

Documento **TRIBUTAR-io**

Febrero 19 de 2024

Número 867

NECESARIA ACLARACIÓN DE SENTENCIA SOBRE RÉGIMEN SIMPLE

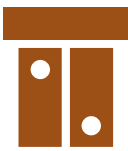
Desde diciembre 5 del año anterior se dio a conocer mediante comunicado de prensa la sentencia C-540. El texto completo de la sentencia fue conocido la semana anterior y luego de su lectura entendemos nosotros surge la necesidad ineludible de hacer una aclaración al fallo. La aclaración nos parece evidente para que se defina el efecto temporal de la sentencia de manera que se puedan resolver diversos interrogantes que quedan por la emisión del referido fallo.

El artículo 45 de la Ley 270 de 1996 señala que las sentencias que profiera la Corte Constitucional tienen efectos *pro futuro*, a menos que la Corte resuelva lo contrario. A partir de este contenido normativo, la Corte ha desarrollado diversas clases de fallos en función de criterios diversos (necesidad, efectividad, prudencia) tales como sentencias retroactivas, diferidas, moduladas en contenido y moduladas en temporalidad y sentencias integradoras. Sin embargo, esta diversidad de sentencias solamente se predica cuando expresamente la Corte así lo señala; en caso contrario, los fallos de la Corte tienen efecto general e inmediato, es decir, una vez emitida la sentencia se entiende que la norma inexecutable sale del ordenamiento legal y deja de producir efectos, sin modificar situaciones pasadas.

Ahora bien, el dilema que surge en relación con la sentencia del Simple es que además de la inexecutable, la Corte ha declarado la reviviscencia de la norma que estaba vigente hasta antes de la modificación realizada por la Ley 2277 de 2022. Es de entender, entonces, que la sentencia C-540 produce efectos a partir de diciembre 5 de 2023 pero esa conclusión rompe otros principios y valores constitucionales, especialmente los postulados de buena fe y confianza legítima, irretroactividad y aplicación de la ley en el tiempo para tributos de periodo.

El impuesto Simple es, por naturaleza, un tributo de periodo. Por ello, debe aplicarse el artículo 338 de la carta, relacionado con la aplicación de la ley en el tiempo, conforme al cual las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Acorde con este principio, cualquier modificación que se produzca sobre los elementos de un tributo de periodo no pueden aplicar para el mismo año, sino a partir del periodo que comience después de iniciar su vigencia. Se trata de una restricción y exigencia estrictamente constitucional que debe ser acatada por TODOS, porque en este aspecto "nadie está por encima de la Constitución", y si bien el precepto se refiere a la ley, ordenanza o acuerdo, el principio que irradia el artículo 338 es transversal a cualquier actuación que suponga una modificación a un tributo de periodo, incluyendo, por tanto, las sentencias de la propia Corte.



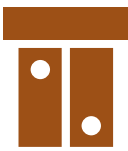
El artículo 363 ib., desarrolla el principio de irretroactividad de la ley, tanto en dimensión de irretroactividad pura como de restrospectividad.

La jurisprudencia de la Corte, sin embargo, ha hecho importantes desarrollos sobre la aplicación temporal de las normas de impuestos de periodo, tal como ocurre en las sentencias C-527/96, C-185/97 y C-006/98. En tales sentencias la Corte ha acogido el principio de retroactividad de grado medio (retrospectividad) en el sentido de que las normas favorables al contribuyente pueden aplicar para el mismo ejercicio de expedición de la ley. Por el contrario, si la modificación es desfavorable, su aplicación no puede predicarse retrospectivamente sino hacia futuro, caso en el cual se ha acogido el concepto de reparto de periodo para concluir que la norma antigua aplica desde 1º de enero hasta la fecha de expedición de la nueva ley, y desde la fecha de emisión de esa nueva ley hasta el 31 de diciembre se aplica la nueva disposición legal.

En el entendimiento del asunto entra otro elemento, derivado del artículo 83 de la constitución política que dispone el principio de buena fe. La actuación de buena fe presume confianza legítima en el sistema. La Corte ha analizado el principio de confianza legítima como un mecanismo apegado a la buena fe, que busca garantizar la estabilidad y previsibilidad del sistema legal. En dimensión tributaria, la confianza legítima y la buena fe están estrechamente asociadas al principio de irretroactividad en tanto el contribuyente opta por una alternativa legal sobre la base confiada de estabilidad normativa, al menos, como se dijo, durante un lapso equivalente al tributo de periodo.

