

100208192-325

Bogotá, D.C., 14 de marzo de 2023.

Señores  
**CONTRIBUYENTES**  
[juridicanormativa@dian.gov.co](mailto:juridicanormativa@dian.gov.co)

Ref.: Segunda adición al Concepto General sobre el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE con motivo de la Ley 2277 de 2022

Tema: Régimen Simple de Tributación – SIMPLE  
Procedimiento tributario

Descriptores: Sujetos pasivos  
Declaración y pago  
Declaración anual de activos en el exterior

Fuentes formales: Artículos 607, 814, 903, 905, 906, 910 y 914 del Estatuto Tributario.  
Artículo 23 del Código Sustantivo del Trabajo  
Artículo 1.6.2.6.2. del Decreto 1625 de 2016  
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A, C.P. RAFAEL FRANCISCO SUÁREZ VARGAS, sentencia del 12 de septiembre de 2019, Radicación No. 47001-23-33-000-2014-00092-01(0583-15).

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE («SIMPLE» en adelante) con motivo de la Ley 2277 de 2022, con la adición al Concepto General de la referencia (Concepto 000977 - interno 131 del 30 de enero de 2023).

## **1. SUJETOS PASIVOS**

*Se adiciona al final de lo expresado en el punto #1.9 lo siguiente:*

Aunado a lo antes señalado, es importante poner de presente que NO es consecuencia de la Ley 2277 de 2022 el hecho de que no pueda pertenecer/permanecer en el SIMPLE una persona natural que, además de desarrollar una actividad empresarial, está vinculada con una institución de educación a través de una relación laboral docente.

En efecto, el artículo 906 del Estatuto Tributario, que impide optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE a «Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes» (énfasis propio), fue inicialmente adicionado por el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018 y posteriormente sustituido por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019.

Ahora bien, es menester hacer hincapié en que el citado artículo 906 (específicamente su numeral 3) hace referencia a «los elementos propios de un contrato realidad laboral» (énfasis propio) y no solamente al «contrato realidad laboral»; elementos propios que consisten en la prestación personal de un servicio, la subordinación y la remuneración como contraprestación del servicio, tal y como fuera expresado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A, C.P. RAFAEL FRANCISCO SUÁREZ VARGAS, en sentencia del 12 de septiembre de 2019, Radicación No. 47001-23-33-000-2014-00092-01(0583-15):

*«(...) el denominado «contrato realidad» hace referencia a la materialización del principio constitucional de la primacía de la realidad sobre las formalidades, contenido en el artículo 53 de la Constitución Política, teniendo en cuenta que es aquel modo de vinculación que aunque no esté definido como tal o se pretenda ocultar mediante otros tipos de contratación, se presentan los elementos que configuran una verdadera relación laboral; estos elementos son: i) la prestación personal del servicio, ii) la subordinación y iii) una remuneración como contraprestación de los servicios, también denominado salario.» (énfasis propio)*

Dichos elementos, de hecho, son los mismos presentes en el contrato de trabajo, tal y como lo prevé el artículo 23 del Código Sustantivo del Trabajo:

*«ARTICULO 23. ELEMENTOS ESENCIALES. <Artículo subrogado por el artículo 10. de la Ley 50 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:>*

*1. Para que haya contrato de trabajo se requiere que concurren estos tres elementos esenciales:*

*a. La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo;*

*b. La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato (...); y*

*c. Un salario como retribución del servicio.*

*2. Una vez reunidos los tres elementos de que trata este artículo, se entiende que existe contrato de trabajo y no deja de serlo por razón del nombre que se le dé ni de otras condiciones o modalidades que se le agreguen.» (énfasis propio)*

Por ende, siempre que estén presentes los referidos elementos en el ejercicio de la actividad económica, la persona natural no podrá optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE, ya sea que exista un contrato de trabajo o se configure un contrato realidad laboral.

**1.10. Cuando una persona natural desarrolla una actividad empresarial y simultáneamente obtiene ingresos por salarios ¿puede pertenecer/permanecer en el SIMPLE siempre que la actividad empresarial sea la fuente principal de sus ingresos?**

Es fundamental comprender que el SIMPLE no prevé la posibilidad de pertenecer/permanecer en el SIMPLE a una persona natural que obtiene ingresos tanto por el ejercicio de una actividad empresarial como por el desarrollo de un contrato de trabajo o contrato realidad laboral.

