



100208192-486

Bogotá, D.C., 25 de abril de 2023.

**Radicado Virtual No.
000S2023002556**

Cordial saludo,

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

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formula diferentes interrogantes, los cuales se atenderán a continuación:

1. **“¿Están excluidos del SIMPLE los profesionales liberales (en adelante, PL) que celebren contratos especiales de cátedra y cuya actividad principal o predominante sea considerada empresarial para efectos fiscales?**

¿Con el fin de garantizar el principio de equidad horizontal y en relación con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 906 del E.T., es necesario establecer una distinción interpretativa entre los profesionales que ejercen principalmente sus actividades como docentes bajo una relación laboral o legal y reglamentaria, y aquellos que se dedican principalmente al ejercicio de su profesión liberal de manera autónoma y con carácter empresarial, además de celebrar contratos especiales de hora cátedra?”

Se ratifica lo señalado en los siguientes pronunciamientos:



Oficio 002263 - interno 223 del 27 de febrero de 2023 (adición al Concepto General sobre el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE con motivo de la Ley 2277 de 2022):

1.9. ¿Puede pertenecer/permanecer al SIMPLE una persona natural que, además de desarrollar una actividad empresarial, está vinculado con una institución de educación a través de una relación laboral docente?

Se reitera lo expresado en el Oficio 902993 - interno 464 del 11 de abril de 2022:

«(...) se plantea una situación que vienen afrontando las Universidades “en relación con la contratación de profesores de hora cátedra, por cuanto (...) sólo pueden ser vinculados para el ejercicio de la labor docente a través de contrato de trabajo (...), circunstancia que entra en clara contradicción con los lineamientos actuales del RÉGIMEN SIMPLE de tributación” (...)

Con base en lo anterior, se solicita la modificación del Régimen Simple de Tributación – SIMPLE (...)

(...) se destaca que no compete a esta Subdirección pronunciarse sobre lo solicitado, pues tal y como se desprende del artículo 56 inicialmente citado, la labor de este Despacho es primordialmente interpretativa (...)

Adicionalmente, ya que, acorde con el numeral 3 del artículo 906 del Estatuto Tributario, “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” no pueden optar por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE, se considera que la modificación solicitada debe ser de rango legal (...)

Por ende, no puede pertenecer/permanecer en el SIMPLE una persona natural que, además de desarrollar una actividad empresarial, está vinculado con una institución de educación a través de una relación laboral docente.

Es importante advertir que la actividad de educación, incluida en el numeral 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario, debe interpretarse en armonía con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 905 ibidem, disposición ésta que establece las condiciones que deben cumplir las personas naturales o jurídicas para ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el SIMPLE.

Dicho numeral 1 explícitamente prevé la necesidad, en el caso de las personas naturales, de desarrollar una empresa; lo cual es desarrollado por el artículo 1.5.8.1.6. del Decreto 1625 de 2016 así:

«Artículo 1.5.8.1.6. Persona natural que desarrolla empresa para efectos del SIMPLE. Para efectos del SIMPLE e independientemente de la calidad de comerciante, se considera que una persona natural desarrolla empresa cuando:

1. Desarrolla una actividad económica en ejercicio de la libertad de empresa e iniciativa privada, y



2. Ejerce su actividad económica con criterios empresariales, es decir, en su actividad no se configuran los elementos propios de una relación laboral o legal y reglamentaria de acuerdo con la normatividad vigente.

Son elementos indicativos de que el contribuyente desarrolla su actividad económica con criterios empresariales, cuando dispone a cualquier título de personal, bienes inmuebles, muebles, materiales o insumos, de maquinaria o equipo, necesarios para el desarrollo de la actividad generadora de ingresos, siempre y cuando estos bienes no sean puestos a disposición por el contratante del contribuyente.» (subrayado fuera de texto)

Oficio 003054 - interno 325 del 14 de marzo de 2023 (segunda adición al Concepto General sobre el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE con motivo de la Ley 2277 de 2022):

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

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

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

Ahora bien, es menester hacer hincapié en que el citado artículo 906 (específicamente su numeral 3) hace referencia a «los elementos propios de un contrato realidad laboral» (énfasis propio) y no solamente al «contrato realidad laboral»; elementos propios que consisten en la prestación personal de un servicio, la subordinación y la remuneración como contraprestación del servicio, tal y como fuera expresado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A, C.P. RAFAEL FRANCISCO SUÁREZ VARGAS, en sentencia del 12 de septiembre de 2019, Radicación No. 47001-23-33-000-2014-0009201(0583-15):

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

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



«ARTICULO 23. ELEMENTOS ESENCIALES. <Artículo subrogado por el artículo 1o. de la Ley 50 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:>

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

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

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

c. Un salario como retribución del servicio.

