CONCEPTO 009741 int 893 DE 2024

(mayo 21)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 29 de mayo de 2024>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Descriptores:	Tarifa Declaración y pago
Fuentes Formales:	Estatuto Tributario Ley 1819 de 2016 1819 de 2016 Art. 905. Estatuto Tributario 1819 de 2016 1819 de 2016 Art. 908. Estatuto Tributario 1819 de 2016 1819 de 2016 Art. 910. Sentencia C-540 de 2023.

Extracto

Este Despacho es competente para resolver las solicitudes de reconsideración de conceptos emitidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, según lo estipulado en el numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

A través del radicado de la referencia, se ha solicitado la reconsideración del punto 2 «TARIFA» del Oficio 004637 interno 154 del 5 de marzo de 2024[1], el cual introdujo una cuarta adición al Concepto General sobre el Régimen Simple de Tributación - SIMPLE, en relación con la Ley 2277 de 2022[2]. Lo anterior, en el contexto de la declaratoria de inexequibilidad por parte de la Corte Constitucional de los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, que modificaron los artículos 905 y 908 del Estatuto Tributario.

Se argumenta que la conclusión a la que llegó el mencionado oficio es contraria a la buena fe, la confianza legítima y la seguridad jurídica de los contribuyentes del SIMPLE. Lo anterior, argumentando que la aplicación de la tarifa establecida en el numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, revivida por la Corte en el mencionado fallo, podría tener efectos económicos catastróficos para los contribuyentes sujetos a ella. Además, sostiene que liquidar el impuesto bajo esta tarifa podría llevar a escenarios de insostenibilidad económica para los contribuyentes, debido a un cambio repentino en las reglas que ya estaban establecidas.

El pronunciamiento objeto de reconsideración concluyó 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 inexequible -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 inexequible -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.» (énfasis

propio)

En primer lugar, es importante advertir que la principal razón sobre la cual se respalda la conclusión transcrita fue la decisión adoptada por la Corte Constitucional en la sentencia C-540 de 2023, en la que se estudiaron las demandas de inconstitucionalidad[3] presentadas contra los artículos 42 y 44 (parciales) de la Ley 2277 de 2022[4], que modificaron los artículos 905 y 908 del Estatuto Tributario. En efecto, en el numeral segundo de la parte resolutiva de aquella decisión, la Corte resuelve[5]:

«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).

La declaratoria de inexequibilidad generó un vacío jurídico que era necesario evitar para no vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes, y también para evitar crear dificultades en la administración para el recaudo de dichos tributos. Por esta razón, la Corte optó por declarar la reviviscencia del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, que regulaba las tarifas aplicables a los contribuyentes antes de su derogatoria por parte del artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, declarado inconstitucional.

Sobre este punto, es importante mencionar que, en términos jurídicos, la reviviscencia se refiere a la acción y el efecto de restablecer una norma que había sido derogada en el pasado por otra disposición, con el fin de que la primera recupere su vigencia y, por consiguiente, produzca efectos jurídicos nuevamente. Según la jurisprudencia constitucional[6] la reviviscencia se ha presentado:

«"[...] como solución a los problemas que plantea el vacío jurídico creado por la derogación de normas que regulan, sobretodo (sic) de manera integral, una determinada materia, conllevando igualmente problemas de seguridad jurídica", lo anterior, siempre y cuando la reviviscencia sea necesaria "para garantizar la supremacía constitucional, en razón del impacto que tendría la inexequibilidad frente al ordenamiento jurídico y respecto de los derechos de las personas"»[7].

La reviviscencia de las disposiciones derogadas por una ley posteriormente declarada inexequible no opera de manera automática[8]. Requiere un estudio previo que permita determinar si la disposición revivida no es contraria al ordenamiento jurídico y si con ella se garantiza la supremacía de la Constitución[9]. Para el efecto, la jurisprudencia constitucional estableció una serie de requisitos[10], para su aplicabilidad:

«(i) la necesidad de establecer el peso específico que les asiste a los principios de justicia y seguridad jurídica en el caso concreto, esto es, las consecuencias que se derivarían de la reincorporación frente a los principios y valores constitucionales; y (ii) la garantía de la supremacía constitucional y los derechos fundamentales, lo que remite a la obligatoriedad de la reincorporación cuando el vacío normativo que se generaría sin ella involucraría la afectación o puesta en riesgo de los mismos.»[11]

