



**Alcance del Principio de Irretroactividad en Materia Tributaria dentro del RST en
Colombia**

Trabajo de grado para optar por el título de Abogada

María Camila Arango Aguilar

Asesor: Enrique Botero Villa

Unilasallista Corporación Universitaria
Facultad de Ciencias Sociales y Educación
Derecho
Caldas, Antioquia
2026

Resumen

La monografía titulada *Alcance del Principio de Irretroactividad en Materia Tributaria dentro del RST en Colombia*, analiza el alcance del principio de irretroactividad tributaria en el marco del Régimen Simple de Tributación (RST) colombiano, examinando si su aplicación en este régimen especial difiere de la que opera en el Régimen Ordinario.

El estudio parte de la base constitucional del principio, consagrado en los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política, que prohíben la aplicación retroactiva de las leyes tributarias como garantía de seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes. A partir de allí, caracteriza el RST —creado mediante la Ley 1943 de 2018 y consolidado por la Ley 2010 de 2019— como un modelo de tributación opcional, voluntario y simplificado, que unifica varios impuestos sobre los ingresos brutos sin admitir depuraciones por costos ni deducciones, a diferencia del Régimen Ordinario, que grava la renta neta bajo principios de capacidad contributiva.

El análisis jurisprudencial se centra en la Sentencia C-540 de 2023 de la Corte Constitucional, que declaró inexecutable disposiciones de la Ley 2277 de 2022 relativas a tarifas del RST y ordenó la reviviscencia de normas anteriores. Aunque el fallo estableció efectos hacia el futuro (*ex nunc*), la investigación demuestra que su aplicación práctica alteró los efectos jurídicos de los anticipos bimestrales ya liquidados durante el año gravable 2023, generando una carga fiscal adicional no prevista por los contribuyentes.

A la luz del principio de irretroactividad en el RST, se debe de interpretar desde lo sustancial y no meramente formal: la garantía constitucional resulta incompleta si solo verifica la vigencia temporal de una norma, sin examinar sus efectos económicos reales sobre situaciones en proceso de consolidación. La protección de la confianza legítima y la seguridad jurídica exigen que cualquier modificación normativa respete las condiciones bajo las cuales los contribuyentes estructuraron su actividad fiscal, como condición indispensable para preservar la finalidad misma del RST: incentivar la formalización tributaria.

Palabras claves: principio de irretroactividad tributaria, Régimen Simple de Tributación (RST), seguridad jurídica, confianza legítima y jurisprudencia constitucional tributaria.

Abstract

This monograph, *Scope of the Principle of Non-Retroactivity in Tax Matters within Colombia's Simple Tax Regime (RST)*, examines the scope of the principle of tax non-retroactivity in the context of Colombia's Simple Tax Regime (RST), assessing whether its application differs from that applicable to the Ordinary Tax Regime.

The study begins with the constitutional foundations of the principle, established in Articles 29, 338, and 363 of the Colombian Constitution, which prohibit the retroactive application of tax laws as a guarantee of legal certainty and taxpayers' legitimate expectations. It then characterizes the RST—created by Law 1943 of 2018 and consolidated by Law 2101 of 2019—as an optional, voluntary, and simplified taxation model that consolidates several taxes on gross income and does not allow deductions for costs or expenses, unlike the Ordinary Regime, which taxes net income according to the principle of ability to pay.

The jurisprudential analysis focuses on Constitutional Court Decision C-540 of 2023, which declared unconstitutional certain provisions of Law 2277 of 2022 regarding RST tax rates and ordered the revival of previous regulations. Although the ruling established prospective effects (*ex nunc*), the research demonstrates that its practical application altered the legal effects of bimonthly advance payments already settled during the 2023 taxable year, generating an additional tax burden that taxpayers had not anticipated.

From the perspective of the principle of non-retroactivity within the RST, the study concludes that the principle must be interpreted substantively rather than merely formally: the constitutional guarantee is incomplete if it only verifies the temporal validity of a rule without examining its real economic effects on situations in the process of consolidation. The protection of legitimate expectations and legal certainty requires that any regulatory change respect the conditions under which taxpayers structured their fiscal activity, which is essential to preserving the RST's underlying objective of encouraging tax formalization.

Keywords: Tax non-retroactivity principle, Simple Taxation Regime (RST), legal certainty, legitimate expectations, and constitutional tax jurisprudence.

Tabla Contenido

Introducción	6
Pregunta problema	7
Justificación	8
Metodología	10
Enfoque de la investigación	10
Tipo de investigación	10
Técnica de recolección de información	10
Análisis de la información	11
Objetivos.....	12
General.....	12
Específicos.....	12
El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario Colombiano.	13
Definición del principio de irretroactividad	13
Concepto jurídico y su origen en el derecho constitucional.	13
Relación con la seguridad jurídica y los derechos adquiridos.	16
Relación con la progresividad y justicia tributaria.	17
Jurisprudencia relevante de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.	20
El Régimen Simple de Tributación (RST) en Colombia	21
Orígenes y objetivos del RST	21
Características del Régimen Simple.....	22
Régimen frente a la obligación tributaria sustancial.....	22
Régimen frente a la obligación tributaria formal.	29
Diferencias sustanciales con el Régimen Ordinario	32
Beneficio de auditoría	38
Estudio Precedentes jurisprudenciales que desarrollan Principio Irretroactividad en el Régimen Simple de Tributación	40
Sentencia C 540 2023	40
Resumen sentencia	40
Análisis de la Sentencia.....	44

Conclusiones	46
Referencias	49

Índice de tablas

Tabla 1 Impuesto de renta PPNN	35
Tabla 2 Modificación tarifa RST	42

Introducción

El sistema tributario colombiano ha experimentado transformaciones significativas en los últimos años, entre las cuales destaca la creación del Régimen Simple de Tributación (RST), concebido como una alternativa voluntaria y simplificada orientada a fomentar la formalización económica de pequeños y medianos contribuyentes. Sin embargo, la coexistencia de este régimen especial con el Régimen Ordinario ha generado interrogantes jurídicos de fondo que la doctrina y la jurisprudencia no han resuelto de manera uniforme.

Uno de estos interrogantes gira en torno al alcance del principio de irretroactividad en materia tributaria dentro del RST. Este principio, consagrado en los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia, constituye una garantía fundamental que prohíbe la aplicación de nuevas normas fiscales a hechos ya consolidados, protegiendo así la seguridad jurídica y la confianza legítima de los ciudadanos frente al poder impositivo del Estado.

La pregunta que orienta esta investigación es si dicho principio adquiere un alcance distinto cuando se aplica al RST en comparación con su operación en el Régimen Ordinario, y si la interpretación que de él ha hecho la jurisprudencia —en particular, la Sentencia C-540 de 2023 de la Corte Constitucional— resulta plenamente coherente con las garantías constitucionales que lo sustentan.

Para responder a este cuestionamiento, el presente trabajo examina el fundamento normativo y doctrinal del principio de irretroactividad, las características estructurales del RST y sus diferencias con el Régimen Ordinario, y los precedentes jurisprudenciales más relevantes en la materia. El análisis revela que una comprensión meramente formal del principio resulta insuficiente: la protección efectiva del contribuyente exige evaluar también los efectos económicos y jurídicos reales de las decisiones normativas, especialmente cuando estas alteran las condiciones bajo las cuales los contribuyentes organizaron y cumplieron sus obligaciones fiscales.

Pregunta problema

¿Cuál es el alcance del principio de irretroactividad en materia tributaria dentro del Régimen Simple de Tributación en Colombia?

Justificación

Desde la perspectiva de la realidad material tributaria, es evidente que muchos ciudadanos están cumpliendo con el propósito que motivó al legislador a crear el Régimen Simple de Tributación (RST), el cual, *grosso modo*, es fomentar la formalización. Este régimen presenta elementos más favorables que se ajustan a las particularidades de los contribuyentes. No obstante, el presente trabajo de investigación tiene la necesidad de esclarecer si el principio de irretroactividad —consagrado constitucional y legalmente como una garantía fundamental en el ámbito tributario— adquiere un alcance distinto dentro del RST en comparación con su aplicación en el Régimen Ordinario. La existencia de vacíos normativos y la evolución de las decisiones judiciales han influido significativamente en la interpretación de este principio. En este contexto, la pregunta que surge a partir de la coexistencia de dos regímenes fiscales con lógicas normativas diferentes no ha sido suficientemente desarrollada por la doctrina ni resuelta de manera uniforme por la jurisprudencia, lo que genera un alto grado de incertidumbre tanto para los operadores jurídicos como para los contribuyentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, existen interrogantes legítimos sobre la aplicación de los principios estructurales del derecho tributario, en particular el de irretroactividad de la ley. Preocupa especialmente la posibilidad de que modificaciones normativas que afecten este régimen especial puedan tener efectos retroactivos en condiciones que no serían admisibles dentro del Régimen Ordinario. Esta situación podría traducirse en un trato desigual entre contribuyentes y, en consecuencia, en una posible vulneración del principio de legalidad tributaria, comprometiendo así la seguridad jurídica que debe regir en toda actuación del Estado en materia fiscal. Por esto es que es urgente delimitar el alcance del principio de irretroactividad, ya que no es razonable que las garantías del contribuyente sean variables y dinámicas con una tendencia a la desfavorabilidad.

