



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Wilson Ramos Girón

Bogotá, D.C., ocho (08) de octubre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2024-00088-00 (29657)
Acumulados: 11001-03-27-000-2025-00002-00 (29719)
11001-03-27-000-2025-00090-00 (30524)
Demandante: Paola Rodríguez Ramírez y otros
Demandada: DIAN
Temas: Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación. Efectos temporales de la sentencia C-540 de 2023. Excepción de cosa juzgada. Tarifa aplicable.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En los términos del artículo 182A del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, la Sala dicta sentencia anticipada dentro del proceso de la referencia.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del CPACA, concurrieron quienes integran la parte demandante para pedir la nulidad de los siguientes conceptos proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN:

(i) Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, en cuanto interpretó que eran inaplicables para el periodo gravable 2023 las disposiciones declaradas inconstitucionales por la Corte Constitucional mediante sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 y que, en cambio, para ese periodo tenía efectos la reviviscencia normativa ordenada en ese fallo. Lo anterior, porque las sentencias de constitucionalidad surtían efectos a partir del día siguiente de la decisión y era improcedente aplicar disposiciones que hubieran sido declaradas contrarias a la Constitución.

En concreto, señaló que, al haberse declarado inconstitucional el límite de 12.000 UVT (unidades de valor tributario) de ingresos brutos establecido en el inciso 2.º del ordinal 2.º del artículo 905 del ET, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, como condición para que quienes prestaban servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, pudieran pertenecer al régimen simple de tributación, para el año gravable 2023 también podían optar por dicho régimen quienes superaran ese tope, siempre que hubieran percibido ingresos brutos en el año anterior de hasta 100.000 UVT y cumplieran los demás requisitos. Para esto, debían presentar la declaración anual consolidada en las fechas correspondientes, declarar la totalidad de los ingresos e imputar las retenciones en la fuente practicadas, sin necesidad de liquidar anticipos.

Asimismo, consideró que, para el año gravable 2023, los contribuyentes del régimen simple de tributación que desarrollaron actividades de educación, de atención de la salud humana, de asistencia social y de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, debían determinar el impuesto unificado aplicando las tarifas previstas en la norma respecto de la cual se ordenó la reviviscencia –e.g. el ordinal 3.º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021– y no las establecidas en la disposición declarada inconstitucional –i.e. en los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET modificados por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022–.

(ii) Concepto 100202208-0893, del 17 de mayo de 2024, en tanto confirmó la interpretación expuesta en el Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024 respecto a la tarifa aplicable a los contribuyentes del régimen simple de tributación que desarrollaron actividades de educación, de atención de la salud humana, de asistencia social y de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, para el año gravable 2023, por considerar que se ajustaba a la regla de aplicación temporal de las decisiones de inconstitucionalidad de la Corte Constitucional, la cual hacía improcedente aplicar al periodo gravable 2023 las tarifas que se declararon inconstitucionales, aun cuando fueran más favorables para los contribuyentes, en la medida en que la decisión se adoptó cuando no se había causado la obligación tributaria y que la favorabilidad no era aplicable a los asuntos como el *sub examine*.

(iii) Concepto 100208192-383, del 24 de mayo de 2024, en cuanto interpretó que los anticipos calculados y pagados conforme con las tarifas previstas en los ordinales 4.º y 5.º del párrafo 4.º del artículo 908 del ET, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, antes de que estas disposiciones fueran declaradas inconstitucionales mediante sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, eran válidos y, por tanto, no debían recalcularse, de modo que no se causaban intereses moratorios. Asimismo, concluyó que dichos anticipos debían imputarse al impuesto unificado determinado en la declaración anual consolidada de ese periodo, de conformidad con el artículo 910 del ET, y que el saldo a pagar resultante debía ser sufragado por el contribuyente. Finalmente, aclaró que, para los periodos siguientes a la sentencia, los anticipos debían liquidarse conforme con la tarifa prevista en la disposición cuya reviviscencia fue ordenada, esto es, el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, en cuanto a la modificación introducida al entonces ordinal 3.º del párrafo 4.º del artículo 908 del ET.