En ese sentido, al revivirse el numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, la Corte resolvió (i) el vacío normativo generado con la declaratoria de inexequibilidad, (ii) mediante una disposición que se ajustaba a la constitución, (iii) evitando así posibles vulneraciones o puestas en peligro a derechos fundamentales:

«[.] a efectos de que la anterior determinación no deje un vacío normativo en cuanto excluir del RST a los profesionales liberales o frente al umbral y las tarifas que deben aplicarse a los contribuyentes que integraban los grupos 4 y 5 del RST, y dada la libertad de configuración legislativa que existe en materia tributaria, la Sala declarará la reviviscencia del numeral 3o del 42 de la Ley 2155 de 2021, que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario. El referido numeral contiene la tarifa del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación para servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, que engloba a los que luego fueron separados en los grupos 4 y 5 por el artículo 44 la Ley 2277 de 2022» (énfasis propio)[12]

Para este despacho, tal determinación sirvió de parámetro obligatorio para que el oficio objeto de disenso arribara a la conclusión que aquí se discute. De hecho, el mencionado oficio proporcionó la siguiente aclaración:

«Los numerales declarados inexequibles 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.» (énfasis propio)

En este punto, es importante aclarar que, tal como se afirma en el oficio en cuestión, una vez que la Corte Constitucional declara la inexequibilidad de una ley, esta queda excluida del ordenamiento jurídico y tiene efectos inmediatos. Además, ninguna autoridad puede reiterar el contenido material del acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, siempre y cuando las disposiciones constitucionales que sirvieron de base para la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución continúen vigentes.

Bajo este contexto, la jurisprudencia constitucional sostiene que la obligatoriedad de los fallos judiciales de las altas cortes se fundamenta en que «todas las autoridades públicas, de carácter administrativo o judicial, de cualquier orden, nacional, regional o local, se encuentran sometidas a la Constitución y a la ley, y que como parte de esa sujeción, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a acatar el precedente judicial dictado por las Altas Cortes de la jurisdicción ordinaria, contencioso administrativa y constitucional[13]». Lo anterior, se desprende del mandato consagrado en los artículos 4, 6 y 123 de la Constitución Política que demanda de todos los servidores y de todas las autoridades una sujeción a los mandatos de la Constitución.

Ahora bien, la Corte Constitucional, en su papel de guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, tiene la responsabilidad de realizar la interpretación definitiva de la misma, de acuerdo con lo establecido en el artículo 241 de la Constitución[14]. Esta interpretación es vinculante para todos los operadores jurídicos, ya sean administrativos o judiciales[15]. En el caso de las autoridades administrativas, esta vinculación es absoluta cuando se trata de decisiones de control abstracto de constitucionalidad con efectos erga omnes[16]; de estas decisiones las autoridades no pueden apartarse[17]. En este sentido, la Corte ha sostenido que:

«Una vez la Corte Constitucional declara inexequible una disposición legal, ningún servidor

público puede emitir resolución, dictamen o concepto fundado en aquélla, por cuanto de esta manera se estaría desconociendo directamente la Constitución. De igual manera, una vez proferido un fallo de exequibilidad condicionado, al servidor público le está vedado acordarle a la ley un significado distinto de aquel que la Corte consideró que era el único ajustado a la Carta Política»[18] (énfasis propio).

Conviene mencionar que la obligatoriedad de la decisión se predica tanto de la ratio decidendi, como del decisum de la sentencia[19].

De tal forma que, no solo resulta vinculante la decisión consagrada en el «resuelve», sino también «la formulación general del principio, regla o razón general que constituyen la base necesaria de la decisión judicial específica»[20] y [21]

Conforme a estos preceptos, la administración carecía de facultad interpretativa autónoma para darle un alcance a la norma diferente al expuesto por la Corte Constitucional en su sentencia de control abstracto de constitucionalidad. Para este despacho, la administración tributaria en el oficio objeto de disenso aplicó la decisión de la Corte.

Ahora bien, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha establecido que la declaratoria de inexequibiliad de una disposición tiene efectos hacia el futuro (ex nunc)[22], comenzando a surtir sus efectos inmediatamente desde la fecha en que la Corte toma la respectiva decisión, «y no a partir de la fecha en que se suscribe el texto que a ella corresponde o el de su notificación o ejecutoria», salvo que la misma Corte decida modular los efectos temporales de su determinación[23]. Esta regla de aplicación hacia el futuro y de forma **inmediata**, encuentra su sustento en los efectos erga omnes predicables de los fallos de constitucionalidad, que «son obligatorios, generales y oponibles a todas las personas, sin excepción de ninguna índole»[24]