Dijo la Corte en la sentencia C-604 de 2000 que *"El principio de la buena fe en materia tributaria, está íntimamente ligado con el respeto de los derechos adquiridos, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc, éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas."*(Se subraya)

En la sentencia C-235 de 2019, trayendo a colación la Sentencia C-478 de 1998, dijo la Corte "15. A su vez, el principio de confianza legítima *"pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe, el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política"*(Subrayado por nosotros).



Pues bien, ante la inexecutable decretada en la sentencia C-540/23, decide la Corte ordenar la **reviviscencia** de la norma que había sido modificada (a la postre, vigente hasta diciembre 31 de 2022), pero al hacerlo no aclara el efecto, es decir, no indica a partir de cuándo debe aplicarse la norma revivida.

Acogiendo el efecto general de las sentencias, se diría que la reviviscencia ordenada respecto de un tributo de periodo debe entenderse a tono con la tradición jurídica nacional, lo que es equivalente a decir que si bien el fallo se emite como un fallo puro y simple, la aplicabilidad de la reviviscencia ordenada solo será viable a partir del periodo que inicie con posterioridad a su emisión. Sin embargo, pudiera decirse también que al haber sido emitida en diciembre 5, entonces, de enero 1º a diciembre 4 aplica la norma inexecutable y desde diciembre 5 hasta diciembre 31 aplica la disposición revivida.

Para nosotros es claro que la norma beneficia a unos y perjudica a otros. Si lo vemos en las profesiones médicas, el fallo es completamente desfavorable porque la norma revivida contiene unas tarifas más severas que las concedidas en la Ley 2277. En consecuencia, siguiendo la misma jurisprudencia de la Corte, mal podría pensarse en aplicarse el fallo con efecto retrospectivo (para cubrir todo el año 2023), o a partir de diciembre 5 porque el fallo les resulta desfavorable y en tal sentido debe garantizarse la buena fe y la confianza legítima. Consecuentemente, respecto de ellos el fallo solamente puede aplicarse en 2024, dejando el año 2023 a salvo con la regla que resultó inexecutable.

En cambio, para los demás profesionales, la sentencia es favorable porque elimina el umbral de 12.000 UVT para pertenecer al Simple, subiéndolo a 100.000 UVT. Respecto de ellos pudiera seguirse la jurisprudencia para indicar que aplica la retrospectividad de manera que pudiera permitirse a esos profesionales acceder al Simple por todo el año 2023. Empero, el problema es que así se predicase esa retrospectividad, tendría que abrirse el plazo para inscribirse en el Simple porque en términos ordinarios, el plazo venció en febrero de 2023 de manera que el efecto útil de la sentencia queda inaplicable por sustracción de materia.

Lo anterior da sustento a las siguientes preguntas:

¿Un contribuyente del Simple perteneciente al sector médico, debe tributar el año 2023 con la tarifa revivida sin que ello suponga violación del principio de irretroactividad?

¿Acaso debe liquidar su impuesto Simple con una tarifa de enero 1º a diciembre 4 (la que se declara inexecutable) y con otra tarifa para sus ingresos de diciembre 5 a diciembre 31?

El profesional a quien se le permitía estar en el Simple bajo la condición de ingresos máximo de 12.000 UVT ¿puede acogerse al Simple para el año 2023 por cumplir el requisito de ingresos inferiores a 100.000 UVT?

Si la tarifa revivida es aplicable a todo el ejercicio 2023, ¿cómo entender, sin violentar la irretroactividad, que los ingresos obtenidos de enero 1º a diciembre



4 de 2023 deban ser gravados con una tarifa que no estaba vigente en ese mismo lapso de tiempo?

¿Cómo entender el tema de los anticipos para el año 2024 si la sentencia solamente revive la tarifa del impuesto Simple y no las tarifas de los anticipos?

Todo lo anterior nos ha llevado a pensar que la sentencia debe aplicar a partir de enero de 2024, pero ante las dudas y diversidad conceptual, el camino correcto es que la Corte aclare su fallo y defina lo que corresponda para que todos los actores (DIAN y contribuyentes) sepan a qué atenerse. ¿Aló?

TRIBUTAR ASESORES SAS, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.

Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.