(iv) Concepto 100208192-455, del 18 de junio de 2024, en cuanto reiteró la interpretación planteada en el Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, sobre la posibilidad de acceder al régimen simple de tributación para el año gravable 2023 para quienes hubieran prestado servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidos servicios de profesiones liberales, que en el año gravable 2022 hubieran percibido ingresos superiores a 12.000 UVT e inferiores a 100.000 UVT y que cumplieran con la totalidad de los requisitos para pertenecer a este régimen especial.

(v) Concepto 100208192-823, del 26 de septiembre de 2024, en tanto reiteró el criterio interpretativo expuesto en el Concepto 100208192-383, del 24 de mayo de 2024, relativo a la validez de los anticipos determinados en vigencia de los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 83, 95.9, 241, 338 y 363 constitucionales; 683, 903, 908 a 910 del ET; 48 y 56 de la Ley 270 de 1996; y 298 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), bajo el concepto de violación

que se resume a continuación (índice 3¹):

Con base en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 y en los precedentes jurisprudenciales de la Corte Constitucional y de esta Sección, alegó que la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 solo podía aplicarse a futuro, en tanto que no se habían modulado sus efectos. Por ende, sostuvo que los actos demandados transgredían la prohibición constitucional de retroactividad de las disposiciones tributarias al interpretar que la reviviscencia normativa ordenada en el referido fallo se aplicaba para determinar el impuesto a cargo de los contribuyentes que habían optado por ese régimen para el mismo año gravable 2023 siendo que, por tratarse de una norma relativa a un impuesto de periodo, únicamente sería aplicable a partir del periodo fiscal siguiente, es decir, para el año gravable 2024, incluso una de las demandas planteó que la disposición en comento tendría que regir a partir del año gravable 2025, por cuanto la sentencia producía efectos únicamente a partir de su notificación, lo que, en el caso concreto, ocurrió mediante edicto fijado el día 14 de febrero de 2024 y desfijado el día 16 siguiente.

Sostuvo que no regía para el caso el precedente de esta Sección expuesto en la sentencia del 09 de septiembre de 2024 (exp. 27524, MP: Wilson Ramos Girón), pues en esa oportunidad se decidió sobre la aplicación temporal de la inconstitucionalidad del inciso 2.º del ordinal 2.º del artículo 905 del ET, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, para concluir que tenía efectos inmediatos, de modo que no se aplicaba para el año gravable 2023 la limitación que preveía esa disposición para acceder al régimen simple de tributación, lo cual, además, era favorable para los contribuyentes. Pero sin decidir sobre los efectos temporales de la inconstitucionalidad de los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, ni de la reviviscencia del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, en cuanto a la modificación introducida al ordinal 3.º del artículo 908 del ET, respecto de quienes, estando inscritos en el régimen simple de tributación, verían afectada en forma desfavorable la cuota tributaria a su cargo por la aplicación inmediata de esa norma, en contravención de la prohibición de la aplicación retroactiva de las disposiciones tributarias y de la regla de aplicación temporal de las disposiciones que regulaban elementos del hecho generador de los impuestos de periodo, previstas en los artículos 363 y 338 de la Constitución.

Sostuvo que la doctrina oficial demandada infringió los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima, porque quienes se inscribieron en el régimen simple de tributación para el año 2023 lo hicieron con la convicción de que la cuota tributaria a su cargo se regiría por las disposiciones en vigor al inicio de ese periodo. Agregó que la demandada carecía de competencia para establecer o modular los efectos de la sentencia de constitucionalidad, en tanto esa era una potestad de la Corte Constitucional.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índices 17, 21 y 19). Adujo que los actos demandados respetaron la regla de aplicación temporal de las sentencias de constitucionalidad prevista en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996. En su criterio, al no haber modulado sus efectos, el fallo C-540 del 05 de diciembre de 2023 los surtía de forma inmediata porque, al margen de que se tratara de un impuesto de periodo, cuando se profirió la decisión no se había causado la cuota tributaria correspondiente al año gravable 2023. En consecuencia, los criterios de decisión adoptados en esa decisión judicial regían para su determinación. Sostuvo que ello no transgredía la prohibición de aplicación retroactiva de las normas tributarias, porque esta únicamente regía para las

¹ Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai de cada uno de los procesos acumulados.

disposiciones normativas expedidas en el curso de un periodo gravable por el legislador o los órganos de representación popular de los entes territoriales, mas no para la decisión de reviviscencia normativa adoptada por la Corte Constitucional. Además, como no se había causado el impuesto cuando se adoptó la decisión judicial, no existía una situación jurídica consolidada, por lo que tampoco se configuraba una transgresión de los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima, pues con los conceptos demandados no se afectaban derechos adquiridos.

