

Tipo de artículo: Reflexión

El régimen simple de tributación en Colombia. Análisis crítico de su impacto en la erosión de la base gravable del impuesto de renta

*The simple taxation regime in Colombia: A
critical analysis of its impact on the erosion
of the taxable base of income tax*

*O regime simples de tributação na Colômbia:
Análise crítica de seu impacto na erosão
da base de cálculo do imposto de renda*

Por: José Darío Zuluaga Calle¹,
Carlos Mario Restrepo Pineda²
& Enan Arrieta Burgos³

Revista En Contexto

Tecnológico de
Antioquia, Colombia
ISSN: 2346-3279
E-ISSN: 2711-0044
Periodicidad: Semestral
Julio - Diciembre 2025
encontexto@tdea.edu.co



Doi:
10.53995/23463279.1872
Recibido: 05/03/2025
Aprobado: 27/05/2025

Cómo citar

Zuluaga Calle, J. D.,
Restrepo Pineda, C. M., &
Arrieta Burgos, E. (2025).
El régimen simple de
tributación en Colombia.
Análisis crítico de su
impacto en la erosión de la
base gravable del impuesto
de renta. *En Contexto*,
13(24), 341-361. <https://doi.org/10.53995/23463279.1872>



Resumen: Este artículo tiene como propósito reflexionar acerca de cómo el Régimen de Tributación Simple, RST, representa una amenaza para el recaudo tributario en Colombia, al constituirse en

¹ Docente investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Integrante del grupo de investigación GICOR. Contacto: jose.zuluagaca@unaula.edu.co Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9046-6776>

² Docente investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Integrante del grupo de investigación GICOR. Contacto: carlosmarioestrepo@unaula.edu.co Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7638-9724>

³ Docente investigador de la Universidad Pontificia Bolivariana. Integrante del Grupo de Investigaciones en Sistema y Control Penal. Contacto: enan.arrieta@upb.edu.co Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7877-7715>

un instrumento que permite la erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios. Para sustentar esta tesis, los autores emplean una metodología mixta, combinando enfoques cualitativos y cuantitativos. El componente cualitativo, se evidencia en el análisis de vacíos normativos presentes en la legislación tributaria nacional. Además, se hace una crítica a dichos vacíos y se argumenta la necesidad de crear nuevas medidas que obstruyan las operaciones que atentan contra el equilibrio del deber de contribuir. Finalmente, en el componente cuantitativo se presenta un ejercicio que demuestra cómo el RST puede convertirse en un mecanismo de erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementario.

Palabras clave: Régimen simple; Tributación; Ingresos brutos; Impuesto a la renta; Erosión.

Abstract: This article aims to reflect on how the Simple Taxation Regime (STR) poses a threat to tax revenue collection in Colombia, as it serves as a mechanism that enables the erosion of the taxable base for income and complementary taxes. To support this thesis, the authors employ a mixed methodology, combining both qualitative and quantitative approaches. The qualitative component is evident in the analysis of regulatory gaps within the national tax legislation. Furthermore, the article critiques these gaps and argues for the need to implement new measures that hinder a series of operations undermining the balance of the duty to contribute. Finally, the quantitative component presents an exercise that demonstrates how the STR can become a mechanism for eroding the taxable base of income and complementary taxes.

Keywords: Simple regime; Taxation; Gross income; Income tax; Erosion.

Resumo: Este artigo tem como objetivo refletir sobre como o Regime de Tributação Simples (RTS) representa uma ameaça à arrecadação tributária na Colômbia, ao se configurar como um instrumento que permite a erosão da base tributável do imposto de renda e complementares. Para sustentar essa tese, os autores utilizam uma metodologia mista, combinando abordagens qualitativas e quantitativas. O componente qualitativo é evidenciado na análise das lacunas normativas presentes na legislação tributária nacional. Além disso, o artigo critica essas lacunas e argumenta a necessidade de criar novas medidas que impeçam uma série de operações que comprometem o equilíbrio do dever de contribuir. Por fim, o componente quantitativo apresenta um exercício que demonstra como o RTS pode se tornar um mecanismo de erosão da base tributável do imposto de renda e complementares.

Palavras-chave: Regime simples; Tributação; Receita bruta; Imposto de renda; Erosão.

Códigos JEL: H0, H2, H29.

Introducción

El retraso que ha vivido el país no solo ha sido ajeno a los medios de producción necesarios, para la optimización de los procesos productivos en el sector industrial o primario, sino que además ha permeado el sistema tributario en su conjunto, a pesar de la cantidad de reformas que se evidencian a lo largo de la historia. Desde 1989 hasta la fecha, se han realizado aproximadamente 16 reformas tributarias, entre las cuales están: Ley 49 de 1990, Ley 6 de 1992, Ley 383 de 1997, Ley 488 de 1998, Ley 633 de 2000, Ley 788 de 2002, Ley 863 de 2003, Ley 1111 de 2006, Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1739 de 2014, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018, Ley 2010 de 2019, Ley 2155 de 2021 y Ley 2277 de 2022.

