



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2023-00013-00 (27524)  
**Demandante:** Miguel Diez Rules y otros  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Régimen Simple de Tributación. Presupuestos para optar por el régimen. Vigencia de la ley en el tiempo. Exceso de la facultad de interpretación doctrinal. Revocación de los actos administrativos particulares.

**SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA**

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad de los conceptos 430, del 07 de abril de 2022, y 131, del 30 de enero de 2023, proferidos por la DIAN, mediante los cuales se hicieron pronunciamientos en torno al Régimen Simple de Tributación (en adelante, RST).

**ANTECEDENTES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), los demandantes formularon las siguientes pretensiones<sup>1</sup>:

Pretensión principal. Declarar la nulidad de los apartes demandados (doctrina institucional de la dirección de impuestos nacionales,) contenidos en los oficios no. 430 del 7 de abril de 2022 y 131 del 30 de enero de 2023. [a continuación se transcriben los conceptos referenciados subrayándose y resaltándose aquellos apartes que fueron demandados]:

(...)

*Oficio 100208192-430 [902959] del 07 de abril de 2022*

(...)

*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 radicado de la referencia, el peticionario sobre lo dispuesto para el Régimen Simple de*

<sup>1</sup> Samai CE, índice 2, certificado 2C70286E88FC8A1F AEFD39339637B1C6 1A55DF72DD5EB878 3EB85B0AFF0C8751 (pdf), p. 1.



Tributación - Simple (en adelante "RST") formula una serie de preguntas que se plantean en los siguientes términos:

1. ¿Se debe presentar y pagar el anticipo por este concepto para el sexto bimestre de 2021, en el caso que se superen las UVT de ingresos a diciembre de 2021?
2. ¿Se debe presentar el Formulario 260 "Declaración anual consolidada" por la vigencia 2021 cuando se configuran los supuestos del artículo 905 del Estatuto Tributario y el artículo 1.5.8.4.1. del Decreto 1625 de 2016?
3. En caso que no se cumplan los presupuestos para ser parte del RST, ¿se debe presentar declaración del impuesto sobre la renta para la vigencia por todo el año gravable 2021 o fracción de año?
4. ¿Cómo se debe solicitar la imputación de pagos realizados a título de anticipo al RST a la declaración del impuesto sobre la renta para el año gravable 2021?
5. ¿Cómo se debe solicitar la imputación de pagos en el caso del impuesto de industria y comercio?

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que corresponderá al peticionario definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar.

**Según dispone el artículo 905 del Estatuto Tributario podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el RST las personas naturales o jurídicas que cumplan, entre otras condiciones, lo relacionado con el límite de ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios en el año gravable anterior (cfr. numeral 2 del artículo 905 ibidem). En ese sentido, hasta el año 2021 estos ingresos debían ser inferiores a 80.000 UVT y, a partir del año 2022, no superar las 100.000 UVT. Esto por efecto de la modificación que introdujo el artículo 41 de la Ley 2155 de 2021, tema analizado mediante Oficio No. 915633 - int 650 del 23 de diciembre de 2021, que se adjunta para su conocimiento.**

En concordancia con lo anterior, el artículo 1.5.8.1.4. y el numeral 1.2. del artículo 1.5.8.4.1. del Decreto 1625 de 2016 establecen:

"Artículo 1.5.8.1.4. Ingresos que conforman la base gravable del SIMPLE e ingresos que computan para el cumplimiento del límite máximo para inscribirse o pertenecer al SIMPLE. Para efectos de determinar los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios que conforman la base gravable del SIMPLE, se tendrá en cuenta lo dispuesto en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario, en lo que sea compatible con la naturaleza del SIMPLE.

Así mismo y de conformidad con el párrafo 6 del artículo 908 del Estatuto Tributario, para verificar el cumplimiento del límite de ingresos de que trata el numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario para inscribirse y/o pertenecer al SIMPLE durante el año gravable, no se tendrán en cuenta los ingresos que se obtengan por concepto de ganancias ocasionales ni los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional".

"Artículo 1.5.8.4.1. Condiciones y requisitos no subsanables para pertenecer al SIMPLE. El incumplimiento de las siguientes condiciones y requisitos para pertenecer al SIMPLE desde el año gravable de la inscripción no son subsanables:

1. Para personas naturales  
(...)

1.2. Obtener ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 100.000 UVT (antes 80.000 UVT) según lo previsto en el numeral 2 del artículo 905 y en el párrafo 6° del artículo 908 del Estatuto Tributario".

**Lo anterior para señalar que el análisis del requisito relacionado con el límite de los ingresos no solo se predica al momento de la inscripción, sino también para pertenecer/continuar en el RST en la medida que se constituye una condición no subsanable. En consecuencia, cuando se incumple tal condición se deberán adelantar las actuaciones indicadas en el artículo 1.5.8.4.4. del Decreto 1625 de 2016:**

"Artículo 1.5.8.4.4. Solicitud del contribuyente para la exclusión del SIMPLE por incumplimiento de las condiciones o requisitos no subsanables. Los contribuyentes inscritos en el SIMPLE o inscritos de oficio en el SIMPLE, que durante el periodo gravable incumplan las condiciones o requisitos no



subsanales para pertenecer al SIMPLE, deben solicitar la actualización en el Registro Único Tributario RUT de la responsabilidad en el impuesto sobre la renta y complementarios y la exclusión del SIMPLE, en los términos del numeral 3 del artículo 658-3 del Estatuto Tributario y del parágrafo 3 del artículo 1.6.1.2.10. del presente decreto.

El contribuyente deberá presentar las declaraciones del impuesto sobre las ventas -IVA y demás impuestos del orden nacional sustituidos e integrados al SIMPLE de los que sea responsable en los términos de los artículos 1.5.8.2.2., 1.5.8.2.3. Y 1.5.8.2.4. del presente decreto”.