Se opuso al planteamiento relativo a la aplicación de la norma respecto de la cual se ordenó la reviviscencia en los casos en que fuera favorable para el contribuyente, pues la favorabilidad solo era aplicable en materia sancionadora. Además, en el caso, ello llevaría a una aplicación fragmentada de la norma y a la coexistencia de regímenes tributarios distintos respecto del mismo tributo y periodo. Adicionalmente, adujo que aplicó en debida forma los artículos 909 y 910 del ET al conceptuar que los contribuyentes que hubieran percibido ingresos entre 12.000 y 100.000 UVT en 2022 y cumplieran los demás requisitos del régimen simple de tributación podrían optar por pertenecer a ese régimen en el año gravable 2023 presentando la declaración anual y sin necesidad de liquidar anticipos.

Finalmente, sostuvo que con los conceptos demandados no determinó ni moduló los efectos de la sentencia de constitucionalidad, sino que se limitó a resolver las consultas formuladas en relación con su aplicación temporal.

Intervenciones

El Centro de Estudios Tributarios de Antioquia (CETA) solicitó que se accediera a las pretensiones de las demandas (índice 19), porque estimó que los conceptos demandados contravenían la prohibición de retroactividad de las normas tributarias. Planteó que las normas declaradas inconstitucionales habían estado vigentes en 2023 y debían aplicarse para determinar el impuesto unificado de ese año gravable.

Alegatos de conclusión

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índices 50, 22 y 49) y agregó que operó la excepción de cosa juzgada sobre el Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, porque fue anulado parcialmente en sentencia del 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Adujo que el mismo criterio de decisión debía considerarse para decidir sobre la nulidad de los demás conceptos acusados porque reiteraban los mismos planteamientos del concepto anulado. La demandada y el ministerio público guardaron silencio (índice 52).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala las acusaciones de nulidad formuladas contra los Conceptos 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, 100202208-0893, del 17 de mayo de 2024, 100208192-383, del 24 de mayo de 2024, 100208192-455, del 18 de junio de 2024, y 100208192-823, del 26 de septiembre de 2024, en los que la autoridad interpretó la aplicación temporal de la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, proferida por la Corte Constitucional, mediante la cual se declaró: (i) inconstitucional el inciso 2.º del ordinal 2.º del artículo 905 del ET, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, en cuanto había previsto, como límite para acceder al régimen simple de tributación para quienes prestaban servicios profesionales de consultoría y científicos en los que

predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, la percepción de ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT; y (ii) inconstitucionales los ordinales 4.º y 5.º y el parágrafo 4.º (los mismos ordinales) del artículo 908 del ET, que habían previsto las tarifas del impuesto unificado y de los anticipos bimestrales a cargo de los prestadores de servicios de «*educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social*» y de «*servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales*», respectivamente. En su lugar, ordenó la reviviscencia de las tarifas previstas en el ordinal 3.º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, que anteriormente había modificado el artículo 908 del ET.

1.1- Antes de abordar los cargos de nulidad formulados contra los actos demandados, la Sala debe verificar si operó la excepción de cosa juzgada, porque se profirió sentencia el 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) respecto del Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024.

1.2- De acuerdo con el artículo 189 del CPACA, la sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada *erga omnes*, mientras que la que niegue la nulidad producirá los mismos efectos, pero únicamente en relación con la *causa petendi*; junto a lo cual el artículo 303 del CGP y la sentencia C-774 de 2001 de la Corte Constitucional precisan que la cosa juzgada surge con el cumplimiento de ciertos requisitos, como son (i) la identidad del objeto, *i.e.* que la demanda verse sobre la misma pretensión material o inmaterial respecto de la cual pudo reconocerse un derecho, o haberse declarado, o modificado un aspecto de la relación jurídica debatida; (ii) la identidad sobre los elementos consecuenciales de un derecho que no fue declarado expresamente; (iii) la identidad de causa petendi, como sucede cuando la demanda y la decisión que hizo tránsito a cosa juzgada recaen sobre los mismos fundamentos de hecho y de derecho; y, finalmente, (iv) la identidad de partes e intervinientes, los cuales están atados a las decisiones que se tornaron en cosa juzgada.