Después de 1989, se compilaron las disposiciones jurídicas que regían en la materia, consolidándose el Decreto 624 del mismo año, conocido actualmente como el Estatuto Tributario Nacional. En este sentido, la ausencia de un ordenamiento jurídico tributario modernizado, precedido por una Constitución como la de 1991, es una muestra clara de la necesidad que siempre ha tenido el país de crear un mecanismo similar al que existe en algunos países de Centro y Suramérica, pero que en Colombia es inexistente.

A continuación, se relacionan algunos países de Centro y Suramérica que cuentan con un régimen simplificado de tributación, indicando el año de su implementación:

Tabla 1. Modelos de tributación simplificada en Centroamérica

Año de creación	País	Nombre del régimen simplificado que dio origen a un esquema tributario diferente para pequeños y medianos contribuyentes	Tributos que incluye
1996	Costa Rica	Régimen de tributación especial para comerciantes minoristas y bares	Reemplazó el IVA y el Impuesto a la Renta
1992	Guatemala	Régimen de pequeño contribuyente	Sustituyó el IVA y el Impuesto a la Renta
2003	Honduras	Régimen Simplificado del Impuesto a las Ventas	Reemplazó el IVA únicamente

2003	México	Se crearon tres regímenes sustitutos: a) Régimen de pequeños contribuyentes b) Régimen Intermedio c) Régimen simplificado para empresas agroganaderas, pesca y autotransporte	Sustituyó el IVA, el Impuesto a la Renta y el Impuesto Especial a Tasa Única, IETU, derogado en 2014
2003	Nicaragua	Régimen Especial de Estimación Administrativa para Contribuyentes por Cuota Fija	Reemplazó el IVA y el Impuesto a la Renta
2009	República Dominicana	Se crearon tres regímenes especiales: a) Procedimiento simplificado de tributación basado en compras b) Procedimiento simplificado basado en ingresos c) Procedimiento simplificado para ITBIS	Sustituyó el Impuesto a la Renta y el Impuesto sobre las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios, ITBIS.

Fuente. Adaptado de Cetrángolo *et al.* (2014, p. 32).

Tabla 2. Modelos de Tributación Simplificada en Suramérica

Año de creación	País	Nombre del régimen simplificado que dio origen a un esquema tributario diferente para pequeños y medianos contribuyentes	Tributos que incluye
1998	Argentina	Monotributo	Reemplazó el Impuesto a las Ganancias, IVA, aportes previsionales y seguro de salud
1996	Bolivia	Régimen Agropecuario Unificado, RAU	Sustituyó el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y el Impuesto a las Ventas
2007	Brasil	Régimen Especial Unificado de Recaudación de Tributos y Contribuciones sobre las Micro y Pequeñas Empresas (SIMPLES Nacional)	Reemplazó impuestos federales, impuestos estatales, impuestos municipales y contribuciones a la seguridad social

2007	Chile	Se crearon tres regímenes especiales: a) De tributación simplificada para pequeños contribuyentes b) De renta presunta para el sector agropecuario c) Simplificado del Impuesto a la Renta para el sector minero	Sustituyó el IVA y el Impuesto a la Renta
2008	Ecuador	Régimen Simplificado, denominado RISE	Sustituyó el IVA y el Impuesto a la Renta
2007	Paraguay	Se crearon tres regímenes simplificados: a) Impuesto a la Renta de pequeños contribuyentes b) Régimen Simplificado del IMAGRO c) Régimen Simplificado del IVA	Sustituyó el IVA, el Impuesto a la Renta de las personas jurídicas y el IMAGRO
1993	Perú	Régimen Único Simplificado, RUS, mejorado en el año 2004	Sustituyó el IVA, el Impuesto a la Renta y el Impuesto de Promoción Municipal. El RER sustituye solo el Impuesto sobre la Renta
2007	Uruguay	Monotributo	Sustituyó todos los impuestos nacionales vigentes, excepto los que gravan la importación, más los aportes previsionales al Banco de Previsión Social Brindó acceso optativo a seguro de salud

Fuente. Adaptado de Cetrángolo *et al.* (2014, p. 33).

Como se aprecia en esta información, países como Costa Rica, Guatemala o Perú han concebido, dentro de sus sistemas tributarios, un esquema simplificado de imposición que regula la tributación del pequeño y microempresario. Para el caso colombiano, la situación es diferente, puesto que tan solo se contaba, desde el año 1990, con un régimen simplificado que no abarcaba responsabilidades en el impuesto sobre la renta, regulando únicamente obligaciones tributarias inherentes a un impuesto al gasto, como lo es el Impuesto al Valor Agregado, IVA.

No obstante, en la historia impositiva del país se encuentra un primer antecedente en el que se promovió la creación de un régimen simplificado. Se hace referencia al Régimen Unificado de Imposición para pequeños contribuyentes, RUI; sistema creado por el artículo 28 de la Ley 488 de 1998, el cual concebía la determinación de bases gravables objetivas que serían fijadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

En definitiva, la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo que regulaba dicho régimen, argumentando que “no podía existir discrecionalidad administrativa en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, para la fijación de los elementos de la obligación tributaria, por cuanto se violaría el principio de legalidad consagrado, principal pero no exclusivamente, en el artículo 338 de la Constitución Política” (Corte Constitucional, 1999, Sentencia C-740/99).

