



**SINEDIAN**  
ES CUESTIÓN DE DIGNIDAD



Centro de Investigación y Estudios Fiscales



**INSTITUTO DE LA  
PRUEBA Y CIENCIA  
DE LOS HECHOS**  
ESTUDIANDO LA CIENCIA DE LOS HECHOS  
PARA EL DESARROLLO DEL DERECHO

# EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA: REFORMA AL PROCEDIMIENTO

## AUTORES:

Cesar Augusto Martínez

Jhon Jairo Cote

Jaime Antonio Barros Estepa

Jorge Iván Buitrago Reinosa

Luis Alfonso Hernández

Yhony Alberto Lee Yara

Julián Penagos Correa

Daniel Diosa Martínez

Katherin Díaz Velilla

Armando Ponce Bejarano

Lucas Roberto Fenoglietto

María Isabel Lovera Mir

Andrea Juliana Durán

Paola Rojas Alquichire

Helber Miguel Jaimes

Paula Juliana Kopp

## COORDINADORES:

Pedro Giovanni Caro Estupiñán

Jhon Jairo Cote



Queda prohibida toda reproducción total o parcial por cualquier medio sin previa autorización del editor.

Registro de Derechos de Autor Ministerio del Interior.

**Diseño y Diagramación**

SINEDIAN

CINEF

EDITORIAL NUEVA LEGISLACIÓN SAS.

**Editado por:**

SINEDIAN

CINEF

EDITORIAL NUEVA LEGISLACIÓN SAS.

Tel.: (601) 645 9109 Bogotá D.C.

Cel. y WhatsApp: 321 452 7308 - 320 849 4956

[info@enlegislacion.com](mailto:info@enlegislacion.com)

[www.enlegislacion.com](http://www.enlegislacion.com)

Todos los derechos reservados.

2026

ISBN 978-628-96235-2-9

## PRÓLOGO

Colombia atraviesa una etapa clave en la que hablar de justicia tributaria no puede limitarse a cifras o normas. Hablar de justicia tributaria es hablar de dignidad, de equidad y de país. “*Equidad y Justicia Tributaria: Reforma al Procedimiento*”, nace justamente desde esa convicción que predica que los impuestos, la ley y la administración pública son por y para todos. *SINEDIAN*, Sindicato Nacional de Empleados de la DIAN ha sido protagonista en esta historia. No se trata solo de la defensa de los derechos de los empleados de la DIAN, sino de los de todo un país porque estamos al servicio de cada ciudadano. Esa es la misión de *SINEDIAN* y del *CINEF*, Centro de Investigaciones y Estudios Fiscales: impulsar la justicia y la equidad tributaria como elementos de justicia social.

Las páginas de este libro, que recogen el espíritu tributario de reconocidos doctrinantes del país, exponen los temas que se debaten actualmente en Colombia: desde el sentido profundo de la justicia fiscal, los retos de la fiscalización, la carga de la prueba y los límites sancionatorios, hasta otros elementos de la contribución que necesitan reinventarse.

Los autores como César Augusto Martínez, Director Nacional de Fiscalización DIAN y John Jairo Cote, Coordinador del *CINEF* y afiliado *SINEDIAN*, abren el debate hablando de la “*Justicia Tributaria*” con una mirada que va más allá del recaudo: la presentación de un modelo que hace un llamado a la equidad y a la responsabilidad compartida entre Estado y contribuyente. Seguidamente Jaime Barros Estepa, gran doctrinante de la prueba tributaria, nos expone de manera profunda la necesidad de reformar el sistema probatorio tributario colombiano. Jorge Iván Buitrago, líder y experto de *Reto Tributario* nos explica de manera sencilla cómo funciona y qué necesita ajustarse al régimen simple de tributación RST.

Tal como debió seguir la temática, Luis Alfonso Hernández nos enseña cuáles son las reglas claras que deben reconocerse a la jurisdicción del impuesto territorial del ICA, para seguidamente, Yhony Lee Yara, contarnos cómo deben

reformarse unos buenos apartados del estatuto tributario a fin de mejorar el recaudo y la simplicidad tributaria. El inspector de la DIAN, Julián Penagos Correa nos explicó como nunca antes, breve y sencilla pero profundo el tema de la solidaridad y subsidiariedad en materia de cobro de impuestos y, por si fuera poco, Daniel Diosa nos dotó de herramientas para determinar la base y afrontar los procesos de fiscalización ante la UGPP. Paola Rojas Alquichire desde su experiencia tributaria nos muestra las desigualdades en la planeación tributaria del impuesto de Renta de las personas naturales.

Un tema a veces no tan conocido pero que cada día nos afecta a todos, la tributación internacional, fue contada de manera clara por Katherin Diaz Velilla, seguidamente, en cortas páginas aprendimos lo que todo contador y empresario debe saber de los precios de transferencia. Pares y grandes tributaristas de Suramérica, como Lucas Fenogietto y Maria Isabel Lovera, nos contaron, de manera comparada, cómo funciona el IVA y el impuesto al consumo en Argentina, Paraguay y Colombia.

Nuestra compañera afiliada Andrea Durán nos puso sobre la mesa uno de tantos temas que afectan la operatividad de la DIAN y el profesor Helbert Jaimes nos puso en tamizaje la actual reforma tributaria frente a los principios que deben aplicarse. Termina esta obra con una herramienta de obligada consulta de todos los contadores y tributaristas: el listado total de beneficios tributarios colombianos a 2025.

Todas estas páginas, que se adentraron en temas complejos fueron abordadas con un lenguaje cercano y claro. Cada artículo es una herramienta que tiene el propósito de brindar al lector los conceptos necesarios para comprender los temas actuales que afectan los tributos y ponerlos desde la concepción del compromiso con la justicia social. Pero este libro no solo analiza normas; también cuenta historias reales que ponen a prueba la humanidad del sistema. Casos como el de Andrés Felipe Cardeño, víctima del conflicto armado, nos recuerdan que la administración tributaria debe actuar con sensibilidad. La justicia fiscal, como se demuestra en estas páginas, solo es verdadera cuando pone a la persona en el centro, cuando la ley se aplica con sentido humano y no con frialdad burocrática.

Fortalecer el sistema jurídico tributario es tarea de todos: del Congreso que legisla, de la DIAN que ejecuta, de los funcionarios que interpretan y actúan, y, sobre todo, de los ciudadanos que cumplen con honestidad. Así también de los sindicatos, como SINEDIAN, que velan porque todo ese engranaje funcione con justicia y dignidad. Si cuidamos a quienes procuran los recursos del país,

el beneficio colectivo es inmenso. Por eso, este libro no solo busca enseñar, nuestro propósito es inspirar.

“Equidad y Justicia Tributaria: Reforma al Procedimiento” es, en esencia, una invitación a repensar el sistema desde sus cimientos. A entender que cada impuesto, cada proceso, cada fallo y cada funcionario forman parte de un mismo propósito: construir un país más justo, solidario y progresivo. Leerlo es reconocer que detrás de cada norma hay un rostro, detrás de cada tributo hay un derecho, y detrás de cada servidor de la DIAN hay un compromiso con Colombia.

**PEDRO GIOVANNI CARO ESTUPIÑAN**

Presidente SINEDIAN

Editorial Nueva Legislación SAS.

Dirigida por:  
Lina Paola Chavarro Y.

## ÍNDICE

<b>Prólogo .....</b>	<b>III</b>
<b>Justicia tributaria colombiana: entre los límites de la ley, la equidad y la efectividad .....</b>	<b>1</b>
♦ <i>Por: Cesar Augusto Martinez Ariza         Jhon Jairo Cote Salazar</i>	
<b>Carga de la prueba tributaria: hechos notorios, contabilidad y el rigor ante la DIAN. El caso de Andrés Cardeño, Análisis de la Sentencia 29960 del 31 de Julio del 2025. ....</b>	<b>22</b>
♦ <i>Por: Jaime Antonio Barros Estepa</i>	
<b>Retos y oportunidades del régimen simple de tributación en Colombia .....</b>	<b>39</b>
♦ <i>Por: Jorge Iván Buitrago Reinosa</i>	
<b>Principio de territorialidad del ICA: aspectos fundamentales .....</b>	<b>55</b>
♦ <i>Por: Luis Alfonso Hernández León</i>	
<b>Fiscalización efectiva: un modelo desde experiencias .....</b>	<b>79</b>
♦ <i>Por: Yhony Alberto Lee Yara</i>	
<b>Solidaridad y subsidiariedad tributaria, aduanera y cambiaria: reglas claras .....</b>	<b>107</b>
♦ <i>Por: Julián Penagos Correa</i>	

<b>Aportes UGPP: determinación de la base y facultades de fiscalización.....</b>	<b>123</b>
♦ <i>Por: Daniel Diosa Martínez</i>	
<b>Impuesto de renta de asalariados: desigualdades y dificultades de planeación .....</b>	<b>141</b>
♦ <i>Por: Paola Andrea Rojas Alquichire</i>	
<b>Tributación internacional: due diligence y marco técnico para la práctica profesional.....</b>	<b>150</b>
♦ <i>Por: Katherin Díaz Velilla</i>	
<b>Precios de transferencia desde cero, lo que todo contador debe saber .....</b>	<b>173</b>
♦ <i>Por: Armando Ponce Bejarano</i>	
<b>Impuestos IVA y consumo en Argentina, Paraguay y Colombia fundamentos, arquitectura y desafíos de equidad.....</b>	<b>180</b>
♦ <i>Por: Lucas Roberto Fenoglietto</i> <i>María Isabel Lovera Mir</i>	
<b>Ineficacia de las declaraciones tributarias y alternativas de solución .....</b>	<b>189</b>
♦ <i>Por: Andrea Juliana Durán Parada</i>	
<b>Reformas tributarias: respeto a los principios tributarios y presupuestales en Colombia.....</b>	<b>202</b>
♦ <i>Por: Helber Miguel Jaimes Sandoval</i>	
<b>Beneficios tributarios colombianos vigentes a 2025.....</b>	<b>214</b>
♦ <i>Por: Paula Juliana Kopp Bustos</i> <i>Jhon Jairo Cote</i>	



# JUSTICIA TRIBUTARIA COLOMBIANA: ENTRE LOS LÍMITES DE LA LEY, LA EQUIDAD Y LA EFECTIVIDAD

**Por: CESAR AUGUSTO MARTINEZ ARIZA**

Abogado, Contador Público, Magíster en tributación  
Director Nacional de Fiscalización DIAN

**Por: JHON JAIRO COTE SALAZAR**

Abogado, Economista, Contador Público,  
especialista constitucional, Auditor DIAN

Colombia arrastra un dilema persistente: se legisla mucho sobre impuestos, pero se reflexiona poco sobre justicia tributaria. Nuestro sistema tributario se ha movido en las últimas tres décadas entre la necesidad de recaudar, la legitimación de lo reglado que irradie principios de equidad y progresividad y la efectividad de las reformas que alienten los ciclos económicos. Sin embargo, poco o nada se ha reconocido a la verdadera justicia tributaria que no depende de las tarifas que se fijan a unos grupos sociales, sino de cómo el sistema logra equilibrar legalidad, equidad y confianza.

La pregunta central que se han hecho los gobiernos es cuánto se recauda, cómo y bajo qué condiciones se cobra, pero poca o ninguna atención se ha prestado a la curva de rendimientos de las reformas a largo plazo. Ese es un eje nuclear de la justicia tributaria que legitima la función de la administración y permite eficiencia en la fiscalización.

Principios como la equidad vertical y horizontal tributaria parecen desvanecerse durante el trayecto del cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales. La hiperinflación normativa tributaria agrava el problema de la eficiencia, cumplimiento y control, empero, la optimización de la contribución. Desde esto, las siguientes líneas tienen como primer objetivo sensibilizarnos hacia la búsqueda de unas reglas claras y sencillas de las obligaciones tributarias, seguidamente, realizar en un esfuerzo intuitivo de ponderación de principios tributarios, un acercamiento a lo que pueda considerarse una formulación de la justicia tributaria y por último reconocer que una reforma tributaria estructural requiere de la materialización de los principios que irradian el sistema, desde la construcción de canales de

interacción de cada uno de los agentes que sirvan como alentadores del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

## El concepto de justicia tributaria

La justicia tributaria se puede entender como el equilibrio entre el deber de contribuir y la protección de los derechos del contribuyente. En palabras sencillas: pagar impuestos no debe ser un castigo, ni tampoco un acto heroico si su propósito es garantizar que las cargas públicas sean proporcionales, razonables y legalmente fundamentadas. Reglas claras que permitan al contribuyente cumplir con su obligación, dentro del pacto social, y una administración que brinde las garantías del debido proceso de control, fiscalización y recaudo, de modo que ciudadano sienta que la ley no le castiga, al contrario, le incluye en un pacto fiscal justo.

Esta es realmente la concepción constitucional del artículo 363 de la carta que ordena que el sistema tributario sea equitativo, eficiente y progresivo, y que los impuestos se establezcan conforme a la ley. De ahí nace el principio de reserva de ley tributaria, que protege al ciudadano de la arbitrariedad del poder fiscal, pero le obliga a vincularse de manera efectiva en virtud del principio de solidaridad.

## Los pilares técnicos de la justicia tributaria

Podemos identificar tres ejes esenciales que determinan la justicia tributaria en Colombia:

- **Equidad vertical y horizontal:** los contribuyentes con mayor capacidad económica deben aportar más (progresividad), y quienes están en situaciones similares deben recibir el mismo trato (horizontalidad). Según cifras del DANE y la OCDE (2024), el 10 % más rico concentra cerca del 40 % del ingreso total, pero su carga efectiva no supera el 20 %. Esto muestra que aún falta progresividad real.
- **Legalidad y reserva de ley:** los elementos esenciales del tributo (sujeto, hecho generador, base y tarifa) deben estar definidos por ley. Cuando el Ejecutivo los modifica mediante decretos, resoluciones o interpretaciones amplias, se rompe el principio de certeza jurídica.
- **Proporcionalidad y no confiscatoriedad:** un impuesto se vuelve injusto cuando destruye la base económica sobre la que recae. La Corte

Constitucional ha sostenido que la tributación debe respetar la capacidad de pago y no puede exceder el 50–60 % del ingreso disponible (Sentencias C-776/03, C-009/19).

## La reserva de ley y su importancia en la justicia tributaria

La justicia tributaria no puede entenderse sin considerar el principio de reserva de ley, que actúa como uno de los pilares estructurales del sistema impositivo colombiano. Este principio, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, establece que los elementos esenciales de los tributos como hecho generador, sujetos activo y pasivo, base gravable, tarifa, entre otros, deben ser definidos directamente por la ley, mientras que el ejecutivo o administrador tiene el grado de inferencia en tanto así lo permita el mismo legislador.

En términos sencillos, la reserva de ley garantiza que ningún impuesto, contribución o sobretasa pueda ser creado o modificado por vía reglamentaria, ni mediante actos administrativos que sustituyan la deliberación democrática propia del Congreso. Su objetivo es doble: proteger la seguridad jurídica del contribuyente y preservar la legitimidad democrática de la imposición fiscal.

Por estas razones, este principio adquiere especial relevancia dentro del modelo de justicia tributaria **(JT)**, que más adelante desarrollaremos. De momento debemos reconocer que, de manera ilustrativa, La Corte Constitucional, en la Sentencia C-389 de 2023, examinó la constitucionalidad de la sobretasa al impuesto de renta para empresas generadoras de energía eléctrica introducida por la Ley 2277 de 2022. Los demandantes alegaban vulneración de la reserva de ley y del principio de equidad tributaria, argumentando que el legislador había creado una carga diferenciada sin suficiente fundamento técnico. La Corte concluyó que, aunque el Congreso tiene potestad para fijar tarifas diferenciales, debe hacerlo siempre dentro de los parámetros de certeza y previsibilidad exigidos por el artículo 338, evitando delegar aspectos esenciales a normas reglamentarias.