1.3- En el caso se tiene en cuenta que la Sala mayoritaria de esta Sección declaró la nulidad parcial del Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, en el aparte que interpretó que, para el año gravable 2023, los contribuyentes del régimen simple de tributación que desarrollaron actividades de educación, de atención de la salud humana, de asistencia social y de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, debían determinar el impuesto unificado aplicando las tarifas previstas en la norma respecto de la cual la Corte Constitucional ordenó la reviviscencia –*e.g.* el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, en cuanto a la modificación introducida al ordinal 3.º del artículo 908 del ET– y no las establecidas en la disposición declarada inconstitucional –*i.e.* los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificados por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022–. Lo anterior, porque consideró que, en virtud de la prohibición de retroactividad de las normas tributarias y de los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima, debía garantizarse la aplicación de las tarifas previstas en los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificados por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, a los contribuyentes que se acogieron en tiempo al régimen simple de tributación (sentencia del 04 de junio de 2026, exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

1.4- Adicionalmente, en la referida sentencia, la decisión mayoritaria de la Sección concluyó que se ajustaba a los artículos 338 de la Constitución y 909 y 910 del ET la consideración expuesta en el concepto, según la cual, al haberse declarado inconstitucional el límite de 12.000 UVT de ingresos brutos establecido en el inciso 2.º del ordinal 2.º del artículo 905 del ET, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2277 de

2022, se activó la posibilidad de pertenecer al régimen simple de tributación para el año gravable 2023 para quienes hubieran prestado servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, y percibido ingresos brutos en el año anterior superiores a ese tope, pero inferiores a 100.000 UVT, siempre que cumplieran los demás requisitos. Para ello, debían presentar la declaración anual consolidada en las fechas correspondientes, con la totalidad de los ingresos y las retenciones en la fuente practicadas, sin necesidad de liquidar anticipos. Lo anterior, en tanto que con esa interpretación se procuró proteger al sujeto pasivo de la imposición de cargas públicas injustificadas y garantizar su derecho de acceso al régimen, lo cual materializaba los principios de equidad y justicia tributaria.

1.5- De conformidad con lo expuesto, dado que la parte demandante no formula reparos adicionales respecto del aparte del concepto que se juzgó ajustado a los artículos 338 de la Constitución y 909 y 910 del ET pues, aunque demanda su nulidad total, los cargos se dirigen a cuestionar la interpretación sobre la aplicación temporal de la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, en cuanto a las tarifas aplicables a los sujetos pasivos que desarrollaron actividades de educación, atención de la salud humana, asistencia social y servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, y dado que la Sala mayoritaria ya anuló el aparte del concepto relativo a ese punto, en este proceso se declarará probada la excepción de cosa juzgada respecto de la solicitud de nulidad del Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 182A (ordinal 3.º) del CPACA, en concordancia con lo decidido en la sentencia del 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

2- Precisado lo anterior, la Sala constata que, en el Concepto 100202208-0893, del 17 de mayo de 2024, la autoridad de impuestos reafirmó su interpretación según la cual, para el año gravable 2023, la tarifa aplicable a los contribuyentes del régimen simple de tributación que desarrollaron actividades de educación, atención de la salud humana, asistencia social y servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, era la prevista en la norma respecto de la cual la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 ordenó la reviviscencia, esto es, el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, en cuanto a la modificación entonces introducida al ordinal 3.º del artículo 908 del ET, y no las establecidas en la disposición declarada inconstitucional, *i.e.* los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificados por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Lo anterior, porque esas decisiones se adoptaron antes de que se causara el impuesto unificado del año gravable 2023 y, aun cuando fueran más favorables para los contribuyentes, era improcedente aplicar a ese periodo las tarifas declaradas inconstitucionales, pues la favorabilidad no resultaba aplicable a asuntos tributarios.