En este sentido, la presente investigación, no solo pretende examinar la normativa aplicable y la evolución jurisprudencial relevante, sino también contribuir a la delimitación conceptual y práctica del alcance del principio de irretroactividad en ambos regímenes. La importancia de resolver esta cuestión se relaciona directamente con el principio de seguridad jurídica, entendido como uno de los pilares del Estado de Derecho y del sistema tributario. La falta de claridad o

uniformidad en la aplicación de este principio puede deteriorar la confianza de los contribuyentes, fomentar la litigiosidad y debilitar la estabilidad normativa requerida para una correcta planeación fiscal; no sin antes retroceder en la formalización que tanto pretende estimular el Estado con el Régimen Simple de Tributación.

Metodología

Enfoque de la investigación

La presente investigación adopta un enfoque cualitativo, ya que busca analizar el alcance del principio de irretroactividad en materia tributaria dentro del Régimen Simple de Tributación (RST) en Colombia, a partir del estudio e interpretación de normas, doctrinas y jurisprudencia relevante. Este enfoque permite comprender la aplicación del principio en el contexto tributario y sus implicaciones para los contribuyentes.

Tipo de investigación

Se trata de una investigación de carácter descriptivo y analítico, ya que pretende examinar la normatividad vigente y los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales para determinar cómo se ha desarrollado y aplicado el principio de irretroactividad en el Régimen Simple de Tributación.

Técnica de recolección de información

La técnica utilizada es el análisis documental, dado que la investigación se basa en fuentes secundarias, tales como:

- Normativa tributaria: Constitución Política de Colombia, Estatuto Tributario, leyes y decretos que regulan el Régimen Simple de Tributación.
- Jurisprudencia: Sentencias de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y otros órganos judiciales pertinentes que aborden el principio de retroactividad en materia tributaria.
- Doctrina y literatura especializada: Publicaciones académicas, artículos doctrinarios y conceptos emitidos por entidades como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Análisis de la información

El estudio se desarrollará mediante un análisis de contenido, identificando los principios jurídicos que rigen la irretroactividad en materia tributaria, los criterios interpretativos de la jurisprudencia y las implicaciones para el Régimen Simple de Tributación en este contexto. Se realizará una comparación entre el marco normativo y su aplicación práctica para determinar posibles inconsistencias o vacíos legales.

Objetivos

General

Analizar el alcance del principio de irretroactividad en materia tributaria dentro del Régimen Simple de Tributación en Colombia, con el fin de determinar su aplicación, limitaciones e impacto en los contribuyentes, a partir del estudio de la normatividad.

Específicos

1. Identificar el alcance y definición del principio de irretroactividad en materia tributaria en Colombia partiendo de los criterios jurisprudenciales y doctrinales desarrollados en torno a este.
2. Comparar las diferencias de la aplicación del principio de irretroactividad en el Régimen Ordinario y el Régimen Simple de Tributación.
3. Analizar si la aplicación del principio de irretroactividad al Régimen Simple de Tributación que se ha realizado en los precedentes jurisprudenciales cumple o no con el desarrollo constitucional de ese principio.

El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario Colombiano.

Definición del principio de irretroactividad

Para iniciar, se debe definir el concepto irretroactividad, cuya carga semántica indica que las leyes nuevas no pueden cambiar, modificar o alterar las consecuencias jurídicas de hechos pasados, es decir, no se pueden aplicar retroactivamente a situaciones consolidadas bajo una legislación anterior.

De este modo, el principio de irretroactividad establece que las leyes nuevas no pueden aplicarse a hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigor, salvo que resulten más favorables para el sujeto afectado. En otras palabras, una norma jurídica no puede modificar las consecuencias legales de actos que ya se han consumado bajo una legislación anterior. Esta garantía protege la seguridad jurídica y la confianza legítima de los ciudadanos en el ordenamiento legal vigente al momento de sus acciones (Corte Constitucional de Colombia, 2020).

Desde una perspectiva doctrinal, la irretroactividad se fundamenta en la necesidad de preservar la estabilidad del sistema jurídico y evitar arbitrariedades por parte del legislador. Aplicar retroactivamente una norma podría vulnerar derechos adquiridos y generar incertidumbre jurídica, lo cual contraviene los principios del Estado de derecho (Silva, 2019).

Concepto jurídico y su origen en el derecho constitucional.

En el contexto colombiano, el principio de irretroactividad cobra vida desde el artículo 29 de la Constitución Política, el cual reza que:

“ARTÍCULO 29.

(...)

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio”.

Este derecho al debido proceso es prueba fehaciente del compromiso del ordenamiento jurídico con la protección de los derechos fundamentales, la legalidad y garantías que este provee, además de establecer límites para los operadores administrativos, judiciales y los legisladores.

Por otro lado, el artículo 338 la Constitución Política, delimita los parámetros esenciales para la creación y aplicación de tributos en Colombia.

“ARTICULO 338.

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

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”.
(Texto subrayado fuera del original)

Del inciso final se puede decir que es la cereza del pastel en cuanto al principio de irretroactividad, puesto que deja más que clara la prohibición de la retroactividad en materia tributaria. Al paso que establece que las leyes que regulen contribuciones cuya base se derive de hechos ocurridos durante un período determinado sólo pueden aplicarse a partir del período

siguiente a su entrada en vigor. Esta cláusula constitucional refuerza el principio de irretroactividad y asegura que los contribuyentes no enfrenten cargas fiscales nuevas sobre hechos ya consolidados.

Además, esta disposición se vincula directamente con el debido proceso, ya que impide que el Estado modifique de forma arbitraria las reglas fiscales una vez que los hechos generadores han ocurrido. Así, se protege la seguridad jurídica y la confianza legítima de los ciudadanos en el sistema tributario.

Finalmente, hallamos en la Constitución el siguiente artículo, base axiológica del derecho tributario en Colombia.

“ARTICULO 363.

El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

Siendo así, los principios rectores de este artículo son fundamentales para el ámbito tributario. La equidad, por ejemplo, ha de relacionarse con la justicia en la distribución de las cargas tributarias. Según la Corte Constitucional, la equidad tributaria se manifiesta como una aplicación específica del principio de igualdad; lo cual implica que los tratamientos tributarios diferenciados deben estar justificados. Es decir, no se deben imponer cargas excesivas ni beneficios desproporcionados a los contribuyentes, garantizando la justicia fiscal y la igualdad material.

Con la eficiencia, entendida como principio, se pretende que el sistema recaude lo necesario para lograr el financiamiento y la subsistencia del Estado, sin causar distorsiones económicas, ni costos excesivos para los contribuyentes; consecuentemente, habrá simplicidad normativa y reducción de evasión frente a lo que le corresponde según su realidad económica, facilitando la mayor comprensión de las normas impositivas, pues el contribuyente entenderá qué declara, bajo trámites simples y procedimientos claros, a la luz de medios vanguardistas, lo cual propicia una administración tributaria moderna y tecnológica.

La Corte Constitucional ha precisado que esta prohibición no es absoluta: si la norma es favorable al contribuyente (por ejemplo, reduce la carga fiscal), puede aplicarse retroactivamente, siempre que no afecte situaciones jurídicas consolidadas (Sentencias C-604 de 2000, C-785 de 2012).

Relación con la seguridad jurídica y los derechos adquiridos.

Este acápite resulta ser bastante sustancioso axiológicamente, porque se logra vincular el principio de irretroactividad con la seguridad jurídica y demás derechos adquiridos. Se trae a colación la sentencia C-549-93 del Magistrado Vladimiro Naranjo Mesa, de la Corte Constitucional, en la cual se alude a la actualización del valor de las deudas tributarias mediante corrección monetaria, sumada a los intereses moratorios; pero lo que resulta relevante de esta sentencia en relación con la presente investigación es como se vulneran los principios de la seguridad jurídica, el principio de irretroactividad y la equidad tributaria.

Se define el principio de seguridad como: “el requisito para la configuración del orden público. Si no hay una estabilidad en cuanto a la consecuencia jurídica, obviamente no pueden los destinatarios de la ley estar gozando del derecho a la seguridad. La incertidumbre ante la actuación del Estado impide la seguridad debida a cada uno de los asociados. Si la ley tributaria modifica situaciones jurídicas definidas por el mismo legislador, sin una finalidad de favorabilidad en cuanto a las cargas tributarias, por ejemplo, incurre no sólo en una contradicción, sino en el desconocimiento del derecho adquirido y legítimamente constituido”. Además, la esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más benéfico para el contribuyente, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual su aplicación se entiende justificada, pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.

Como indica Valencia Zea-, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus

transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además, especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo".

Por ende, la vulneración del principio de irretroactividad en el Régimen Simple de Tributación (RST) no solo quebranta una línea axiológica fundamental, sino que también contraviene la finalidad del legislador al crear este régimen. Este principio, consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, establece que "las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad". La Corte Constitucional ha precisado que este principio busca proteger a los contribuyentes de cambios inesperados en las cargas fiscales, garantizando la estabilidad y previsibilidad del sistema tributario.

Otra sentencia, que reitera la necesidad de entrelazar los principios de legalidad, certeza tributaria e irretroactividad, fundamentales para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, es la C-019 de 2022 de la Corte Constitucional. En ella se reafirmó que el legislador solo puede crear, modificar o derogar tributos con efectos hacia el futuro, para no afectar situaciones jurídicas consolidadas. Blindando la seguridad jurídica y los derechos adquiridos de los contribuyentes, quienes deben poder prever con claridad sus obligaciones fiscales y planear sus decisiones económicas en un entorno normativo estable.