**En consecuencia, si se supera el valor límite de ingresos mencionado por el año 2021, no podrá pertenecerse al RST por dicho año. Esto también supone que no habrá lugar a la presentación del pago del anticipo para el sexto bimestre de 2021, en el caso que se superen los ingresos a diciembre de 2021. De igual forma, tampoco debería presentarse la Declaración Anual Consolidada – Formulario 260 por la vigencia 2021.**

Ahora, para los pagos realizados el artículo 1.5.8.2.4. del Decreto 1625 de 2016 prevé lo siguiente:

“Artículo 1.5.8.2.4. Aplicación de pagos realizados por los contribuyentes excluidos del SIMPLE en los recibos electrónicos del SIMPLE o en las declaraciones de los impuestos que sustituye el SIMPLE e integra el régimen simple de tributación y el impuesto sobre las ventas -IVA. Los pagos realizados por los contribuyentes excluidos del SIMPLE por incumplimiento de requisitos o condiciones no subsanales por concepto del impuesto SIMPLE, impuestos del orden nacional integrados al SIMPLE e impuesto sobre las ventas -IVA, mediante los recibos electrónicos del SIMPLE o en la declaración del SIMPLE, se podrán acreditar, según el caso, en las respectivas declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto nacional al consumo por expendio de comidas y bebidas y del impuesto sobre las ventas -IVA que se relacionen con el periodo o los periodos gravables objeto de declaración.

Los valores pagados mediante los recibos electrónicos del SIMPLE o en la declaración del SIMPLE por concepto del impuesto de industria y comercio consolidado, serán tratados conforme con las disposiciones que al respecto establezcan los distritos o municipios”.

En el caso del impuesto sobre la renta y complementarios, se deberá analizar cada caso puntual, con el fin de cumplir con la debida presentación de la declaración por el correspondiente año gravable, en los plazos establecidos por el Gobierno nacional. Sobre este punto, este Despacho se pronunció mediante el Oficio No. 915633 antes referido.

(...)

Concepto 100208192-131 [000977] del 30 de enero de 2023

(...)

Ref.: Concepto General sobre el Régimen Simple de Tributación, SIMPLE con motivo de la Ley 2277 de 2022

(...)

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.

#### 1. Sujetos Pasivos

El artículo 42 de la Ley 2277 de 2022 dispone:



Artículo 42. Adiciónese un inciso al numeral 2 y modifíquese el numeral 6 del Artículo 905 del Estatuto Tributario, así:

Las personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales, sólo podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE si por estos conceptos hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a doce mil (12.000) UVT en el año gravable anterior.

6. La persona natural o jurídica debe contar con la inscripción respectiva en el Registro Único Tributario (RUT) y con todos los mecanismos electrónicos de cumplimiento, firma electrónica y factura electrónica o documentos equivalentes electrónicos.

(...)

1.2. ¿Lo dispuesto en el inciso 2° del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario aplica para el año gravable 2022 o 2023?

El artículo 338 de la Constitución Política insta en su inciso final:

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo (énfasis propio).

A la par, el artículo 363 ibidem indica, también en su inciso final:

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad (énfasis propio).

Por ende, aunque la Ley 2277 se promulgó el 13 de diciembre de 2022, la modificación efectuada al artículo 905 del Estatuto Tributario sólo es aplicable a partir del 1° de enero de 2023. Esto, por cuanto el impuesto unificado bajo el SIMPLE corresponde a un impuesto de período como se desprende del inciso 2° del artículo 903 del Estatuto Tributario y lo precisa el artículo 1.5.8.1.8. del Decreto 1625 de 2016, el cual reza en su inciso 1°:

El período gravable para todos los contribuyentes que cumplan las condiciones y requisitos para pertenecer al SIMPLE y se inscriban o mantengan la responsabilidad del SIMPLE, es el mismo año calendario que comienza el primero (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre (énfasis propio).

**Lo antepuesto implica que, en los términos del inciso 2° del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario, se deba examinar el monto de ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- obtenidos en el año 2022 por la prestación de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales para efectos de optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE en el año gravable 2023.**

1.3. ¿Qué UVT se debe utilizar para calcular el límite de 12.000 UVT, de que trata el inciso 2° del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario?

**Como se indicó en el punto anterior, para efectos de la sujeción pasiva del impuesto unificado bajo el SIMPLE para el presente año gravable (2023) el referido límite de 12.000 UVT se debe examinar en relación con los ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- obtenidos en el año anterior (2022) por la prestación de determinados servicios.**

Ello implica que, para efectos de calcular este límite, se deba emplear la UVT del año anterior: en el caso del año 2022, ésta era equivalente a \$38.004, con lo cual las 12.000 UVT corresponden a \$456.048.000.

Al respecto, es menester recordar que:

• Mediante la Resolución 140 del 25 de noviembre de 2021 se fijó en \$38.004 el valor de la UVT aplicable para el año 2022.



- Mediante la Resolución 1264 del 18 de noviembre de 2022 se fijó en \$42.412 el valor de la UVT aplicable para el año 2023.

(...)

1.5. Si un contribuyente del impuesto unificado bajo el SIMPLE obtuvo ingresos brutos superiores a 12.000 UVT en el año 2023 por concepto de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales ¿puede terminar este año gravable perteneciendo al SIMPLE?

**Al respecto, es menester retomar lo manifestado en el Oficio 902959 -interno 430 del 7 de abril de 2022: «el análisis del requisito relacionado con el límite de los ingresos no solo se predica al momento de la inscripción, sino también para pertenecer/continuar en el RST en la medida que se constituye una condición no subsanable. En consecuencia, cuando se incumple tal condición se deberán adelantar las actuaciones indicadas en el artículo 1.5.8.4.4. del Decreto 1625 de 2016» (énfasis propio).**

**Por ende, el contribuyente del impuesto unificado bajo el SIMPLE que obtuvo ingresos brutos superiores a 12.000 UVT en el año 2023 por concepto de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales (es decir, superiores a \$508.944.000) debe «solicitar la actualización en el Registro Único Tributario (RUT) de la responsabilidad en el impuesto sobre la renta y complementarios y la exclusión del SIMPLE» (énfasis propio) (cfr. artículo 1.5.8.4.4. ibidem).**

Invocaron como normas vulneradas los artículos 1, 4, 6, 150, 189.11, 338 y 363 de la Constitución; 905, 906 y 914 del ET; y 97 del CPACA bajo los siguientes conceptos de violación<sup>2</sup>.

