIMPLE de tributación, en lo relativo al numeral 2.3., con fundamento en las consideraciones expuestas en la presente providencia.
2. No condenar en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese.

Cúmplase.

²⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de septiembre de 2024. Exp. 27524. M.P. Wilson Ramos Girón.



Radicado: 11001-03-27-000-2024-00021-00 (28690)
Acumulado: 11001-03-27-000-2024-00034-00 (28885)
Demandantes: Ingrid Lorena Campos Vargas y otro

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Con salvamento de voto

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con salvamento de voto

(Firmado electrónicamente)
ALFREDO LEWIN FIGUEROA
Conjuez
Con aclaración de voto

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>