A su vez, en el Concepto 100208192-383, del 24 de mayo de 2024, expuso que los anticipos calculados y pagados conforme con las tarifas previstas en los ordinales 4.º y 5.º del párrafo 4.º del artículo 908 del ET, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, antes de que estas disposiciones fueran declaradas inconstitucionales mediante sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, eran válidos y, por tanto, no debían recalcularse ni tampoco debían liquidarse intereses moratorios. Asimismo, concluyó que dichos anticipos debían imputarse al impuesto unificado determinado en la declaración anual consolidada de ese periodo, de conformidad con el artículo 910 del ET, y que el saldo a pagar resultante debía ser sufragado por el contribuyente. Finalmente, aclaró que, para los periodos siguientes a la sentencia, los anticipos debían liquidarse conforme con la tarifa prevista en la disposición cuya reviviscencia fue

ordenada, esto es, el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, en cuanto a la modificación introducida al entonces ordinal 3.º del párrafo 4.º del artículo 908 del ET. Este criterio fue reiterado en el Concepto 100208192-823, del 26 de septiembre de 2024.

Finalmente, el Concepto 100208192-455, del 18 de junio de 2024, reiteró la interpretación planteada en el Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, sobre la posibilidad de acceder al régimen simple de tributación para el año gravable 2023 por parte de quienes hubieran prestado servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominara el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, que en el año gravable 2022 hubieran percibido ingresos superiores a 12.000 UVT e inferiores a 100.000 UVT y cumplieran con la totalidad de los requisitos para pertenecer a este régimen especial.

3- Para controvertir esos criterios hermenéuticos, la parte actora, en las diferentes demandas, señala que infringen la prohibición de retroactividad que rige en materia tributaria por mandato del artículo 363 constitucional, así como la regla de aplicación en el tiempo de las disposiciones relativas a los impuestos de periodo prevista en el artículo 338 *ibidem*, y los principios de buena fe y confianza legítima. Lo anterior, porque la reviviscencia normativa ordenada en la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 respecto de las tarifas aplicables para determinar el impuesto unificado a cargo de los contribuyentes que habían optado por ese régimen no podría regir para el mismo año gravable 2023, pues, al tratarse de disposiciones relativas a un impuesto de periodo, únicamente serían aplicables a partir del periodo fiscal siguiente, es decir, para el año gravable 2024. Al respecto, uno de los demandantes plantea que, incluso, esas tarifas tendrían que regir a partir del año gravable 2025, por cuanto la sentencia de la Corte Constitucional solo produjo efectos a partir de su notificación, lo que ocurrió mediante edicto fijado el 14 de febrero de 2024 y desfijado el 16 siguiente.

Consideran que la sentencia del 09 de septiembre de 2024 (exp. 27524, MP: Wilson Ramos Girón) no podría constituir un precedente para resolver los anteriores planteamientos, porque en esa oportunidad únicamente se juzgó la aplicación temporal de la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 en cuanto a la inconstitucionalidad del inciso 2.º del ordinal 2.º del artículo 905 del ET, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022. Sin embargo, nada se dijo sobre los efectos de la inconstitucionalidad de los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, ni sobre la reviviscencia del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, en cuanto a la modificación introducida entonces al ordinal 3.º del artículo 908 del ET, respecto de quienes, estando inscritos en el régimen simple de tributación, verían afectada en forma desfavorable la cuota tributaria a su cargo por la aplicación inmediata de esa norma. En los alegatos de conclusión, plantea que esa cuestión sí fue abordada en la sentencia del 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), cuya aplicación solicita para decidir el presente asunto. Finalmente, señalan que la autoridad de impuestos no tiene competencia para modular los efectos temporales de la sentencia de la Corte Constitucional del 05 de diciembre de 2023, porque esa es una potestad exclusiva del máximo intérprete de la Constitución.