A la par, es de advertir que la Ley tampoco prevé una regla de ponderación o proporcionalidad cuando se obtienen estos tipos de ingresos que permita sopesar unos sobre otros en aras de optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE.

Al respecto, el artículo 905 del Estatuto Tributario señala que podrá ser sujeto pasivo del referido impuesto unificado la persona natural que desarrolle una empresa, además del cumplimiento de otros requisitos. A su vez, el artículo 906 *ibidem* precisa que, entre otros sujetos, no pueden optar por el impuesto unificado «*Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes*».

Nótese que esta última disposición NO establece particularidades relacionadas con el porcentaje que puedan representar los ingresos originados de un contrato de trabajo o realidad laboral en la totalidad de los ingresos (ordinarios o extraordinarios) del período gravable, con lo cual, la circunstancia de que éstos sean inferiores (desde el 0,1% hasta el 49,9% de la mencionada totalidad) a los provenientes del desarrollo de una actividad empresarial no abre la posibilidad para la respectiva persona natural de pertenecer al SIMPLE.

Por ende, una persona natural, vinculada a través de un contrato laboral, queda sometida al régimen ordinario del impuesto sobre la renta (cfr. Oficio 018301 del 16 de julio de 2019).

#### **4. DECLARACIÓN Y PAGO**

El artículo 45 de la Ley 2277 de 2022 dispone:

ARTÍCULO 45. Adiciónense un párrafo 2 y un párrafo 3 al Artículo 910 del Estatuto Tributario, así:

*«PARÁGRAFO 2o. Para que se entienda cumplida la obligación de pagar los anticipos en los recibos electrónicos del SIMPLE en los términos del párrafo 4 del Artículo 908 de este Estatuto, al igual que se entienda cumplida la obligación de presentar la declaración del SIMPLE de acuerdo con lo previsto en este Artículo, es obligatorio para el contribuyente del SIMPLE realizar el pago total del anticipo de los valores a pagar determinados en la declaración anual mediante el recibo oficial de pago, previo diligenciamiento del recibo electrónico del SIMPLE, o de la declaración del SIMPLE, según el caso, a través de los servicios informáticos electrónicos de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*

*Por lo tanto, adicional a lo contemplado en el Artículo 580 de este Estatuto, no se entenderá presentada la declaración del SIMPLE que no se acompañe del respectivo pago total; sin perjuicio de lo previsto en el Artículo 914 de este Estatuto.*

*PARÁGRAFO 3o. Los contribuyentes personas naturales pertenecientes al Régimen Simple e Tributación - SIMPLE que no superen las tres mil quinientas (3.500) UVT de ingreso, deberán presentar únicamente una declaración anual consolidada y pago anual sin necesidad de realizar pagos anticipados a través del recibo electrónico SIMPLE.»*

#### **4.1. La declaración anual consolidada, de que trata el artículo 910 del Estatuto Tributario, que se presente sin pago total ¿puede ser objeto de facilidad para el pago en los términos del artículo 814 *ibidem*?**

El artículo 910 del Estatuto Tributario señala en su inciso 2° que «*La declaración anual consolidada del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE deberá transmitirse y presentarse con pago mediante los sistemas electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y deberá incluir los ingresos del año gravable reportados mediante los recibos electrónicos del SIMPLE» (énfasis propio).*

A la par, el inciso 2° del párrafo 2° de esta misma disposición establece que «*adicional a lo contemplado en el Artículo 580 de este Estatuto, no se entenderá presentada la declaración del SIMPLE que no se acompañe del respectivo pago total; sin perjuicio de lo previsto en el Artículo 914 de este Estatuto*» (énfasis propio).

Para efectos de lo anterior, es menester expedir el correspondiente auto declarativo, sobre lo cual resulta apropiado traer a colación lo manifestado en el Oficio 022417 del 18 de octubre de 2016:

*«(...) vale la pena tener en cuenta la jurisprudencia de Corte Constitucional y del Consejo de Estado, mediante la cual han determinado que para considerar como no presentada una declaración tributaria no basta con que la misma este incurso en la causal contemplada en la norma legal, sino que es necesaria la expedición de un auto declarativo que así lo ordene, el cual deberá estar debidamente motivado y sujeto a los principios de contradicción y defensa. En tanto no se profiera el mencionado auto, las declaraciones se consideran válidamente presentadas (...)*

*(...)*

*Lo anterior sin perjuicio de que el contribuyente deba pagar los valores adeudados (...): «(...) así no se haya proferido acto administrativo alguno -auto declarativo -, sobre la declaración (...) el contribuyente debe cancelar los valores adeudados o pendientes de pago, liquidándose los intereses moratorios a que haya lugar (...)» (énfasis propio).*