*“63. El principio de legalidad en materia tributaria (plasmado en los artículos 338 y 150.12 CP), establece que el Legislador tiene la facultad para crear, modificar y eliminar contribuciones fiscales, así como para definir sus elementos estructurales esenciales. En virtud de esta competencia, corresponde al Congreso de la República definir directamente los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de los tributos nacionales”. (Corte Constitucional, Sentencia C-389 de 2023).*

Un antecedente estructural se encuentra en la *Sentencia C-593 de 2019*, donde la *Corte Constitucional* profundizó en el alcance de la reserva de ley en materia tributaria, subrayando que este principio “*constituye una garantía de seguridad jurídica y una condición de validez del tributo*”. Aquí este fallo precisó que, incluso en el ámbito territorial, las autoridades no pueden crear o modificar tributos sin una autorización legal expresa que determine los elementos esenciales. Por último, y en grado importante, el *Consejo de Estado*, en *decisión del 30 de julio de 2020*, *Exp. 76001-23-33-000-2016-00199-01 (24117)*, reiteró que la autonomía fiscal de los entes territoriales no implica libertad absoluta para crear gravámenes. Sostuvo que toda potestad tributaria debe emanar de la ley y que la ausencia de definición legal previa de los elementos del tributo constituye una violación directa del principio de legalidad y de la reserva de ley.

## **El problema de las presunciones tributarias**

En la práctica colombiana, la DIAN puede presumir la existencia de hechos gravados incluso sin prueba directa. Esto significa que al tener la presunción el grado de reconocer como ciertos jurídicamente, determinados hechos, que no sean controvertidos por los contribuyentes, le facultan a la administración la determinación del impuesto. El capítulo probatorio del estatuto tributario colombiano reconoce la presunción como determinante en el reconocimiento de ingresos, diferencias de inventarios, rentas presuntivas, entre otras. El problema a resolver se encuentra entonces en establecer de manera correcta cuando un hecho cumple con los requisitos para obligar a un contribuyente al pago de un impuesto y cuando este tiene realmente que demostrar las circunstancias por cercanía con la prueba, hoy, sobre todo, con el universo electrónico tributario y los retos que presentan entre otras, las economías globales y virtuales.

Pero el problema va más allá. Es la estructura del sistema tributario la que aumenta la brecha en la relación de los contribuyentes y el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales (pago del tributo) y formales (presentación de informes y declaraciones) pues mientras estas aparecen con la fuerza coercitiva que el legislador ha ordenado, los requisitos para el reconocimiento tributario de costos y gastos dentro de las declaraciones parecen verse afectados por los requisitos adicionales de la doctrina, los conceptos y las misma jurisprudencia que crean nuevas reglas o subreglas de interpretación que afectan el ejercicio de cumplimiento fiscal del contribuyente.

Ahora bien, tratándose del derecho de defensa del contribuyente dentro de un proceso fiscalizador, si tales presunciones son absolutas o difíciles de

desvirtuar, la justicia tributaria exige que las presunciones sean razonables, refutables y transparentes y aquí es donde la administración encuentra los retos de establecer la verdad jurídica que obligue dentro del principio de justicia -tributaria-, al ciudadano. Este reto de parte de la administración tiene, por supuesto, enormes problemas: la capacidad de la administración en recursos tecnológicos, humanos y de personal especializado, disponible y con la capacidad para desplegar las acciones que necesitan los contribuyentes, y sin dudas, la disposición del mismo ciudadano para advertir la realidad de los hechos.

### **Hiperinflación Normativa Tributaria**

En Colombia es común decir que el sistema tributario cambia cada año y medio, lo preocupante y que esconde este fenómeno es la *hiperinflación normativa*. Este concepto jurídico que describe la proliferación excesiva, acelerada y descoordinada de normas tributarias, (leyes, decretos, decretos reglamentarios, resoluciones, conceptos, etc.) que modifican constantemente las reglas del juego fiscal.

El problema de este fenómeno es que, a diferencia de otros tipos de inflación, la hiperinflación normativa no se mide en precios, sino en *incertidumbre jurídica*. Así, es fácil ver que cada vez que se expide una nueva ley tributaria, nace un nuevo marco de reglamentación interpretativa que lleva a que los contribuyentes, contadores, jueces y funcionarios deban reaprender el sistema, reconfigurar procedimientos y reinterpretar obligaciones. El resultado es un entorno inestable donde la justicia tributaria se hace oscura entre la abundancia de normas y la escasez de coherencia.

En Colombia entre 1991 y 2024 se han expedido más de 20 reformas tributarias nacionales, además de las decenas de decretos reglamentarios, resoluciones y conceptos técnicos DIAN que las han acompañado. Cada una modificó artículos sustantivos del Estatuto Tributario, cambió tarifas, ajustó bases gravables o introdujo regímenes especiales transitorios. El resultado ha sido un *entramado normativo fragmentado*, miles de artículos, muchos aún vigentes, dispersos y en permanente revisión.

Por si fuera poco, se suma la dinámica reglamentaria: por cada ley, se expiden en promedio 10 a 15 decretos reglamentarios y más de 40 resoluciones, y decenas de conceptos técnicos de la DIAN. El efecto acumulado es un sistema sobrecargado, donde la seguridad jurídica y la igualdad ante el tributo se ven seriamente comprometidas. Con todo, el contribuyente promedio

enfrenta hoy panorama sombrío: normas en constante cambio, conceptos que se contradicen y procedimientos de fiscalización que varían según la nueva imposición. Bajo este panorama *La carga impositiva no se mide solo en dinero, sino en tiempo, incertidumbre y riesgo.*

## Justicia Tributaria: Un Modelo Empírico de Medición

Con todo lo hasta aquí observado encontramos un número de elementos que nos ilustran sobre la necesidad de encontrar un buen acercamiento a un índice de justicia tributaria, que permita una medición y de luces del camino necesario por recorrer a fin de reconocer que el sistema puede ser justo cuando:

- El ciudadano entiende por qué paga impuestos y confía en que su aporte se usa correctamente.
- La ley es clara, estable y no cambia cada año y medio promedio, como sucede en Colombia.
- La administración actúa con neutralidad, sin presunciones arbitrarias.
- Las tarifas son progresivas, pero no confiscatorias.
- Y, sobre todo, cuando el proceso tributario respeta el debido proceso tanto como las mismas normas tributarias.

Con esto tenemos que, Colombia necesita pasar del impuesto como imposición al impuesto como pacto, que legitime el ejercicio de la contribución y facilite el cumplimiento. En este sentido la fórmula **JT** Para medir el grado de justicia tributaria que se propone como modelo empírico, nos dice que:

$$JT = P / (P + T)$$

Donde;

- **JT** se considera el grado de justicia tributaria.
- **P** representa la proporción ponderada de decisiones fiscales resueltas conforme a las reglas legales existentes.
- **T** es un índice de carga normativa, que mide la complejidad del sistema y las presunciones absolutas. (entiéndase por norma el conjunto de reglas, legales, administrativas, doctrinales incluso jurisprudenciales, dentro del ordenamiento jurídico).

Con esto tenemos que un valor cercano a **1** del grado de justicia tributaria **JT**, indica un sistema donde las decisiones judiciales son consistentes con la ley y la carga normativa es razonable. Contario, un valor cercano a **0** de **JT** refleja un sistema arbitrario y discrecional.

**Cálculo de P.** la *proporción ponderada P* de controversias fiscales resueltas conforme a la ley durante un periodo *t*. se resuelve:

$$P = \frac{\sum_{i \in \text{casos resueltos en } t} w_i \cdot 1(\text{decisión aplica reglas existentes})}{\sum_{i \in \text{casos resueltos en } t} w_i}$$

Donde;

- $w_i$  = peso por importancia económica del caso (por ejemplo, monto de impuesto en disputa). Esto evita que muchos casos de bajo monto sesguen el índice.
- y el resultado:  $P \in [0,1]$  (**0** = ninguno de los casos respeta la ley, **1** = todos la respetan; esto es, a partir de la determinación de errores de interpretación, demandas contra conceptos DIAN o indebida aplicación de la norma de parte de la autoridad fiscal que conlleva a actos administrativos que presentan errores, pero no que corresponde a casos directos de evasión, elusión y/o contrabando).

**Cálculo de T.** Se entiende que la *tarifa legal T* es exclusivamente la carga normativa compuesta por (delegación, complejidad y presunciones absolutas), *DEL*, *COMP*, *PRESABS*  $\in [0,1]$ : que vienen a ser los componentes normalizados de esta carga que se resuelve así:

$$T = \alpha_{DEL} \cdot DEL + \alpha_{COMP} \cdot COMP + \alpha_{PRES} \cdot PRESABS$$

- **DEL** = grado de delegación normativa (proporción de elementos esenciales delegados al reglamento). [**0** = sin delegación; **1** = delegación total].
- **COMP** = complejidad normativa (índice que resume número de normas aplicables, exenciones y reglas especiales; **0** = muy simple, **1** = muy complejo).
- **PRESABS** = proporción de procedimientos donde existen presunciones absolutas (**0** = ninguna, **1** = todas).

- $\alpha_{DEL} + \alpha_{COMP} + \alpha_{PRES} =$  son pesos iguales por simplicidad:  $\alpha_{DEL} = \alpha_{COMP} = \alpha_{PRES} = 1/3 = 0,3333$ .

Así la forma  $JT = P / TP$  mantiene entonces el resultado entre  $[0,1]$ , evita la división por cero y es fácil de interpretar, así:

*mayor  $P$  y menor  $T$ ; entonces,  $JT$  más cercano a  $1$ ; más justicia*

## Medición practica: Cómo revelar el modelo

Vamos a ver cómo este modelo empírico, desarrollado de manera intuitiva, puede brindarnos un índice de justicia tributaria, que no es un modelo matemático, pero que si puede ser una forma de buscar encontrar un indicador de cuándo la aplicación y resolución de los casos fiscales se acercan al concepto de justicia e igualdad, empero, equidad. Para esto, mostraremos una medición practica de cada componente para construirlo con números, así:

- **P (proporción ponderada de decisiones conforme a la ley):**

El componente  $P$  pretende medir qué tan bien se están aplicando las reglas tributarias existentes por parte de jueces y autoridades administrativas. En otras palabras: ¿qué tan coherente y predecible es el sistema cuando se resuelven los casos tributarios? Para efectos de demostrar su aplicación vamos a:

- Desarrollar cada componente, comenzando por la proporción ponderada de decisiones conforme a la ley  $P$  comenzando por recolectar sentencias / decisiones administrativas en periodo  $t$ .
- Luego asignar a cada caso el **peso  $w_i$**  = monto de impuesto en disputa o relevancia económica.
  - Luego, Calcular:

$$P = \frac{\sum w_i \cdot \mathbf{1}(\text{decisión aplica regla})}{\sum w_i}$$

- Así, se tienen que el resultado se encuentra entre **0** y **1**.

Esto por cuanto más alta sea  $P$ , mayor será el índice de justicia tributaria, bien porque las decisiones son consistentes con la ley, bien porque el indicador muestra bajas decisiones no arbitrarias.



Ahora bien, ¿Qué significa “ponderada”? Esto significa **darles más peso a los casos más importantes**, para que no valga lo mismo una decisión sobre un pequeño contribuyente que una sobre un litigio de miles de millones. Esto no significa darle poca o nula importancia a casos de menor cuantía, lo que indica es que casos de mayor relevancia, por factores como la cuantía o la afectación económica social, pueden tener mayor grado de trascendencia y afectación en la creación de nuevas reglas tributarias.

Por tanto, el indicador no mide solo *cuántas* decisiones fueron correctas, sino *qué tan relevantes* fueron económicamente. para ver cómo se puede realizar su cálculo veamos el siguiente paso a paso:

### Paso 1. Recolecta las decisiones

- Podemos hacer un inventario de las sentencias o actos administrativos del periodo a estudiar. Por ejemplo, supongamos que se analizan 5 casos tributarios de un año, delimitados por tipo de impuesto, tipo de contribuyente y tipo de obligación.

Caso	Entidad / Tribunal	Valor en disputa (millones de pesos)	¿Aplicó la ley correctamente?
1	Caso contra la DIAN resuelto por el Consejo de Estado por aplicación de concepto impuesto renta persona jurídica	200	<input checked="" type="checkbox"/> Sí
2	Caso resuelto por el Consejo de Estado impuesto renta persona jurídica	1000	<input checked="" type="checkbox"/> Sí
3	Caso contra la DIAN resuelto en el Tribunal Administrativo impuesto renta persona jurídica	150	<input checked="" type="checkbox"/> No
4	Casos contra la DIAN resuelto en juzgado administrativo impuesto renta persona jurídica	50	<input checked="" type="checkbox"/> No
5	Demanda contra Concepto DIAN impuesto renta persona jurídica en Consejo de Estado	600	<input checked="" type="checkbox"/> Sí

## Paso 2. Asignar un peso a ( $w_i$ ) ☒☒☒

- El **peso ( $w_i$ )** es simplemente el **valor económico del caso** (por ejemplo, el monto del impuesto en disputa). Esto hace que las decisiones de mayor impacto tengan **más influencia** en el indicador.

## Paso 3. Marca cuáles aplicaron la ley correctamente

- Usa un valor binario (como semáforo), por ejemplo:
  - ☒ Si la decisión se ajustó a la ley y los precedentes → valor **1**
  - ☒ Si no lo hizo o fue inconsistente → valor **0**

## Paso 4. Calcular la proporción ponderada

- Multiplica el valor de cada caso (1 o 0) por su peso, y sumar todo así:

$$\text{Numerador} = (200 \times 1) + (1000 \times 1) + (150 \times 0) + (50 \times 0) + (600 \times 1) = \mathbf{1800}$$

- Luego sumar todos los pesos (los valores económicos totales):

$$\text{Denominador} = 200 + 1000 + 150 + 50 + 600 = \mathbf{2000}$$

- Finalmente dividir y así se obtiene el indicador de proporción ponderada de decisiones conforme a la ley:

$$\mathbf{P = 1800 / 2000 = 0.90}$$

En este ejemplo,  $P = 0.90$ , lo que indica que el 90.0 % del valor económico de las decisiones se resolvió correctamente conforme a la ley. Por tanto, este indicador de proporción ponderada de decisiones conforme a la ley tiene alta coherencia, así:

Valor de P	Interpretación	Significado jurídico
0.0 – 0.3	Baja coherencia	Muchas decisiones se apartan de la ley o los precedentes. Alta incertidumbre jurídica.
0.4 – 0.6	Coherencia media	La mayoría aplica la ley, pero con fallos dispares o errores ocasionales.
0.7 – 1.0	Alta coherencia	Predomina la aplicación uniforme y predecible de las normas. Alta justicia tributaria.

## **DEL (delegación normativa):**

**DEL** tiene como objeto medir cuánto poder real tiene el Gobierno (Ejecutivo) para definir aspectos esenciales de un impuesto - en lugar que esos aspectos estén claramente definidos por el Congreso mediante la ley; en otras palabras, es un índice de “cuánto se ha delegado”. Así, entre más delegación haya, menos reserva de ley tributaria y, por tanto, **menos justicia tributaria**. Para efectos de demostrar su aplicación vamos a:

- Identificar los **elementos legales** esenciales, objetivos y subjetivos, aplicables (hecho generador, sujeto, base, tarifa, exenciones).
- Calcular proporción de esos elementos cuya definición depende de reglamento / decreto o acto administrativo (incluido concepto jurídico, incluido subregla de interpretación jurisprudencial).
- Ejemplo: supongamos que los elementos esenciales del tributo que toda obligación tributaria debe tener definidos, son elementos así:
  1. **Hecho generador:** qué situación causa el impuesto (por ejemplo, recibir ingresos, vender bienes, importar, etc.).
  2. **Sujeto pasivo:** quién paga el impuesto (persona natural, jurídica, entidad, etc.).
  3. **Sujeto Activo:** quien administra, controla, fiscaliza, cobra, etc.
  4. **Base gravable:** sobre qué monto se calcula la tarifa o impuesto (ingresos, patrimonio, valor de la venta, etc.).
  5. **Tarifa:** el porcentaje o valor que se aplica a la base.
  6. **Exenciones o exclusiones:** los casos en que no se aplica el impuesto.
  7. **Procedimiento** de determinación o causación.
- Encontramos ahora con que debemos definir qué significa “delegación” dentro de nuestro contexto. Esto por cuanto pueden existir elementos esenciales del tributo que, en vez de estar definidos en la ley, quedan en manos -decisión- del ejecutivo o administración, usualmente vía:
  - Decretos reglamentarios,
  - Resoluciones de la DIAN, incluso conceptos o
  - Actos administrativos del Ministerio de Hacienda, entre otros.