4- Para oponerse, la demandada sostiene que la doctrina oficial acusada respeta la regla de aplicación temporal de las sentencias de constitucionalidad prevista en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 porque, al no haber modulado sus efectos, la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 los surtía de forma inmediata, sin consideración a si con la decisión se afectaba un impuesto de periodo. En esa medida, sostiene que, como cuando se adoptó la referida decisión el impuesto unificado del régimen simple de tributación del año gravable 2023 no se había causado, esta regía para la determinación de la cuota tributaria de ese periodo. Aduce que la prohibición de aplicación retroactiva de las normas

tributarias alegada por la demandante se aplica únicamente a las disposiciones normativas expedidas en el curso de un periodo gravable por el legislador o los órganos de representación popular de los entes territoriales, mas no a las decisiones adoptadas por la Corte Constitucional. Además, sostiene que, como el impuesto no se había causado cuando se profirió la sentencia, no existía una situación jurídica consolidada, lo que, a su vez, excluía la transgresión de los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima alegados.

De otra parte, se opone a que el principio de favorabilidad rija para establecer la disposición aplicable, porque este solo se aplica en materia sancionadora. Añade que, en el caso, su aplicación llevaría a una aplicación fragmentada de la norma y a la coexistencia de regímenes tributarios distintos respecto del mismo tributo y periodo. Finalmente, defiende que aplicó en debida forma los artículos 909 y 910 del ET al conceptuar que los contribuyentes que hubieran percibido ingresos entre 12.000 y 100.000 UVT en 2022 y cumplieran los demás requisitos del régimen simple de tributación podían optar por pertenecer a ese régimen en el año gravable 2023, mediante la presentación de la declaración anual y sin necesidad de liquidar anticipos.

5- A partir de esas alegaciones, la Sala advierte que, aunque la parte actora demanda nulidad de los Conceptos 100208192-383, del 24 de mayo de 2024, y 100208192-823, del 26 de septiembre de 2024, no formula un reparo concreto contra la doctrina oficial contenida en estos sobre la validez de los anticipos liquidados y pagados, antes de la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, con fundamento en las tarifas previstas en los ordinales 4.º y 5.º del parágrafo 4.º del artículo 908 del ET modificado por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, en cuanto la Administración consideró que estos no debían recalcularse ni generaban intereses moratorios y que debían imputarse al impuesto determinado en la declaración anual consolidada.

Lo mismo ocurre respecto del Concepto 100208192-455, del 18 de junio de 2024, que, si bien fue demandado, no se propuso ningún reparo concreto en contra de lo interpretado por la autoridad demandada en cuanto a la posibilidad de acceder al régimen simple de tributación durante el año gravable 2023 por parte de quienes prestaron servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales, que en el año gravable 2022 obtuvieron ingresos brutos superiores a 12.000 UVT e inferiores a 100.000 UVT y cumplieron los demás requisitos para pertenecer al régimen. En particular, no se cuestiona la posibilidad admitida por la Administración de que estos contribuyentes presentaran la declaración anual consolidada, sin necesidad de liquidar anticipos.

En consecuencia, el litigio se circunscribe a determinar si la autoridad tributaria podía interpretar que, como consecuencia de la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, para determinar el impuesto unificado del régimen simple de tributación correspondiente al año gravable 2023 no eran aplicables las tarifas previstas en los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificados por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022 y que, en su lugar, debían aplicarse las tarifas cuya reviviscencia fue ordenada en dicha providencia, correspondientes al ordinal 3.º del artículo 908 del ET en la versión introducida por el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021. En primer lugar, deberá establecerse si la aplicación de las tarifas revividas al año gravable 2023 –e incluso al periodo gravable 2024– desconoce la prohibición de retroactividad de las normas tributarias y las reglas de aplicación temporal de los tributos de periodo, así como los principios de buena fe y confianza legítima.

6- Al respecto, la Sala mayoritaria de esta Sección, en la sentencia del 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), precisó que, a la luz del artículo

45 de la Ley 270 de 1996, las sentencias de constitucionalidad producen efectos inmediatos y hacia el futuro, aunque la Corte Constitucional puede determinar otros efectos atendiendo a «*criterios de necesidad, razonabilidad, justicia o seguridad jurídica*».