-*Violación del principio de irretroactividad.* Los demandantes señalaron que en el Concepto 131, del 30 de enero de 2023, al interpretar el inciso 2 del ordinal 2 del artículo 905 del ET, adicionado por la Ley 2277 de 2022, la demandada violó el principio de irretroactividad en materia tributaria al prescribir que para el período gravable 2023, a los efectos de la sujeción pasiva del RST por la prestación de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual y profesiones liberales, se debían observar los ingresos brutos (ordinarios y extraordinarios) obtenidos en el año 2022, que no superaran las 12.000 UVT, pese a que la Ley 2277 de 2022 que introdujo esa modificación entró en vigencia el 13 de diciembre de 2023. Tal postura se sustentó con base en los artículos 338 y 363 de la Constitución y en la jurisprudencia constitucional y del Consejo de Estado proferida sobre el particular, advirtiéndose que los principios de irretroactividad en materia fiscal y de seguridad jurídica acarrearán que la vigencia de la anotada modificación exija comprobar los ingresos brutos obtenidos en el año 2023 a fin de que se optara por el impuesto del RST para el año 2024, pues para la vigencia gravable del 2023 tendría que aplicarse la versión original del artículo 905 con la modificación del entonces artículo 41 de la Ley 2155 de 2021, dado que era la normativa que regía durante el año 2022. Así, en virtud del principio de irretroactividad, las normas de tributos de período regirán a partir del período después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, postura pacífica de la Corte Constitucional y de esta judicatura.

Indicaron que el principio de irretroactividad impide que existan incertidumbres por cuenta de tránsitos normativos que pongan en riesgo derechos adquiridos. Así, se expuso que en la fórmula de sujeción pasiva al RST el legislador no podía emplear la expresión «o en el año en curso» para determinar los ingresos brutos que permitirían calificar a los obligados tributarios pasibles de pertenecer a dicho régimen, pues había contribuyentes

<sup>2</sup> Samai CE, índice 2, certificado 2C70286E88FC8A1F AEFD39339637B1C6 1A55DF72DD5EB878 3EB85B0AFF0C8751 (pdf), pp. 9 a 23.



preexistentes del RST y no podía desconocerse que se trata de un tributo de período, por lo que para regular su permanencia en dicho sistema no podía acudir a los ingresos brutos del año gravable anterior a su entrada en vigencia, esto es, observando los percibidos en el año 2022.

*-Violación de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.* Contextualizaron el origen del sistema alternativo de tributación del régimen simple, el cual propendió porque fuera integral al aglomerar obligaciones tributarias del nivel nacional y territorial, lo cual tuvo vigor inicialmente con la Ley 1943 de 2018, pero tras su declaratoria de inconstitucionalidad fue ratificada por el artículo 74 de la ley 2010 de 2019. A partir de ello, puntualizó que la sujeción pasiva, en cuanto sistema alternativo, era optativo para residentes fiscales que cumplieren los requisitos para acceder a dicho régimen según lo establecido en el artículo 905 del ET y, salvo las excepciones del artículo 906 ídem, podían nuevamente escoger el sistema ordinario de los tributos que el RST sustituye e integra. En lo que respecta al ordinal 2 del artículo 905 *ibidem*, el supuesto de sujeción pasiva se concreta por la obtención de ingresos brutos ordinarios o extraordinarios inferiores a 100.000 UVT, en el año gravable anterior, de modo que se trata de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio por el desarrollo de una actividad o por algo inédito-extraordinario; empero, el inciso segundo fijó que para los prestadores de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material (incluidas las profesiones liberales), la sujeción pasiva se condicionaría a la obtención de ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT en el año gravable anterior.

A juicio de los demandantes, la alusión al «año gravable anterior» para establecer los ingresos brutos como supuesto de sujeción pasiva al RST está acotado a definir el período gravable de ese tributo (entre el 1 de enero al 31 de diciembre de la respectiva anualidad, art. 1 del Decreto 187 de 1975), de tal forma que comprende únicamente los percibidos en el año gravable inmediatamente anterior. Luego, para cumplirse la totalidad de las condiciones fijadas por el ordinal 2 del artículo 905 *ejusdem* deben observarse los ingresos brutos del año gravable anterior, pues su incumplimiento no le permitiría optar por el tratamiento de ese régimen, salvo que se trate de una persona jurídica nueva, en cuyo caso, el acceso al sistema del RST comprobaría los ingresos percibidos en esa misma anualidad. Ahora bien, sostuvo que los artículos 905 y, en especial, el 906 no previeron que la exclusión al sistema alternativo de tributación referido se origine a partir de la observancia de los ingresos brutos percibidos durante el año en curso en el que se eligió el RST, excepto para las personas jurídicas o empresas nuevas que sí deben comprobar los ingresos del mismo año gravable, a tal punto que el RST estuviere condicionado a que los ingresos del año en curso no superaran los límites anotados, de modo que para la generalidad de los obligados los ingresos brutos a que se refiere la norma son del período gravable anterior.

Por otra parte, luego de identificar los aspectos material, espacial y cuantitativo del RST concluyeron que su objeto imponible es la obtención de ingresos, de fuente nacional y de «renta extranjera», susceptibles de incrementar el patrimonio por lo que reiteró que se trata de un tributo de período, sustitutivo del impuesto sobre la renta, cuyo referente de imposición son los ingresos brutos percibidos en el año gravable y su aspecto cuantitativo es progresivo y abarca tanto los pagos anticipados como la liquidación final del mismo al consolidarse los ingresos a 31 de diciembre de cada período gravable, ante lo cual, insistió en que dicho aspecto cuantitativo también estaba referido a las condiciones para acceder al régimen, entre estos, la obtención de los ingresos brutos en los límites



inferiores a 100.000 y 12.000 UVT del año gravable anterior, para el caso de los sujetos preexistentes. Así, concluyó que el umbral de los ingresos determinaría la continuación en el RST y esta permanencia en el sistema no estaba supeditada a los ingresos brutos del año gravable anterior.

Con base en lo anotado, adujeron que tales ingresos brutos debían corresponder a los obtenidos en el año 2023, pues de lo contrario los sujetos pasivos preexistentes del RST que reunían los requisitos en el año gravable 2022 perderían su calidad de contribuyentes bajo el RST, con base en condiciones que no regían para ese momento. Por ello, enfatizaron que la vigencia del inciso 2 del ordinal 2 del artículo 905 sería para el período siguiente (*i.e.* 2024) y no para el año en curso (*i.e.* 2023), máxime porque son aspectos que deben desarrollarse en acogimiento al principio de reserva de ley o de la potestad reglamentaria, así que la demandada no tiene competencia para establecer una causal de expulsión del RST no contemplada ni en la ley ni en las normas reglamentarias, con lo que se transgrede el principio de legalidad.