En resumen, la decisión del alto tribunal fue acertada, pues el Congreso de la República no puede trasladar la potestad tributaria a la DIAN, en especial, la de uno de sus elementos estructurales que hace parte del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, como lo es la base gravable imponible.

Continuando con el marco introductorio del nacimiento del Régimen Simple de Tributación, RST, se debe señalar que esta es una de las leyes con más particularidades en el sistema tributario colombiano. Se trata de la Ley 1607 de 2012, norma que, por iniciativa del entonces director de la DIAN, Juan Ricardo Ortega López, contempló una categorización de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en: a) empleados, b) trabajadores por cuenta propia y c) otros contribuyentes.

Esta clasificación implicaba, *per se*, la existencia de sistemas de depuración paralelos que dependían de la cuantía y el origen de los ingresos brutos obtenidos por el responsable, concediendo el derecho de tributar bajo el Impuesto Mínimo Alternativo Simple, IMAS, para empleados o trabajadores por cuenta propia, o el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional, IMAN, que aplicaba únicamente para aquellos sujetos clasificados como empleados.

Sin embargo, todo este júbilo duró poco, ya que la administración tributaria se dio cuenta del grave error cometido. Si bien se buscaba simplificar el sistema tributario, se terminó sacrificando el recaudo. De esta manera, y aprovechando la necesidad que tenía el Estado colombiano de ingresar al selecto grupo de países miembros de la OCDE, el Gobierno Nacional, mediante el Decreto 0327 de 2015,

designó una Comisión de Expertos Tributarios para que realizara un estudio del sistema tributario nacional y determinara cuáles eran los cambios indispensables para alcanzar la tan anhelada reforma tributaria estructural que necesita el país.

Al respecto, la Comisión concluyó que:

- a.** El recaudo conjunto del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) no es bajo en Colombia, en comparación con América Latina. En la actualidad, este impuesto recoge cerca del 6.8 % del PIB, un porcentaje menor que el promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, pero más elevado que el de América Latina (Bonilla *et al.*, 2015, p. 45).
- b.** La composición del impuesto entre personas jurídicas y naturales es altamente desbalanceada. En efecto, muy pocas personas naturales contribuyen al impuesto, y la carga recae sobre un número reducido de personas jurídicas, siendo esta excesivamente elevada para las empresas que no tienen privilegios específicos (por ejemplo, zonas francas, contratos de estabilidad jurídica que mantienen ventajas ya derogadas) o exenciones sectoriales (Bonilla *et al.*, 2015, p. 45).
- c.** El impuesto sobre la renta no cumple con los principios de equidad horizontal y vertical, debido a la multiplicidad de regímenes, los amplios privilegios tributarios y la alta evasión por parte de algunos grupos de contribuyentes (empresas cerradas y personas naturales no asalariadas). Por estas razones, no contribuye a la redistribución del ingreso y castiga en exceso el crecimiento económico, porque grava fuertemente la inversión y crea distorsiones importantes en el funcionamiento de los mercados (Bonilla *et al.*, 2015, p. 46).
- d.** La multiplicidad de regímenes, la presencia de amplios privilegios tributarios y la alta evasión por parte de algunos grupos de contribuyentes, tanto en el régimen de personas naturales como en el de jurídicas, hacen que los impuestos directos en Colombia contribuyan poco a la redistribución del ingreso (Bonilla *et al.*, 2015, p. 12).
- e.** El régimen es excesivamente complejo y, en consecuencia, impone costos e ineficiencias administrativas altas, tanto a los contribuyentes como a la administración tributaria (Bonilla *et al.*, 2015, p. 46).

En vista de las complejidades que presentaba la estructura impositiva del impuesto sobre la renta de las personas naturales, la Ley 1819 de 2016 creó un

sistema cedular, en el cual la carga tributaria en cabeza del sujeto dependía del origen del ingreso. No obstante, esta reforma no solo introdujo el sistema cedular, sino que también, siguiendo las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria y del Banco Mundial (2013), el Gobierno Nacional creó un régimen simplificado de tributación denominado Monotributo, mediante el artículo 165 de la Ley 1819 de 2016.

Este esquema permitía que el micro y pequeño empresario persona natural pagara su impuesto con ciertas particularidades. La más relevante se evidenció en el aspecto cuantitativo, ya que la contraprestación dineraria se determinaba según la categoría del contribuyente (A, B o C), estableciendo una cuota fija conforme al artículo 903 del Estatuto Tributario Nacional vigente en ese momento.

Sin embargo, este nuevo régimen simplificado fue un fracaso, alcanzó tan solo 94 personas inscritas a nivel nacional, según información obtenida de la DIAN, mediante derecho de petición radicado No. 14509002928650 del 18 de junio de 2018.