Relación con la progresividad y justicia tributaria.

Para explicar el principio de progresividad tributario, es menester tener presente la equidad horizontal y vertical y su diferenciación. La equidad horizontal exige que sujetos ubicados en situaciones fácticas equivalentes o con capacidad contributiva equiparable soporten cargas tributarias iguales. Este mandato se vincula con el deber constitucional consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Carta Magna, en el que toda persona debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. En términos técnicos, la equidad horizontal proscribe tratos diferenciados injustificados entre contribuyentes que presentan idéntica manifestación de capacidad económica. Por su parte, la equidad vertical impone un

tratamiento diferenciado entre quienes ostentan distinta capacidad contributiva. A diferencia de la lógica de igualdad propia de la equidad horizontal, la equidad vertical opera con un criterio de proporcionalidad cualificada: quienes poseen mayor capacidad económica deben contribuir en mayor proporción, de modo que el sacrificio fiscal resulte equivalente entre contribuyentes desiguales. La finalidad no es igualar cuantías absolutas, sino equilibrar el impacto relativo de la carga tributaria.

Así lo define la Corte Constitucional en la Sentencia C-100 de 2014:

“El principio de progresividad en materia tributaria apunta a complementar las exigencias de la equidad horizontal, dentro del sistema tributario, con las que se derivan del principio de equidad vertical. Ambas apuntan a una distribución justa de las cargas fiscales y de la riqueza. La equidad horizontal prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art. 95-9). La equidad vertical demanda en cambio que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales. Por lo mismo, la Corte ha señalado que la Constitución exige gravar “en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva -equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades” (Calle Correa, n.d.).

Siendo así, la progresividad se erige como mecanismo de concreción de la equidad vertical, al estructurar tarifas, bases gravables y tratamientos diferenciados que incrementan la carga fiscal conforme aumenta la capacidad económica del sujeto pasivo. La Corte Constitucional ha sostenido que la Carta exige gravar en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva, a fin de que, en definitiva, todos realicen un sacrificio fiscal equivalente con base a sus condiciones económicas. De esta manera, la progresividad no solo cumple una función recaudatoria, sino también redistributiva, al contribuir a la corrección de desigualdades materiales.

En consecuencia, cualquier diseño normativo que desconozca la relación entre carga tributaria y capacidad contributiva —ya sea mediante esquemas regresivos, tarifas planas

desproporcionadas o tratamientos que impacten con mayor severidad a sujetos de menor capacidad económica— puede resultar contrario a los postulados constitucionales de equidad y progresividad. El principio de progresividad, entendido sistemáticamente, impone entonces un límite material al legislador en la configuración del sistema tributario y orienta su interpretación hacia la realización efectiva de la justicia fiscal.

Ahora, lo que respecta a los alcances del principio de justicia tributaria, la Corte Constitucional determinó en la sentencia C-322 de 2022 que:

“El principio de justicia tributaria ha sido interpretado como un mandato general y una síntesis de las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. En efecto, en virtud de los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, los poderes públicos están comprometidos en la consecución de un orden social y económico justo e igualitario. En ese orden de ideas, por disposición constitucional, el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material. En consecuencia, las leyes tributarias, a pesar de su generalidad e impersonalidad, no pueden pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. En otras palabras, la proporcionalidad y la razonabilidad de las normas tributarias tienen que proyectarse sobre los distintos elementos del tributo, de suerte que el sistema fiscal resultante sea legítimo desde una perspectiva sustancial” (Correa Cardozo, n.d.).

En este sentido, no solo se trata de una noción meramente programática, sino de un mandato normativo que impone al legislador la obligación de estructurar el sistema fiscal conforme a exigencias de equidad, proporcionalidad y razonabilidad material. En esa medida, el tributo no se legitima únicamente por su origen legal, sino por su coherencia sustancial con los principios constitucionales que delimitan su configuración. Desde este punto de vista, el principio de irretroactividad en materia tributaria se proyecta como una garantía instrumental de la justicia fiscal. La prohibición de aplicar la ley tributaria a hechos generadores consolidados con anterioridad a su vigencia protege la seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de las cargas públicas, elementos indispensables para un orden social y económico justo.

Así, la irretroactividad no solo cumple una función formal de orden temporal de la ley, sino una función material de justicia: impide que el Estado imponga cargas inesperadas o agravadas respecto de situaciones jurídicas consolidadas. La retroactividad tributaria, especialmente cuando implica un aumento de la carga fiscal, rompe la equivalencia entre capacidad contributiva y sacrificio fiscal, en tanto altera ex post las condiciones bajo las cuales el contribuyente organizó su actividad económica.

Jurisprudencia relevante de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la Sentencia 63001-23-33-000-2018-00139-01 del 17 de junio de 2021, reafirmó la importancia del principio de irretroactividad en materia tributaria, consagrado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia. Esa corte precisó que las normas que regulan tributos cuya base se deriva de hechos ocurridos durante un período determinado solo pueden aplicarse a partir del período siguiente a su entrada en vigor, con el fin de evitar afectar situaciones jurídicas consolidadas bajo una legislación anterior.

También distinguió entre tributos de período, cuya base gravable se consolida a lo largo de un tiempo determinado, y tributos de causación instantánea, que se generan en un momento específico. En el caso de los tributos de período, la irretroactividad de las normas tributarias y las situaciones jurídicas consolidadas son esenciales para garantizar la seguridad jurídica y la confianza legítima de los contribuyentes.

En conclusión, el Consejo de Estado subrayó que el legislador tiene la facultad de modificar el régimen tributario, pero debe respetar los límites constitucionales, especialmente el principio de irretroactividad, para no afectar derechos adquiridos ni generar incertidumbre jurídica.

El Régimen Simple de Tributación (RST) en Colombia

Orígenes y objetivos del RST

El Régimen Simple de Tributación (RST) fue creado por el Congreso de la República mediante la Ley 1943 de 2018 -Ley de Financiamiento-, promulgada el 28 de diciembre de ese año. Esta ley introdujo el artículo 66, creando el impuesto unificado bajo el RST como un mecanismo para sustituir el impuesto sobre la renta y complementarios para ciertos contribuyentes, posteriormente declarado inexecutable por la sentencia C-481/19 de la Corte Constitucional, por vicios de trámite, pero su contenido fue retomado en la siguiente reforma.

Consecuentemente, la Ley 2010 de 2019 -Ley de Crecimiento Económico- reinstauró el Régimen Simple de Tributación con ciertos ajustes, consolidándolo como una alternativa voluntaria para personas naturales y jurídicas con ingresos brutos anuales inferiores a 100.000 UVT. Con el fin de unificar varios tributos (como el impuesto de renta, el IVA para algunos sectores, el impuesto al consumo y el ICA) en un solo pago, facilitando el cumplimiento y reduciendo la carga administrativa.

Por otro lado, el Congreso se inspiró en modelos fiscales de otros países de América Latina, adaptando sus características a las necesidades y al contexto colombiano. Uno de esos modelos es el de Brasil, que fue pionero en la implementación de un régimen tributario simplificado para micro y pequeñas empresas. En 1996, se creó el "Simples Nacional", un sistema que unifica ocho tributos federales, estatales y municipales en un solo pago mensual, basado en los ingresos brutos de la empresa (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013). Argentina tampoco se quedó atrás: en el año 1998 implementó el monotributo, diseñado para los independientes y pequeños empresarios, facilitando su inclusión en el sistema tributario formal, que consiste en que se le permite al contribuyente pagar una cuota fija mensual sustituyendo varios impuestos, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Ganancias (Gómez Osorio & Arbeláez Santa, 2019). Se suman a la lista Uruguay y Perú, los cuales, a su manera, se propusieron reducir las complejidades y cargas tributarias de sus contribuyentes.

La implementación del RST responde a la necesidad de reducir las cargas tributarias y administrativas para las micro, pequeñas y medianas empresas (MiPymes), promoviendo su formalización y competitividad en el mercado. Este régimen permite agrupar varios impuestos en una sola declaración, simplificando el proceso tributario para los contribuyentes que opten por acogerse a él (Restrepo Cardona & Quintero Quintero, 2022).

Características del Régimen Simple

Régimen frente a la obligación tributaria sustancial

La Naturaleza

El Régimen Simple de Tributación (RST), conocido como SIMPLE, es un modelo de tributación opcional diseñado para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de ciertos contribuyentes, reducir sus cargas formales y sustanciales, e impulsar la formalización económica

El artículo 903 del Estatuto tributario en su inciso segundo determina 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. El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios”.

De este modo, su finalidad es la de “reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria” de los contribuyentes que voluntariamente se acojan a él.

Un elemento esencial de su diseño es que, a diferencia del régimen ordinario, el RST no opera sobre la lógica clásica de depuración mediante la imputación de costos, gastos y

deducciones. La determinación del impuesto se realiza sobre los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, aplicando tarifas integradas y diferenciales según la actividad económica y el nivel de ingresos. Precisamente, la inexistencia de costos y gastos deducibles se justifica en la aplicación de tarifas favorables y simplificadas, que buscan compensar la ausencia de un sistema de depuración detallado. Así, el beneficio económico para el contribuyente radica en la reducción de la carga administrativa y en una tarifa integrada competitiva, no en la posibilidad de disminuir la base gravable mediante deducciones.