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

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

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

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

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

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

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



empresarial no abre la posibilidad para la respectiva persona natural de pertenecer al SIMPLE.

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

2. **“¿Podrían las consecuencias sociales de no considerar a los PL que ejerzan cátedra como admisibles en el SIMPLE representar una amenaza indirecta a bienes y derechos colectivos superiores, como la prestación del servicio público de educación superior? ¿Debería ponderar esta situación la autoridad administrativa?”**

En la misma línea, ¿excluir a los PL que ejerzan cátedra del SIMPLE podría socavar la finalidad de formalización de la pequeña actividad productiva, teniendo en cuenta que un PL que imparta cátedra, pero cuya actividad predominante sea el ejercicio profesional, no tendría incentivos para formalizarse si no pertenece al SIMPLE?”

La U.A.E. DIAN, en su calidad de autoridad pública, está sometida al imperio de la Ley, acorde con el artículo 230 Superior, y es con esta premisa que ha llevado a cabo la interpretación de las diferentes disposiciones que conforman el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE, aplicando los diferentes métodos de interpretación de la Ley consagrados en los artículos 25 y siguientes del Código Civil.

Por lo tanto, los efectos que se deriven de la interpretación de la Ley corresponden en realidad a los efectos de la Ley misma. En este sentido, es importante poner de presente la existencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, con lo cual, es el Legislador, como regla general, el llamado a regular los alcances y ámbito de aplicación de las disposiciones de orden tributario (cfr. artículos 150 y 338 Superiores).

En este sentido, la U.A.E. DIAN no se encuentra facultada para ponderar, en la interpretación y aplicación de la Ley, la potencial vulneración de bienes y derechos para fijar un alcance distinto al expresamente dispuesto por el Congreso de la República.

De hecho, hace parte del ámbito de competencia de la Corte Constitucional expulsar del orden jurídico las normas generales que sean contrarias a la Constitución (cfr. artículo 241 Superior), producto de una acción de inconstitucionalidad, y garantizar los derechos constitucionales fundamentales vulnerados o amenazados habiéndose ejercido una acción de tutela (cfr. artículo 86 Superior).

3. **“¿Los PL que ejerzan principalmente su actividad con criterio empresarial y, de forma complementaria, celebren un contrato especial de cátedra, se encuentran incursos en la causal de exclusión del artículo 906 No 3 del E.T.?”**

¿O, por el contrario, al tratarse de una norma antiabuso, esta solo se aplica a quienes intentan encubrir una relación laboral ordinaria con otras formas



de contratación civil? En otras palabras, ¿el contrato especial de cátedra es equivalente a un contrato realidad al que se refiere el artículo 906 No. 3 del ET., o dicha categoría solo es aplicable a aquel fenómeno que requiere un contrato civil simulado inicial y un contrato laboral real descubierto por autoridad competente?

¿Podría considerarse el contrato especial de cátedra como un acto condición producto de la orden de la Corte Constitucional y no como un contrato realidad, dado que las partes (universidad – docente) no pueden decidir voluntariamente el tipo de contrato que desean celebrar?”

Por favor tener en cuenta la respuesta suministrada al primer interrogante, en línea con la cual y a la luz del artículo 913 del Estatuto Tributario, la circunstancia planteada motivaría la exclusión del mencionado impuesto unificado.

En efecto, dicha disposición señala:

ARTÍCULO 913. EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE POR RAZONES DE CONTROL. <Artículo modificado por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el contribuyente incumpla las condiciones y requisitos previstos para pertenecer al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE o cuando se verifique abuso en materia tributaria, y el incumplimiento no sea subsanable, perderá automáticamente su calificación como contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE y deberá declararse como contribuyente del régimen ordinario, situación que debe actualizarse en el Registro Único Tributario (RUT) y debe transmitirse a las correspondientes autoridades municipales y distritales.

(...) (subrayado fuera de texto)

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

Atentamente,

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