Por ejemplo: si la ley dice “*El Gobierno fijará mediante decreto la tarifa del impuesto entre el 5% y el 10%*”, entonces ese elemento (tarifa) está delegada, o para la aplicación del régimen de control y fiscalización este delegado parcialmente en el reglamento. para ver cómo se puede realizar su cálculo veamos el siguiente paso a paso:

### Paso 1. Lista los elementos esenciales

- Hacemos una lista con los elementos que deben estar definidos por ley.

Ejemplo típico:

- Hecho generador
- Sujeto Activo
- Sujeto pasivo
- Base gravable
- Tarifa
- Exenciones
- Procedimiento

Total: **7 elementos**

### Paso 2. Revisar cuáles de esos están “delegados”

- Revisamos la ley tributaria, por ejemplo, el Estatuto Tributario, y señalamos cuáles de esos elementos se remiten a reglamento o decreto.

Ejemplo:

Elemento	¿Definido por ley o delegado?
Hecho generador	Definido en la ley <input checked="" type="checkbox"/>
Sujeto Activo	Definido en la ley <input checked="" type="checkbox"/>
Sujeto pasivo	Definido en la ley <input checked="" type="checkbox"/>
Base gravable	Definido en la ley <input checked="" type="checkbox"/>
Tarifa	Definido en la ley <input checked="" type="checkbox"/>
Exenciones	Definido en la ley <input checked="" type="checkbox"/>
Procedimiento	Parcialmente delegado <input type="checkbox"/>

### Paso 3. Asignamos valor a cada caso

- Simplificamos:
  - Elemento definido por ley: vale **0**
  - Elemento delegado: vale **1**
  - Elemento parcialmente delegado: vale **0.5**
- Del ejemplo tenemos que:
  - Hecho generador = **0**
  - Sujeto Activo = **0**
  - Sujeto pasivo = **0**
  - Base gravable = **0**
  - Tarifa = **0**
  - Exenciones = **0**
  - Procedimiento = **0,5**

Suma total: **0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0,5 = 0,5**

### Paso 4. Divide entre el total de elementos

- Como son 5 elementos en total, entonces tenemos que:

$$\underline{\underline{DEL = 0,5 / 7 = 0,7}}$$

Resultado de esto tenemos que **DEL = 0.7**, indica una delegación alta, es decir, el Congreso define buena parte, pero el Gobierno conserva un margen importante de discrecionalidad, lo cual no es un buen indicador de justicia tributaria, así:

Valor de DEL	Nivel de delegación	Qué significa
0.0 – 0.2	Delegación baja	Casi todo lo esencial está definido por ley. Alta seguridad jurídica.
0.3 – 0.5	Delegación media	Algunos elementos esenciales dependen del Ejecutivo. Hay flexibilidad, pero menos reserva de ley.
0.6 – 1.0	Delegación alta	El Ejecutivo tiene amplio poder normativo. Riesgo de arbitrariedad y menor control democrático.

## COMP (complejidad normativa):

**COMP** mide qué tan enredado o fácil de entender es el sistema tributario, en otras palabras: ¿cuántas normas, excepciones y regímenes especiales tengo que revisar para saber cuánto pagar o cómo cumplir?, así entre más normas, más exenciones y más regímenes haya, más alta es la complejidad; y, entre menos haya, más simple es el sistema. Para efectos de demostrar su aplicación vamos a:

- Normalizar o Indexar con min-máx. entre 0 y 1 sobre un panel histórico, explicado de manera detallada. Ejemplo, normalizar o Indexar entre 0 y 1 es convertir un número grande (como 100 normas) en una escala pequeña y manejable que va de 0 a 1, para poder comparar con otros años, regiones o países, donde:
  - **0** significa: sistema **muy simple** (pocas normas, pocas excepciones).
  - **1** significa: sistema **extremadamente complejo** (muchas normas y regímenes especiales).
  - **0.5** sería una **complejidad media**, como podría decirse tiene un país moderado.

Para realizar su cálculo veamos el siguiente paso a paso:

### Paso 1. Identificar las normas relevantes

- Contamos cuántas normas tributarias principales aplican al impuesto o conjunto de impuestos que queremos analizar, por ejemplo:
  - Estatuto Tributario (1)
  - Decretos reglamentarios (4)
  - Resoluciones o circulares vigentes que afectan directamente la determinación (5)

Total: **10 normas relevantes.**

### Paso 2. Identificar las exenciones o beneficios

- Aquí hacemos una lista de exenciones, exclusiones, descuentos o tratamientos especiales vigentes, ejemplo:

- Exenciones por sector **(3)**
- Deducciones especiales **(2)**
- Descuentos tributarios **(1)**

Total: **6 beneficios o exenciones.**

### Paso 3. Identificar los regímenes especiales

- Estos son los casos donde hay reglas diferentes para ciertos grupos o tipos de ingresos, ejemplo:
  - Régimen SIMPLE
  - Régimen de Zonas Francas
  - Régimen de entidades sin ánimo de lucro

TOTAL: **3 regímenes.**

### Paso 4. Sumar todo

**Número total** = normas + exenciones + regímenes especiales

$$10 + 6 + 3 = 19$$

- Entonces tenemos **19** elementos normativos que inciden en la tributación.

### Paso 5. Definir un “tope máximo” de referencia

- Podemos definir un nivel de complejidad extrema (el peor caso, por ejemplo), en la historia reciente de reformas tributarias, el máximo de elementos normativos distintos que ha tenido Colombia en materia de renta fue **38** (contando leyes de reformas, decretos, exenciones y regímenes).
  - Ese “38” sería el **tope** o “umbral superior observado”.

### Paso 6. Convertir a escala 0–1

- Ahora se divide el número (19) entre el máximo (38):

$$19 / 38 = 0.5$$

Esto nos arroja como **COMP = 0.5**, es decir, complejidad media. El nivel de complejidad normativa de Colombia, calculado con base en el número

de normas, exenciones y regímenes vigentes, es de 0.5, lo que refleja un sistema moderadamente complejo si se tiene en cuenta:

Valor de COMP	Interpretación	Qué significa en palabras
0.0 – 0.3	Baja complejidad	El sistema es simple, estable, entendible.
0.4 – 0.6	Complejidad media	Hay bastante dispersión normativa, pero aún se puede manejar.
0.7 – 1.0	Alta complejidad	El sistema es complejo, cambiante y difícil de cumplir correctamente.

### **PRESABS (presunciones absolutas):**

Dicho en palabras simples, indicador PRESABS nos dice cuánto espacio tiene el ciudadano para defenderse cuando la administración presume algo; luego, entre más presunciones absolutas haya, menos justicia tributaria existe, porque el contribuyente pierde el derecho a demostrar su realidad. Para efectos de encontrar su aplicación definimos:

- Proporción de procedimientos / tipos de fiscalización donde la presunción es absoluta (no permite prueba en contrario) frente al total de procedimientos habituales.
- A manera de ejemplo si previéramos que **3** de **10** tipos o programas de fiscalización usan presunciones absolutas, entonces **PRESABS** = 0.3. así lo que tenemos es que **PRESABS** mide qué tanto el sistema tributario presume hechos sin permitirle al contribuyente probar lo contrario.
- Aquí debemos entender la diferencia entre presunción absoluta y presunción relativa: Para comenzar hacer nuestros cálculos, convenimos señalar las diferencias de los tipos de presunción de nuestro modelo:

Tipo de presunción	Qué significa	Ejemplo
<b>Presunción relativa</b>	Se admite prueba en contrario. El contribuyente puede demostrar que la DIAN se equivoca.	La DIAN presume que ciertos ingresos son gravados, pero el contribuyente puede probar que no.



Tipo de presunción	Qué significa	Ejemplo
<b>Presunción absoluta</b>	No admite prueba en contrario. Lo que presume la ley o la autoridad se da por cierto, sin posibilidad de defensa.	La norma presume que un ingreso <i>es renta gravable</i> , y el contribuyente no puede probar lo contrario.

- Entonces, PRESABS mide qué tan cerrada está la puerta a la defensa en los procedimientos tributarios. Ahora, podemos hacer un ejercicio de cálculos así:

### Paso 1. Identificar los procedimientos o tipos de fiscalización

- Hacemos una lista con los principales mecanismos, programas de fiscalización o determinación tributaria que usa la administración, por ejemplo:
  1. Liquidación oficial de revisión
  2. Liquidación de aforo
  3. Sanción por inexactitud
  4. Presunción de ingresos por juego de inventarios
  5. Presunción de renta por activos omitidos
  6. Presunción de renta por pasivos inexistentes
  7. Renta por comparación patrimonial
  8. Sanción por no declarar
  9. Procedimiento de Sanción por facturación
  10. Determinación del impuesto unificado SIMPLE

Total: **10 procedimientos.**

### Paso 2. Clasificar cuáles usan presunciones absolutas

- Ahora la tarea es revisar en la ley, decretos o jurisprudencia, cuáles de estos mecanismos o procedimientos no permiten prueba en contrario, la permiten o lo hacen con grado de rigurosidad, por ejemplo:

Procedimiento	¿Permite prueba en contrario?	Tipo de presunción
1. Liquidación de revisión	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	Relativa
2. Liquidación de aforo	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	Relativa
3. Sanción por inexactitud	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	Relativa
4. Presunción de ingresos por juego de inventarios	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	Relativa
5. Presunción de renta por activos omitidos	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	Relativa
6. Presunción de renta por pasivos inexistentes	No <input checked="" type="checkbox"/>	Absoluta
7. Renta por Comparación patrimonial	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	Relativa
8. Sanción por no declarar	No <input checked="" type="checkbox"/>	Absoluta
9. Procedimiento de Sanción por facturación	Parcial ①	Mixta
10. SIMPLE	Sí <input checked="" type="checkbox"/>	Relativa

En este caso tenemos que hay 2 procedimientos, según la tabla los: 6 y 8 con **presunciones absolutas**, sobre 10 en total, luego el cálculo de PRESABS es:

$$PRESABS = \frac{\text{Número de procedimientos con presunción absoluta}}{\text{Número total de procedimientos}}$$

Para el ejemplo tenemos que: **PRESABS = 2 / 10 = 0.2**

Con esto tenemos que si PRESABS = 0.2, entonces el 20 % de los procedimientos tributarios aplican presunciones absolutas, lo cual evidencia un nivel bajo de rigidez probatoria que afecta el principio de justicia tributaria, así:

Valor PRESABS	Nivel de rigidez probatoria	Qué significa
0.0 – 0.2	Baja	El sistema permite defensa plena. Se respeta la carga de la prueba.

Valor PRESABS	Nivel de rigidez probatoria	Qué significa
0.3 – 0.5	Media	Algunas áreas están cerradas a la prueba en contrario. Hay rigidez moderada.
0.6 – 1.0	Alta	El sistema presume demasiado y casi no permite defensa. Riesgo alto de arbitrariedad.

## Resultado total del modelo

Hasta aquí tenemos todos los elementos necesarios para encontrar el nivel de justicia tributaria **JT**, de nuestro modelo:

$$JT = P / (P + T)$$

Usamos los valores hipotéticos previos normalizados:

- **P = 0.90** (90 % de los casos, ponderados por monto, se resuelven aplicando la ley).
- **DEL = 0.70** (7 % de elementos esenciales están delegados).
- **COMP = 0.50** (50% complejidad normativa media).
- **PRESABS = 0.20** (20 % de procedimientos con presunciones absolutas).
- **$\alpha_{DEL} + \alpha_{COMP} + \alpha_{PRES} =$**

son pesos iguales por simplicidad:  $\alpha_{DEL} = \alpha_{COMP} = \alpha_{PRES} = 1/3 = 0,3333$   
(el numero 3 corresponde a número de variables, DEL, COMP, PRESABS)  
de donde **T** es:

$$T = \alpha_{DEL} \cdot DEL + \alpha_{COMP} \cdot COMP + \alpha_{PRES} \cdot PRESABS$$

$$T = 1/3 \times 0.7 + 1/3 \times 0.50 + 1/3 \times 0.20 = \frac{0.7+0.5+0.2}{3} = 0.46$$

Por tanto, el resultado total del modelo es:

$$JT = \frac{P}{(P+T)} = \frac{0.9}{(0.9+0.46)} = 0.95$$

**Interpretación:  $JT = 0,95$ .** Es un resultado que indica **justicia tributaria alta**. En detalle,  **$P = 0.90$**  indica que la aplicación de la ley es relativamente alta, donde predomina la aplicación uniforme y predecible de las normas,  **$COMP = 0,5$**  tiene una complejidad normativa media, lo que expone que existe en grado dispersión normativa, pero aún se puede manejar,  **$DEL = 0,7$**  reduce la justicia práctica, esto es que el Ejecutivo tiene amplio poder normativo lo que conlleva un alto Riesgo de arbitrariedad y menor control democrático y  **$PRESABS = 0,2$**  tiene un menor componente de presunciones absolutas que reflejan el grado en que la administración tributaria aplica ficciones legales que impiden al contribuyente controvertir hechos, en otras palabras, este indicador nos muestra que el sistema permite el principio de defensa en un 80% y en ese grado se respeta la carga de la prueba.

Indicador	Valor (0-1)	Interpretación
P	0.90	Alta coherencia judicial
COMP	0.50	Complejidad media
DEL	0.70	Delegación Alta
PRESABS	0.20	Algunas presunciones absolutas

El modelo  $JT = P / (P + T)$  permite representar matemáticamente el equilibrio entre justicia institucional y carga normativa en el sistema tributario colombiano. Su resultado, en el ejemplo presentado, refleja un nivel de justicia tributaria alto, donde la densidad normativa y la delegación reglamentaria siguen siendo factores que reducen la eficiencia del sistema.

En suma, *la justicia tributaria no debe entenderse como un ideal abstracto, sino como una condición institucional medible*, donde la legalidad, la equidad y la proporcionalidad se conjugan para asegurar que el deber de contribuir no se convierta en un ejercicio de poder desbalanceado. Este modelo busca ofrecer una herramienta conceptual y técnica que oriente la discusión sobre la calidad jurídica de la tributación en Colombia.

En suma, este modelo de Justicia Tributaria permite medir la calidad jurídica del sistema tributario colombiano desde una perspectiva estructural. Para el ejemplo, el resultado (0.95) para el impuesto sobre la renta, evidencia un nivel alto de justicia tributaria, pero revela la necesidad de reducir la complejidad normativa, limitar la delegación reglamentaria y revisar las presunciones absolutas como condición para fortalecer la seguridad jurídica y la equidad fiscal.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

- ♦ Alexy, Robert. Teoría de los Derechos fundamentales., Centro De Estudios Políticos Y Constitucionales., 2009.
- ♦ Atienza, Manuel. El Derecho como argumentación. Editorial Ariel. 2011.
- ♦ Constitución Política de Colombia, art. 363.
- ♦ Corte Constitucional, Sentencias C-776/03, M.P. Manuel Jose Cepeda Espinosa.
- ♦ Corte Constitucional. Sentencia C-389 de 2023. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.
- ♦ Corte Constitucional. Sentencia C-036 de 2024. M.P. Natalia Ángel Cabo.
- ♦ Corte Constitucional. Sentencia C-593 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.
- ♦ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de julio de 2020, Expediente 76001-23-33-000-2016-00199-01. (24117) M.P Julio Roberto Piza.
- ♦ OCDE, OCDE (2023). Revenue Statistics in Latin America.
- ♦ Rawls, J. (1971). A Theory of Justice. Harvard University Press.
- ♦ Piketty, Thomas. Capital e ideología. 2 edición., Editorial Planeta 2019.