Por lo anterior, la decisión de la Corte de declarar la inexequibilidad de 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, y de la consecuente declaratoria de la reviviscencia del numeral 3o del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, empezó a surtir efectos inmediatos. Por lo tanto, es obligatorio su cumplimiento a partir de la fecha en que se adoptó tal decisión, esto es, el 5 de diciembre de 2023. A partir de esa fecha:

(i) Los contribuyentes del SIMPLE del año gravable 2023 que ejercieron actividades de consultoría y servicios científicos donde prevalece el factor intelectual sobre el material, incluyendo profesiones liberales, deberán aplicar la tarifa del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, restablecida por la Corte Constitucional;

(ii) Los contribuyentes del SIMPLE del año gravable 2023 que se dedicaron a la educación, atención de la salud humana y asistencia social no pueden usar la tarifa previamente declarada inexequible (numeral 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022). En su lugar, deberán aplicar la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, revivida por la Corte Constitucional.

Sobre el particular, mediante Auto No. 542 de 2024 la Corte resolvió la solicitud de aclaración presentada por las partes, respecto al momento y la forma como la sentencia C-540 de 2023 debía surtir sus efectos. Sin embargo, para la Corte estos asuntos «no evidencian, siquiera mínimamente, algún aspecto confuso de la decisión»[25]. En ese sentido, concluye la Corte que estas cuestiones de aplicación de la sentencia escapan a su competencia constitucional.

De acuerdo con esto, sugerir -como en efecto lo hacen los peticionarios- que los contribuyentes afectados con la decisión deben poder liquidar sus obligaciones tributarias bajo la tarifa declarada inexequible por ser más favorable a sus intereses, mientras que los demás deben aplicar la norma revivida, no solo va en contra de la decisión de la Corte, sino también de los fundamentos que la respaldaron.

Además, implica que el intérprete otorgue un trato favorable que es prohibido para asuntos como el que se analiza[26].

Por esta razón, la conclusión más plausible era la de la aplicación inmediata de la norma revivida, y no la aplicación por favorabilidad de la norma inexequible. Esto cobra mayor relevancia dado que, para el momento en que se tomó la decisión de inexequibilidad, aún no se había completado el periodo fiscal para la presentación de la declaración anual consolidada del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - SIMPLE. Según el artículo 908 del Estatuto Tributario, dicha declaración debe presentarse dentro de los plazos establecidos por el Gobierno nacional[27], los cuales para este régimen estaban programados para el mes de abril de 2024.

Lo anterior, refuerza la conclusión de que la tarifa que debía ser aplicada a la base gravable en la declaración del año 2024, para determinar el valor final en dinero que debía pagar el contribuyente para el periodo fiscal 2023, es la revivida por la Corte y no la declarada inexequible, puesto que esta última ya no hacía parte del ordenamiento jurídico colombiano[28].

En conclusión, en virtud de las disposiciones previamente analizadas, este Despacho considera que la interpretación del punto 2.3 del oficio 100208192-154 de 2024 concuerda con la decisión adoptada por la Corte Constitucional en la sentencia C-540 de 2023. En consecuencia, se CONFIRMA el contenido del punto 2.3 del Oficio No. 100208192-154 emitido el 5 de marzo de 2024.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: https://normograma.dian.gov.co/dian/

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>

1. Mencionado en la consulta como el concepto No. 100208192-154 del 5 de marzo de 2024

2. De manera particular lo expuesto en el numeral 2.3. relacionado con la tarifa aplicable para el año gravable 2023

3. Las correspondientes demandas se identificaron en la corte bajo los expedientes D-15211 y D-15217

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

5. Para la Corte, los criterios (estructura de costos y la relevancia social de las profesiones liberales) usados para diferenciar a los grupos (en específico 4 y 5) en el SIMPLE carecía de fundamentos adecuados. Esto debido a que resultaba difícil establecer un criterio claro que permitiera diferenciar de manera justificada a los contribuyentes clasificados en los dos grupos (3 y 4). Específicamente, al imponer requisitos más estrictos para ciertas actividades profesionales,

como consultoría y servicios científicos, en comparación con otras actividades como educación o salud, sin una justificación suficiente, se creaba un trato tributario injusto y desproporcionado.

Esto violaba el derecho a la igualdad de aquellos involucrados en estas actividades económicas. Cfr. C. Const. Sent. C-540, dic. 05/23. Considerando 104.