La Corte Constitucional ha reconocido que estas finalidades son legítimas y compatibles con la Constitución, ya que buscan incentivar la formalización y evitar la evasión tributaria, fenómeno que ha golpeado arduamente a Colombia. Según estadísticas recientes, presentadas en una investigación de El País, la evasión fiscal representa cerca del ocho por ciento (8%) del PIB, es decir, alrededor de ciento treinta y seis (136) billones de pesos anuales, lo que supera el valor de varias reformas tributarias propuestas. Asimismo, se estimaba que en 2019 las pérdidas por evasión rondaban el treinta por ciento (30%) del recaudo total y el tres por ciento (3%) del PIB. Esta reducción de ingresos obliga al Estado a aumentar el endeudamiento y a elevar la carga tributaria sobre los sectores formales y de clase media, lo que genera efectos regresivos y amplía la brecha de desigualdad.

Ahora bien, el RST, cumple el rol integrante y sustituyente dentro del marco tributario para con el Régimen Ordinario. Es decir, el impuesto unificado del RST sustituye el impuesto sobre la renta. Adicionalmente, integra los siguientes tributos:

- El Impuesto Nacional al Consumo (INC), cuando se desarrollen actividades sujetas a este impuesto.
- El Impuesto de Industria y Comercio (ICA) consolidado, que, a su vez, incluye el complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberiles autorizadas a los municipios.
- También integra los aportes del empleador al Sistema General de Pensiones a través de un mecanismo de crédito tributario.

La Corte Constitucional ha validado este modelo de unificación, aclarando que, aunque DIAN recauda el componente del ICA, los recursos no pierden su carácter territorial ni ingresan al presupuesto general de la Nación, protegiendo así la autonomía fiscal de los municipios. Incluso, se puede deducir que, resulta mucho más práctico el recaudo de este impuesto para las Secretarías de Hacienda de los municipios bajo esta modalidad.

Por otro lado, según el párrafo 1 del mencionado artículo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en uso de sus facultades, podrá registrar en el presente régimen de manera oficiosa a contribuyentes que no hayan declarado cualquiera de los impuestos sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, al consumo y/o el impuesto de industria y comercio consolidado. La inscripción o registro, podrá hacerse en el Registro Único Tributario - RUT de manera masiva, a través de un edicto que se publicará en la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Hecho Generador y Base Gravable

El Artículo 908 ET reza de la siguiente forma:

“ARTÍCULO 904. HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE. <Artículo modificado por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019. El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho

generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes”.
(subrayado fuera del texto)

Es decir, la norma es clara indicando que cuando una persona o empresa obtiene ingresos que incrementan su patrimonio, la base para calcular este impuesto está conformada por la totalidad de los ingresos brutos, tanto ordinarios como extraordinarios, percibidos durante el respectivo período gravable. En este régimen se integra el impuesto de industria y comercio; sin embargo, los entes territoriales conservan la autonomía para definir los elementos esenciales de dicho impuesto, como el hecho generador, la base gravable, la tarifa y los sujetos pasivos. No hacen parte de la base gravable del SIMPLE los ingresos constitutivos de ganancia ocasional ni aquellos que la ley clasifica como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Es fundamental comprender que esta base gravable es integral y no admite depuraciones. La DIAN ha sido enfática en señalar que, a diferencia del régimen ordinario de renta, en el RST no se restan costos ni deducciones, de manera que la imputación de ellos es improcedente. *“Así, teniendo en cuenta la estructura del régimen SIMPLE y lo dispuesto en el artículo 904 referido, las personas naturales o jurídicas que opten por este régimen no deben efectuar ninguna depuración que contemple costos o deducciones, al tratarse de conceptos propios del impuesto sobre la renta que no son aplicables a este modelo opcional de tributación”*. Así lo indicó la DIAN en el Oficio 905050 de 2021.

En este acápite es necesario resaltar que La normativa del RST contempla de manera taxativa los ingresos excluidos:

“ARTÍCULO 904. HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE.

(...)

PARÁGRAFO. Los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional”.

Además, puede haber otros escenarios en los que converjan los ingresos excluidos, como es el de los dividendos recibidos por un socio (persona natural residente) que también pertenece al RST, provenientes de una sociedad que tributó bajo el mismo régimen. En este caso, se entiende que las utilidades ya fueron declaradas en cabeza de la sociedad y, por tanto, son un ingreso no constitutivo de renta para el socio.

Excluyentes RST

Las excluyentes del Régimen Simple de Tributación (RST) constituyen el conjunto de condiciones normativas que delimitan el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación del régimen, definiendo quiénes no pueden acogerse o quiénes pierden la posibilidad de permanecer en él. Estas excluyentes cumplen una función estructural dentro del sistema tributario, pues garantizan que el régimen opere conforme a su finalidad de simplificación, integración tributaria y formalización empresarial.

En primer lugar, las excluyentes subjetivas se refieren a la calidad o naturaleza del contribuyente. El RST está diseñado para personas naturales que desarrollan actividades empresariales y para determinadas personas jurídicas privadas. Por ello, quedan excluidos sujetos cuya naturaleza jurídica o estructura económica resulta incompatible con la lógica del régimen, como las entidades financieras, las sociedades con participación estatal mayoritaria o aquellas cuya configuración societaria no se ajusta a los parámetros previstos por la ley. Dentro de este grupo también se ubican las personas naturales cuyos ingresos provienen principalmente de una relación laboral subordinada, dado que el régimen está concebido para actividades empresariales y no para rentas laborales dependientes.

En segundo lugar, las excluyentes objetivas están relacionadas con la actividad económica desarrollada o con el volumen de ingresos. El régimen establece un tope máximo de ingresos brutos anuales (expresado en UVT), cuya superación impide el acceso o genera la exclusión automática del régimen. Asimismo, ciertas actividades económicas, como las de carácter financiero, o los juegos de suerte y azar, no pueden desarrollarse dentro del RST debido a su especial regulación y a la estructura particular de sus cargas fiscales. Estas limitaciones garantizan que el régimen conserve su enfoque hacia pequeños y medianos empresarios y no se extienda a sectores que requieren un tratamiento tributario diferenciado.

Finalmente, existen excluyentes sobrevinientes derivadas del incumplimiento de obligaciones formales o sustanciales propias del régimen. Entre ellas se encuentran la no presentación de la declaración anual del SIMPLE, el incumplimiento reiterado en el pago de anticipos o la omisión en la actualización de la información tributaria. En estos casos, la exclusión no deriva de la naturaleza del contribuyente o de su actividad económica, sino del incumplimiento de las condiciones necesarias para permanecer en el régimen.

Ahora bien, así rezan las excluyentes en el Estatuto Tributario:

“ARTÍCULO 906. SUJETOS QUE NO PUEDEN OPTAR POR EL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN – SIMPLE. No podrán optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE:

- 1. Las personas jurídicas extranjeras o sus establecimientos permanentes.*
- 2. Las personas naturales sin residencia en el país o sus establecimientos permanentes.*
- 3. 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. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto.*

4. Las sociedades cuyos socios o administradores tengan en sustancia una relación laboral con el contratante, por tratarse de servicios personales, prestados con habitualidad y subordinación.

5. Las entidades que sean filiales, subsidiarias, agencias, sucursales, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes.

6. Las sociedades que sean accionistas, suscriptores, partícipes, fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior.

7. Las sociedades que sean entidades financieras.

8. Las personas naturales o jurídicas dedicadas a alguna de las siguientes actividades:

a) Actividades de microcrédito;

b) Actividades de gestión de activos, intermediación en la venta de activos, arrendamiento de activos y/o las actividades que generen ingresos pasivos que representen un 20% o más de los ingresos brutos totales de la persona natural o jurídica.

c) Factoraje o factoring;

d) Servicios de asesoría financiera y/o estructuración de créditos;

e) Generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica;

f) Actividad de fabricación, importación o comercialización de automóviles;

g) Actividad de importación de combustibles;

h) Producción o comercialización de armas de fuego, municiones y pólvoras, explosivos y detonantes.

9. Las personas naturales o jurídicas que desarrollen simultáneamente una de las actividades relacionadas en el numeral 8 anterior y otra diferente.

10. Las sociedades que sean el resultado de la segregación, división o escisión de un negocio, que haya ocurrido en los cinco (5) años anteriores al momento de la solicitud de inscripción.

11. <Numeral adicionado por el artículo [43](#) de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas naturales o jurídicas que desarrollen las actividades económicas CIU 4665, 3830 y 3811 que obtengan utilidades netas superiores al tres (3%) del ingreso bruto”.

Régimen frente a la obligación tributaria formal.

El Régimen Simple de Tributación (RST) busca simplificar las cargas de los contribuyentes, no obstante, establece un conjunto de obligaciones formales cuyo cumplimiento es estricto y fundamental para permanecer en él. A continuación, se detallan estas obligaciones con base en la normativa y doctrina proporcionada.

Obligaciones de Declaración y Pago RST

El cumplimiento de las obligaciones de declaración y pago en el RST se estructura en dos componentes principales: una declaración anual consolidada y pagos anticipados bimestrales.