# **CARGA DE LA PRUEBA TRIBUTARIA: HECHOS NOTORIOS, CONTABILIDAD Y EL RIGOR ANTE LA DIAN. EL CASO DE ANDRÉS CARDEÑO, Análisis de la Sentencia 29960 del 31 de Julio del 2025.**

**Por: JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA**  
Abogado, Contador Público, Magister  
CEO Fundador Instituto de la Prueba  
y Ciencia de los Hechos, IPCH

## **CAPITULO I**

### **ENTRE LA TRAGEDIA HUMANA Y LA FORMALIDAD TRIBUTARIA: EL CASO DE ANDRÉS FELIPE CARDEÑO VANEGAS (Sentencia proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta No. 29960 de 2025)**

#### **Un comerciante en medio del conflicto de Segovia**

La historia de Andrés Felipe Cardeño Vanegas es la de un comerciante emprendedor marcado indeleblemente por la violencia del conflicto armado en Colombia. Originario del municipio de Segovia, en el nordeste de Antioquia, administraba con esfuerzo su propio establecimiento de comercio en una región convulsa por décadas de guerra. Segovia ha sido históricamente un escenario de enfrentamientos entre grupos armados ilegales, con consecuencias nefastas para la población civil: homicidios, extorsiones, desplazamientos forzados y destrucción de bienes a manos de actores violentos. En este difícil contexto, Andrés Felipe buscaba ganarse la vida dignamente como contribuyente y comerciante, hasta que un hecho brutal cambió su destino.

#### **Un atentado con secuelas irreparables**

En junio de 2015, en plena crisis de orden público en Segovia, un atentado violento sacudió la vida de Andrés Felipe. Aquel acto demencial –

presumiblemente perpetrado en el marco del conflicto armado que asolaba la zona— no solo puso en riesgo su vida, sino que le dejó heridas físicas y emocionales permanentes. La explosión de la violencia lo alcanzó de lleno: sufrió graves lesiones medulares que le produjeron *paraplejía* y una pérdida de su capacidad laboral del 88,95%, según evaluación médica legal. Sus sueños y planes quedaron truncados en un instante.

### **Secuelas del conflicto armado en Segovia: viviendas y negocios reducidos a escombros tras la violencia.**

La crudeza del ataque no termina en la discapacidad. A raíz del atentado, Andrés Felipe se vio obligado a huir precipitadamente de su pueblo natal, convirtiéndose en una más de las víctimas del desplazamiento forzado. De la noche a la mañana, pasó a engrosar las filas de quienes lo han perdido todo por la guerra —hogar, comunidad y sustento— viéndose forzado a buscar refugio lejos de Segovia. La Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas (UARIV) del Estado colombiano reconoció oficialmente su condición de víctima del conflicto armado y su desplazamiento forzado.

Las secuelas de aquel hecho trágico fueron múltiples y devastadoras, tal como lo documenta la propia sentencia del Consejo de Estado:

1. Desplazamiento forzado: Andrés Felipe tuvo que abandonar Segovia y su hogar para salvar su vida, perdiendo el arraigo en su tierra.
2. Reconocimiento como víctima: Fue inscrito en el Registro Único de Víctimas por la UARIV, acreditándolo formalmente como víctima del conflicto armado.
3. Incapacidad permanente: Quedó en condición de paraplejía, con una pérdida de capacidad laboral calificada en 88,95%, que lo limita severamente para cualquier actividad productiva.
4. Pérdida de su negocio: Su establecimiento de comercio —fuente de ingresos y fruto de años de trabajo— se perdió por completo a causa de la violencia, ya fuera por destrucción física o por no poder continuarlo tras el desplazamiento.

Cada uno de estos puntos refleja el inmenso costo humano que pagó este contribuyente. Detrás de las frías cifras de *porcentaje de pérdida laboral* o del rótulo administrativo de *víctima desplazada*, hay un drama personal de dolor, rehabilitación y lucha por la supervivencia. Andrés Felipe pasó

meses hospitalizado y en terapias, priorizando salvar su vida y adaptar su día a día a una silla de ruedas. Sus energías se enfocaron en su recuperación física y emocional, así como en gestionar ante el Estado su reconocimiento como víctima y acceder a la ayuda humanitaria correspondiente. Era, en suma, un ciudadano en circunstancias extremas, amparado por el derecho internacional humanitario y por la Constitución colombiana como sujeto de especial protección.

### La víctima frente al rigor de la DIAN

Paradójicamente, mientras Andrés Felipe intentaba reconstruir los pedazos de su vida, la administración tributaria esperaba que también reconstruyera sus libros contables. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), ajena a la tragedia personal tras los números, continuó con su calendario fiscal como si nada extraordinario hubiese ocurrido. En octubre de 2015 – apenas unos meses después del atentado– Andrés, con ayuda de terceros y aún convaleciente, logró presentar su declaración de renta del año gravable 2014 para no incurrir en sanciones mayores, aunque obviamente carecía de muchos soportes y documentos extraviados en medio del caos. Este intento por cumplir de buena fe fue solo el comienzo de una nueva odisea.

A inicios de 2016, cuando Andrés Felipe todavía se encontraba en tratamientos médicos de urgencia y haciendo esfuerzos por adaptarse a su nueva condición, la DIAN dio inicio a un proceso de fiscalización rigurosa sobre su declaración de renta de 2014. La autoridad fiscal le requirió los soportes de costos y deducciones que había incluido en su declaración –aquellos registros contables que, lamentablemente, se habían perdido o destruido con el atentado y la subsiguiente vandalización de su negocio. En su afán por verificar el cumplimiento tributario, la DIAN le exigió cumplir con todas las formalidades establecidas en la ley: debía aportar la documentación o, en su defecto, reconstruir su contabilidad en un plazo perentorio, y además demostrar que había denunciado ante las autoridades la destrucción de sus libros contables en su momento.

La postura de la administración fue estrictamente formalista. A pesar de reconocer de palabra que medió un evento de fuerza mayor (la destrucción de los registros contables en un hecho violento), en los hechos la DIAN consideró incumplido el deber del contribuyente de preservar y rehacer su información contable. Como luego resumiría la sentencia, se entendió que *aun existiendo una calamidad, el contribuyente no reconstruyó la información ni avisó a la autoridad dentro de los plazos legales, haciendo imposible demostrar los*



*costos que había reclamado.* En consecuencia, la DIAN procedió a rechazar los costos declarados por Andrés Felipe en el impuesto sobre la renta de 2014, incrementando considerablemente el valor a pagar. Acto seguido, impuso sanciones tributarias adicionales por las inconsistencias halladas, incluyendo una sanción por inexactitud sobre el mayor impuesto determinado.

Para Andrés Felipe, esta reacción del fisco significó un choque de realidades. De un lado, él era una víctima en situación de vulnerabilidad extrema, tratando de sobrellevar una paroplejía repentina, la pérdida de su patrimonio y el desplazamiento forzado; una persona que difícilmente podía atender obligaciones empresariales o tributarias mientras luchaba por recuperar su salud y estabilidad mínima. De otro lado, la autoridad tributaria le trataba como a cualquier contribuyente omiso, exigiéndole la diligencia de un comerciante normal en tiempos ordinarios. La crudeza del caso radica precisamente en ese contraste: el deber ser inflexible de la ley fiscal frente a la realidad humana desgarradora del sujeto afectado.

El litigio no tardó en llegar a los estrados judiciales. Andrés Felipe decidió demandar la legalidad de los actos de la DIAN mediante una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, buscando que se anularan tanto el rechazo de sus costos como las sanciones impuestas, alegando que no podía exigírsele lo imposible dadas sus circunstancias de *caso fortuito o fuerza mayor*. Sin embargo, en una primera instancia adversa, la jurisdicción de lo contencioso administrativo negó sus pretensiones al considerar que no había acreditado debidamente la fuerza mayor que le impidió presentar los soportes y reconstruir su contabilidad. Según esa visión formal, el contribuyente no cumplió con actos como denunciar el hecho y rehacer sus libros en los plazos previstos, por lo que el desastre sufrido no lo exoneraba de responsabilidad. En última instancia, el Consejo de Estado –en la Sentencia 29960 de 2025, Sección Cuarta– confirmó el criterio sancionatorio de la DIAN y del tribunal de primera instancia. El alto tribunal respaldó la liquidación oficial que había rechazado los costos de Andrés Felipe, enfatizando que la ausencia de soportes contables válidos y la falta de reconstrucción oportuna impedían reconocer aquellas deducciones en su impuesto de renta.

Cabe destacar que esta decisión no estuvo exenta de debate dentro de la misma Sala. Un magistrado salvó el voto de manera vehemente, considerando que las dramáticas circunstancias aquí narradas sí constituían un claro caso de fuerza mayor que debió eximir al contribuyente de las cargas formales incumplidas. A juicio de este disidente, Andrés Felipe ostenta la calidad de sujeto de especial protección constitucional (por su condición de víctima

del conflicto y persona en situación de discapacidad), por lo que tanto la administración como los jueces estaban llamados a aplicar un *enfoque diferencial* y realizar los “ajustes razonables” necesarios para garantizar sus derechos. Tales argumentos ponen de relieve la tensión entre la letra fría de la norma tributaria y los principios superiores de justicia, equidad y dignidad humana que nuestro ordenamiento consagra.

Con esta cruda historia de fondo, el escenario queda preparado para un análisis jurídico reflexivo. Más allá de los hechos dolorosos, el caso invita a examinar si el Derecho –en particular el tributario– puede y debe flexibilizarse frente a circunstancias excepcionales de fuerza mayor. ¿Es legítimo exigir el cumplimiento estricto de obligaciones contables a quien lo ha perdido todo por la violencia? ¿Qué dice el ordenamiento acerca del deber de solidaridad y la consideración de las víctimas en el campo fiscal? En las siguientes secciones, abordaremos estas preguntas, analizando los fundamentos legales de la sentencia 29960 de 2025 del Consejo de Estado y las lecciones que deja para juristas, contadores y administradores tributarios. Las aristas jurídicas de este caso van desde la teoría del caso fortuito y la fuerza mayor, hasta la aplicación de principios constitucionales como el *non bis in idem*, la proporcionalidad de las sanciones y la prevalencia de los derechos fundamentales en la actividad de la administración. Pero, ante todo permanece latente la reflexión humanista: el Derecho no puede ser ajeno a la realidad humana concreta, so pena de convertirse en una maquinaria insensible. Este caso, doloroso y aleccionador, nos muestra la importancia de conciliar la justicia formal con la justicia material, premisa con la que continuaremos nuestro análisis.

## **CAPÍTULO II**

### **EL HECHO NOTORIO, LA CARGA DE LA PRUEBA Y LA FUERZA MAYOR EN SEDE TRIBUTARIA**

El análisis jurídico-probatorio del caso revela importantes deficiencias en la valoración de la prueba y en la distribución de las cargas probatorias. En primer lugar, es preciso recordar que el Código General del Proceso (CGP) consagra en su artículo 167 el principio fundamental de la carga de la prueba: incumbe a cada parte probar el supuesto de hecho de las normas que sustenta sus pretensiones o defensas. Dicho de otro modo, quien afirma un hecho del cual deriva consecuencias jurídicas a su favor debe demostrarlo, salvo contadas excepciones legales. Entre estas excepciones se destaca la figura del hecho notorio, prevista expresamente en el último inciso del mismo artículo: “los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren

*prueba*". Esta regla exime de toda actividad probatoria a aquellos hechos de conocimiento general, bien sea en el contexto local, regional o nacional, cuyo acaecimiento resulta evidente para la comunidad. Con base en tal precepto, exigir prueba formal de un acontecimiento público y ampliamente conocido se torna innecesario y contrario a la lógica procesal, al ser un "esfuerzo inane" aportar evidencia de algo que la sociedad ya reconoce.

Aplicando estas nociones al caso concreto, salta a la vista una crítica a la actuación de la administración tributaria (DIAN) al requerirle al contribuyente-víctima una certificación oficial del atentado sufrido. Se trataba de un hecho violento ampliamente divulgado y reconocido por las autoridades competentes: el actor fue víctima de un ataque armado en Segovia (Antioquia) el 27 de junio de 2015, hecho por el cual incluso fue inscrito en el Registro Único de Víctimas mediante resolución oficial. En la medida en que la ocurrencia de dicho atentado era un hecho notorio –tanto por su publicidad en la región como por haber sido formalmente reconocido por el Estado–, resultaba contrario a las reglas probatorias exigirle al afectado una prueba adicional de su existencia. La propia administración no puso en duda la realidad del ataque ni la gravedad de sus consecuencias para el demandante, lo cual refuerza su carácter incontrovertible. Sin embargo, tanto la DIAN como los operadores judiciales pasaron por alto la aplicación del artículo 167 del CGP en este punto, omitiendo tener por acreditado el hecho notorio de la violencia sufrida y concentrándose, más bien, en la ausencia de ciertos documentos formales.

En efecto, la sentencia de primera instancia enfatizó la falta de una denuncia o certificación oficial que diera cuenta del atentado y de la destrucción de la documentación contable. Según dicha perspectiva, el contribuyente estaba en la obligación de haber denunciado el suceso ante las autoridades y de aportar esa denuncia como prueba, en cumplimiento de lo previsto por el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 (norma que exige reportar y documentar la pérdida de libros contables). El Tribunal llegó a calificar como insuficiente el acervo presentado por la defensa –que incluía el testimonio de una testigo presencial de los hechos, la cual confirmó la devastación total del establecimiento y la inexistencia de salvamento alguno–, e incluso consideró "no demostrada" la destrucción de los libros, dado que no obraba prueba documental oficial de la misma.

Esta postura estricta desconoce que en zonas de orden público afectadas por el conflicto armado las autoridades "no siempre dejan constancia" de los hechos ocurridos, circunstancia que tornaba *desproporcionada e inalcanzable* la exigencia de obtener una certificación policial del atentado. En

otras palabras, se demandó una prueba prácticamente imposible, soslayando la directriz legal que exige de probar aquello que es notorio. La defensa, por su parte, erró al no enfatizar suficientemente este aspecto: debió invocar con mayor fuerza la notoriedad del suceso y oponerse a aquella exigencia probatoria superflua, protegiendo mejor el derecho de su representado a un debido proceso probatorio.

Por otro lado, emerge un segundo aspecto crítico ligado a la estrategia probatoria de la defensa y a la correcta asignación de la carga de la prueba respecto del caso fortuito o fuerza mayor alegado. Conforme al artículo 167 del CGP, inciso primero, cada parte debe probar los hechos que alega como fundamento de sus pretensiones. En el contexto tributario, esto significa que el contribuyente debía demostrar la ocurrencia del hecho irresistible que le impidió cumplir sus deberes formales, en tanto pretendía exonerarse de responsabilidad apoyado en esa causal de fuerza mayor. El actor aportó elementos para ello (la resolución de la Unidad de Víctimas, el testimonio ocular, fotografías de los daños, etc., según se desprende del expediente), satisfaciendo prima facie dicha carga inicial. No obstante, la DIAN, lejos de controvertir dichas pruebas con evidencias en contrario, se limitó a negar la configurabilidad de la fuerza mayor mediante afirmaciones generales.

En su respuesta, la Administración tributaria arguyó que la situación de violencia en ese municipio no era “*desconocida o imprevisible*” para los residentes, insinuando que el atentado no cumplía el requisito de imprevisibilidad pues el contribuyente debía anticipar los riesgos propios de la zona. De igual forma, señaló que los hechos, aunque violentos, “*no pueden ser considerados como irresistibles*”, sugiriendo que el actor pudo haber tomado medidas para evitar la pérdida de su información contable. Sin embargo, estas aseveraciones de la DIAN no estuvieron acompañadas de prueba alguna que las sustentara: no se aportaron informes técnicos, ni estadísticas de seguridad, ni evidencia concreta de que el contribuyente hubiese obrado con negligencia o conocido con anticipación específica el inminente ataque.

En términos del artículo 167 del CGP, la Administración no cumplió con la carga probatoria correspondiente a sus afirmaciones, pues introdujo hechos nuevos (la supuesta previsibilidad del atentado y la posibilidad de resistencia) sin ofrecer demostración objetiva de los mismos. La regla del *onus probandi* impone que toda parte que alega un hecho en su favor lo pruebe, y en este caso las alegaciones de la DIAN debieron ir acompañadas de sustento probatorio sólido, máxime cuando pretendían desvirtuar una situación excepcional invocada por una víctima.

La consecuencia de lo anterior es que el debate probatorio quedó desequilibrado en perjuicio del contribuyente. Por un lado, se le exigió acreditar con pruebas casi imposibles un hecho notorio y admitido –el atentado terrorista y sus estragos materiales–, contrariando la norma procesal que exime de tal carga. Por otro lado, se aceptaron sin prueba las hipótesis de la Administración sobre la falta de imprevisibilidad e irresistibilidad, invirtiendo en la práctica la carga de la prueba de manera contraria al inciso primero del artículo 167 CGP.