Por esta razón, el Gobierno del presidente Iván Duque reconsideró el modelo del Monotributo –inspirado en el esquema argentino– y lo transformó, tomando como referencia el modelo brasileño denominado Simples Nacional. Así nació el Régimen Simple de Tributación, RST, creado por el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018.

Es de anotar que este régimen fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-481 de 2019, entidad que anuló la Ley de Financiamiento por vicios de procedimiento. No obstante, los efectos de la sentencia fueron diferidos, lo que permitió que el RST continuara vigente temporalmente. Posteriormente, fue reincorporado en el ordenamiento jurídico mediante la Ley 210 de 2019, donde permanece vigente como parte del Estatuto Tributario Nacional.

Visto este marco introductorio sobre el nacimiento del Régimen Simple de Tributación, RST, se continúa con un análisis de los efectos que ha generado este nuevo sistema alternativo de tributación, especialmente, por la ausencia de normas que eviten su utilización como instrumento de erosión de la base gravable en el impuesto sobre la renta y complementarios.

El Régimen de Tributación Simple: un instrumento de erosión de la base gravable en materia del impuesto de renta

La concepción romana del tributo, definida como aquella institución jurídica que representa la obligación de entregar una suma dineraria en favor del emperador—quien además era considerado la representación de Dios en la Tierra— y exigida por un recaudador de impuestos, parece ser una conceptualización epistemológica ya superada. Era tal el temor que se tenía a este sujeto (el recaudador), que Adams (2015), citado por Restrepo (2020), manifiesta que las tablillas sumerias expresaban lo siguiente: “Puedes tener un señor, puedes tener un rey, pero al hombre que debes temer es al recaudador de impuestos” (Adams, 2015, p. 15, citado por Restrepo, 2020, p. 4).

No obstante, la evolución de las distintas cartas magnas, articuladas con la nueva noción del Estado de derecho, permitió que la exacción tributaria fuese concebida más como un deber ciudadano de aportar a los fines sociales del erario, que como un castigo impuesto al pueblo. De allí cobra alto sentido la articulación que tiene el impuesto en la financiación del gasto público. Parafraseando lo dicho por Jarach (1996):

El gasto público financiado con recursos tributarios surte los efectos redistributivos deseados si los tributos elegidos inciden sobre categorías de personas diferentes de los beneficiarios del gasto, según los propósitos del Estado y la idoneidad de los medios empleados. Así, la redistribución es progresiva si los beneficiarios del gasto pertenecen a un sector de ingresos más bajos que aquel sobre el cual recae la incidencia del tributo. A contrario *sensu*, será regresiva si los beneficiarios del gasto pertenecen a un sector de ingresos más elevados que aquel sobre el cual inciden los tributos elegidos (p. 188).

Entonces, el tributo es un mecanismo que garantiza el financiamiento de los fines sociales del Estado, especialmente, a través del recaudo de los impuestos denominados “progresivos”, como lo es el impuesto de renta y complementarios, gravamen que representa alrededor del 52,76 % del recaudo tributario a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. En este punto es importante precisar que un impuesto se considera progresivo “cuando se establece una alícuota creciente del monto imponible” (Jarach, 1996, p. 295).

En este sentido, cobra relevancia la incorporación del Régimen Simple de Tributación, RST, en el sistema tributario colombiano, pues lo que cualquier ciudadano pensaría es que el impuesto unificado simple es un tributo progresivo

que permite garantizar dos elementos esenciales para el sistema tributario. El primero es la eficiencia, que tiene un enfoque eminentemente económico vinculado a la relación costo-beneficio, puesto que si la relación de proporcionalidad entre el costo de administración del tributo y el beneficio final que se deduce de él es positiva, el tributo es eficiente; de lo contrario, será ineficiente, y dicho análisis permite deducir la viabilidad o no de la creación o mantenimiento del tributo. En esta misma perspectiva también se alude a la eficiencia del tributo para señalar los efectos que este tiene sobre la asignación de los recursos en la economía (Piza, 2015, p. 156).

El segundo elemento es la redistribución de la riqueza como principio hegemónico de esta clase de gravámenes progresivos. Sin embargo, esto no ocurre, especialmente, cuando se estudia este nuevo régimen, ya que gracias a los vacíos jurídicos que ha dejado el legislador colombiano, los contribuyentes del impuesto de renta tienen en sus manos una herramienta que podría convertirse en un vehículo de erosión de la base gravable de este tributo, atentando contra los fines legislativos que dieron origen al régimen.

La estrategia que posibilita erosionar la base gravable del impuesto de renta nace con el acceso de las sociedades nacionales al RST. Para nadie es un secreto que la facilidad de constituir sociedades, introducida por la Ley 1258 de 2008, permite a los empresarios crear entes sociales de forma rápida, minimizando protocolos y asuntos formales que exigen otro tipo de sociedades, como las de responsabilidad limitada o anónima. Sin embargo, esta ventaja también se ha convertido en una amenaza para el erario, puesto que este mismo mecanismo propicia la creación de vehículos que contribuyen a disminuir la carga impositiva en materia de renta.