Para iniciar, la declaración anual consolidada unifica toda la información que se reporta en los anticipos presentados y toda la parte patrimonial, es decir, activos, pasivos y demás. Por otra parte, los plazos para esta declaración se fijan anualmente. Por ejemplo, para el año gravable 2023 y subsiguientes, los vencimientos ocurren en el mes de abril del año siguiente, según el último dígito del Número de Identificación Tributaria -NIT-.

Una característica accesoria de la declaración anual consolidada es la exigencia del pago total al momento de presentar la declaración. La normativa es enfática al señalar que la declaración no se considera presentada si no está acompañada del pago completo. Así lo prevé el artículo 580 del 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”*.

Esta condición es más estricta que en el régimen ordinario, y la DIAN debe emitir un auto declarativo para oficializar que la declaración se tiene por no presentada

Por otro lado, están los anticipos bimestrales, en los que los contribuyentes deben realizar pagos anticipados de forma bimestral a través del recibo electrónico SIMPLE. Este recibo debe presentarse obligatoriamente cada bimestre, *incluso si no hay un saldo a pagar por concepto de anticipo*. Es menester aclarar que la información

depositada en el formulario 2593 es ingresos brutos, ingreso no constitutivo de renta, aportes al sistema general de pensiones a cargo del empleador, valor del anticipo y la tarifa. Finalmente, los montos pagados bimestralmente se descuentan del valor a pagar en la declaración anual consolidada.

La ley establece una excepción para las personas naturales pertenecientes al Régimen Simple de Tributación, según la cual aquellas cuyos ingresos no superen las 3.500 UVT no están obligadas a realizar los pagos anticipados bimestrales. En estos casos, el contribuyente únicamente debe presentar la declaración anual consolidada y efectuar el pago correspondiente. No obstante, si durante el año gravable la persona natural supera el umbral de 3.500 UVT, estará obligada a iniciar el pago de los anticipos a partir del bimestre en el cual se exceda dicho límite, sin que se generen intereses de mora por los bimestres anteriores.

Obligaciones de Declaración y Pago IVA

Los contribuyentes del RST que sean responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) tienen una obligación formal adicional. Deben presentar una declaración anual consolidada de IVA, sin perjuicio de la obligación de transferir mensualmente el IVA a pagar a través del recibo electrónico SIMPLE. Del mismo modo, hay plazos para esta declaración anual de IVA que vencen en el mes de febrero del año siguiente al período gravable, según el último dígito del NIT.

Obligación de Facturación Electrónica

La facturación electrónica constituye una de las obligaciones formales más relevantes del Régimen Simple de Tributación (RST), ya que es el principal mecanismo mediante el cual la DIAN ejerce control, seguimiento y verificación de los ingresos reportados por los contribuyentes acogidos a este régimen. Su obligatoriedad se fundamenta en la necesidad de garantizar transparencia, trazabilidad de las operaciones económicas y coherencia entre los ingresos facturados, los anticipos bimestrales y la declaración anual consolidada del impuesto unificado. Por disposición expresa de la ley, los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE están obligados tanto a expedir facturas electrónicas por todas sus operaciones gravadas,

exentas o no gravadas, como a solicitar las facturas o documentos equivalentes a sus proveedores de bienes y servicios, conforme a las normas generales del Estatuto Tributario.

Esta obligación tiene carácter especial y prevalente, lo que significa que se impone por el solo hecho de pertenecer al RST, sin que resulte aplicable ninguna de las excepciones previstas para el régimen ordinario, como los topes de ingresos establecidos en el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario.

En cuanto a su implementación, los nuevos inscritos en el RST disponen de un plazo de dos (2) meses contados a partir de su inscripción en el Registro Único Tributario (RUT) para adoptar el sistema de facturación electrónica, periodo durante el cual pueden expedir documentos equivalentes o ampararse en la figura del inconveniente tecnológico debidamente justificado.

Finalmente, la obligación de solicitar facturas a los proveedores reviste especial importancia, no solo como deber formal, sino también como requisito sustancial para la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA) y para el adecuado soporte de costos, gastos y deducciones, fortaleciendo así la coherencia y consistencia de la información tributaria del contribuyente.

Régimen de Procedimiento y Sancionatorio

El Régimen Simple de Tributación (RST) se encuentra sometido, en lo relativo a los procedimientos administrativos, al régimen sancionatorio, y la firmeza de las declaraciones a las normas generales establecidas en el Estatuto Tributario, siempre que no exista una disposición especial que regule de manera expresa estos aspectos dentro del régimen SIMPLE. En consecuencia, los contribuyentes acogidos a este régimen deben observar los mismos plazos, deberes formales y consecuencias jurídicas previstas para los contribuyentes del régimen ordinario en materia de cumplimiento tributario.

Así, cuando la declaración anual consolidada del impuesto unificado bajo el RST es presentada de manera extemporánea, esto es, con posterioridad a los plazos fijados por el Gobierno

nacional, se configura la sanción por extemporaneidad prevista en los artículos 641 o 642 del Estatuto Tributario, según exista o no requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria. Dicha sanción debe ser autoliquidada por el contribuyente e incorporada directamente en el formulario de la declaración correspondiente, constituyéndose en un deber formal ineludible.

De igual forma, el incumplimiento reiterado o grave de las obligaciones propias del Régimen Simple puede dar lugar a la exclusión del contribuyente de dicho régimen, siendo una de las causales más relevantes el no pago oportuno de los anticipos bimestrales o de la declaración anual consolidada del impuesto unificado. La normativa aplicable establece que se entenderá incumplida esta obligación cuando el retardo en la presentación de la declaración o en el pago del recibo SIMPLE supere el término de un (1) mes calendario contado a partir del vencimiento del plazo legal. En estos eventos, la exclusión del RST opera como una consecuencia jurídica de carácter no subsanable y con efectos restrictivos, en la medida en que el contribuyente excluido no podrá optar nuevamente por este régimen en el año gravable siguiente, lo cual puede implicar un mayor impacto tributario al verse obligado a tributar bajo el régimen ordinario.

No obstante, aunque se configure de pleno derecho, la exclusión por causales no subsanables no produce efectos inmediatos sin la intervención formal de la Administración Tributaria. En tal sentido, se requiere la expedición de un acto administrativo por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante el cual se declare expresamente la exclusión del contribuyente del Régimen Simple de Tributación y se ordene la correspondiente actualización del Registro Único Tributario (RUT). Dicho acto administrativo debe observar las garantías del debido proceso, permitiendo al contribuyente conocer la decisión adoptada y ejercer los recursos administrativos a que haya lugar, conforme a las normas generales del procedimiento tributario.

Diferencias sustanciales con el Régimen Ordinario

El régimen ordinario del impuesto sobre la renta en Colombia se estructura a partir del principio de capacidad contributiva. La Corte Constitucional, en la sentencia C-488 de 2024, la

definió como “...la posibilidad económica de tributar, esto es, como la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos. En esta misma dirección, la ha descrito como la posibilidad de contribuir al gasto público del Estado de tal forma que la persona aún mantenga condiciones dignas de vida”, la cual exige que la carga fiscal se determine conforme a la riqueza real manifestada por el contribuyente. Desde la doctrina tributaria, este principio ha sido entendido como la base de legitimidad del sistema impositivo moderno, en tanto permite que el tributo recaiga sobre una utilidad económica efectivamente realizada y no sobre presunciones abstractas de ingreso (Villegas, 2017). En este sentido, el régimen ordinario se caracteriza por gravar la renta neta o líquida, resultado de un proceso técnico de depuración de los ingresos, lo cual garantiza una mayor correspondencia entre la obligación tributaria y la realidad económica del sujeto pasivo.

La determinación de la base gravable en el régimen ordinario responde a una concepción analítica del hecho generador del impuesto sobre la renta. La doctrina nacional ha señalado que este proceso de depuración constituye uno de los rasgos distintivos del impuesto a la renta frente a otros tributos de carácter indirecto, en la medida en que exige identificar no solo el ingreso, sino también los factores económicos necesarios para su obtención (Plazas Vega, 2018). Así, la base gravable se obtiene tras restar de los ingresos brutos aquellos conceptos que la ley reconoce como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, así como los costos y deducciones que cumplan los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad:

- Sobre la causalidad el Consejo de Estado ha dicho que “se refiere a la relación entre las expensas deducibles y la actividad generadora de renta del contribuyente. Según la jurisprudencia del Consejo de Estado, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo de la actividad productora de renta tienen relación de causalidad con esta actividad. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La proporcionalidad se refiere al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. Los contribuyentes tienen la carga de demostrar que una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta”.

- En cuanto al criterio de necesidad tributaria, se refiere a la fozosidad de que los ingresos generados por una actividad económica sean adecuados y proporcionados para la misma. Este criterio es fundamental en el contexto tributario, ya que se utiliza para determinar la procedencia de deducciones en el impuesto sobre la renta y para evaluar la capacidad económica del contribuyente. La jurisprudencia ha establecido que la necesidad debe ser razonablemente justificada y que no debe ser un exceso de la potestad reglamentaria del Gobierno.