Puntualmente, en lo que respecta a la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, la Sala aclaró que el máximo intérprete de la Constitución no realizó precisión alguna sobre los efectos que produciría la decisión de inconstitucionalidad frente a las situaciones que se encontraban en curso, además de ordenar la reviviscencia de la norma anterior respecto de las tarifas aplicables a un impuesto de periodo «*que venía produciendo efectos jurídicos*». En línea con ello, juzgó esta Sección que, «*para 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 particular, en torno a la reviviscencia ordenada en la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 del ordinal 3.º del artículo 908 del ET, en la versión introducida por el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, en cuanto fija las tarifas del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación para los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, señaló que interpretar –como lo hizo la demandada en el Concepto 100202208-0893, del 17 de mayo de 2024, acusado– que rige en el año 2023 «*implicaría la aplicación de la norma revivida a situaciones fiscales que se encontraban en curso al momento en que dicha norma recobró su vigencia*», lo que configuraría «*una vulneración del inciso 3.º 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 periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma, esto es, 2024*».

Así, la Sección aclaró que la Ley 2277 de 2022 fue proferida el 13 de diciembre de ese año, por lo cual, conforme al inciso 3.º del artículo 338 de la Constitución, las modificaciones efectuadas al régimen simple de tributación entraron en vigor a partir del 01 de enero de 2023. Agregó que, como la tarifa del impuesto debía adoptarse «*de manera previa al inicio de la vigencia fiscal, en virtud del principio de reserva de ley*», la prevista en esa ley se aplicó desde esa fecha. Además, dado que los sujetos que pretendieran acogerse al régimen especial debían inscribirse en el RUT a más tardar el último día hábil del mes de febrero del año gravable para el que se ejerciera la opción, siendo esta una exigencia insubsanable para pertenecer al régimen especial (artículo 1.5.8.4.1. del DUR, Decreto 1625 de 2016, único reglamentario en materia tributaria), al momento en que los contribuyentes adelantaron dicho trámite de inscripción las tarifas aplicables eran las previstas en el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Asimismo, los anticipos liquidados a lo largo del año se determinaron con fundamento en dichas tarifas y se cumplieron los demás requisitos formales para pertenecer al régimen especial.

A partir de lo anterior, concluyó que el obligado tributario que hubiera cumplido esas condiciones tenía «*una expectativa objetiva y reforzada*» de que las disposiciones aplicables a la liquidación de la cuota tributaria a su cargo, concretamente, las tarifas, serían las dispuestas en el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 908 del ET. Esto llevó a que los contribuyentes, de buena fe, ajustaran sus comportamientos para gozar de los beneficios dispuestos en el régimen simple mediante el cumplimiento de las exigencias previstas en la ley y «*no fue sino hasta diciembre de 2023 que la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad 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 orden, esta Sección concluyó 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»*. Adicionalmente, aclaró que con ello no se desconoce la regla general de efectos temporales de las sentencias de constitucionalidad dispuesta en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, ni que la inconstitucionalidad de las tarifas declarada por la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 tuvo efectos desde la publicación de la providencia, el 05 de diciembre de 2023, ni sus efectos de cosa juzgada. Por el contrario, al descartarse la interpretación oficial, 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»*.

A partir de todo lo expuesto, concluyó que *«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 periodo fiscal que inicie de manera posterior, esto es, 2024»*.

7- Ese criterio de decisión es suficiente para declarar la nulidad de la interpretación oficial contenida en el Concepto 100202208-0893, del 17 de mayo de 2024, en el cual la Administración había reiterado la posición que ya había sido anulada por la Sección en la referida sentencia, en cuanto a la improcedencia de aplicar, para el periodo 2023, las tarifas previstas en la norma respecto de la cual la Corte Constitucional ordenó la reviviscencia, esto es, el ordinal 3.º del artículo 908 del ET, en la versión introducida por el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, por resultar contrario a la regla constitucional de aplicación temporal de las disposiciones relativas a los impuestos de periodo y a los principios de buena fe y confianza legítima respecto de los contribuyentes que se acogieron, en tiempo, al régimen simple para ese año gravable.

8- Ahora, ese mismo precedente lleva a descartar el planteamiento de uno de los demandantes sobre la improcedencia de aplicar esas tarifas aun para el año gravable 2024, con fundamento en que la notificación de la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 ocurrió mediante edicto fijado el día 14 de febrero de 2024 y desfijado el día 16 siguiente. Esto, porque, conforme al precedente que se reitera, para el 01 de enero de 2024, cuando inició el periodo gravable 2024, los contribuyentes ya conocían la decisión de la Corte Constitucional de declarar inconstitucionales las tarifas previstas en los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificados por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, y también conocían aquellas que regirían, en tanto se trataba de las que habían estado vigentes con anterioridad, esto es, las previstas en el ordinal 3.º del artículo 908 del ET, en la versión adoptada por el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, cuya reviviscencia se ordenó y se comunicó el 05 de diciembre de 2023.