El fallo terminó por concluir que no había certeza sobre la destrucción de la contabilidad ni sobre la insuperabilidad de las dificultades alegadas, negando el eximente de fuerza mayor. Esta conclusión, desde una óptica estrictamente doctrinal, es discutible dado el yerro en la valoración y distribución de las pruebas. Un abordaje probatorio más garantista habría reconocido el carácter exento de prueba del hecho catastrófico sufrido por el contribuyente y habría exigido a la DIAN mayores elementos de convicción para refutar la configuración de la fuerza mayor. La situación examinada pone de presente la tensión entre la estricta aplicación de la norma tributaria –que impone al contribuyente deberes de conservación y reconstrucción de información– y los principios superiores de equidad y razonabilidad probatoria tratándose de víctimas de eventos extremos.

En suma, este capítulo ha puesto de relieve cómo la perspectiva jurídica-probatoria del caso revela falencias tanto en la exigencia de pruebas a la víctima de un hecho notorio, como en la falta de soporte de las afirmaciones de la administración tributaria en torno a la ausencia de fuerza mayor. Estas reflexiones preparan el terreno para la siguiente sección, en la cual se profundizará sobre las implicaciones de este caso desde una óptica garantista y las lecciones que deja para futuros litigios tributarios con componentes de víctimas del conflicto. En la tercera parte que sigue, se abordarán propuestas y consideraciones finales tendientes a equilibrar las cargas procesales y a afianzar la protección de los derechos de los contribuyentes en situaciones extraordinarias, cerrando así el hilo conductor de este análisis.

### **CAPITULO III**

#### **RECONSTRUCCIÓN DE LA CONTABILIDAD: OBLIGACIÓN LEGAL Y PERSPECTIVA PROBATORIA**

La contabilidad empresarial, incluso cuando ha sido destruida total o parcialmente, sigue constituyendo un medio de prueba documental de primer orden en el ámbito jurídico. Antes que aceptar su desaparición,

el ordenamiento impone el deber ineludible de reconstruir esos registros contables siniestrados. Este imperativo trasciende lo meramente formal: se erige como una garantía de preservación de la evidencia financiera relevante para eventuales litigios o verificaciones fiscales. Un libro de cuentas reconstruido con rigor técnico brinda al juez o a la administración tributaria la posibilidad de examinar, aunque sea de forma reconstituida, la realidad económica que aquellos registros reflejaban antes del desastre.

A nivel normativo, el deber de reconstruir la contabilidad perdida está claramente consagrado. El Código de Comercio colombiano, en su artículo 55, impone al comerciante la obligación de conservar sus libros y velar por su guarda; y dispone que, en caso de pérdida o destrucción, debe denunciar tal hecho ante la autoridad competente y proceder a la reconstrucción de los libros contables. En armonía con esta disposición legal, la regulación técnica contable refuerza dicha exigencia, detallando el procedimiento a seguir. Por ejemplo, el antiguo *Decreto 2649 de 1993* –hoy incorporado en las normas contables vigentes– establecía que ante la pérdida, extravío o destrucción de los libros, el ente económico debe denunciar inmediatamente el acontecimiento ante las autoridades y reconstruir los registros en un plazo máximo de seis meses.

La reconstrucción ha de realizarse con base en todos los soportes documentales disponibles –comprobantes de contabilidad, declaraciones tributarias, estados financieros certificados, informes de terceros y demás documentos pertinentes– de manera que se reconstituyan fielmente las operaciones registradas. Si faltaren documentos esenciales que impidan rearmar completamente las cuentas, la misma normativa prevé la elaboración de un inventario general levantado a la fecha del siniestro, con cuyos saldos elaborar estados financieros extraordinarios del periodo afectado. Incluso se autoriza reponer los comprobantes extraviados mediante copias obtenidas de terceros, dejando constancia del origen de dichas copias y del motivo de su reposición. Adicionalmente, y para fines de transparencia, se exige revelar en las notas a los estados financieros la circunstancia de haber reconstruido la contabilidad y el método empleado para ello. En suma, el marco jurídico-contable proporciona un itinerario preciso para restaurar la información financiera destruida, evitando vacíos en el acervo probatorio.

Paradójicamente, pese a la claridad de estas obligaciones, la práctica forense contable de reconstruir libros no suele recibir la atención debida en la formación de los contadores públicos. Este tema especializado rara vez es abordado con suficiente profundidad en las aulas universitarias, lo que

redunda en profesionales poco familiarizados con la tarea de recomponer registros devastados por siniestros o eventualidades. En el caso concreto bajo examen, dicha falencia quedó en evidencia: la empresa afectada –una víctima del conflicto armado que vio destruidos sus archivos contables por un atentado– no adelantó la reconstrucción de su contabilidad perdida. Ni el contribuyente perjudicado ni su contadora (quien incluso alegó quebrantos de salud como excusa) emprendieron esa labor obligatoria, incumpliendo así con el deber legal descrito.

Cabe resaltar que ni siquiera una situación de fuerza mayor exime a los obligados de reconstruir y presentar su información contable: así lo subrayó el fallo judicial al indicar que los hechos violentos sufridos (por dramáticos que fuesen) no liberaban al contribuyente de su obligación de rehacer sus libros y entregarlos a la Administración, máxime cuando esos datos fueron base de su declaración tributaria. De hecho, el marco legal exige diligencia extrema en estos casos, y en el proceso se constató que el contribuyente no denunció la pérdida de sus libros ni hizo el más mínimo esfuerzo de reconstrucción, pese al tiempo considerable transcurrido entre la destrucción (27 de junio de 2015) y los requerimientos de la autoridad fiscal. Tal omisión fue duramente señalada por el Tribunal, recordando que el comerciante estaba llamado a tomar medidas de resguardo y a cumplir con la reconstrucción una vez ocurrido el siniestro, obligación que en este asunto brilló por su ausencia.

Desde la óptica probatoria, la omisión de reconstruir la contabilidad acarrea serias consecuencias. La contabilidad, en tanto registro fidedigno y detallado de las transacciones de un negocio, constituye un medio de prueba documental de incalculable valor en cualquier controversia de naturaleza económica o fiscal. Privar al proceso de esa fuente de verdad documental –por no haberla reconstruido tras su destrucción– implica debilitar la posición probatoria de quien debía aportarla. En el litigio referido, la falta de libros reconstruidos dejó al contribuyente sin respaldos suficientes para acreditar los costos de venta que había declarado ante la DIAN, lo que derivó en que sus pretensiones fueran desestimadas y en la imposición de una sanción por inexactitud, al no haberse podido probar la veracidad de las cifras reportadas. Por el contrario, el cumplimiento diligente de la reconstrucción habría permitido ofrecer al expediente estados financieros reconstituidos y comprobantes sustitutivos con plena eficacia persuasiva, toda vez que habrían sido elaborados conforme a los lineamientos legales y técnicos previamente descritos.

En definitiva, la reconstrucción contable tras un siniestro no es un mero trámite administrativo, sino un imperativo probatorio: es la vía para restaurar



la memoria financiera de la empresa y con ello sustentar, ante terceros o ante la justicia, la realidad de sus operaciones. Solo atendiendo con rigor este deber –y fomentando su conocimiento en la formación contable– se puede evitar que un evento desafortunado se traduzca en la pérdida irremediable de evidencias y en la indefensión probatoria de sus víctimas.

## **CAPÍTULO IV**

### **REFLEXIONES PROBATORIAS Y CONCLUSIONES DE JUSTICIA TRIBUTARIA: RECONSTRUCCIÓN CONTABLE Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 82 DEL E.T.**

En primer lugar, es preciso resaltar que la situación enfrentada por el contribuyente – la pérdida o inexistencia de sus soportes contables – se encuentra expresamente prevista en la normativa tributaria. El artículo 82 del Estatuto Tributario consagra la determinación de costos estimados y presuntos para casos en que no se pueda determinar el costo real mediante pruebas directas. Esta disposición establece que:

*“Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables”.*

Asimismo, la norma prevé un método objetivo subsidiario, disponiendo que:

*“Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad”.*

En consecuencia, la ley otorga a la Administración la facultad de elegir el método para fijarle un costo presunto cuando el contribuyente carece de pruebas



directas de sus costos. Este mecanismo supletorio materializa principios de justicia y equidad en el sistema tributario, evitando que el contribuyente sea gravado sobre utilidades ficticias. De hecho, la jurisprudencia ha reconocido que el artículo 82 del E.T. busca concretar el principio de capacidad contributiva – derivado de la equidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad – permitiendo al fisco estimar costos razonables cuando el contribuyente no puede probarlos directamente. En otras palabras, se trata de una herramienta para asegurar que la carga tributaria guarde relación con la realidad económica del contribuyente y no se le cobre impuesto sobre ingresos brutos sin deducir costos razonables.

En el caso analizado, existían claras circunstancias que hacían aplicable el presupuesto de hecho del artículo 82: el contribuyente no contaba con sus libros ni comprobantes contables debido a eventos fuera de su control. Por tanto, desde el inicio del proceso de fiscalización era obligación del funcionario considerar la estimación indirecta u objetiva de los costos de venta, sin necesidad de solicitud expresa por parte del contribuyente. El espíritu de la norma indica que, ante la ausencia de pruebas directas del costo, la Administración “puede” (y cabría decir *debe*, en aras de la justicia material) fijar un costo presunto acorde con datos de terceros comparables, o en última instancia aplicar el 75% del valor de la enajenación como costo. La omisión de activar este procedimiento de oficio implicó que la liquidación oficial prescindiera de cualquier costo, gravando la totalidad del ingreso del contribuyente como renta. Dicha omisión pasó inadvertida en las instancias judiciales, lo que agravó la situación económica y jurídica del contribuyente al negarle un derecho que la ley prevé para garantizar una tributación acorde con la realidad.

Cabe anotar que, según se desprende del expediente, el contribuyente sí intentó que se aplicara el artículo 82 durante la discusión administrativa, al menos en la etapa del recurso de reconsideración. Sin embargo, la autoridad tributaria y posteriormente el juzgador exigieron que se cumplieran estrictos requisitos formales para acceder a dicha estimación.

No obstante, desde una perspectiva de justicia material, resultaba excesivo exigir a una persona en las condiciones del contribuyente que adelantara por sí mismo esa gestión probatoria tan técnica (obtener estudios sectoriales o estadísticas económicas) para acceder al beneficio legal. El espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario debió primar en este contexto excepcional. Dicho precepto señala textualmente:

*“Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.*

Este mandato superior impone a la Administración actuar con rectitud y equidad, sin exigir al contribuyente más allá de lo que la ley exige en justicia. A la luz del artículo 683, el funcionario debió interpretar flexiblemente los requisitos del artículo 82 E.T. y aplicarlo oficiosamente para no reclamar del contribuyente una carga probatoria imposible. En suma, no resultaba acorde con el espíritu de justicia que la DIAN desconociera por completo los costos del contribuyente – aumentándole artificialmente la carga tributaria – cuando la propia ley ofrecía un remedio para esas situaciones (costos presuntos) y cuando la falta de pruebas directas obedecía a un infortunio ajeno a la voluntad del contribuyente.

### **Situación Médica: Incapacidad del 88,5% y Diligencia del Contribuyente**

Desde la óptica médico-legal, es imprescindible considerar qué implicaciones reales tiene una discapacidad del 88,5% en la capacidad de una persona para atender sus asuntos tributarios. En el caso concreto, quedó acreditado que el contribuyente fue víctima de un hecho violento en el marco del conflicto armado, resultando con paraplejía y una pérdida de capacidad laboral calificada en un 88,95%. Asimismo, perdió su establecimiento de comercio a causa de esos hechos. Estas circunstancias extraordinarias convirtieron al contribuyente en sujeto de especial protección constitucional, dado su doble condición de víctima del conflicto y persona en situación de discapacidad severa.

Desde un punto de vista médico, un grado de discapacidad cercano al 90% corresponde a una afectación gravísima de las funciones corporales y/o mentales. La literatura médica y las organizaciones especializadas indican que las personas con una discapacidad superior al 80% generalmente requieren grandes apoyos y cuidado constante en su vida diaria. Esto quiere decir que difícilmente pueden llevar a cabo por sí solos actividades cotidianas básicas, y mucho menos atender trámites complejos o gestiones administrativas sin asistencia. Es razonable inferir que una persona con un 88,5% de discapacidad enfrenta limitaciones funcionales severas: por ejemplo, movilidad reducida

(uso de silla de ruedas o encamamiento prolongado), posibles déficits en la fuerza o coordinación, y en ciertos casos dolor crónico u otras condiciones asociadas que reducen su autonomía. A ello se suman los efectos emocionales y psicológicos de haber sufrido un hecho traumático de violencia, lo cual impacta la capacidad de reacción y de organización personal.

En tal escenario, ¿qué tanto podía hacer realmente el contribuyente? Los hechos demuestran que, tras el atentado sufrido, su prioridad inmediata fue salvar su vida y atender su recuperación médica prolongada (durante más de un año estuvo dedicado a tratar su salud y rehabilitación). Pretender que en ese mismo periodo hubiera interpuesto denuncias formales por la destrucción de su contabilidad o que iniciara diligentemente la reconstrucción de sus libros, equivale a desconocer los límites humanos razonables. Más allá de las exigencias legales abstractas, hay una realidad fisiológica y práctica: una persona con paraplejía reciente, en proceso de adaptación a su nueva condición y posiblemente sometida a cirugías, terapias y cuidados, no está en condiciones de “actuar como un diligente hombre de negocios” en el manejo de sus obligaciones tributarias.

El fallo del Consejo de Estado aborda esta cuestión de diligencia esperada. La mayoría de la Sala sostuvo un criterio estricto: señaló que si el contribuyente tuvo conocimiento del hecho dañino (pérdida de sus libros) antes de que la administración tributaria se lo requiriera, debía actuar con celeridad para recuperar la información, so pena de perder el derecho a alegar fuerza mayor. En palabras de la sentencia, un acontecimiento no se considera fuerza mayor si el afectado no tomó las medidas diligentes a su alcance para remediar sus efectos. Este estándar, en principio razonable para un contribuyente ordinario, resulta extremadamente rígido cuando se aplica a alguien en las condiciones descritas.

Por su parte, un magistrado de la Sala salvó el voto oponiéndose a esa interpretación estricta en el caso sub examine. En su salvamento de voto, subrayó que no era exigible que el señor Cardeño – en su precaria situación personal – cumpliera las actuaciones que normalmente se esperarían de un empresario sano. Textualmente indicó que no se le podía exigir “actuar como un hombre diligente de negocios” ni reprocharle la falta de denuncia inmediata de la vandalización de sus libros ni la falta de reconstrucción dentro de los seis meses siguientes al siniestro, dadas las circunstancias extremas en que se encontraba. Esta postura disidente se alinea con una visión médico-social: reconoce que, en ciertos contextos de discapacidad severa, la persona no puede por sí misma llevar adelante trámites formales, pero sí hubiera

cabido la asistencia de un tercero (familiares, apoderados o incluso la misma institucionalidad) para suplir esas gestiones. La realidad, sin embargo, es que el contribuyente no tuvo un curador o representante que emprendiera dichas acciones a tiempo, y las autoridades tampoco le brindaron orientación o flexibilización alguna.

Vale la pena reflexionar si era viable que “por interpuesta persona” se efectuaran las denuncias y trámites necesarios. Legalmente, nada impide que un tercero actúe en representación de alguien con una limitación física tan marcada – mediante apoderamiento o, en casos de tutela de derechos fundamentales, incluso oficiosamente. No obstante, en la práctica no siempre el afectado cuenta con redes de apoyo informadas o recursos para delegar esas gestiones. En comunidades azotadas por el conflicto, es frecuente que las víctimas queden aisladas, sin asesoría jurídica pronta. En este caso, el contribuyente confió en la buena fe de terceros para poder siquiera presentar su declaración de renta en 2015, lo que evidencia su estado de indefensión. Exigirle además que adelantara simultáneamente acciones legales de denuncia y reconstrucción contable resulta desproporcionado. Así lo manifestaron sus apoderados en la apelación: calificaron de “*desproporcionadas e inalcanzables*” las pruebas adicionales que se le exigieron, como certificaciones oficiales de la destrucción de los documentos, máxime cuando “en estas zonas las autoridades no siempre dejan constancia” de los hechos violentos ocurridos. Este argumento apunta a una consideración fundamental de política probatoria: las reglas de juego en materia de prueba no pueden ignorar la realidad social y las situaciones de vulnerabilidad. En contextos de conflicto armado, muchas veces ni siquiera existe la posibilidad material de obtener un certificado policial de que un local fue incinerado o saqueado, porque las instituciones pueden estar ausentes o colapsadas. Pretender tales pruebas estrictas es exigir lo imposible, contraviniendo el principio general *ad impossibilia nemo tenetur* (a lo imposible nadie está obligado).