- Con respecto a la proporcionalidad, la jurisprudencia colombiana, en la Sentencia de Unificación del Consejo de Estado (Exp. 21329, 2020), que interpretó el artículo 107 del Estatuto Tributario, sostuvo que los gastos deben ser razonables en su cuantía, considerando la naturaleza y magnitud de la actividad económica del contribuyente, las prácticas comerciales habituales en el sector y la relación entre el gasto y la capacidad económica del obligado. La Corte aclara que no basta con que un gasto sea causal y necesario; también debe ser proporcional, evitando excesos que no correspondan a la realidad del negocio.

Estos criterios, según Piza Rodríguez (2019), funcionan como límites jurídicos al poder de deducción del contribuyente y, al mismo tiempo, como herramientas de control fiscal para la administración tributaria.

Por otro lado, en materia de tarifas del impuesto, el régimen ordinario adopta un tratamiento diferenciado para personas jurídicas y personas naturales. Para las primeras, la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35 %) prevista en el artículo 240 del Estatuto Tributario:

“(…)

La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas Jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración

anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%)

(...)”.

Esto responde a una lógica de tributación proporcional, orientada a garantizar estabilidad en el recaudo. Desde la doctrina económica-tributaria se ha sostenido que este tipo de tarifas busca equilibrar la competitividad empresarial con la necesidad de financiamiento estatal (Echeverry Garzón, 2020). Es valioso recalcar que no solo las sociedades se enfrentan a esta tarifa, sino que deben revisar la tarifa mínima de tributación -TMT-, que consiste en un mecanismo introducido por la Ley 2277 de 2022, que impone a las personas jurídicas del régimen ordinario un impuesto mínimo del quince por ciento (15 %) sobre la utilidad contable depurada (“utilidad depurada”). Si tras los beneficios fiscales su tasa efectiva baja de ese umbral, la empresa debe pagar un impuesto adicional por la diferencia.

En contraste, las personas naturales están sometidas a un sistema de tarifas progresivas, consagrado en el artículo 241 del Estatuto Tributario, que oscila entre el cero por ciento (0 %) y el treinta y nueve por ciento (39 %).

*“*El impuesto sobre la renta de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes residentes en el país, y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, se determinará de acuerdo con la siguiente tabla:*

Tabla 1 Impuesto de renta PPNN

Rangos UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
> 0	1.090	0%	0
>1.090	1.700	19%	(Base Gravable en UVT menos 1.090 UVT) x 19%

>1.700	4.100	28%	<i>(Base Gravable en UVT menos 1.700 UVT) x 28% + 116 UVT</i>
>4.100	8.670	33%	<i>(Base Gravable en UVT menos 4.100 UVT) x 33% + 788 UVT</i>
>8.670	18.970	35%	<i>(Base Gravable en UVT menos 8.670 UVT) x 35% + 2.296 UVT</i>
>18.970	31.000	37%	<i>(Base Gravable en UVT menos 18.970 UVT) x 37% + 5.901 UVT</i>
>31.000	<i>En adelante</i>	39%	<i>(Base Gravable en UVT menos 31.000 UVT) x 39% + 10.352 UVT</i>

Nota: Estatuto tributario.

Este esquema progresivo es ampliamente respaldado por la doctrina, al considerarse un instrumento idóneo para materializar la equidad vertical y redistribuir la carga fiscal conforme al nivel de ingresos del contribuyente (Villegas, 2017).

De este modo, el sistema de retención en la fuente constituye un elemento esencial del régimen ordinario de renta, al funcionar como un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta. Desde el punto de vista doctrinal, la retención en la fuente ha sido definida como una técnica de gestión tributaria que traslada parcialmente la función recaudadora del Estado a los particulares, con el fin de asegurar liquidez fiscal y reducir los riesgos de evasión (Plazas Vega, 2018). Es importante destacar que las sumas retenidas no configuran un impuesto autónomo, sino un crédito fiscal que se imputa en la declaración anual, preservando de esta manera el carácter unitario del impuesto sobre la renta.

Ahora, en el régimen simple de tributación (RST) no se practican retenciones en la fuente. Esto se debe a que el impuesto bajo este régimen se calcula sobre los ingresos brutos de manera directa, simplificando la gestión tributaria y eliminando la necesidad de mecanismos de recaudo anticipado. La ausencia de retenciones implica que los contribuyentes del RST deben liquidar y

pagar el impuesto de manera autónoma, según los ingresos obtenidos durante el periodo gravable, lo que forma parte del diseño simplificado y administrativo de este régimen (DIAN, 2023).

El régimen ordinario de renta también contempla los impuestos complementarios. Se puede destacar el impuesto a las ganancias ocasionales. Estas rentas, por su carácter extraordinario y no recurrente, reciben un tratamiento fiscal diferenciado. La doctrina ha señalado que la imposición sobre ganancias ocasionales responde a la necesidad de gravar manifestaciones excepcionales de riqueza que no derivan de la actividad productiva habitual del contribuyente, pero que igualmente revelan capacidad económica (Piza Rodríguez, 2019). La tarifa general del quince por ciento (15 %) aplicada a estas rentas busca un equilibrio entre la neutralidad del sistema y la equidad tributaria.

No obstante, no todas las ganancias ocasionales están gravadas. La legislación colombiana contempla exenciones y situaciones de no sujeción, que buscan proteger ciertos actos económicos o patrimoniales y evitar cargas tributarias sobre eventos específicos. Entre las más relevantes se encuentran:

- Herencias y legados: En determinados montos y condiciones, pueden estar parcialmente exentos.
- Premios de loterías y rifas: Solo se grava la parte que exceda los montos exentos establecidos por la ley.
- Venta de vivienda de uso residencial: Cuando se cumplen ciertos requisitos de tiempo de propiedad y valor, la ganancia ocasional puede estar exenta.
- Otras situaciones legales específicas: Como la enajenación de ciertos activos rurales o donaciones, siempre que cumplan con los criterios de la ley.

Estas exenciones reflejan la intención de armonizar la tributación con principios de equidad y justicia fiscal, evitando que el impuesto afecte de manera desproporcionada manifestaciones patrimoniales que la ley considera protegidas.

En cuanto a la periodicidad de las obligaciones tributarias, el impuesto sobre la renta se declara y paga de manera anual, lo cual es coherente con la naturaleza periódica del hecho generador del tributo. Sin embargo, hay otros impuestos asociados a la actividad económica, cuya causación es inmediata. Desde la doctrina fiscal, esta diferenciación se justifica en la necesidad de armonizar la capacidad administrativa del Estado con el flujo real de las operaciones económicas gravadas (Echeverry Garzón, 2020).

Finalmente, la compensación de pérdidas fiscales se erige como un mecanismo fundamental de justicia tributaria dentro del régimen ordinario de renta. La doctrina coincide en que permitir la imputación de pérdidas de ejercicios anteriores contra utilidades futuras evita la tributación sobre rentas ficticias y reconoce la naturaleza cíclica de la actividad económica, especialmente en el ámbito empresarial (Plazas Vega, 2018). Este tratamiento fortalece la equidad horizontal, al asegurar que los contribuyentes en situaciones económicas equivalentes reciban un tratamiento fiscal similar, y refuerza la neutralidad del sistema tributario al no penalizar las fluctuaciones normales de la actividad económica. Comparado con el Régimen Simple de Tributación (RST), no se contempla la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, dado que la base del impuesto se determina sobre los ingresos brutos de manera directa. Esto implica que los resultados negativos de periodos previos no reducen la obligación fiscal de periodos futuros, lo que simplifica la administración y el cumplimiento tributario, pero puede generar un efecto de mayor carga para contribuyentes con actividades de alto riesgo o ingresos variables (DIAN, 2023).

Beneficio de auditoría

El beneficio de la auditoría consiste en la disminución del término de firmeza de las declaraciones de renta y complementarios previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, según se incremente el impuesto neto de renta con respecto al impuesto neto declarado en el año inmediatamente anterior. El término de firmeza varía según el porcentaje de incremento realizado:

“Artículo 689-3. Beneficio de la auditoría. Para los periodos gravables 2022 y 2023, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y

complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje mínimo del treinta y cinco por ciento (35%), en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir o requerimiento especial o emplazamiento especial o liquidación provisional, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago total se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos un porcentaje mínimo del veinticinco por ciento (25%), en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir o requerimiento especial o emplazamiento especial o liquidación provisional, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago total se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional.

(...)”.

Ahora bien, en el Oficio 100208192-801 del 17 de junio de 2022, la DIAN concluye que los contribuyentes acogidos al Régimen Simple de Tributación (RST) no pueden optar por el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-3 del Estatuto Tributario por razones estructurales derivadas de la naturaleza jurídica de dicho régimen.

En consecuencia, al no existir para el contribuyente del RST una declaración del impuesto sobre la renta en el régimen ordinario, no hay presupuesto jurídico sobre el cual pueda operar la reducción del término de firmeza prevista en el artículo 689-3. La improcedencia del beneficio no obedece a una exclusión expresa adicional, sino a la incompatibilidad estructural entre un régimen sustitutivo y una institución diseñada exclusivamente para el tributo que aquel reemplaza. Por ello, la DIAN interpreta que el beneficio de auditoría es inaplicable a los contribuyentes del Régimen Simple de Tributación.