Para entender cómo se erosiona la base gravable del impuesto de renta, se parte de una situación fáctica hipotética como la siguiente:

Considérese una sociedad que fue creada hace 15 años, que espera tributar por el sistema ordinario, y que proyecta su denuncia rentístico con corte al periodo X informado de la siguiente forma:

Tabla 3. Declaración tributaria del impuesto sobre la renta de un contribuyente del régimen ordinario, momentos previos a utilizar el régimen SIMPLE de tributación como mecanismo de erosión de la base gravable imponible

Concepto	Sistema ordinario
Ingresos brutos	\$105.000.000.000
Devoluciones rebajas y descuentos	(\$-)
Ingresos netos	\$105.000.000.000
Costos	(\$41.500.000.000)
Gastos de administración	(\$30.316.610.000)
Gastos de distribución y ventas	(\$25.517.500.000)
Gastos financieros	(\$556.150.000)
Otras deducciones	(\$1.790.217.000)
Renta líquida	\$5.319.523.000
Compensaciones	\$0
Renta líquida gravable	\$5.319.523.000
Margen de tributación	5,06 %
Tarifa del impuesto sobre la renta	35%
Impuesto sobre la renta	\$1.861.833.000

Fuente. Adaptado de Zuluaga (2020, p. 182).

Como se puede apreciar en el denuncia rentístico de este ente social, se trata de un contribuyente que no podría acceder al Régimen Simple de Tributación (SIMPLE), debido a su volumen de ingresos brutos, el cual supera las 100.000 Unidades de Valor Tributario, UVT, exigidas por la ley tributaria. Ahora bien, su pronóstico fiscal se traduce en tributar la suma de \$1.861.833.000 bajo el sistema ordinario.

Sin embargo, los familiares de los accionistas podrían constituir otra sociedad, cumpliendo los límites de participación y administración establecidos en el artículo 905 del Estatuto Tributario Nacional, y prestar un servicio –que para este caso será el asesoramiento empresarial– modificando así la estructura de la base gravable de la sociedad que se llamará “A”. Esta maniobra erosionaría la base gravable del impuesto de renta y, de manera concomitante, atentaría contra las finanzas del Estado.

Para una mejor ilustración, obsérvese lo que ocurriría si esta situación fáctica se llevara a cabo:

Tabla 4. Erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta de un contribuyente del régimen ordinario, luego de utilizar el régimen SIMPLE de tributación como instrumento de reducción de su carga tributaria

Concepto	Sociedad A (Sistema ordinario) sin erosión de la base gravable	Sociedad A (Sistema ordinario) con erosión de la base gravable	Sociedad B (Régimen SIMPLE)
Ingresos brutos	\$105.000.000.000	\$105.000.000.000	\$2.848.000.000
Devoluciones rebajas y descuentos	(\$-)	(\$-)	(\$-)
Ingresos netos	\$105.000.000.000	\$105.000.000.000	\$2.848.000.000
Costos	(\$41.500.000.000)	(\$41.500.000.000)	(\$-)
Gastos de administración	(\$30.316.610.000)	(\$30.316.610.000)	(\$-)
Gastos de distribución y ventas	(\$25.517.500.000)	(\$25.517.500.000)	(\$-)
Gastos financieros	(\$556.150.000)	(\$556.150.000)	(\$-)
Otras deducciones	(\$1.790.217.000)	(\$1.790.217.000)	(\$-)
Deducción PJ del SIMPLE	(\$-)	(\$2.848.000.000)	(\$-)
Renta líquida	\$5.319.523.000	\$2.471.523.000	\$-
Compensaciones	\$0	\$0	\$-
Renta líquida gravable	\$5.319.523.000	\$2.471.523.000	\$-
Margen de tributación	5,07 %	2,35 %	14,50 %
Impuesto sobre la renta	\$1.861.833.000	\$865.033.000	\$412.960.000

Fuente. Adaptado de Zuluaga (2020, p. 183).

Como se aprecia en la cuantificación anterior, la sociedad “B”, que opta por el sistema SIMPLE, realizaría un cobro durante la vigencia fiscal que sería deducible para la sociedad “A”, la cual tributa bajo el régimen ordinario. Esta operación permitiría erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta de la siguiente manera:

Tabla 5. Resumen de economía de opción del contribuyente del régimen ordinario del impuesto sobre la renta en los tributos directos

Tributo	Sin erosión	Con erosión	Economía de opción
Impuesto (Renta - SIMPLE)	\$1.861.833.000	\$1.277.993.000	\$583.840.000

Fuente. Adaptado de Zuluaga (2020, p. 183).

A la luz de este análisis, se evidencia una economía de opción, entendido este concepto como la capacidad del contribuyente de elegir entre distintos regímenes tributarios o estructuras legales que le permitan minimizar su carga fiscal, sin incurrir necesariamente en evasión o fraude. Precisamente, se trata de una planeación tributaria que se apoya en el postulado de minimizar el impuesto mediante la aplicación de normas que otorgan beneficios tributarios, dentro del sentido de la ley o del propósito del legislador, y en el marco de actividades desarrolladas bajo el amparo del concepto de interés legítimo (Restrepo & Bedoya, 2015, p. 4).