## CONCLUSIONES FINALES

1. **Deber legal de custodia vs. mecanismos de equidad:** El caso analizado demuestra la importancia del deber de custodia y preservación de la información contable por parte del contribuyente, convertido en obligación legal ineludible (Art. 774 y 781 E.T.; Art. 55 C. de Comercio). Sin embargo, cuando circunstancias extraordinarias impiden cumplir ese deber, la propia ley prevé mecanismos de equidad (Art. 82 E.T.) que deben aplicarse para evitar resultados injustos. La administración debió activar de oficio la

estimación de costos presuntos, en lugar de gravar la totalidad del ingreso, honrando así el espíritu de justicia tributaria.

- 2. Principio de justicia tributaria** (Art. 683 E.T.): La actuación fiscal en este caso pasó por alto el mandato del artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual no se debe exigir al contribuyente más allá de lo que la ley quiere que contribuya. Al no reconocer ningún costo al contribuyente pese a la evidencia de fuerza mayor, se le impuso en la práctica una carga mayor a la legalmente prevista (pues la ley contemplaba un costo presunto del 75%). Esto constituye una desviación de los principios de equidad y proporcionalidad, y un formalismo que sacrificó la justicia material.
- 3. Estándar probatorio vs. situación de vulnerabilidad:** La sentencia analizada refleja una tensión entre las reglas probatorias estrictas y la realidad de un contribuyente en extrema vulnerabilidad. Por un lado, reafirma que quien alega costos debe probarlos y reconstruir su contabilidad si la pierde, so pena de perder sus deducciones. Pero, por otro lado, se evidencia que este estándar debe flexibilizarse ante situaciones de fuerza mayor. En contextos de conflicto armado y discapacidad severa, la exigencia de pruebas convencionales (p. ej. libros o certificaciones oficiales de destrucción) deviene irrazonable. El juzgador debió ponderar la realidad fáctica y las dificultades probatorias insuperables, aplicando principios como el *in dubio pro contribuyente* (art. 745 E.T. sobre dudas probatorias a favor del contribuyente).
- 4. Reconocimiento de la condición de discapacidad:** La situación médica del contribuyente (88,5% de discapacidad, paraplejia) debió ser reconocida con un enfoque diferencial. La falta de ajustes razonables en el procedimiento – como prórrogas especiales, asistencia técnica o exoneración de ciertas cargas formales – implicó una vulneración al derecho a la igualdad y a la protección reforzada que merecía como persona en condición de discapacidad reciente y víctima del conflicto. El caso enseña que la Administración de Impuestos y los jueces han de adoptar un trato más humano y adaptativo cuando enfrentan contribuyentes en condiciones de extrema indefensión, so pena de convertir la justicia formal en injusticia material.
- 5. Lección jurisprudencial y garantismo:** Más allá del resultado concreto, este fallo deja una lección jurisprudencial sobre la importancia de equilibrar el rigor probatorio con los valores superiores del ordenamiento. Si bien la decisión de la mayoría se ciñó a la normatividad literal (denegando el alivio

pretendido por ausencia de prueba suficiente), el voto disidente puso de relieve la necesidad de un enfoque garantista que privilegie los derechos fundamentales y la sustancia sobre la forma. Esta dualidad demuestra que el debido proceso en materia tributaria no se agota en cumplir plazos y requisitos, sino que exige una valoración integral de las circunstancias para alcanzar decisiones verdaderamente justas en Derecho.

En síntesis, el capítulo final de este análisis subraya que el cumplimiento de las obligaciones formales (llevar y reconstruir la contabilidad) es crucial, pero no puede examinarse al margen del contexto fáctico y humano. Cuando eventos de fuerza mayor destruyen la contabilidad y el contribuyente queda físicamente imposibilitado, la justicia tributaria demanda soluciones excepcionales amparadas en la ley misma: la aplicación oficiosa de costos presuntos, la flexibilización probatoria y la consideración de la persona detrás del expediente. Solo así se logra una tributación equilibrada, conforme no solo a la letra de la ley sino a su espíritu profundo de equidad y solidaridad.

# RETOS Y OPORTUNIDADES DEL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA

**Por:** JORGE IVÁN BUITRAGO REINOSA  
Contador Público, Especialista  
CEO RETO TRIBUTARIO

## RESUMEN

El régimen simple de tributación (RST), fue creado mediante la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018 y comenzó a aplicarse en el año 2019. El Congreso de la República de ese entonces, aprobó este nuevo sistema de carácter opcional y sustitutivo del impuesto de renta y complementarios, aplicable tanto a personas naturales como jurídicas que cumplan con los requisitos definidos en los Artículos 905 y 906 del Estatuto Tributario Nacional. Su finalidad principal es la de incentivar la formalización, contribuir al recaudo tributario tanto nacional como local, logrando integrar impuestos nacionales con impuestos municipales, todo en un solo sistema y usando un formulario único anual, que requiere anticipos bimestrales.

Uno de los objetivos centrales del régimen consiste en formalizar a los contribuyentes que están desarrollando actividades comerciales, industriales y de servicios de manera informal. Adicionalmente, se pretende incrementar el recaudo tributario de sectores que no tributan de manera adecuada e incluso tradicionalmente ha sido sectores que evaden sus obligaciones tributarias relacionadas con el impuesto de industria y comercio en los municipios y con el impuesto de renta a nivel nacional. Con la implementación del régimen simple, se permite unificar en un solo sistema el recaudo de impuestos nacionales y municipales, lo que representa un avance en materia de simplificación y eficiencia tributaria.

El Régimen Simple de Tributación (RST) se ha consolidado como una alternativa diseñada para simplificar el cumplimiento tributario en Colombia. Sin embargo, su implementación trae consigo desafíos importantes tanto para la administración tributaria, como para los contribuyentes, las instituciones educativas y los asesores tributarios (contadores, revisores fiscales, abogados, recién egresados e incluso estudiantes). En este artículo se analizan de manera detallada los principales retos del Régimen Simple de Tributación (RST).

## INTRODUCCIÓN

El Régimen Simple de Tributación en Colombia nació como una alternativa para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, reducir la informalidad y simplificar la carga administrativa de los contribuyentes. El atractivo principal del régimen radica en la simplificación tributaria: el contribuyente ya no debe soportar costos, ni deducciones complejas, y concentra su obligación en anticipos bimestrales y una declaración anual.

Además de esto el sistema integra impuestos como el componente nacional liquidado como sustituto del de renta, el impuesto de industria y comercio (ICA), el de avisos y tableros, la sobretasa bomberil, el impuesto al consumo, impuesto de ganancias ocasionales y, en algunos casos cuando se es responsable, el IVA.

Sin embargo, su implementación práctica ha puesto de manifiesto una serie de retos que no recaen únicamente sobre quienes optan por acogerse a él. También los asesores tributarios, la academia y la propia administración deben enfrentar desafíos importantes para que este modelo cumpla efectivamente con los objetivos para los cuales fue diseñado.

Para los contribuyentes, el principal reto está en comprender si realmente les conviene acogerse al régimen y cómo gestionar adecuadamente su aplicación en un contexto cambiante. Los asesores, por su parte, deben profundizar en la normatividad y en la dinámica del sistema para ofrecer acompañamiento oportuno y especializado. La academia tiene el compromiso de formar profesionales capaces de interpretar y aplicar este régimen con una visión práctica y crítica. Finalmente, la administración tributaria debe fortalecer sus mecanismos de control, pedagogía y acompañamiento, garantizando un equilibrio entre la simplificación prometida y la correcta recaudación de los impuestos.

En este escenario, los retos del Régimen Simple de Tributación no se limitan a un grupo en particular, sino que exigen un esfuerzo conjunto de todos los actores del ecosistema tributario para consolidarlo como una verdadera herramienta de formalización y competitividad.

### 1. RETOS PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) enfrenta el reto de garantizar un control eficaz del RST. Entre los desafíos más importantes se encuentran:



- **Conocimiento interno del régimen.**

No basta con la expedición de normas. Los funcionarios y directivos deben capacitarse para comprender el alcance del régimen y evitar interpretaciones contradictorias en los procesos de fiscalización. La doctrina que ha surgido de parte de la Administración tributaria ha generado claridad en algunos casos y contradicción en otros. Como, por ejemplo, en el reciente Concepto No. 968(008515) del 01 de julio de 2025, la Administración tributaria señala que al momento de vender un bien que tiene menos de dos años en su poder, siendo un activo fijo del sujeto inscrito en el R.S.T., se debe llevar el 100% del valor de la venta como ingreso para hacer parte de la base sobre la cual se calcula el impuesto en este régimen.

Lo anterior en nuestro criterio, va en contravía de la definición de ingreso, dado que se considera ingreso todo aquello que incrementa el patrimonio neto del contribuyente, tal como lo señala el Artículo 26 del Estatuto Tributario Nacional (E.T.N.). Para aclarar lo anterior tomemos un ejemplo: Jorge Ruiz, es comerciante y está inscrito en el R.S.T., tiene un vehículo que adquirió en cincuenta millones de pesos (\$50.000.000) en el año 2024, y en el año 2025 decide venderlo, el valor por el cual hace su negociación fue de \$50.000.000 por tanto acá en este caso, lo que está haciendo Jorge, es una operación donde su patrimonio neto no se va a incrementar (hay otros casos en que se pierde dinero en la venta).

A pesar de esta situación financiera, Jorge se ve obligado a llevar el valor de la venta como si fuera un ingreso, solo por el hecho de estar en el R.S.T., haciendo que el impuesto a pagar, dependiendo obviamente del grupo y del monto de los ingresos de su actividad, pueda llegar hasta un 14.5%.

La Administración sustenta su posición, en que el sujeto voluntario inscrito en el R.S.T. no puede hacer uso de la depuración del Artículo 26 del E.T.N., dado que no le aplica depuración alguna.

Para sustentar desde otro método nuestra posición, hagámoslo desde la contabilidad. A los sujetos inscritos en el R.S.T. les aplica llevar contabilidad. Veamos el mismo caso, en datos contables.

Momento de la compra del Activo (vehículo de \$50.000.000)

<b>Contabilización:</b>	DB / 1540	Flota y Equipo de transporte	\$50.000.000
	CR / 1110	Bancos	\$50.000.000

Momento de la venta por el mismo valor inicial (\$50.000.000)

<b>Contabilización:</b>	DB / 1110	Bancos	\$50.000.000
	CR / 1540	Flota y Equipo de transporte	\$50.000.000

Como se puede apreciar contablemente no hay un registro a la cuenta de Ingreso, lo que nos lleva a ratificar que este tipo de operaciones no pueden ser base para calcular impuesto a los sujetos del R.S.T., a menos que se venda por un valor superior, caso en el cual el ingreso será ese valor recibido por encima del costo, para ser gravado como ingreso.

**Unificar las tarifas de los anticipos bimestrales con la tarifa anual del RST.**

Esto evitará la alta generación de saldos a favor. Esta es una de las principales dificultades que se presentan dentro del R.S.T. La administración tributaria debe liderar el proceso para evitar que los contribuyentes tengan que hacer unos anticipos con unas tarifas, lo que a simple vista de cualquier contribuyente, puede ser simplemente el anticipo 100% de los valores del sistema opcional, sin embargo en la práctica no es así, dado que las tarifas de los anticipos tienen unos rangos en UVT más cortos, haciendo que los valores a pagar a manera de anticipo, resulten ser superiores a los valores liquidados en el formulario anual, donde se consolidan los ingresos y los demás beneficios, haciendo que se generen saldos a favor, que pueden ser solicitados únicamente cuando el contribuyente se retire del R.S.T.

Esta situación obliga al contribuyente a llevar los saldos a favor en la declaración del año siguiente para lograr al menos su cruce dentro de los anticipos bimestrales o a generar el arrastre en la declaración anual, con la esperanza que sea cruzado con los valores del componente nacional o continuar arrastrando indefinidamente el saldo a favor, para no perderlo.

• **Importancia de capacitar al personal de atención al contribuyente en el RST.**

En el proceso de capacitación sobre el Régimen Simple de Tributación, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debe incluir de manera decidida, clara y oportuna a los funcionarios del área de atención al contribuyente, dado que constituyen el primer filtro para garantizar que los procesos internos se desarrollen de manera correcta.

Se han identificado casos en los que ciertos funcionarios no estudian ni aplican adecuadamente la doctrina tributaria emitida por la administración, lo que genera orientaciones erróneas a los contribuyentes. Esta situación compromete tanto la seguridad jurídica como la credibilidad de la entidad.

Un ejemplo relevante es el de las causales de exclusión del RST. Conforme al Decreto 1545 de 2024, la mora superior a 30 días en la presentación y pago del tributo, en los recibos de los anticipos o en la declaración anual, son una causal no subsanable, lo que implica que el contribuyente pierde automáticamente el derecho a permanecer en el régimen. Sin embargo, se ha detectado que algunos funcionarios informan a los contribuyentes que esta situación requiere un pronunciamiento formal de la administración tributaria para que produzca efectos.

Lo anterior desconoce el criterio reciente de la DIAN, según el cual esta causal es automática y constitutiva, es decir, el contribuyente queda excluido desde el momento mismo del incumplimiento, sin necesidad de un acto declarativo de la administración (resolución o cualquier otro acto emanado de la DIAN).

Por esta razón, resulta fundamental que la capacitación a los funcionarios:

- I. Refuerce el estudio de la doctrina y la normativa vigente.
- II. Enfatice en las causales de exclusión y su carácter subsanable o no subsanable.
- III. Incluya casos prácticos que muestren cómo orientar correctamente al contribuyente.
- IV. Establezca mecanismos de actualización continua, evitando que los cambios normativos y doctrinales sean desconocidos en la primera línea de atención.

Solo de esta manera la DIAN podrá garantizar un servicio al contribuyente coherente, técnico y confiable, alineado con los objetivos del Régimen Simple de Tributación.

- **Procesos de fiscalización más oportunos.**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- debe fortalecer los procesos de fiscalización preventiva y correctiva frente al Régimen Simple de Tributación, con el fin de garantizar que los contribuyentes apliquen de manera adecuada todas las condiciones establecidas para pertenecer a este sistema.

En este sentido, resulta indispensable:

- I. Verificar la correcta aplicación de requisitos y condiciones de acceso y permanencia en el RST, evitando que contribuyentes no habilitados se beneficien indebidamente de este esquema. Validar cada una de las condiciones establecidas en los artículos 905 y 906 E.T.N.
- II. Validar la clasificación del código de actividad económica CIU, asegurando que corresponda de forma precisa a la realidad económica del contribuyente.
- III. Corroborar la inclusión del código CIU dentro del grupo correcto del artículo 908 del Estatuto Tributario, dado que de esta clasificación depende la tarifa aplicable para la liquidación del impuesto. Por ser este un proceso manual para el contribuyente es fácil que se cometan errores, al digitar los valores de ingresos en un grupo diferente al que la actividad económica pertenece. Con el fin de garantizar que los valores reportados en el Régimen Simple de Tributación se clasifiquen de manera correcta dentro del grupo correspondiente, se recomienda que el área de tecnología de la DIAN implemente un sistema de validación automática que asocie cada concepto directamente con su respectivo grupo, según lo establecido en el artículo 908 del Estatuto Tributario.

De esta forma, se evitaría la digitación manual de los datos por parte de los contribuyentes, minimizando errores de clasificación y asegurando una mayor confiabilidad, consistencia y trazabilidad en la información declarada. Además, este mecanismo permitiría optimizar los procesos de fiscalización y control, al contar con información estructurada y validada desde el momento de la captura de datos.

La combinación de estos controles no solo garantiza la correcta determinación del impuesto, sino que también fortalece la transparencia, la equidad tributaria y el recaudo efectivo en el marco del régimen simple.