Estudio Precedentes jurisprudenciales que desarrollan Principio Irretroactividad en el Régimen Simple de Tributación

Sentencia C 540 2023

Resumen sentencia

La Sentencia C-540 de 2023, proferida por la Corte Constitucional en sesión de Sala Plena el 5 de diciembre de 2023, constituye un pronunciamiento de gran relevancia en el ámbito del derecho constitucional y tributario en Colombia. El caso tuvo origen en la demanda de inconstitucionalidad presentada contra disposiciones específicas de la Ley 2277 de 2022, que introdujo modificaciones al Estatuto Tributario mediante una reforma tributaria orientada a la igualdad y la justicia social. Las normas cuestionadas fueron el inciso 2° del numeral 2° del artículo 905, así como los numerales 4° y 5° del artículo 908 y del párrafo 4° del artículo 908 del Estatuto Tributario.

Decisiones Principales de la Corte:

- **Declaración de Inexequibilidad:** la Corte declaró inexequibles las disposiciones mencionadas, al considerar que vulneraban principios constitucionales como la igualdad y la equidad tributaria. En particular, el inciso 2° del numeral 2° del artículo 905 fue considerado contrario a la Constitución por establecer una regulación tributaria diferenciada sin sustento suficiente en criterios objetivos y razonables.
- **Reviviscencia de Normas:** Como consecuencia de la declaratoria de inexequibilidad, se decretó la reviviscencia del numeral 3° del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, que previamente había sido modificado por la Ley 2277 de 2022. Este numeral establece las tarifas aplicables para ciertos grupos de contribuyentes bajo el Régimen Simple de Tributación (RST).

- Exhortación al Congreso: La Corte exhortó al Congreso de la República para que, en caso de decidir regular nuevamente las tarifas del impuesto unificado bajo el RST para actividades económicas relacionadas con la educación, la salud humana, la asistencia social y los servicios profesionales de consultoría y científicos, lo haga con base en los criterios establecidos en la parte motiva de esta decisión.

- Fundamentos de la Decisión: La Corte identificó que las normas demandadas presentaban problemas de constitucionalidad al establecer diferencias arbitrarias entre contribuyentes que realizan actividades similares. Esto se evidenció en la creación de los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST, cuya estructura de costos y naturaleza económica no justificaban el tratamiento diferenciado. Según la Corte, esta separación carecía de una justificación razonable y vulneraba el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política.

Asimismo, se resaltó que la regulación tributaria debe observar el principio de equidad horizontal, según el cual las personas con igual capacidad contributiva deben recibir el mismo trato tributario. La Corte concluyó que las disposiciones analizadas no cumplían con este principio, al establecer diferencias que resultaban caprichosas y arbitrarias.

- Salvamentos de Voto: algunos magistrados se apartaron de la decisión mayoritaria, argumentando que la integración normativa realizada por la Corte para analizar las disposiciones relacionadas con la educación y la salud era improcedente. Según estos magistrados, dichas normas no presentaban problemas de constitucionalidad evidentes y estaban dentro del margen de configuración normativa del legislador en materia tributaria. Además, señalaron que la demanda no acreditó suficientemente los argumentos de violación constitucional, lo que debería haber limitado el alcance del control realizado por la Corte.

- Efectos de la Decisión: La declaratoria de inexecutable tiene efectos *ex nunc*, es decir, a partir de la fecha de expedición de la sentencia. Esto implica que las

normas declaradas inconstitucionales no pueden aplicarse a hechos ocurridos después de la emisión del fallo. Sin embargo, la Corte no moduló los efectos de la decisión respecto de periodos fiscales anteriores, lo que generó solicitudes de aclaración por parte de entidades como la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Estas solicitudes fueron rechazadas mediante el Auto 542 de 2024, al considerarse que no cumplían con los requisitos legales para su procedencia.

Por último, la exhortación al Congreso de la República subraya la importancia de establecer regulaciones tributarias que sean claras, equitativas y fundamentadas en criterios objetivos, contribuyendo así al fortalecimiento del sistema tributario colombiano.

La Sentencia C-540 de 2023 de la Corte Constitucional declaró inexecutable los numerales 4 y 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 2277 de 2022, lo que derivó en la reviviscencia del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021. A continuación, se presenta un cuadro comparativo que muestra los cambios en las tarifas aplicables al Régimen Simple de Tributación (RST) para los grupos afectados.

Tabla 2 Modificación tarifa RST

Grupo	Ingresos Brutos Anuales (UVT)	Tarifa SIMPLE Consolidada - Ley 2277 de 2022	Tarifa SIMPLE Consolidada - Ley 2155 de 2021 (Revivida)
Grupo 4: Educación y actividades de atención de la salud humana y asistencia social	0 - 6.000	3,7%	No aplica (grupo eliminado)
Grupo 4: Educación y actividades de atención de la	6.000 - 15.000	5,0%	No aplica (grupo eliminado)

salud humana y asistencia social			
Grupo 5: Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales	0 - 6.000	5,9%	5,9%
Grupo 5: Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales	6.000 - 15.000	7,3%	7,3%
Grupo 5: Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales	15.000 - 30.000	12%	12%
Grupo 5: Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los	30.000 - 100.000	14,5%	14,5%

servicios de profesiones liberales			
---------------------------------------	--	--	--

Nota: Elaboración propia.

De esta manera, la Sentencia C-540 de 2023 eliminó los grupos 4 y 5 creados por la Ley 2277 de 2022 y revivió las disposiciones anteriores de la Ley 2155 de 2021. Esto tuvo como efecto que las tarifas aplicables a los servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomina el factor intelectual sobre el material, regresaran a las establecidas en la Ley 2155. Por otro lado, las actividades de educación y salud humana dejaron de tener una regulación específica bajo el Régimen Simple de Tributación, lo que podría implicar ajustes legislativos futuros.

Análisis de la Sentencia

Ahora bien, en la realidad material del año gravable 2023, la afectación derivada de la Sentencia C-540 de 2023 se concreta en un aspecto sustancial: al entender que los anticipos liquidados mediante el formulario 2593 no constituyen declaraciones tributarias sino meros recibos oficiales de pago, se modificó el alcance jurídico que los contribuyentes razonablemente atribuían a dichos actos dentro del Régimen Simple de Tributación (RST). En efecto, al no reconocerse tales anticipos como declaraciones con efectos jurídicos propios, los contribuyentes pertenecientes a los grupos impactados debieron realizar un ajuste en la declaración anual consolidada, incrementando el valor del impuesto a pagar conforme a la tarifa definitiva en la que se situaran. Esto implicó que sumas previamente pagadas bajo un entendimiento normativo vigente no produjeran los efectos que razonablemente se esperaban al momento de su cancelación.

La jurisprudencia constitucional ha sido clara en proteger no solo los derechos adquiridos, sino también la confianza legítima como manifestación del principio de buena fe (artículo 83 C.P.). En la Sentencia C-926 de 2000 y en la Sentencia C-763 de 2002, la Corte distinguió entre situaciones jurídicas consolidadas y meras expectativas, señalando que las primeras no pueden ser desconocidas por disposiciones posteriores. Por su parte, la Sentencia C-304 de 2019 reiteró que

en materia tributaria la seguridad jurídica y la previsibilidad son elementos estructurales del sistema fiscal.

La confianza legítima implica que el Estado no puede defraudar las expectativas razonables que ha generado en los administrados mediante su actuación normativa o administrativa. En el caso concreto, los contribuyentes estructuraron su comportamiento económico y fiscal bajo la premisa de que los anticipos realizados durante el año tenían una determinada naturaleza y producirían efectos jurídicos definidos en la consolidación del impuesto. La posterior recalificación de esos pagos como simples recibos, sin el alcance jurídico inicialmente entendido, alteró de manera sustancial esa expectativa razonable. Así, aunque la Sentencia C-540 de 2023 dispuso efectos hacia futuro, el resultado en la práctica fue que los contribuyentes que ya habían efectuado pagos durante 2023 debieron asumir un mayor valor en la declaración anual consolidada. Esta situación no solo plantea una discusión sobre irretroactividad formal, sino también sobre la protección de la confianza legítima en su dimensión material: se modificaron los efectos jurídicos de actuaciones ya realizadas bajo un marco normativo vigente, generando una carga económica adicional no prevista.

En consecuencia, el debate constitucional no se agota en la determinación de la vigencia temporal del fallo, sino que exige analizar si la alteración de los efectos jurídicos de los anticipos vulnera la confianza legítima de los contribuyentes y, por esa vía, el principio de seguridad jurídica que estructura el sistema tributario colombiano.

Conclusiones

El análisis desarrollado en esta investigación permite sostener que el principio de irretroactividad en materia tributaria, aplicado al régimen simple de tributación (RST), constituye un límite estructural al ejercicio del poder impositivo del Estado y no una mera regla de vigencia temporal. Su alcance debe comprender no solo la prohibición formal de aplicar normas a hechos consumados con anterioridad a su expedición, sino también la proscripción de alterar sustancialmente los efectos jurídicos de situaciones en curso de consolidación cuando ello compromete la seguridad jurídica y la confianza legítima del contribuyente.

La adhesión al RST implica una decisión jurídica y económica adoptada bajo condiciones normativas específicas en materia de tarifas, bases gravables, anticipos y obligaciones formales. Tales condiciones constituyen el marco de previsibilidad dentro del cual el contribuyente organiza su actividad económica y asume cargas fiscales progresivas durante el período gravable. Por ello, cualquier modificación normativa o reinterpretación con efectos materiales sobre actuaciones ya realizadas incide directamente en la esfera de protección constitucional que emana del artículo 363 de la Constitución Política y del principio de buena fe consagrado en el artículo 83 superior.