Así, al transcribir apartes de los oficios demandados, consideró que la ley es el instrumento para definir los elementos de la obligación tributaria, por lo que la demandada extralimitó su competencia doctrinal, pues en uno de los conceptos demandados [Oficio 430 de 2022] supuso que la sujeción pasiva estaría supeditada a la observancia de los límites de los ingresos brutos obtenidos durante el año en curso; es decir, durante el período para el cual optó el obligado al RST, pero la potestad de definir los sujetos pasivos estaría reservada al legislador. Agregó que la demandada estaría previendo que el contribuyente preexistente del régimen ordinario no pueda acceder al RST por el simple hecho de que sobrepase el límite de ingresos en el año gravable en el que está inscrito, pero ello contravendría la norma, pues la sujeción pasiva y las condiciones de permanencia deben ser fijadas por la ley. Además, el artículo 913 del ET indicó que la exclusión del régimen es frente al período siguiente y no el que se encuentre en curso y, por otra parte, la demandada tampoco tiene potestades reglamentarias que estén reservadas al presidente.

*-Violación del artículo 97 del CPACA.* A juicio de los actores, el ingreso o admisión al RST exige de un acto administrativo de contenido particular que cree derechos y obligaciones. Esa nueva situación jurídica provee derechos adquiridos y expectativas legítimas que no pueden ser desconocidas por conceptos y oficios de carácter general, según los cuales, de forma automática se pierde la condición de sujeto pasivo del régimen aludido, por la superación de los topes de ingresos brutos percibidos durante el año en curso, lo cual sería distinto a que el acto pierda vigencia por cumplimiento del plazo que correspondería a la vigencia siguiente.

En criterio de los demandantes, los conceptos acusados tienen efecto de revocar los actos administrativos particulares que autorizaron el ingreso de los contribuyentes al régimen simple para aquellos en el supuesto de obtener ingresos brutos superiores a 12.000 UVT durante el año en curso [tratándose de prestadores de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material], lo que transgrediría el procedimiento de revocatoria del artículo 97 del CPACA, dado que existe el deber a cargo de las autoridades de adelantar los procedimientos para revocar directamente los actos que crean situaciones jurídicas, así que el establecimiento de una exclusión automática desconocería ese procedimiento en acogimiento del debido proceso



y con el consentimiento previo, expreso y escrito del respectivo titular<sup>3</sup>.

### Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>4</sup>. Indicó que la doctrina sometida a control relacionada con el RST para quienes prestan servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material no infringe el contenido normativo del artículo 905 del ET ni las normas superiores citadas por los demandantes, pues, en primer lugar, la referida norma establece que los aludidos obligados tributarios en el año 2023 podían optar por el régimen analizado siempre que hayan percibido ingresos brutos ordinarios y extraordinarios inferiores a 12.000 UVT en el año 2022. Tomar como referencia el año anterior no violaría el principio de reserva de ley ni desconocería la competencia del legislador, puesto que solo es requisito para quien elija el régimen simple y no la entrada en vigor de un elemento del tributo del impuesto. Estimó que son los elementos esenciales del tributo los que deben ser preexistentes al nacimiento de la obligación tributaria.

A su juicio, la jurisprudencia sobre irretroactividad pretende ofrecer al contribuyente la posibilidad de probar el gasto y ordenar los medios que le permiten asumir su costo, así que responde a finalidades que se adecúan en los principios de equidad y al de justicia tributaria. Por ello, sostuvo que no desconoció lo pretendido por el legislador en el inciso 2 del ordinal 2 del artículo 905 del ET, en el que fijó las condiciones para ingresar y permanecer en el régimen de tributación de las profesiones liberales, pues el referente de los ingresos del año gravable anterior corresponde a un parámetro para fijar los sujetos pasivos y lo determinante es que el hecho imponible sometido a imposición sea posterior a la entrada en vigor de la norma que lo crea, además que fue la misma ley la que dispuso que se tomaran dichos ingresos brutos obtenidos en la anualidad anterior, con la finalidad de cumplir las condiciones para pertenecer al régimen, sin que con ello se regule uno de los elementos del tributo.

En segundo lugar, arguyó que la doctrina demandada no vulneró el principio de irretroactividad, porque el hecho imponible del impuesto es la obtención de ingresos durante el período gravable, mientras que el límite de ingresos brutos y, su referencia al año anterior, lo dispuso el legislador en el artículo 905 del ET como requisito de ingreso y permanencia al RST.

Advirtió que lo dispuesto en el inciso 2 del ordinal 2 del artículo 905 del ET no desconoce lo previsto en el artículo 363 de la Constitución, en tanto el límite de los ingresos no tiene el alcance de significar que el hecho generador sea la percepción de ingresos en el año 2022, sino que se trata de un requisito que habilita el ingreso al RST para quienes opten por pertenecer a dicho régimen.

Finalmente, citó la sentencia C-485 de 2003 (Corte Constitucional, MP: Marco Gerardo Monroy) para afirmar que no se puede «tachar» de retroactiva una norma que se refiera a un año gravable anterior, que incida en la interpretación de la norma tributaria, y que no afecte situaciones jurídicas consolidadas.

<sup>3</sup> Samai CE, índice 17, certificado 36E9210242CB633D 903C0BB4C5945BA1 90A7C7AA226C74E4 B5445967B0B42FD6 (pdf), pp. 3 a 4. Por auto del 24 de mayo de 2023 se negó la suspensión provisional de los conceptos demandados, ante la carencia de elementos de certeza sobre la vulneración normativa alegada en la demanda y por lo tanto se requería de un análisis que excede la confrontación legal admitida para tal figura jurídica

<sup>4</sup> Samai CE, índice 23, certificado 2697005F39CAAEE5 C4B1923017CBFE00 4A58E87DD817C52B D1999B1CC645E8F4 (pdf), pp. 1 a 9.



En tercer lugar, argumentó que los conceptos demandados clarificaron los requisitos de ingresos y permanencia del RST, según lo dispuesto en el artículo 913 del ET y los artículos 1.5.8.4.1 y 1.5.8.4.4. del DURT. Frente al particular, precisa que, de conformidad con el artículo 905 del ET, los contribuyentes que optaron por el RST deben considerar sus ingresos brutos para el cumplimiento de los requisitos, tanto para la adopción del régimen, como para su permanencia. De esa manera, señala que, contrario a lo afirmado por los demandantes, el requisito del límite de los ingresos brutos (12.000 UVT para el caso de los profesionales y científicos) no solo considera lo ocurrido en el año gravable anterior, sino durante aquel que esté en curso, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 913 del ET y los artículos 1.5.8.4.1 y 1.5.8.4.4 del DURT.