**Ejemplo práctico:** un contribuyente que declara bajo el grupo de comercio al por menor (grupo 2 según el artículo 908 E.T.N.) pero que en realidad presta servicios profesionales, puede estar aplicando una tarifa inferior. Esto genera un riesgo fiscal que la DIAN debe detectar a tiempo. Con el control propuesto se puede llegar a eliminar este tipo de manipulaciones que llevan a errores de liquidación del impuesto. Esta situación que se ilustra, cuando es detectada en los años siguientes, puede causar la quiebra del contribuyente, por cuanto debe pagar los valores faltantes del impuesto (nacional o territorial), más los intereses de mora desde la fecha del error, más las sanciones del caso.

- **Cruce de información tecnológica:** el éxito del régimen depende en gran medida de la facturación electrónica y de la información exógena, herramientas que la administración debe aprovechar para validar ingresos y evitar evasión.

En el ámbito del cruce de información tecnológica dentro del Régimen Simple de Tributación, resulta indispensable que la administración tributaria disponga de un acceso ágil y completo a todas las fuentes de información relevantes. Esto permitiría validar, con un nivel de certeza cercano al 100%, la realidad económica del contribuyente, garantizando:

- I. La correcta clasificación de la actividad económica y del grupo en el artículo 908 del Estatuto Tributario.
- II. La verificación precisa de los rangos de ingresos, a partir de datos cruzados con terceros, facturación electrónica, reportes bancarios, cámaras de comercio y demás entidades obligadas a reportar información.
- III. La aplicación exacta de la tarifa correspondiente, evitando errores u omisiones en la liquidación del impuesto.

De esta manera, el fortalecimiento de los sistemas de cruce de información no solo mejora la exactitud del impuesto liquidado, sino que también optimiza los procesos de fiscalización y refuerza la confianza en el régimen.

La Administración tributaria debe darle la importancia a la facturación electrónica en el Régimen Simple de Tributación, por las siguientes razones:

#### **a. Control y transparencia tributaria**

- Permite que la DIAN tenga información en tiempo real de las operaciones económicas del contribuyente, haciendo que un proceso de validación In Situ, sea totalmente efectivo y claro tanto para el contribuyente como para la Administración.
- Reduce la evasión y la omisión de ingresos, asegurando que la base gravable refleje la realidad económica. Con el sistema de facturación y el grado de cultura que se ha venido promoviendo, el ente fiscalizador puede contar con información más cercana a la realidad, por cuanto el mismo comprador está exigiendo que se le entregue su factura al momento de la adquisición del bien o servicio.

## **b. Validación de ingresos para la tarifa**

- En el RST, la tarifa del impuesto depende directamente de los ingresos brutos y su correcta clasificación en el grupo al que pertenece, como se mencionó arriba.
- La facturación electrónica funciona como un soporte objetivo que facilita la verificación de los rangos de ingresos y la aplicación correcta de la tarifa. Los ingresos son el insumo principal para liquidar los valores a pagar en el R.S.T., por tanto, es fundamental hacer cumplir el requisito de emisión de facturación electrónica en cada venta.

## **c. Manifestaciones de la formalización empresarial en el Régimen Simple de Tributación. Inscripción en el Registro Único Tributario (RUT).**

- **Personas naturales:** Al optar por el RST, deben actualizar su RUT, definiendo la actividad económica de manera precisa según el CIU. Esto los identifica ante la DIAN como contribuyentes formales.
- **Personas jurídicas:** Desde su constitución, al inscribirse en el RST, garantizan que la sociedad quede registrada correctamente en el RUT y alineada con sus obligaciones fiscales.

## **d. Obligación de facturación electrónica**

- La facturación electrónica asegura la trazabilidad de ingresos y permite que los contribuyentes sean visibles para la DIAN y sus clientes.
- Supone dejar atrás la informalidad de las ventas sin soporte o con facturas manuales.

## **e. Cumplimiento de obligaciones tributarias unificadas**

- El RST integra en un solo pago el componente nacional, que es el sustituto del impuesto de renta, el IVA (para algunos casos), el INC y el ICA.
- Esto permite que tanto personas naturales como jurídicas que antes omitían el pago de impuestos territoriales ahora los cumplan de manera simplificada.

## **f. Acceso al sistema financiero**

- Al estar formalmente registrados y emitir facturas electrónicas, los contribuyentes pueden acceder con mayor facilidad a créditos bancarios, leasing y otros productos financieros.

- Esto fortalece su capacidad de crecimiento empresarial.

#### **g. Generación de cultura de cumplimiento**

- **Para personas naturales:** Pasan de la informalidad comercial (ventas sin declarar) a una tributación simplificada que les da seguridad jurídica y le permite acceder al sistema financiero y a proveedores con mejores condiciones de negociación.
- **Para personas jurídicas:** Se refuerza la disciplina tributaria, evitando evasión y fortaleciendo la credibilidad empresarial ante terceros.

#### **h. Participación en la economía formal:** El RST facilita la relación con clientes grandes (empresas, Estado, entidades financieras), que exigen facturación y cumplimiento fiscal.

- Esto abre la puerta a nuevos mercados y contratos que antes eran inaccesibles para quienes operaban en la informalidad.
- Obliga a los contribuyentes a llevar un registro organizado de sus transacciones.

## **2. RETOS PARA LOS CONTRIBUYENTES**

Los contribuyentes son quienes directamente experimentan las ventajas y dificultades del R.S.T. Algunos de sus principales retos son:

- a. Clasificación correcta de la actividad económica:** Un error en este punto puede significar pagar menos o más impuestos de los debidos. Este tipo de error ha hecho que muchos contribuyentes detecten la situación años más adelante, lo que conlleva a tener que pagar sanciones, intereses y valores no calculados de impuestos, en grandes proporciones, haciendo que los obligados tributarios tengan que cerrar para poder pagar el pasivo tributario generado por el error.
  - Ejemplo: una Ingeniero civil que declara como operario para estar en el grupo dos del RS.T. y pagar una tarifa menor, puede enfrentar problemas en una revisión posterior por usar una tarifa equivocada.
- b. Cumplimiento oportuno de anticipos y declaraciones:** Las tarifas de los anticipos bimestrales son distintas de las tarifas anuales, lo que en ocasiones genera saldos a favor.

- Ejemplo: Un comerciante que paga anticipos altos durante el año puede encontrarse con un saldo a favor en la declaración anual, lo cual implica trámites adicionales ante la DIAN.

**c. Soporte de ingresos:** Mantener registros claros y coherentes con la facturación electrónica, evitando diferencias con la información exógena.

**d. Precisión en la facturación electrónica:** Los errores en los sistemas tecnológicos generan riesgos de sanción. Sin embargo, el sistema de facturación electrónica de la DIAN (RADIÁN), representa una ayuda adicional en la consolidación de los valores de ventas realizadas por los obligados a facturar electrónicamente.

**e. Obtención de certificados para descuentos tributarios:** Documentos como certificaciones bancarias o soportes de aportes a pensión son esenciales para acceder a beneficios como el descuento del 0,5% por ingresos recibidos vía medios electrónicos.

**f. Presentar y pagar a tiempo los valores liquidados en el RST.** El contribuyente debe conocer en detalle el peligro de pagar de manera extemporánea los valores liquidados en el R.S.T., dado que con tan solo un mes de retraso en la presentación o en el pago, ya no pueden continuar en el régimen, haciendo que, desde el inicio de la vigencia del incumplimiento, ya estén en el sistema ordinario de renta, perdiendo los beneficios de manera automática, sin que medie ningún tipo de comunicación de la Administración Tributaria.

Así lo ha aclarado el ente de control en recientes conceptos. Esto puede traer consecuencias muy graves para los contribuyentes incumplidos, dado que, si por desconocimiento se sigue liquidando y haciendo pagos dentro del SIMPLE, al ser una causal insubsanable, el contribuyente va a tener que liquidar todos los periodos a partir del incumplimiento en el régimen ordinario, y esto puede hacer que los impuestos integrados, generen sanciones de extemporaneidad, moratorias y pagos de impuestos con tarifas del régimen ordinario. Provocando en el contribuyente un caos financiero y tributario, al tener que asumir todos estos valores.

### 3. RETOS PARA LA ACADEMIA

#### I. Producción de investigación aplicada

- Estudios comparativos internacionales: analizar cómo funcionan en otros países regímenes simplificados de tributación (ej. Brasil con el



Simple Nacional, México con el Régimen Simplificado de Confianza, Chile con el régimen Pro Pyme, entre otros).

- Evaluación de impacto en Colombia: medir cómo ha influido el régimen simple en formalización, recaudo, generación de empleo y sostenibilidad empresarial.
- Investigación interdisciplinaria: integrar áreas como derecho tributario, economía, administración y ciencias sociales para tener una visión integral.

## **II. Generación de conocimiento y divulgación**

- Publicar en revistas académicas indexadas estudios que documenten la experiencia colombiana y la contrasten con prácticas exitosas (o fallidas) en otros sistemas tributarios.
- Traducción de los hallazgos al lenguaje práctico para empresarios, asesores y funcionarios de la DIAN, evitando que la investigación quede “encerrada” solo en la comunidad académica.
- Participación en foros y seminarios internacionales que permitan posicionar la experiencia colombiana y nutrirse de otras realidades.

## **III. Formación de talento**

- Diseñar currículos académicos actualizados, donde el Régimen Simple de Tributación sea estudiado no solo desde lo normativo, sino también desde el análisis económico y social, para posteriormente ser llevado a la práctica.
- Crear semilleros y grupos de investigación que incentiven a estudiantes de derecho, contaduría y economía a estudiar la simplificación tributaria.
- Capacitación continua: ofrecer diplomados, cursos de actualización y programas de educación ejecutiva para asesores y funcionarios públicos, donde se pueda articular el R.ST., como instrumento de formalización y de emprendimiento.

## **IV. Relación con el Estado y el sector privado**

- Asesoría técnica al Estado: generar insumos de política pública a través de estudios rigurosos que permitan mejorar la regulación y administración del régimen.

- Convenios con gremios empresariales y firmas de consultoría: levantar información de primera mano sobre la realidad de las micro y pequeñas empresas que son el público objetivo del régimen.
- Espacios de diálogo académico–institucional con la DIAN y el Ministerio de Hacienda, para retroalimentar las políticas con evidencia científica.

## **V. Formación integral de profesionales tributarios**

- Incluir en los planes de estudio asignaturas que aborden el RST como un sistema con impacto práctico en la economía.
- Capacitar contadores, abogados y economistas en liquidación, fiscalización y análisis crítico del régimen.
- Desarrollar competencias digitales que permitan el uso eficiente de herramientas como la facturación electrónica, el RADIAN, la información exógena y en general el manejo del MUISCA.

## **VI. Divulgación y pedagogía social**

- Promover campañas académicas para explicar, en lenguaje sencillo, qué es el RST y cómo funciona.
- Crear material didáctico (manuales, guías, simuladores de liquidación) que apoye tanto a estudiantes como a empresarios y emprendedores.
- Acercar el conocimiento a las pymes, microempresas y comerciantes informales, quienes son el público natural del régimen.

## **VII. Vinculación con el sector productivo y la DIAN**

- Establecer convenios universidad–empresa–Estado para generar espacios de capacitación conjunta.
- Participar en mesas técnicas de discusión con la DIAN, gremios y cámaras de comercio.
- Impulsar proyectos de innovación tecnológica que mejoren los procesos de inscripción, declaración y fiscalización.

## **VIII. Ética y cultura tributaria**

- Fomentar en la comunidad académica una visión de la tributación como instrumento de equidad y desarrollo social.

- Promover la idea de que el RST no es solo un beneficio fiscal, sino una vía de formalización y aporte al país.
- Generar debates sobre cómo el régimen puede evolucionar para no convertirse en un “refugio” de evasores.

#### 4. RETOS PARA LOS ASESORES TRIBUTARIOS

Los asesores cumplen un papel estratégico al acompañar al contribuyente en la correcta aplicación del RST. Sus retos incluyen:

- **Conocimiento normativo exhaustivo:** dominar la normatividad establecida en especial en los artículos 903 a 916 del Estatuto Tributario, el Decreto 1545 de 2024 y los demás decretos, concepto y sentencias que se generan en torno al SIMPLE y advertir sobre los incumplimientos que regulan la exclusión automática del régimen.
- **Inscripción oportuna y correcta clasificación:** guiar al contribuyente para inscribirse dentro de los plazos y bajo la actividad adecuada. Conocer y estudiar las fechas en las cuales se puede ingresar al RST y las fechas máximas para salir voluntariamente.
- **Manejo de exclusiones:** un contribuyente que incumple condiciones no debe esperar un acto administrativo de la DIAN para salir del régimen, sino que automáticamente pasa al régimen ordinario. El profesional que acompañe al contribuyente debe estar actualizado en las modificaciones que se hacen por parte del Congreso de la República, por parte de la Administración con los distintos conceptos emanados, por parte de las altas cortes con sus sentencias y los análisis que de allí se derivan. Todo esto con el fin de proteger al contribuyente para evitarle errores que conlleven al pago de sanciones por incumplimientos o malas aplicaciones.
- **Ejemplo:** una persona natural que supera el tope de ingresos permitido debe ser excluida inmediatamente, sin esperar confirmación de la DIAN, ni esperar a finalizar la vigencia fiscal. Estos retrasos pueden llegar a generar pérdidas monetarias en intereses, sanciones e impuestos a tarifas superiores a las del SIMPLE.
- **Prevención de sanciones:** informar sobre consecuencias de incumplimientos, más aún cuando existen normas que excluyen de manera fulminante algunas situaciones que se presentan a los contribuyentes.

Ejemplo: no presentar la declaración de IVA a más tardar en febrero de cada año puede acarrear sanciones que afectan seriamente la estabilidad del contribuyente.

## 5. RETOS TRANSVERSALES DEL RÉGIMEN

Existen desafíos que afectan a todos los actores:

- **Educación tributaria:** tanto contribuyentes como asesores requieren capacitaciones permanentes, pues el RST está en constante evolución.
- **Homologación tecnológica:** la correcta aplicación del régimen depende en gran medida de la facturación electrónica, lo que exige sistemas confiables y capacitación técnica.
- **Equilibrio en tarifas:** las diferencias entre anticipos bimestrales y pago anual pueden generar saldos a favor que deben resolverse con mayor claridad normativa.

## CONCLUSIONES FINALES

El Régimen Simple de Tributación es, sin duda, un paso hacia la modernización del sistema tributario colombiano. Sin embargo, su éxito depende de la capacidad de todos los actores para asumir los retos identificados en el presente documento. La administración debe fortalecer la fiscalización, los contribuyentes deben adoptar disciplina y orden financiero, los asesores tributarios deben acompañar con conocimiento técnico y visión estratégica, las Universidades y las instituciones tributarias de Colombia, deben acompañar más los procesos de inserción de los profesionales en los temas relacionados con el R.S.T., acompañando el proceso de formación, y haciendo integración Universidad – Empresa -Estado, con el fin de lograr un mejor dominio del tema, asegurando a los diferentes participantes, acciones concretar con resultados seguros que benefician a todos en la medida en que cada uno hace su labor dentro del Régimen en comento.

Si bien el RST ofrece ventajas como la integración de impuestos y la simplificación formal, todavía existen vacíos normativos y dificultades operativas que deben superarse en los próximos años.

En conclusión, los retos centrales del RST en Colombia pueden sintetizarse en:

1. Simplificación vs. complejidad práctica: aunque el régimen busca simplificar, la coexistencia de tarifas y obligaciones genera confusión.
2. Confianza en la fiscalización electrónica: la DIAN debe garantizar sistemas sólidos que permitan validar la información sin sobrecargar a los contribuyentes.
3. Acompañamiento profesional obligatorio: el papel del asesor es cada vez más necesario para evitar errores costosos.
4. Articulación con entidades territoriales: la integración del ICA y otros tributos locales requiere coordinación entre la DIAN y los municipios.