Esa interpretación, además, es concordante con el criterio de decisión de la Corte Constitucional, de acuerdo con el cual las decisiones de constitucionalidad surten efectos a partir del día siguiente al de su adopción. Así, en sentencia C-355 del 10 de mayo de 2006, la Corte señaló que *«ha expuesto en forma reiterada que cuando en una sentencia no se ha modulado el alcance del fallo, los efectos jurídicos se producen a partir del día siguiente a la fecha en que la Corte ejerció, en el caso específico, la jurisdicción de que está investida, esto es, a partir del día siguiente a aquél en que tomó la decisión»* de constitucionalidad o inconstitucionalidad y *«no a partir de la fecha en que se suscribe el texto que a ella corresponde o de su notificación o ejecutoria»*².

² En ese mismo sentido, pueden consultarse los Autos A-155 de 2013 y A-043 de 2021.



9- En consecuencia, la Sala no comparte el planteamiento de la actora según el cual, por la notificación de ese fallo, no sería aplicable la reviviscencia normativa declarada en la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 para el año gravable 2024. En cambio, de acuerdo con el precedente de la Sala mayoritaria de esta Sección, expuesto en la sentencia del 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), sí le asiste razón al señalar que esta no tendría efectos para el año gravable 2023. En esa medida, la Sala se abstiene de analizar los demás cargos de la demanda, en cuanto se dirigían a discutir la legalidad de la interpretación que será anulada. Según lo expuesto, así prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda.

Conclusión

10- Por lo razonado en precedencia, la Sala declarará probada la excepción de cosa juzgada respecto del Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, por cuanto, si bien se demandó su nulidad total, únicamente se formularon reparos respecto de los apartes que ya habían sido anulados mediante sentencia del 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Adicionalmente, la Sala declarará la nulidad del Concepto 100202208-0893, del 17 de mayo de 2024, en cuanto, al interpretar que procedía aplicar, para el periodo 2023, las tarifas previstas en la norma respecto de la cual la Corte Constitucional, en la sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023, ordenó la reviviscencia, esto es, el ordinal 3.º del artículo 908 del ET, en la versión introducida por el artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, contravino la regla constitucional de aplicación temporal de las disposiciones relativas a los impuestos de periodo y los principios de buena fe y confianza legítima respecto de los contribuyentes que se acogieron, en tiempo, al régimen simple para ese año gravable, para quienes eran aplicables las tarifas previstas en los ordinales 4.º y 5.º del artículo 908 del ET, modificados por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Por su parte, negará las demás pretensiones de la demanda, en particular, la nulidad de los Conceptos 100208192-383, del 24 de mayo de 2024, 100208192-455, del 18 de junio de 2024, y 100208192-823, del 26 de septiembre de 2024, puesto que en estos no se hizo referencia a la aplicación temporal de las tarifas del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación y la demandante no formuló reparos contra los criterios hermenéuticos adoptados respecto de los anticipos del impuesto y del acceso al régimen tras la inconstitucionalidad del inciso 2.º del ordinal 2.º del artículo 905 del ET, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022.

Costas

11- El artículo 188 del CPACA dispensa de condenar en costas en aquellos procesos en los que se ventila un interés público, disposición frente a la cual la jurisprudencia de la Sección ha advertido que esa circunstancia se predica en los casos en los que se tramitan acciones públicas, como la de simple nulidad (sentencia del 06 de julio de 2016, exp. 20486, CP: Jorge Octavio Ramírez). En esa medida, no procede imponer condena en costas en el presente proceso.

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

FALLA

1. **Declarar** probada la excepción de cosa juzgada respecto del Concepto 100208192-154, del 05 de marzo de 2024, de acuerdo con el fallo del 04 de junio de 2026 (exp. 28690, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



2. **Declarar** la nulidad del Concepto 100202208-0893, del 17 de mayo de 2024, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.
3. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
4. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Aclaro voto

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>