

Documento **TRIBUTAR-io**

Diciembre 13 de 2023

Número 861

RÉGIMEN SIMPLE: REVIVISCENCIA DE NORMAS SUSTITUIDAS

Con beneplácito reciben los contribuyentes, especialmente los profesionales liberales, la decisión de la Corte (C-540/23) anunciada a través del comunicado de prensa número 51 de diciembre 5 de 2023, por medio de la cual declara la inexecutable de las normas expedidas en la reforma tributaria de 2022 que permitían entrar el régimen SIMPLE a las personas que presten servicios profesionales cuando los ingresos brutos percibidos por dichas actividades son inferiores a 12.000 UVT. A pesar de que en general para pertenecer al SIMPLE se tiene previsto un umbral de hasta 100.000 UVT, la Ley 2277 de 2022 dispuso que para las profesiones liberales ese umbral solamente era dable hasta 12.000, porque, aparentemente, la capacidad contributiva de estos sujetos es distinta a la de los demás sujetos, dado que su estructura de costos y gastos es diferente a la generalidad de los contribuyentes.

Entiende la Corte que la fijación del umbral diferencial para estas actividades resulta “ser una decisión arbitraria, carente de justificación por parte del Legislativo” que rompe el principio de igualdad, haciéndose necesario declarar su inexecutable; pero como las normas revisadas en el juicio de constitucionalidad habían sustituido normas anteriormente emitidas (vigentes hasta el año 2022), la Corte observó un vacío normativo a consecuencia de la decisión de inexecutable “que obligó a revivir la norma que regla el impuesto unificado RST para los profesionales liberales, en general.”

Así, acorde con la decisión de la Corte, podrán estar en el RST los profesionales que obtengan ingresos brutos hasta de 100.000 UVT. Sin embargo, la pregunta que queda en el ambiente es: ¿cuáles son los efectos de la reviviscencia?

Pensemos en un profesional que en 2022 obtuvo ingresos superiores a 12.000 UVT y por ello no pudo mantenerse ni inscribirse en el RST en el año 2023. Quiere decir, ese sujeto viene tributando bajo el régimen ordinario de impuesto a la renta. Sale la sentencia y determina que el umbral no es constitucionalmente admisible, decretando la reincorporación de las normas que habían sido sustituidas. ¿Supone esto que este sujeto tiene chance aún de inscribirse al RST para que el año 2023 se mantenga en el citado régimen? ¿Podría considerar un derecho de petición o una acción de cumplimiento para que la DIAN le restituya su legítimo derecho de pertenecer al SIMPLE?

La respuesta a esta pregunta ha sido en extenso resuelta por decisiones diversas de la misma Corte. Para ubicar el asunto, recordemos que la jurisprudencia constitucional tiene dicho que sus fallos pueden ser de varios tipos: fallos ordinarios (que son los que generalmente se emiten) y fallos modulados (excepcionales). A su turno, los modulados pueden ser modulados por temporalidad o por cobertura normativa. Es modulado por temporalidad cuando la Corte anuncia expresamente que su fallo será (i) retroactivo, o (ii) diferido. Eso



sí, cuando no anuncia modulación alguna, el fallo ha de entenderse ordinario, con efectos conocidos como *ex nunc* (hacia adelante).

El fallo es modulado por cobertura normativa, cuando determina la manera como debe entenderse o aplicarse una norma, o cuando complementa el contenido de la norma.

Ahora bien, respecto de la reincorporación o reviviscencia normativa, diversas sentencias de la Corte han hecho el desarrollo del asunto. Admite la Corte que el fenómeno de la reincorporación normativa no es un tema nacido con la constitución del 91, sino que es un tema que data inclusive de fallos de la Corte Suprema de Justicia, cuando era ella la que decidía los juicios de inconstitucionalidad. Además, acoge diversos pronunciamientos del Consejo de Estado, que entre otras cosas, distinguen entre los efectos de la nulidad (siempre retroactivo, salvo que se anuncie lo contrario) y los efectos de la inexecutable (siempre hacia futuro, salvo que se anuncia otra cosa). A partir de estos elementos, tiene dicho la Corte que “el planteamiento en la parte resolutive de la sentencia que prevé la reincorporación de normas derogadas no tiene carácter constitutivo, sino que, antes bien, es consonante con la tradición jurídica nacional explicada ampliamente en el fallo, que reconoce dicha reviviscencia como un rasgo característico de nuestro ordenamiento.” (Subraya no textual, Sentencia C-402/10).

Y analiza el asunto diciendo que: “En ese sentido, para la doctrina más tradicional, asumida íntegramente por la Corte en sus primeros fallos, la inexecutable de la expresión derogatoria implica la reincorporación de la normatividad derogada, predicable desde el momento en que se adopta dicha sentencia de inconstitucionalidad, dejándose con ello a salvaguarda las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la norma cuestionada. Esta solución, como se observa, es plenamente compatible con el efecto ordinario *ex nunc* de las sentencias judiciales, pues la reincorporación de la norma derogada no es incompatible con el reconocimiento de plenos efectos de la disposición declarada inexecutable, desde su promulgación y hasta la sentencia de inconstitucionalidad.” (Subrayamos)

La posición de la Corte ha sido reiterada y uniforme, inclusive desde que emitió la primera sentencia con desarrollo de la reviviscencia (C-608/92) de manera que sustentados en esa tesis constitucional, la reviviscencia decretada en el fallo para el SIMPLE tiene efectos a partir de la fecha de comunicación del fallo y no de forma retroactiva. Lamentablemente, la situación jurídica de quienes no pudieron inscribirse en el SIMPLE en 2023 por tener ingresos superiores a 12.000 UVT quedó consolidada y la sentencia recién emitida no tiene la virtud de afectar esa situación de imposibilidad de inscripción. Hemos de aclarar que la situación jurídica no corresponde a la posible determinación del impuesto (que es anual), sino la posibilidad de inscribirse en el SIMPLE.

En otros términos, el fallo de la Corte producirá efectos hacia futuro (*ex nunc*) porque no se anuncia modulación alguna respecto del mismo. En consecuencia, la reincorporación de las disposiciones que había reemplazado la norma que se



declara inexecutable aplican a partir de diciembre 5, sin posibilidad de buscar una aplicación hacia atrás.

Al final, lo cierto es que continúa la desintegración de la reforma... poco a poco se han ido derrumbando las reglas esenciales de la primera reforma de este gobierno. Para bien del ordenamiento constitucional, tenemos Corte. Se avecinan, seguramente, nuevos fallos que redireccionarán temas fundamentales que siguen en la lista, uno de los cuales es el complicado y discutible impuesto mínimo. ¿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.