De esa manera, advierte que el legislador a través del artículo 913 del ET previó la pérdida automática de la calidad de contribuyente bajo el RST, en eventos en que se incumplan los requisitos no subsanables, definidos como tales en el DURT, durante el período gravable en curso. Al respecto, un requisito no subsanable es la obtención de ingresos brutos ordinarios o extraordinarios superiores a lo dispuesto en el ordinal 2 del artículo 905 del ET. En todo caso, acentuó que el artículo 1.5.8.4.4. del DURT contempla expresamente como causal de exclusión del RST el incumplimiento de las condiciones o requisitos no subsanables durante el período gravable para pertenecer a dicho régimen. Dicha norma exige que los contribuyentes soliciten la actualización de su Registro Único Tributario (RUT) regresando al régimen ordinario del impuesto sobre la renta cuando se acredite el incumplimiento de dichas condiciones o requisitos no subsanables durante el período.

Finalmente, precisó que no se extralimitó en la interpretación del artículo 906 del ET, puesto que dicha norma es distinta del artículo 905 ídem y contempla un listado de presupuestos que no permiten a ciertas personas naturales o jurídicas a optar por el RST, mientras que los artículos 913 y 914 del ET son los que contemplan las causales de exclusión del régimen especial.

Frente al tercer cargo la demandada no se pronunció.

### Trámite para sentencia anticipada

Por auto del 06 de septiembre de 2023<sup>5</sup> se determinó incorporar al expediente las pruebas documentales allegadas por las partes por haber sido oportunamente aportadas y aplicar el trámite de sentencia anticipada del artículo 182A del CPACA, al cumplirse el requisito contemplado en el ordinal 1 *ejusdem*, en tanto, en el presente asunto, no hubo lugar a practicar pruebas.

### Alegatos de conclusión

Los demandantes en el escrito de alegaciones de conclusión<sup>6</sup> reiteraron lo expresado en la demanda. Además, consideraron que la demandada en su contestación propuso «una lectura descontextualizada de la sentencia C-485 de 2003», al fundamentarse en el *obiter dictum* de dicha sentencia de la Corte Constitucional. Subrayaron que la sentencia invocada no constituye precedente para el caso debatido, debido a que tratan de tópicos disímiles.

<sup>5</sup> Samai CE, índice 29, certificado A85CEA06294D9DA6 74A239DF40E16B4C 5BC8CBC5B235DDD9 0FA69667B593D2DD (pdf), pp. 1 a 2.

<sup>6</sup> Samai CE, índice 42, certificado D2503BF3E4A888A3 3FF230B7AD980686 075062CDD9DAFBEF 8F53C6488DB2F4DF (pdf), pp. 2 a 12.



La demandada<sup>7</sup> insistió en lo indicado en la contestación de la demanda. El ministerio público<sup>8</sup> consideró que debían desestimarse los reparos de nulidad de los demandantes, por cuanto la redacción del artículo 905 del ET es el que encomienda que se observen los ingresos brutos obtenidos en el año gravable anterior por parte de las personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos, sin que por ello la norma estableciera la obligación tributaria de forma retroactiva, pues de lo que trata es de los requisitos para acceder al RST. Expuso que el entendimiento de los demandantes impediría establecer los sujetos que para el año 2023 podrían ingresar a dicho régimen, puesto que tendrían que esperar a la finalización del año -31 de diciembre- para identificar los ingresos brutos obtenidos, siendo que el 28 de febrero de 2023 se fijó el plazo para la inscripción a dicho sistema. Por otra parte, consideró que el artículo 913 *ejusdem* dispone la exclusión automática de los contribuyentes pertenecientes al RST cuando incumplan las condiciones y requisitos previstos para pertenecer a dicho régimen.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala, en única instancia, la legalidad de los apartados demandados de los conceptos 430, del 07 de abril de 2022, y 131, del 30 de enero de 2023, en los que la demandada se pronunció sobre la aplicación en el tiempo del inciso 2 del ordinal 2 del artículo 905 del ET (con ocasión de la modificación realizada por la Ley 2277 de 2022, artículo 42) y respecto de la exclusión automática del RST por el incumplimiento de las condiciones no subsanables para la permanencia en dicho régimen, en lo relativo a los ingresos brutos percibidos.

### Problemas jurídicos

Acorde con la demanda, corresponde a la Sala definir si la demandada en la doctrina acusada: (i) violó el principio de irretroactividad en materia tributaria al sostener que para los prestadores de servicios profesionales de consultoría y científicos, incluidas las profesiones liberales, los ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 12.000 UVT que debían observarse para el ingreso al RST para el año 2023 correspondían a los obtenidos en el año 2022, misma anualidad en que se expidió la Ley 2277 de 2022, mediante la cual se incorporó el artículo 42 que adicionó el inciso 2 al ordinal 2 del artículo 905 del ET disminuyendo el tope de ingresos que posibilitaba el acceso al régimen para quienes desarrollaran las prenotadas actividades; (ii) incurrió en falta de competencia, transgredió los principios de legalidad y de reserva de ley y se arrogó potestades reglamentarias del ejecutivo al afirmar que de superarse en el año en curso en que se optó por el RST el límite de los ingresos brutos previstos para el acceso al régimen, había lugar la exclusión del mismo; y, (iii) desconoció el régimen aplicable a la revocatoria de los actos administrativos de carácter particular al haber manifestado que cuando los contribuyentes incumplieran cualquier requisito no subsanable para la permanencia en el RST, perderían automáticamente la calidad de sujeto pasivo de dicho régimen.

### Análisis del caso concreto

2- Sería del caso resolver el primer problema jurídico; sin embargo, la Sala advierte que el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, que adicionó el inciso 2 al ordinal 2 del artículo 905 de ET disminuyendo el tope de ingresos que posibilitaba el acceso al RST para quienes

<sup>7</sup> Samai CE, índice 43, certificado 3BBC5CB563BB7E0D 5C6CCC187514CFEA FB9016A36EC696CB 8795064F42852F55 (pdf), pp. 3 a 6.

<sup>8</sup> Samai CE, índice 41, certificado F8381EBB1B8F3BCA 4BDF095699BAD66E 2F72488B5540A465 D7143C9A5123900C (pdf), pp. 1 a 19.



desarrollaran actividades de consultoría y científicas, incluidas las profesiones liberales, junto con el artículo 44 atinente a las tarifas del impuesto del RST, fueron declarados parcialmente inconstitucionales por la Corte Constitucional mediante sentencia C-540 del 05 de diciembre de 2023 (MP: Paola Andrea Meneses Mosquera)<sup>9</sup>.