De esta forma, en el ejemplo planteado, y únicamente en lo que respecta a la tributación directa, la sociedad “A” obtiene una economía de opción equivalente a \$583.840.000.

Esta situación ocurre, fundamentalmente, por dos razones:

Primero, porque el valor cobrado por la sociedad que se acoge al régimen SIMPLE (sociedad B) tributa bajo una tarifa sobre el ingreso significativamente menor que la porción atribuible de la renta líquida gravable sobre la cual contribuye la sociedad que se encuentra en el régimen ordinario (sociedad A), cuya tarifa es del 35 %. Segundo, porque al permitir el ingreso al régimen SIMPLE de las personas jurídicas, se abre una puerta que posibilita maniobras por parte de los contribuyentes para eludir su obligación tributaria sustancial, incluso en ocasiones mediante abuso del derecho.

Se sostiene, entonces, que esta clase de erosiones fiscales no siempre se generan, pues en stricto *sensu*, dependen de la estructura tributaria utilizada en la depuración del impuesto sobre la renta de la sociedad que tributa bajo el régimen ordinario. Para evitar este tipo de situaciones, algunos países han adoptado como medida en sus regímenes fiscales la prohibición de deducir expensas originadas en operaciones con sujetos inscritos en esquemas simplificados de tributación. No obstante, una medida de esta magnitud en Colombia podría desincentivar el

acceso al nuevo régimen SIMPLE, además de limitar la intención del legislador, que no es otra que propiciar la formalización empresarial.

Así las cosas, es evidente que la normativa del Régimen Simple de Tributación, RST, carece de una regulación rigurosa, la cual, sumada a los vacíos jurídicos existentes en la legislación actual, puede menoscabar el recaudo tributario. Este resultado se aleja sustancialmente del objetivo que persigue el legislador con la creación de un sistema alternativo de tributación como lo es el RST.

A continuación, se presenta un análisis de los vacíos normativos existentes en el ordenamiento jurídico tributario, los cuales constituyen el fundamento del estudio desarrollado en el presente artículo.

El Régimen de Tributación Simple y los vacíos normativos que coadyuvan a la erosión de la base gravable en materia del impuesto sobre la renta

Como se expuso en los antecedentes del Régimen Simple de Tributación, RST, el legislador colombiano implementó un sistema alternativo de imposición que contempla un tributo denominado Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple, mediante el cual se integran los siguientes impuestos:

- a.** El impuesto sobre la renta, sin incluir el complementario de ganancias ocasionales, el cual se liquida de manera autónoma e independiente, tanto para los contribuyentes del impuesto sobre la renta como para los responsables del Impuesto Unificado Simple.
- b.** El impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.
- c.** La sobretasa bomberil, creada bajo el amparo de la Ley 1575 de 2012.
- d.** Los aportes por concepto de pensión que realiza el empleador en favor de los trabajadores, a través del mecanismo del crédito fiscal o tributario.

Desde esta perspectiva, resulta pertinente plantear la siguiente pregunta: ¿el Impuesto Unificado Simple constituye un nuevo impuesto o, por el contrario, se trata de un esquema alternativo de tributación, dado que únicamente integra los tributos existentes enunciados anteriormente?

Desde un enfoque dogmático, los autores de este artículo consideran que, aunque el Impuesto Unificado Simple sustituye varios gravámenes, sí puede catalogarse como un nuevo impuesto, por las siguientes razones:

En primer lugar, es un tributo cuya coerción impositiva es relativa, dado que, mientras no se opte por él, el responsable tributario no tendrá la obligación de declararlo y pagarlo.

En segundo lugar, el elemento subjetivo es selectivo; esto es, no todas las personas naturales y jurídicas pueden ser responsables del Impuesto Unificado Simple.

En tercer lugar, el elemento objetivo, en su aspecto cuantitativo, dista materialmente de los tributos que lo integran. Por ejemplo, cuando se habla en materia del impuesto a la renta, es la utilidad la que se somete a exacción; mientras que, en el Impuesto Unificado Simple, son los ingresos brutos —esto es, el ingreso sin que se puedan detraer las devoluciones, rebajas y descuentos— los que constituyen la base gravable. Además de la diferencia en el aspecto cuantitativo denominado “base gravable”, se observa que sus tarifas también son distintas, de lo que se concluye que no es un sistema alternativo, sino un nuevo tributo.

Entonces, partiendo de la premisa de que el Impuesto Unificado Simple constituye un “nuevo tributo” más que un “gravamen sustituto”, el primer vacío normativo en el ordenamiento jurídico colombiano se evidencia en la ausencia de un régimen de control de precios para las transacciones celebradas entre vinculados económicos y/o partes relacionadas del exterior.

Cabe recordar que, dentro de los pilares de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, se encuentra el régimen de precios de transferencia, regulación cuyo origen corresponde al primer pilar de esta organización. A través de dicho régimen, se busca plasmar el compromiso de aplicar de forma simplificada y ágil las normas sobre precios de transferencia a determinados acuerdos, prestando especial atención a las necesidades de los países con poca capacidad, que a menudo se ven envueltos en controversias fiscales en relación con estos asuntos (OCDE, 2021).