La jurisprudencia constitucional —entre otras, la Sentencia C-926 de 2000, la Sentencia C-763 de 2002 y la Sentencia C-304 de 2019— ha reconocido que el legislador no puede desconocer derechos adquiridos ni afectar situaciones jurídicas consolidadas. Asimismo, ha señalado que cuando el Estado establece determinadas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan inversiones, estructuran operaciones o se acogen a beneficios fiscales, estas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses legítimos.

En el contexto específico del RST, la Sentencia C-540 de 2023 fijó efectos hacia futuro (*ex nunc*), reafirmando formalmente el principio de irretroactividad. Sin embargo, la interpretación según la cual los anticipos liquidados mediante el formulario 2593 constituyen meros recibos oficiales de pago y no declaraciones tributarias con efectos jurídicos propios, produjo una consecuencia material relevante en el año gravable 2023: los contribuyentes que habían efectuado pagos anticipados bajo una determinada comprensión normativa debieron incrementar el impuesto

a cargo en la declaración anual consolidada, conforme a la tarifa definitiva aplicable. Desde una perspectiva estrictamente formal, no se impuso una carga respecto de períodos fiscales concluidos. No obstante, desde una dimensión material, se alteraron los efectos jurídicos de actuaciones ya realizadas dentro del mismo período gravable, afectando la previsibilidad del sistema y generando un impacto económico no anticipado. En este punto emerge con especial fuerza el principio de confianza legítima, que protege las expectativas cualificadas generadas por un marco normativo claro, estable y razonablemente consistente.

Permitir —o convalidar indirectamente— la retroactividad material en el RST no solo comprometería la seguridad jurídica, sino que desnaturalizaría la finalidad misma del régimen: incentivar la formalización tributaria mediante reglas simples, claras y estables. La incertidumbre sobre la permanencia de las condiciones fiscales bajo las cuales el contribuyente decide formalizarse erosiona la credibilidad del sistema y puede generar efectos disuasivos contrarios al propósito legislativo de ampliación de la base tributaria. En consecuencia, esta investigación concluye que el principio de irretroactividad en el régimen simple de tributación debe interpretarse en clave sustancial y no meramente formal. La garantía constitucional resulta incompleta si se limita a verificar la vigencia temporal abstracta de una decisión judicial o normativa, sin examinar sus efectos económicos y jurídicos reales sobre situaciones en proceso de consolidación.

Así, aunque la decisión adoptada en la Sentencia C-540 de 2023 respetó formalmente la regla de efectos hacia futuro, deja un inevitable sinsabor en términos de coherencia constitucional material. La alteración práctica de las condiciones bajo las cuales los contribuyentes cumplieron progresivamente sus obligaciones durante el año gravable 2023, evidencia que la protección efectiva de la irretroactividad exige un análisis más riguroso de la dimensión económica y funcional de las cargas tributarias.

En definitiva, el alcance del principio de irretroactividad en el RST debe concebirse como una garantía integral que salvaguarde no solo la cronología normativa, sino también la estabilidad jurídica y la confianza legítima que hacen posible la formalización tributaria dentro del Estado Social de Derecho. Solo bajo esta comprensión se preserva la coherencia del sistema fiscal con los

principios de seguridad jurídica, buena fe y equidad que estructuran el orden constitucional colombiano.

Referencias

- ASCONPHU. (s. f.). *Tasa mínima de tributación en Colombia: Claves para una gestión fiscal eficiente en 2025*. <https://www.asconphu.org/tasa-minima-de-tributacion-en-colombia-claves-para-una-gestion-fiscal-eficiente-en-2025/4067/>
- Bernal, N. (2021). Oficio 905050 de 2021. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_905050_2021.htm
- Camargo, W. A. (2025). Impacto jurídico económico de la evasión fiscal en Colombia. <https://www.affirmalegal.com/blog/impacto-juridico-economico-de-la-evasion-fiscal-en-colombia/>
- Calle Correa, M. M. V. (s. f.). Sentencia C-100 de 2014. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/c-100-14.htm>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2013). Modernization of tax administration in Latin America: A permanent challenge. https://www.academia.edu/12171221/Modernization_of_tax_administration_in_Latin_America_a_permanent_challenge
- Congreso de la República de Colombia. (2016). Estatuto Tributario Nacional (arts. 641–642). Diario Oficial 50.101.
- Congreso de la República de Colombia. (2018). Ley 1943 de 2018. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1943_2018.htm
- Congreso de la República de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019. Diario Oficial 51.179.
- Congreso de la República de Colombia. (2022). Ley 2277 de 2022. Diario Oficial 52.247.

Congreso de la República de Colombia. (s. f.). Estatuto Tributario. <https://www.suin-juriscol.gov.co>

Consejo de Estado de Colombia. (2021). Sentencia 63001-23-33-000-2018-00139-01. <https://vlex.com.co/vid/sentencia-n-63001-23-896184635>

Consejo de Estado de Colombia. (s. f.). Sentencia 25000-23-37-000-2013-00443-01. <https://consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/237/25000-23-37-000-2013-00443-01.pdf>

Constitución Política de Colombia. (1991). Constitución Política de Colombia (art. 338). <https://www.corteconstitucional.gov.co/constitucion/1991/constitucion-1991.php>

Corte Constitucional de Colombia. (2020). Sentencia C-085 de 2020. <https://www.corteconstitucional.gov.co>

Corte Constitucional de Colombia. (2021). Sentencia C-161 de 2021. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2021/c-161-21.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2022). Sentencia C-019 de 2022. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/c-019-22.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2022). Sentencia C-322 de 2022. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/c-322-22.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2024). Sentencia C-488 de 2024. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2024/c-488-24.htm>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2019). Concepto unificado del Régimen Simple de Tributación. <https://www.dian.gov.co>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2020). Conceptos y doctrina sobre exclusión, incumplimiento y obligaciones formales del Régimen Simple de Tributación. <https://www.dian.gov.co>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2021, 6 de diciembre). Oficio 914974 de 2021. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_914974_2021.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2022, 7 de abril). Oficio 430 (902959). <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2022/oficio-430902959.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2022, 17 de junio). Oficio 801 (904831). <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2022/oficio-801904831.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023). Régimen Simple de Tributación: Guía para contribuyentes. DIAN.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023, 14 de marzo). Concepto 325 (003054). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2023/concepto-325003054.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023, 15 de junio). Concepto 673 (007239). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2023/concepto-673007239.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023, 31 de julio). Concepto 841 (004340). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2023/concepto-841004340.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023, 27 de octubre). Concepto 1119 (006239). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2023/concepto-1119006239.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 5 de marzo). Concepto 154 (004637). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2024/concepto-154004637.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 12 de marzo). Concepto 172 (001780). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2024/concepto-172001780.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 17 de abril). Concepto 893 (009741). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2024/concepto-893009741.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 18 de junio). Concepto 455 (004032). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2024/concepto-455-004032.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 23 de julio). Concepto 582 (004876). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2024/concepto-582004876.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 27 de febrero). Concepto 265 (003418). https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_3418_2025.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 6 de marzo).

Concepto 311 (002808). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2025/concepto-311002808.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 31 de marzo). Concepto 449 (003863). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2025/concepto-449003863.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 6 de mayo). Concepto 005410 (Int. 609). https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_5410_2025.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 13 de mayo). Concepto 707 (006043). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2025/concepto-707006043.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 14 de mayo). Concepto 708 (006105). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2025/concepto-708006105.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 1 de julio). Concepto 969 (008536). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2025/concepto-969008536.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 10 de julio). Concepto 1044 (008971). <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2025/concepto-1044008971.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 26 de diciembre). Resolución 243 de 2025.

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000243%20de%2026-12-2025.pdf>

Echeverry Garzón, F. (2020). Principios de administración tributaria y eficiencia fiscal. Editorial Temis.

Gómez Osorio, D., & Arbeláez Santa, D. (2019). Análisis comparativo de regímenes tributarios simplificados en América Latina: Caso Ecuador y Argentina. <https://1library.co/document/q7w5llnz-analisis-comparativo-regimenes-tributarios-simplificados-america-ecuador-argentina.html>

Peralta, A. M. B., & Tibaquira, A. A. P. (2024). Implicaciones de la aplicación de la tasa mínima de tributación en el impuesto de renta de personas jurídicas.

Piza Rodríguez, J. (2019). Impuestos complementarios en Colombia: Ganancias ocasionales y su tratamiento fiscal. Editorial Temis.

Plazas Vega, C. (2018). Derecho tributario colombiano: Teoría y práctica. Editorial Temis.

Restrepo Cardona, D. C., & Quintero Quintero, J. A. (2022). Régimen simple de tributación. Institución Universitaria de Envigado. <https://bibliotecadigital.iue.edu.co/jspui/handle/20.500.12717/3145>

Secretaría del Senado de Colombia. (s. f.). Leyes desde 1992 – Vigencia expresa y control de constitucionalidad. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr036.htm

Silva, J. M. (2019). Principios constitucionales del derecho penal. Editorial Jurídica Colombiana.

Valencia Zea, A. (1989). Derecho civil (Tomo I). Editorial Temis.