En la citada providencia, la Sala Plena de dicha corporación abordó el análisis acerca de si el tope de los ingresos previsto para acceder al RST, por parte de los prestadores de los servicios profesionales antes señalados (inferiores a 12.000 UVT), eran más exigentes que los establecidos para quienes prestaban servicios de educación o desarrollaban actividades de atención de la salud humana y de asistencia social. Al respecto, concluyó la Corte que tal diferencia suponía un trato tributario desigual no razonable y desproporcionado, entre individuos que ejercen profesiones liberales, carente de una justificación constitucional sólida y suficiente por lo que dicha medida se tornaba en arbitraria sin razones técnicas que fundamentaran el mencionado tratamiento diferenciador injustificado; en consecuencia, declaró inconstitucionales el inciso 2 del ordinal 2 del artículo 905 y los ordinales 4 y 5 del artículo 908, que habían sido adicionados por los artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, respectivamente.

Se resalta que la citada providencia de inconstitucionalidad no fue modulada, razón por la que sus efectos se proyectan a futuro conforme al artículo 45 de la Ley 270 de 1996<sup>10</sup>; aspecto que resulta relevante tratándose el RST de un tributo de período (sistema alternativo de tributación del impuesto sobre la renta), puesto que para la fecha de emisión de la sentencia, esto es, el 05 de diciembre de 2023, el tributo no había completado su causación, se trataba de una situación jurídica en curso, lo que implicó que las disposiciones declaradas parcialmente inconstitucionales, artículos 42 y 44 de la Ley 2277 de 2022, que incidían en la determinación de la sujeción pasiva -para el caso de los prestadores de servicios de consultoría, científicos y profesiones liberales-, no produjeran efectos jurídicos en la determinación del tributo anual, por lo que resulta inane atender el cuestionamiento de la demandante frente a la vulneración del principio de irretroactividad por parte de los oficios de la demandada los cuales señalaban que la sujeción de los prestadores de servicios de consultoría, científicos y profesiones liberales a los ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT para acceder al RST era aplicable para el año gravable 2023 [en vez de 100.000 UVT], pues tal modificación nunca produjo efectos según lo razonado en precedencia.

De esa forma, la Sala previene que los efectos de la decisión de inconstitucionalidad adoptada por la Corte Constitucional respecto del requisito de acceso al RST en lo atinente a los ingresos brutos inferiores a 12.000 UVT para algunos obligados tributarios no resulta aplicable respecto del período gravable 2023, de manera que el concepto acusado perdió el fundamento legal ante la inconstitucionalidad decretada, lo que implica la nulidad de los conceptos acusados en lo que respecta a las interpretaciones que sobre tal modificación se hicieron.

Por lo anterior, se anularán los siguientes apartes del Concepto 100208192-131 [000977] del 30 de enero de 2023, que aluden a las 12.000 IVT:

Ordinal 1.3:

**Como se indicó en el punto anterior, para efectos de la sujeción pasiva del impuesto unificado bajo el SIMPLE para el presente año gravable (2023) el referido límite de 12.000 UVT se debe**

<sup>9</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-540 de 2023, MP: Paola Andrea Meneses Mosquera y Cristina Pardo Schlesinger.

<sup>10</sup> Artículo 45. Reglas sobre los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo del control judicial de constitucionalidad. Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.



**examinar en relación con los ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- obtenidos en el año anterior (2022) por la prestación de determinados servicios.**

Ordinal 1.5:

**Por ende, el contribuyente del impuesto unificado bajo el SIMPLE que obtuvo ingresos brutos superiores a 12.000 UVT en el año 2023 por concepto de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales (es decir, superiores a \$508.944.000) debe «solicitar la actualización en el Registro Único Tributario (RUT) de la responsabilidad en el impuesto sobre la renta y complementarios y la exclusión del SIMPLE» (énfasis propio) (cfr. artículo 1.5.8.4.4. ibidem).**

En cambio no se anulará el siguiente apartado del Concepto 100208192-430 [902959] del 07 de abril de 2022:

**Según dispone el artículo 905 del Estatuto Tributario podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el RST las personas naturales o jurídicas que cumplan, entre otras condiciones, lo relacionado con el límite de ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios en el año gravable anterior (cfr. numeral 2 del artículo 905 ibidem). En ese sentido, hasta el año 2021 estos ingresos debían ser inferiores a 80.000 UVT y, a partir del año 2022, no superar las 100.000 UVT. Esto por efecto de la modificación que introdujo el artículo 41 de la Ley 2155 de 2021, tema analizado mediante Oficio No. 915633 - int 650 del 23 de diciembre de 2021, que se adjunta para su conocimiento.**

Ni tampoco el siguiente párrafo del concepto 000977 del 30 de enero de 2023, contenido en el ordinal 1.2:

**Lo antepuesto implica que, en los términos del inciso 2° del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario, se deba examinar el monto de ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- obtenidos en el año 2022 por la prestación de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales para efectos de optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE en el año gravable 2023.**

Lo anterior, debido a que tales apartados solo parafrasean lo previsto en la ley, sin hacer ninguna interpretación, ni alusión a la modificación de las 12.000 UVT prevista en el artículo 42 de la Ley 2277 de 2022.

3- En lo que respecta al siguiente problema jurídico, la parte actora reprocha que la demandada incurrió en falta de competencia, transgredió los principios de legalidad y de reserva de ley y se arrogó potestades reglamentarias del ejecutivo al establecer, en los conceptos demandados, que los contribuyentes que obtuvieron ingresos brutos superiores a 12.000 UVT durante el mismo ejercicio gravable (para el caso de los prestadores de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material) quedarían excluidos del RST, en tanto, la disposición legal no previó que se perdiera automáticamente la pertenencia a dicho régimen si durante el ejercicio gravable se superaba el tope de ingresos brutos previsto para el acceso al mismo.

Para la entidad demandada, contrario a lo afirmado por la parte actora, el requisito del límite de los ingresos brutos (12.000 UVT para el caso de los profesionales y científicos) no solo consideraba los ingresos del año gravable anterior [para el acceso al RST], sino también los del año gravable en curso, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 913 del ET y los artículos 1.5.8.4.1 y 1.5.8.4.4. del DURT, dando lugar su incumplimiento a la exclusión del régimen. A tales efectos, señaló que las normas del DURT reglamentaron las condiciones y requisitos no subsanables para el ingreso y permanencia en el RST,

entre otras, el límite de ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios percibidos durante el período gravable. Adujo que, el ejecutivo en su reglamentación dispuso que a solicitud del contribuyente u oficiosamente, los sujetos «*que durante el periodo gravable incumplan las condiciones o requisitos no subsanables para pertenecer al SIMPLE, deben solicitar la actualización en el Registro Único Tributario (RUT) de la responsabilidad en el impuesto sobre la renta y complementarios y la exclusión del SIMPLE*», por lo que debían presentar las declaraciones del IVA y demás impuestos del orden nacional sustituidos e integrados en el RST, en los términos de los artículos 1.5.8.2.2, 1.5.8.2.3 y 1.5.8.2.4 del decreto.