Ahora bien, en cuanto a la facilidad para el pago, se debe examinar la siguiente normativa:

- El artículo 814 del Estatuto Tributario permite conceder facilidades para el pago de cualquier impuesto administrado por la DIAN, así como para la cancelación de intereses y demás sanciones a que haya lugar.
- El artículo 1.6.2.6.2. del Decreto 1625 de 2016 indica que «*Para establecer el monto de las obligaciones fiscales exigibles y pendientes de pago al momento de la expedición de*

*la resolución que concede la facilidad para el pago» (énfasis propio) se deberá tener en cuenta «La totalidad de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones adeudados» y «Los intereses de mora causados».*

Por lo anterior, no resulta admisible conceder una facilidad para el pago de los montos insolutos liquidados en la declaración anual consolidada del impuesto unificado bajo el SIMPLE, ya que al haberse presentado ésta sin el pago total, la misma se tiene por no presentada de conformidad con el artículo 910 del Estatuto Tributario; con lo cual, en lugar de expedir una resolución concediendo la mencionada facilidad, la Administración Tributaria debe expedir el respectivo auto declarativo en el sentido indicado.

Aunado a lo anterior, no sobra advertir la exclusión del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE de que trata el artículo 914 del Estatuto Tributario:

*«ARTÍCULO 914. EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN – SIMPLE POR INCUMPLIMIENTO. <Artículo modificado por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el contribuyente incumpla los pagos correspondientes al total del periodo del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, será excluido del Régimen y no podrá optar por este en el año gravable siguiente al del año gravable de la omisión o retardo en el pago. Se entenderá incumplido cuando el retardo en la declaración o en el pago del recibo SIMPLE sea mayor a un (1) mes calendario.» (énfasis propio)*

## 5. OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

### 5.1. ¿Están obligados los contribuyentes del impuesto unificado bajo el SIMPLE a presentar la declaración anual de activos en el exterior?

El artículo 607 del Estatuto Tributario establece:

*«ARTÍCULO 607. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN ANUAL DE ACTIVOS EN EL EXTERIOR. <Artículo adicionado por el artículo 43 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:>*

*<Inciso modificado por el artículo 63 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a este impuesto respecto de sus ingresos de fuente nacional y extranjera, y de su patrimonio poseído dentro y fuera del país, que posean activos en el exterior de cualquier naturaleza, estarán obligados a presentar la declaración anual de activos en el exterior. También estarán obligados los contribuyentes de regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta. (...)*» (énfasis propio)

Nótese como, en la actualidad, la reseñada disposición comprende como sujetos obligados a presentar la declaración informativa, objeto de consulta, a los contribuyentes de regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta, como es el caso del impuesto unificado bajo el SIMPLE.

Precisamente, el artículo 903 *ibidem* consagra que «El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo» (énfasis propio).

En consecuencia, los contribuyentes del impuesto unificado bajo el SIMPLE, que posean activos en el exterior de cualquier naturaleza, estarán obligados a presentar la declaración anual de activos en el exterior.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de «Normatividad» –«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

**ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA**

Subdirector de Normativa y Doctrina  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 000850 del 12/06/2022 y N° 100009165 del 30/01/2023, y:

Doctora  
**CECILIA RICO TORRES**  
Directora de Gestión de Impuestos

U.A.E. DIAN  
[cricot@dian.gov.co](mailto:cricot@dian.gov.co)

Doctor  
**EDUARDO ANDRÉS CUBIDES DURÁN**  
Subdirector para el Impulso de la  
Formalización Tributaria  
U.A.E. DIAN  
[ecubidesd@dian.gov.co](mailto:ecubidesd@dian.gov.co)

Doctor  
**ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ**

Director de Gestión de Fiscalización

U.A.E. DIAN  
[aordonezp@dian.gov.co](mailto:aordonezp@dian.gov.co)

Doctor  
**ANDRÉS FERNANDO PARDO  
QUIROGA**

Director Operativo de Grandes  
Contribuyentes

U.A.E. DIAN  
[apardoq@dian.gov.co](mailto:apardoq@dian.gov.co)

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirección de Normativa y Doctrina  
Luz Ángela Guerrero Salcedo – Subdirección de Normativa y Doctrina  
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina

Revisó: Lorenzo Castillo Barvo – Dirección General