Este régimen resulta de vital importancia para restringir la transferencia de utilidades desde vehículos societarios del régimen ordinario del impuesto sobre la renta hacia sujetos con condiciones tributarias preferentes, como podría clasificarse una sociedad responsable del Régimen Simple de Tributación, RST. Así pues, mientras el legislador colombiano no regule este tipo de operaciones, todas

las transacciones realizadas entre un vinculado económico, nacional o extranjero, y una persona natural o jurídica responsable del RST, no estarán sujetas al régimen de control de precios. Esto, claro está, considerando las limitaciones establecidas en los artículos 905 y 906 del Estatuto Tributario Nacional, ya que la normas del régimen de precios de transferencia solo resultan aplicables a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

El segundo vacío normativo se aprecia en la aplicabilidad del artículo 90 del Estatuto Tributario Nacional para los responsables del RST. A la luz de las reformas tributarias de 2018 y 2019, el legislador extendió las reglas de aplicación de este artículo a cualquier tipo de operación de venta de bienes y servicios, incluso cuando estas se realicen entre no vinculados económicos. El propósito fue controlar la evasión del impuesto sobre la renta. No obstante, el legislador ha dejado nuevamente un vacío que genera serias repercusiones para el recaudo tributario del país. Al igual que ocurre con el régimen de precios de transferencia, las reglas relacionadas con esta normativa solo son de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

De esta manera, cuando se realice una transacción entre un responsable del RST y un vinculado nacional, no será indispensable acatar las reglas de esta norma, incluso cuando se trate de la venta de un activo fijo que configure una ganancia ocasional. Esta postura se sustenta en la tesis desarrollada por los autores de este artículo, según la cual el Impuesto Unificado Simple constituye un “nuevo tributo”. Por lo tanto, al categorizarse como tal, se evidencia una desintegración del principio de unidad del impuesto que rige en materia de renta, máxime si se tiene en cuenta que el Consejo de Estado ha concluido que las reglas del artículo 90 del Estatuto Tributario Nacional no aplican en todos los casos, especialmente, aquellos relacionados con las ganancias ocasionales.

Así que, tomando este pronunciamiento del Honorable Tribunal, y considerando el desarrollo dogmático que sustenta que el Impuesto Unificado Simple es un nuevo tributo, se colige que el artículo 90 del Estatuto Tributario Nacional tampoco es de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes de este sistema alternativo de tributación, RST.

En síntesis, los vacíos normativos expuestos configuran una brecha que abre la puerta para que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios erosionen la base gravable de este tributo, dada la falta de una técnica legislativa idónea que articule e integre el sistema tributario colombiano de forma coherente.

Conclusiones

El Gobierno Nacional ha depositado sus esperanzas en el Régimen Simple de Tributación, RST, considerando que se trata del principal instrumento con el que cuenta el sistema tributario colombiano para reducir la informalidad empresarial en el país. Sin embargo, la creación de un régimen de esta magnitud tiene un trasfondo no solo jurídico, sino también económico, ya que este tipo de esquemas alternativos implican sacrificar recaudo tributario a cambio de encaminar hacia la legalidad a sujetos esquivos al mandato constitucional del “deber de contribuir”, aun cuando ello se logre mediante una carga impositiva menos onerosa. En teoría, esto permite contar con un nuevo flujo de ingresos fiscales que antes no existía, garantizando eficiencia y eficacia en el ejercicio de la facultad fiscalizadora de la Autoridad Tributaria.

No obstante, el diseño creado e implementado en el sistema tributario colombiano posee un costo fiscal implícito, generado en gran parte por errores del poder legislativo y la falta de precaución en el proceso de construcción y elaboración de las leyes tributarias. Como se ha analizado a lo largo del presente artículo, el RST es un instrumento que podría ser empleado en detrimento del deber de contribuir correctamente a las cargas del erario. Los vacíos normativos identificados son críticos y profundos, al punto que ni siquiera por analogía un operador jurídico podría resolver controversias que surjan con ocasión del uso de estrategias fiscales que generen economías de opción. Si bien la Autoridad Tributaria cuenta con el artículo 869 del Estatuto Tributario, el cual establece límites al abuso en derecho en materia tributaria, un responsable podría idear un esquema societario similar al analizado en apartados anteriores, que contenga sustancia económica. Ante tal situación, se torna complejo para la Autoridad Tributaria demostrar la mala fe en el diseño y ejecución de dichas prácticas. Esto se agrava si se considera que la Corte Constitucional, en la Sentencia C-015 de 1993, avaló el uso de economías de opción para optimizar la carga tributaria de los contribuyentes, lo que dificulta aún más la demostración del abuso en materia impositiva.

En resumen, el presente artículo evidencia un serio problema en el diseño normativo del RST, lo que plantea la necesidad de adecuar la legislación tributaria vigente. En particular, se requiere imponer límites a la deducibilidad de quienes contraten con responsables de este régimen, teniendo en cuenta que las ventas o prestaciones que realicen los contribuyentes de regímenes especiales no deben generar crédito fiscal en el IVA ni sus facturas han de permitir a los compradores deducir los gastos en el impuesto sobre la renta, siendo el ideal que dicha

deducibilidad sea aplicada únicamente por contribuyentes que vendan o presten servicios a consumidores finales (Lozano, 2014).