Verificadas las correspondientes disposiciones, no encuentra la Sala que la ley, los artículos 905, 913 y 914 del ET, ni las específicas normas reglamentarias del DURT, artículos 1.5.8.4.3. a 1.5.8.4.6, hubieran determinado la exclusión del RST por la obtención de ingresos brutos en el mismo año gravable superiores a aquellos que obtenidos en el año anterior al gravable posibilitaron el acceso al sistema alternativo.

Lo que se advierte es que, la exclusión del RST fue prevista en el evento de que durante el período gravable se incumplan los requisitos no subsanables, lo que impone consultar el listado de tales condiciones y, al hacerlo, no se encuentra señalada la percepción de ingresos en el mismo año gravable de la aplicación del RST por valores superiores a los del año anterior que sirvieron de parámetro para acceder al régimen.

Es así como el artículo 913 del ET prevé la pérdida automática de la calificación como contribuyente del RST cuando se incumplan los requisitos y condiciones no subsanables para pertenecer al mismo o se verifique abuso en materia tributaria, caso en el cual, el contribuyente debe declarar bajo el régimen ordinario y actualizar su RUT. La referida disposición legal, fue reglamentada en los artículos 1.5.8.4.5 y 1.5.8.4.1 del DURT; el primero, en línea con la previsión legal determina la exclusión del régimen cuando se verifique abuso en materia tributaria o se establezca que el contribuyente del RST no cumple las condiciones o requisitos no subsanables para pertenecer al mismo y, el segundo, establece las causales no subsanables dentro de las cuales se observan, entre otras, las condiciones relativas a la residencia fiscal de los accionistas, al tipo de actividades desarrolladas y, en lo que interesa a este proceso, el requisito de la obtención de ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- inferiores a 100.000 UVT [monto que la norma declarada inconstitucional pretendió modificar a 12.000 UVT] solo que expresamente alude a los del «*año anterior*», lo que justamente constituyen el parámetro para acceder al RST.

De lo razonado en precedencia, se resalta que el incumplimiento de los requisitos y condiciones no subsanables relativos a la obtención de ingresos brutos inferiores a 100.000 UVT se encuentra exclusivamente referido a los ingresos percibidos «*en el año anterior*» y no a los obtenidos en el mismo año gravable en el que el contribuyente accedió al RST. Y es que, resultaría un imposible fáctico incumplir en el mismo ejercicio gravable el requisito referido con los mismos ingresos del año anterior que dieron el acceso al régimen. De manera que ni la ley ni el reglamento previeron expresamente que los sujetos pasivos del RST debieran ser excluidos del régimen por superar, en el año en curso, el monto límite de los ingresos brutos obtenidos en el año anterior, que le permitieron acceder al RST.

Sin embargo, en una interpretación sistemática de los elementos del RST, se advierte que atendida la estructura legal de su tarifa, los sujetos que superen en el año en curso los ingresos previstos en el artículo 908 del ET (100.000 UVT) no podrían aplicar la liquidación del impuesto a través del RST, porque carecerían de tarifa para cuantificar la obligación, lo que derivaría en la imposibilidad de aplicar el régimen, esto es de determinar



la obligación tributaria bajo tal sistema. Para mejor ilustración, es de observar que para la actividad de consultoría y actividades científicas, el último rango tarifario se ubica «*entre igual o superior a 30.000 UVT*» y «*menor a 100.000 UVT*», de manera que al obtenerse ingresos iguales o superiores a 100.000 UVT no se tendría una tarifa aplicable, lo que conduciría de facto a que el respectivo sujeto pasivo tuviera que determinar sus obligaciones tributarias bajo el «*régimen ordinario*» del impuesto sobre la renta, toda vez de que la tarifa es un elemento del tributo indispensable para autodeterminarlo con base en dicho régimen alternativo.

Por esto, para la Sala, la conclusión de los apartes demandados de los actos *sub examine* frente a la pérdida de la calidad de sujeto pasivo del RST por parte de los contribuyentes que superan el tope de los ingresos durante el «*año en curso*» no contraviene la ley con base en lo explicado anteriormente, razón por la que no prospera el cargo de nulidad respecto de los apartes demandados referidos a ese tema.

4- Por último, procede la Sala a referirse al cargo de nulidad concerniente a la vulneración del régimen de revocación de los actos administrativos de carácter particular, contenido en el artículo 97 del CPACA, por entender la parte actora que la interpretación doctrinaria censurada implicaría una revocación automática del acto administrativo por medio del cual se admitió el contribuyente en el RST, sin haberse obtenido el consentimiento previo, expreso y escrito del titular, cargo sobre el que no se pronunció la demandada ni el ministerio público.

Sobre el particular, se precisa advertir que la normativa que reglamenta el acceso al RST no establece la expedición de un acto administrativo que lo autorice, como sí se observa para efecto de la exclusión del régimen, pues la norma reglamentaria artículo 1.5.8.4.5, prevé que, ante la verificación por parte de la autoridad del incumplimiento de las condiciones y requisitos no subsanables para el ingreso y permanencia en el régimen o de abuso en materia tributaria, la exclusión deberá «*ser realizada por medio de resolución que ordene la actualización del Registro Único Tributario -RUT, la cual deberá ser notificada conforme con lo previsto en el Estatuto Tributario. Contra esta resolución procede el recurso de reconsideración establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario*».

De manera que es a través del procedimiento anterior que se garantiza el derecho de defensa y contradicción y no a través del procedimiento de revocatoria directa consagrado en el artículo 97 del CPACA como lo plantean los demandantes, puesto que el acceso al sistema alternativo de tributación RST no implica un reconocimiento definitivo de un derecho por parte de la Administración en favor de quien optó por este, solo otorga la posibilidad de determinar las obligaciones tributarias por un mecanismo alterno al régimen general, mientras se cumplan anualmente las condiciones previstas para el efecto.

Por lo anterior, la argumentación de la parte demandante referida a que debe adelantarse el procedimiento de revocatoria directa, con la correlativa exigencia de obtener el consentimiento previo, expreso y escrito del titular del beneficio, debe ser desestimada.

## Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, encuentra la Sala que al haber sido declarada inconstitucional la previsión del artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, por la cual se disminuyó el monto de ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el año anterior, que posibilitaban el acceso al RST para personas que prestaran servicios de consultoría y científicos, incluidas las profesiones liberales, dicha norma no fue aplicable en el año gravable 2023, por lo que es procedente anular los apartes de los conceptos



demandados referidos a este tema y que aluden a las 12.000 UVT, en tanto que a la fecha de la declaratoria de inexecutable no se había consolidado el aspecto cuantitativo del tributo (base gravable), pues, tratándose de un impuesto de período, su consolidación solo se verificaba al 31 de diciembre del año 2023.

Igualmente, se advierte que, aunque ni la ley ni el reglamento previeron en forma expresa que la permanencia en el régimen simple se supeditara al monto de los ingresos brutos percibidos en el curso del año gravable, lo cierto es que, en virtud de la estructura tarifaria, al superarse el tope de los previstos para este sistema se perdería el derecho a aplicarlo, dando lugar a la tributación bajo el régimen ordinario.

Por último, se establece que ante la eventualidad de la exclusión del RST, el procedimiento aplicable es la expedición de una resolución que ordene la actualización del RUT, contra la cual procede el recurso de reconsideración y no el procedimiento de revocatoria directa, regulado en el artículo 97 del CPACA, puesto que el acceso al sistema alternativo de tributación RST no implica un reconocimiento definitivo de un derecho en favor de quien opta por este.

Por lo anterior, solo se accede a la petición de nulidad respecto de los dos apartados del Concepto 100208192-131 [000977] del 30 de enero de 2023 señalados en precedencia y se negarán las demás pretensiones.

## Costas

6- Por versar sobre un asunto de interés público, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme al artículo 188 del CPACA.

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

## FALLA

1. **Declarar la nulidad parcial** del Concepto 100208192-131 [000977] del 30 de enero de 2023, proferido por la DIAN, en lo atinente a la interpretación del artículo 42 de la Ley 2277 de 2022, atendiendo a que la declaratoria de inconstitucionalidad, fue proferida antes de la culminación del período gravable 2023. En consecuencia, se anulan los siguientes apartes:

*Concepto 100208192-131 [000977] del 30 de enero de 2023*

1.3 (...)

**Como se indicó en el punto anterior, para efectos de la sujeción pasiva del impuesto unificado bajo el SIMPLE para el presente año gravable (2023) el referido límite de 12.000 UVT se debe examinar en relación con los ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- obtenidos en el año anterior (2022) por la prestación de determinados servicios.**

1.5 (...)

**Por ende, el contribuyente del impuesto unificado bajo el SIMPLE que obtuvo ingresos brutos superiores a 12.000 UVT en el año 2023 por concepto de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales (es decir, superiores a \$508.944.000) debe «solicitar la actualización en el Registro Único Tributario (RUT) de la responsabilidad en el impuesto sobre la renta y**



**complementarios y la exclusión del SIMPLE» (énfasis propio) (cfr. artículo 1.5.8.4.4. ibidem).**

2. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salva voto parcial

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO PARCIAL**

<b>Referencia</b>	Nulidad Simple
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2023-00013-00 (27524)
<b>Demandante</b>	Miguel Diez Rules y otros
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Con todo respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto parcial en la sentencia del proceso en referencia, que no accedió a las peticiones de los actores de decretar la nulidad de los apartes de los conceptos demandados que concluyeron que era ajustado a la ley la exclusión del régimen simple si el contribuyente *en el año en curso* supera el límite de los ingresos brutos (12.000 UVT o 100.000 UVT luego de la sentencia C-540 de 2023),

Los apartes de los conceptos demandados señalaron:

**Al respecto, es menester retomar lo manifestado en el Oficio 902959 -interno 430 del 7 de abril de 2022: «el análisis del requisito relacionado con el límite de los ingresos no solo se predica al momento de la inscripción, sino también para pertenecer/continuar en el RST en la medida que se constituye una condición no subsanable. En consecuencia, cuando se incumple tal condición se deberán adelantar las actuaciones indicadas en el artículo 1.5.8.4.4. del Decreto 1625 de 2016» (énfasis propio).**

**Por ende, el contribuyente del impuesto unificado bajo el SIMPLE que obtuvo ingresos brutos superiores a 12.000 UVT en el año 2023 por concepto de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales (es decir, superiores a \$508.944.000) debe «solicitar la actualización en el Registro Único Tributario (RUT) de la responsabilidad en el impuesto sobre la renta y complementarios y la exclusión del SIMPLE» (énfasis propio) (cfr. artículo 1.5.8.4.4. ibidem).**

En mi opinión ni las condiciones para acceder al régimen previstas en el artículo 905 del Estatuto Tributario, ni las causales previstas en los artículos 913 y 914 *ibidem* regulan la situación de exclusión que establecieron los apartes de los conceptos demandados, en efecto el artículo 905 contempla como sujetos pasivos las personas naturales y jurídicas **que en el año gravable anterior** hubieren obtenido ingresos brutos ordinarios o extraordinarios inferiores a 100.000 UVT, y sólo sujeta este tope de ingresos en el año en curso para el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, ahora frente a las causales de exclusión las normas sólo prevén el incumplimiento de las condiciones o requisitos para pertenecer al régimen simplificado (superar en el año anterior las



100.000 UVT) y cuando se verifique abuso o se incumpla con los pagos durante el período.

Por lo anterior disiento de la conclusión de la sentencia que consideró que los sujetos que superen en el año en curso los ingresos previstos en el artículo 908 del Estatuto Tributario (100.000 UVT) no podrían aplicar la liquidación del impuesto a través del Régimen Simple de Tributación, porque carecerían de tarifa para cuantificar la obligación, lo que conduciría de facto a que el respectivo sujeto pasivo tuviera que determinar sus obligaciones tributarias bajo el «régimen ordinario» del impuesto sobre la renta, porque tal postura desconoce el principio de reserva de ley al establecer una causal de exclusión que no determinó el legislador y omite la previsión establecida en el artículo 909 *ibidem* que señaló expresamente que las personas que se inscriban dentro del plazo (entre el 1 de enero de y el último día hábil del febrero) como contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple **no estarán sometidos** al régimen ordinario del impuesto sobre la renta por el respectivo año gravable y una vez ejercida la opción deberá mantenerse para ese año gravable.

En suma no existe omisión de la tarifa para los contribuyentes que superen el tope sino un impuesto que en ese año se cobrará hasta el límite de las 100.000 UVT.

En los anteriores términos, precisé salvar el voto parcial.

Atentamente,

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**