6. Cfr. C. Const. Sent. C-113 de 2022.

7. Cfr. entre otras, C. Const. Sent. C-286 de 2014, C-420 de 2010 y C-394 de 2020

8. Así, la reincorporación al ordenamiento jurídico de las disposiciones derogadas por las normas declaradas inexequibles «solo tendrá lugar "cuando ello sea necesario para garantizar la integridad y supremacía de la Carta". En esa medida la automaticidad de la reviviscencia es condicionada, pues previamente se deberá hacer un juicio sobre la necesidad de la misma para preservar la integridad y supremacía de la Constitución». Cfr. C. Const. Sent. C-402 de 2010.

9. «(iii) En relación con la oportunidad para declarar o, mejor aún, reconocer la reviviscencia de las disposiciones señaladas, la Corte Constitucional no ha establecido la obligación de hacerlo en un momento determinado, y solo ha recomendado efectuar dicha declaratoria en la sentencia con la cual se declara inexequible una norma que haya derogado expresa o tácitamente otra». Cfr. C. E., Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 2243 de 2015.

10. Cfr. C. Const. Sent. C-402 de 2010.

11. Así mismo, la Sentencia C-286 de 2014 determinó que debían concurrir las siguientes condiciones: «(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».

12. Cfr. C. Const. Sent. C-540 de 2023.

13. Cfr. C. Const. Sent. C-539 de 2011, considerando 5.1.

14. Cuando la Corte Constitucional interpreta la constitución, entre aquellas «no puede interponerse ni una hoja de papel». Cfr. C. Const. Sent. C-113 de 1993.

15. En cuanto a los efectos de los fallos de inexequibilidad, la Corte ha señalado que estos hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, conforme el artículo 243 de la Constitución Política, y por lo tanto ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, so pena de una violación directa de la Constitución. Cfr. C. Const. Sent. C-335 de 2008 y T-355 de 2007.

16. Cfr. C. Const. Sent. SU-1122 de 2001.

17. Cfr. C. Const. Sent. T-116 de 2004.

18. Cfr. C. Const. Sent. C-335 de 2008.

19. "Estos conceptos son formulados de distinta manera y con lenguajes diversos por los autores, lo cual ha generado a veces agudas discusiones conceptuales. Sin embargo, su sentido esencial es relativamente claro: Así, el decisum es la resolución concreta del caso, esto es, la determinación específica de si el acusado es o no culpable en materia penal, si el demandado debe o no responder en materia civil, si al peticionario el juez le tutela o no su derecho, si la disposición

acusada es o no retirada del ordenamiento, etc. Por su parte, la ratio decidendi es la formulación general, más allá de las particularidades irrelevantes del caso, del principio, regla o razón general que constituyen la base de la decisión judicial específica. Es, si se quiere, el fundamento normativo directo de la parte resolutiva. En cambio, constituye un mero dictum, toda aquella reflexión adelantada por el juez al motivar su fallo, pero que no es necesaria a la decisión, por lo cual son opiniones más o menos incidentales en la argumentación del funcionario. Cfr. SU-047 de 1999.

20. Cfr. C. Const. Sent. T-489 de 2013.

21. En la sentencia C-540 de 2023, la razón de la decisión de la inexequibilidad de 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, se debió a que, para la Corte, el criterio para justificar la diferenciación de límites de ingresos y tarifas entre los dos grupos (4 y 5) dentro del régimen simple de tributación -SIMPLE, basado en la estructura de costos y la relevancia social de las profesiones liberales, carecía de fundamentos adecuados. Esto debido a que resultaba difícil establecer un criterio claro que permitiera diferenciar de manera justificada a los contribuyentes clasificados en los dos grupos (4 y 5). Estas razones, llevaron a la Corte a determinar que en este caso se constituía una vulneración del derecho a la igualdad de quienes ejercen estas actividades económicas.

22. Cfr. C. Const. Sent. C-037 de 1996 y C-280 de 2014, entre otras.

23. Cfr. C. Const. Sent. SU-037 de 2019. Considerando 5.

24. Cfr. C. Const. Auto 155 de 2013.

25. C. Const. Auto 542 de 2024, considerando 23.

26. Cfr. C. E., Sección Cuarta, Sent. Del 27 de junio de 2019, exp. 22421 y C. E., Sección Cuarta. Sent. del 10 de julio de 2003, exp. 13453.

27. Cfr. Decreto 2229 de 2023.

28. Cfr. C. Const. Sent. C-155 de 2003.

Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.
Compilación Jurídica de la UAE-DIAN
ISBN 978-958-53111-3-8
Última actualización: 5 de junio de 2024