En esta misma línea, se debe replicar parte de la regulación de precios de transferencia, así como extender la aplicabilidad del artículo 90 del Estatuto Tributario Nacional a los responsables del RST. De lo contrario, la tentativa de erosionar la base gravable seguirá siendo una opción para aquellos contribuyentes que, mediante cierto grado de creatividad, diseñen estrategias tributarias agresivas que atenten contra el recaudo fiscal y el deber de contribuir conforme a los principios de justicia y equidad.

Referencias

- Asamblea Nacional Constituyente. (1991, julio 20). *Constitución Política de Colombia. Gaceta Constitucional*, No. 116.
- Beuchot, M. (2000). *Tratado de hermenéutica analógica. Hacia un nuevo modelo de interpretación* (2a ed.). Universidad Nacional Autónoma de México/Itaca.
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., Perry, G., Piza, J. R., Urrutia, M. & Villar, L. (2015). *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Ministerio de Hacienda. <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>
- Cetrángolo, O., Goldschmit, A., Gómez, J. C. & Morán, D. (2014). *Monotributo en América Latina. Los casos de Argentina, Brasil y Uruguay*. Organización Internacional del Trabajo. <https://bit.ly/2TH6d7w>
- Curtis, E., Comiskey, C. & Dempsey, O. (2016). Importance and use of correlational research. *Nurse Researcher*, 23(6), 20–25.
- Congreso de la República de Colombia. (2008, diciembre 5). *Ley 1258 de 2008. Diario Oficial*, No. 47.194.
- Congreso de la República de Colombia. (2012, agosto 22). *Ley 1575 de 2012. Diario Oficial*, No. 48.530.

- Congreso de la República de Colombia. (2012, diciembre 26). *Ley 1607 de 2012*. *Diario Oficial*, No. 48.655.
- Congreso de la República de Colombia. (2014, diciembre 23). *Ley 1739 de 2014*. *Diario Oficial*, No. 49.374.
- Congreso de la República de Colombia. (2016, diciembre 29). *Ley 1819 de 2016*. *Diario Oficial*, No. 50.101.
- Congreso de la República de Colombia. (2018, diciembre 28). *Ley 1943 de 2018*. *Diario Oficial*, No. 50.820.
- Congreso de la República de Colombia. (2019, diciembre 27). *Ley 2010 de 2019*. *Diario Oficial*, No. 51.179.
- Consejo de Estado. (2022, noviembre 10). *Sentencia 11001-03-27-000-2020-00025-00 (25400)*. Magistrada ponente: Myriam Stella Gutiérrez Arguello. https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/Casos/list_procesos.aspx?guid=110010327000202000025001100103
- Corte Constitucional. (1993, marzo 21). *Sentencia C-015 de 1993*. Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm>
- Corte Constitucional. (1999, octubre 6). *Sentencia C-740 de 1999*. Magistrado ponente: Álvaro Tafur Galvis.
- Corte Constitucional. (2019, octubre 16). *Sentencia C-481 de 2019*. Magistrado ponente: Alejandro Linares Cantillo.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. (2024, marzo 16). *Estadísticas de recaudo*. <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>
- Grondin, J. (2006). *L'herméneutique*. Presses Universitaires de France.
- Guastini, R. (2011). *Distinguiendo*. Gedisa.
- Heidegger, M. (1999). *Ontología. Hermenéutica de la facticidad*. Alianza.
- Jarach, D. (1994). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Abeledo-Perrot.

- Lozano, E. (2014). Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia. *Revista de Derecho Privado*, (51), 1–14. <https://www.redalyc.org/pdf/3600/360033222006.pdf>
- Morin, E. & Le Moigne, J. (1999). *L'intelligence de la complexité*. L'Harmattan.
- OCDE. (2021). *Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, BEPS de la OCDE y el G20*. <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- Piza, J. R. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Universidad Externado de Colombia.
- Presidencia de la República de Colombia. (1989, marzo 30). *Decreto 624 de 1989*. *Diario Oficial*, No. 38.756.
- Presidencia de la República de Colombia. (2015). *Decreto 0327 de 2015*.
- Restrepo P., C. M. & Bedoya M., O. H. (2015). El deber de tributar, la elusión, la evasión, los costos y la responsabilidad social. *XIV Congreso Internacional de Costos*. Medellín, Colombia. <https://intercostos.org/wp-content/uploads/2019/01/54.pdf>
- Restrepo P., C. M. (2020). Tributos: un asunto de dioses. *Revista Espacios*, 41(19), 89-101. <https://www.revistaespacios.com/a20v41n19/a20v41n19p07.pdf>
- Zuluaga C., J. D. (2020). *Estudios críticos y económicos del régimen colombiano de tributación simple* [Tesis de maestría inédita, Universidad Externado de Colombia].