## BIBLIOGRAFÍA

- ♦ 4 congreso de la República de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019, Diario Oficial No. 51.101.
- ♦ Congreso de la República de Colombia. (2018). Ley 1943 de 2018, Diario Oficial No. 50.820.
- ♦ Congreso de la República de Colombia. (2022). Ley 2277 de 2022, por la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social. Diario Oficial No. 52.246.
- ♦ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2023). Guía del régimen simple de tributación. Recuperado de <https://www.dian.gov.co>
- ♦ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2024). Informe de gestión del régimen simple de tributación. Bogotá D.C.: DIAN.
- ♦ Martínez, J. C., & Rodríguez, L. F. (2021). Simplificación tributaria y competitividad empresarial en América Latina: un análisis comparativo. *Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública*, 28(2), 55-78. <https://doi.org/xxxxx>
- ♦ Melo, A. P. (2020). El régimen simple de tributación en Colombia: retos y oportunidades para la formalización empresarial. *Revista de Derecho y Economía*, 15(1), 87-110.
- ♦ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE. (2022). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/2fea401b-en>

- ♦ Restrepo, J. E. (2023). Régimen simple de tributación y equidad fiscal en Colombia: un análisis desde la política pública. *Revista de Estudios Tributarios*, 12(3), 45-69.
- ♦ Superintendencia de Sociedades de Colombia. (2023). Informe de formalización empresarial y regímenes tributarios simplificados. Bogotá D.C.: SuperSociedades.
- ♦ Congreso de la República de Colombia. Estatuto Tributario Nacional. Artículos 905–916.
- ♦ Decreto 1545 de 2020. Por el cual se establecen disposiciones sobre exclusión del RST.
- ♦ Rincón, H. (2021). El Régimen Simple de Tributación: análisis crítico y retos prácticos. *Revista de Derecho Fiscal*, 18(2), 45-68.

## PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DEL ICA: ASPECTOS FUNDAMENTALES

**Por: LUIS ALFONSO HERNÁNDEZ LEÓN<sup>1</sup>**

Contador público y abogado tributarista

Consultor tributario de la firma H y T Consultores SAS

### INTRODUCCIÓN

Antes de la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016, un número significativo de contribuyentes del impuesto de industria y comercio, enfrentaba recurrentemente a las autoridades tributarias locales, con ocasión del cobro simultáneo de este impuesto por parte de varias jurisdicciones municipales, habida cuenta de las interpretaciones tributarias divergentes realizadas por estas frente al lugar en que se causaba el impuesto cuando el sujeto desplegaba actividades económicas en municipios en los que no tenía una presencia física permanente.

Esto llevó a que un gran número de contribuyentes tuvieran que ventilar la controversia ante los jueces administrativos, a fin de conseguir el reconocimiento de justicia tributaria, ya que el pago del tributo de forma simultánea y sobre el mismo hecho ocasionaba grandes pérdidas económicas para estos, adicional a la desventaja competitiva que surgía por este proceder de las administraciones tributarias municipales.

Si bien antes de la Ley 1819 de 2016 ya existían reglas para establecer claramente en qué municipio se causaba el impuesto de industria y comercio, estas reglas estaban limitadas a unas actividades económicas específicas y no a todas las actividades sujetas a este tributo. Se resalta la Ley 49 de 1990 que estableció la regla para aplicación del principio de territorialidad en el caso de las actividades industriales, o la Ley 42 de 1994 que fijó las reglas de aplicación de tal principio en el caso de los servicios públicos domiciliarios o el Decreto Ley 1333 de 1986 que fijó la regla para las actividades del sector financiero, o las contempladas en las leyes 56 de 1981 y 383 de 1997 para las empresas generadoras de energía, también es cierto que, estas no son aplicables al grueso de las actividades comerciales y de servicio, generando el

1 Hernández y Tasco Consultores S.A.S. [luishernandez@hytconsultoressas.com](mailto:luishernandez@hytconsultoressas.com)

traumatismo descrito en las primeras líneas de este artículo, como resultado del vacío normativo de las reglas del principio de territorialidad aplicables para estos dos hechos generadores del tributo.

## **1. IMPORTANCIA PARA LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LA COMPETITIVIDAD EMPRESARIAL.**

Con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, que en su artículo 343 ratifica las reglas ya existentes para la aplicación del principio de territorialidad e incorpora, en el ordenamiento jurídico tributario, por primera vez, las reglas para las actividades comerciales y de servicios, dotando a las administraciones tributarias de las herramientas necesarias para la correcta verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus administrados, resolviendo de manera inmediata la dificultad que existía por su ausencia, brindando al sistema tributario territorial y a los contribuyentes, seguridad jurídica tributaria pilar fundamental de todo sistema tributario como resultado a su vez, del cumplimiento del principio de certeza tributaria, esto es, que todos los elementos esenciales del tributo, se encuentren claramente definidos en la ley, en la ordenanza departamental y/o en el acuerdo municipal o distrital como es el caso que nos ocupa en lo relativo al elemento causación del tributo.

## **2. NUEVAS REGLAS DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD, A PARTIR DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016.**

La incorporación realizada mediante los numerales 2 y 3 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 de las reglas aplicables en materia de principio de territorialidad en la actividad comercial y en la actividad de servicios como hechos generadores del impuesto de industria y comercio resulta la solución, como ya se mencionó al inicio, al problema de doble y, en algunos casos, múltiple tributación de los contribuyentes de este impuesto, toda vez que fija con claridad los criterios que deben tenerse en cuenta para establecer el componente espacial y temporal del tributo, como elemento esencial para determinar la respectiva carga tributaria.

La inclusión en el sistema tributario colombiano de las reglas anteriormente referidas, completa el conjunto de herramientas con las que cuentan hoy tanto las administraciones tributarias territoriales como los propios contribuyentes



del impuesto, así como los profesionales de la contaduría pública, encargados de determinar y/o de orientar al contribuyente en su determinación.

Como se mencionó en líneas anteriores, todas y cada una de las reglas de aplicación del principio de territorialidad en materia de impuesto de industria y comercio establecen el criterio técnico (objetivo) que permite clara y concretamente definir la jurisdicción en la que se causa este impuesto, criterios que a continuación se explican para las actividades industrial, comercial y de servicios, excepto para las subactividades especiales como servicios financieros, servicios públicos domiciliarios, generación de energía eléctrica, transporte de energía, comercialización de energía y transporte de gas, las cuales pueden ser tratadas en otro número de esta revista.

## 2.1. Regla aplicable a la actividad industrial:

Señala el artículo 77 de la ley 49 de 1990 que:

**“ARTICULO 77.** Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”.

Adicionalmente, señala el numeral 1 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 sobre el alcance de la actividad industrial.

*“1. En la actividad industrial se mantiene la regla prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y **se entiende que la comercialización de productos por él elaborados es la culminación de su actividad industrial y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo**”.* (resaltado fuera del texto)

La regla establece como criterio objetivo el lugar donde se encuentra ubicada la sede fabril del contribuyente donde fueron elaborados los productos objeto de enajenación, siempre y cuando estos hayan sido producidos por este.

Es claro advertir que si el contribuyente cuenta con varias sedes fabriles, ubicadas en diferentes municipios, el impuesto se causará en cada uno de ellos en función de los ingresos generados por la venta de los productos fabricados por cada una de estas sedes, (al margen del modelo de negocio utilizado y el municipio donde efectuó la venta) situación que obliga al contribuyente a establecer un mecanismo de control contable y tributario que

permite identificar claramente el ingreso generado en cada jurisdicción en la que está ubicada la sede fabril y que representa la base gravable del impuesto en cada uno de los municipios.

### El Caso:

La sociedad Industrias Andinas S.A.S. se dedica a la fabricación de bebidas no alcohólicas. Cuenta con dos plantas de producción:

I. **Planta A** ubicada en Medellín, donde produce jugos en caja.

II. **Planta B** ubicada en Cali, donde produce aguas saborizadas.

Los productos elaborados se distribuyen y comercializan en distintas ciudades del país (Bogotá, Barranquilla, Bucaramanga y Cartagena) a través de supermercados y tiendas.

### Aplicación de la norma

#### **I. Determinación del hecho generador y municipio competente**

- Según el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, el impuesto de industria y comercio (ICA) por actividad industrial se paga en el municipio donde está ubicada la planta de producción.
- Por tanto:
  - Los ingresos brutos obtenidos por la venta de los jugos producidos en Medellín se gravan únicamente en Medellín.
  - Los ingresos brutos obtenidos por la venta de las aguas saborizadas producidas en Cali se gravan únicamente en Cali.

#### **II. No configuración de actividad comercial adicional**

- Conforme al artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, la comercialización de los productos fabricados constituye la culminación de la actividad industrial.
- En consecuencia, aunque Industrias Andinas S.A.S. venda sus productos en Bogotá, Barranquilla o cualquier otro municipio, no debe pagar ICA como actividad comercial en esos lugares, siempre que se trate de productos elaborados en sus propias plantas.

### Conclusión del caso:

Industrias Andinas S.A.S. solo paga ICA en Medellín y Cali (municipios donde produce). No paga ICA en los municipios donde vende los productos (Bogotá, Barranquilla, etc.), porque la venta hace parte de la culminación de su actividad industrial, conforme al principio de territorialidad y a lo previsto en los artículos 77 de la Ley 49 de 1990 y 343 de la Ley 1819 de 2016.

## **2.2 Reglas aplicables a la actividad comercial:**

Con la incorporación del literal a) del numeral 2. del artículo 343 de la ley 1819 se establecen las reglas aplicables del principio de territorialidad para el hecho generador de la actividad comercial en el impuesto de industria y comercio; son cuatro (4) las reglas previstas y cada una de ellas prevé un criterio objetivo para su aplicación, de suerte que el intérprete y aplicador de la norma debe realizar su juicio al amparo de estos criterios y no de los de su conveniencia.

## **2.3 Primera regla en la actividad comercial**

La primera regla corresponde a aquellas actividades comerciales que se realizan materialmente en el lugar en que se encuentra ubicado el establecimiento de comercio; al respecto, la disposición señala:

*“a) Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren”.*

Claramente, la regla advierte que se requiere que las partes intervinientes en la relación comercial concurren al sitio físico denominado establecimiento de comercio o punto de venta, para que, una vez perfeccionado el contrato, se cause en cabeza del vendedor el impuesto de industria y comercio y en favor del municipio en que se encuentra ubicado dicho establecimiento, de suerte que, para esta regla, el criterio objetivo es el lugar físico donde se llevó a cabo la operación por las partes intervinientes en el negocio, lugar que permite identificar el municipio donde este se encuentra y, por lo tanto, el sujeto activo receptor del tributo.

### El Caso:

La sociedad Comercializadora Norte S.A.S. se dedica a la venta de electrodomésticos y cuenta con un único establecimiento de comercio abierto al público en el municipio de Bucaramanga.

En el mes de julio de 2024, recibió en su tienda a un cliente proveniente de Girón, quien adquirió un televisor por valor de **\$3.000.000** y pagó directamente en la caja del establecimiento. La entrega del televisor se realizó en el mismo punto de venta.

## Análisis jurídico

### **I. Criterio de territorialidad**

- Según la primera regla de la actividad comercial, el hecho generador del ICA se configura en el establecimiento de comercio, es decir, en el lugar donde materialmente se realiza la operación comercial.
- En este caso, la operación se llevó a cabo en Bucaramanga, en el local de la empresa.

### **II. Obligación tributaria**

- El **ICA** se causa a favor del municipio de Bucaramanga, independientemente de que el comprador sea residente de Girón.
- La empresa debe incluir este ingreso en su declaración de ICA de Bucaramanga para el período correspondiente.

## Conclusión del caso:

El lugar físico donde se encuentra el establecimiento de comercio y en donde se perfecciona el contrato es el criterio determinante para establecer el municipio beneficiario del ICA. En el ejemplo, Bucaramanga es el sujeto activo, aun cuando el comprador sea de otro municipio.

### **2.3.1 Segunda regla en la actividad comercial**

La segunda regla, considerada por el autor del presente artículo, la incorporación más importante de la ley al sistema tributario territorial, por su capacidad para, en primer lugar, resolver la problemática sobre la jurisdicción en la que se causa el tributo; y en segundo lugar, por su capacidad de transformar de manera positiva las finanzas de los municipios, especialmente y en mayor medida los más pequeños, es la contemplada en el literal b) del numeral segundo del citado artículo 343.

*“b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida”.*

Lo relevante de esta regla es que pone fin a la vieja discusión sobre aquellas operaciones que se realizan en lugares fuera de los establecimientos de comercio o bajo esquemas de negociación donde la participación de las partes se realiza mediante el uso tanto de las tradicionales como de las nuevas tecnologías la información y la comunicación (diferentes al comercio electrónico), pero cuyos domicilios se encuentran en jurisdicciones municipales diferentes.

Diáfananamente, la regla señala como criterio objetivo, el lugar de perfeccionamiento del contrato de compraventa, es decir, el lugar donde las partes lograron el acuerdo frente a precio y cosa, en este sentido, resulta obligatorio verificar el o los medios por medio del cual las partes del contrato manifestaron su voluntad, el momento en que esto se dio y lógicamente la parte que finalmente selló la negociación, todo esto deberá ser el resultado de la evaluación de la evidencia que permita su verificación, tal como lo manifestó la Corte Constitucional en su examen de exequibilidad de la presente regla, en sentencia de C-056, expediente D-12418, del 13 de febrero de 2019, magistrada ponente GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, en la que concluyó, que en todo caso la aplicación de esta regla *“se refiere a un asunto de naturaleza probatoria, que habrá de definirse en cada caso concreto”*

Lo anterior exige que las partes, una vez concretado el negocio que perfecciona el contrato de compraventa, examinen las circunstancias anteriores, ya que ello define el municipio en el que se causó el impuesto de industria y comercio.

Las consideraciones de la Corte respecto de la necesidad de evaluar los elementos de prueba de la negociación, resultan muy útiles, ya que permite arribar a la conclusión, que el criterio objetivo es el lugar de perfeccionamiento de la compraventa, pero que, este a su vez se determina bajo las consideraciones de la forma en como se exteriorizó la voluntad de las partes respecto del acuerdo de precio y cosa, consideraciones que pueden ser de diferente índole, pero siempre asociada directamente a la manifestación de concreción del precio y cosa, y no de manera autónoma, independiente y/o sin relación directa con el acuerdo, es decir, a modo de ejemplo, no basta con esgrimir el domicilio del vendedor o del comprador, si este no se relaciona

directamente con la manifestación de la voluntad frente al precio y la cosa objeto del contrato, se requiere que el domicilio de uno u otro, haya sido el sitio por ejemplo, en el que se celebró un contrato de suministro al tenor de lo dispuesto en los artículos 968 y ss. del Código de Comercio, ya que en este las partes fijan claramente el domicilio contractual, que a su vez contiene el acuerdo de precio y cosa.

Al respecto, la Corte manifestó.

*“En ese sentido, habrá que determinarse en cada situación donde se ejecuta la venta, a partir de la identificación de los actos de comercio respectivos, en particular la suscripción de contratos, la expedición de facturas, la formalización de pedidos, etc.*

*Además, también debe tenerse en cuenta que incluso cuando no sea posible definir probatoriamente el sitio donde se perfecciona la venta, el ordenamiento jurídico ofrece presunciones que resultan útiles para el efecto. Así, como lo señaló uno de los intervinientes, el artículo 864 del Código de Comercio dispone que el contrato comercial “se entenderá celebrado en el lugar de residencia del proponente y en el momento en que éste reciba la aceptación de la propuesta”. En la medida en que la compraventa de bienes es un contrato, la regulación citada resulta aplicable”.*

El alcance de la regla es tan amplio, que puede resolver situaciones en las que aparentemente solo existe un extremo en la relación negocial, como el caso de la oferta mercantil, en la que el vendedor suele formular la premisa de que si es este quien ofrece el producto, es este en quien recae el impuesto y, por lo tanto, es en el municipio de su domicilio donde se causa el tributo, cosa que no resulta tan cierta, ya que la oferta mercantil obliga al oferente y no al receptor de la misma, de suerte que habrá de esperar cuál es la manifestación de voluntad de este frente a la oferta, para determinar entonces el municipio desde donde este aceptó la misma, ya que es en este momento y lugar donde se habrá perfeccionado la venta; sin embargo, esto también puede ser diferente, si el receptor de la oferta decide presentar una contraoferta, ya que en tal caso el oferente será entonces, quien tenga nuevamente la palabra y pueda decidir.

Lo anterior también fue objeto de análisis por la Corte.

*“La Corte concuerda con varios intervinientes y con el Procurador General, en el sentido que quien formula y acepta la propuesta de contrato no necesariamente coincide con el vendedor y comprador, en tanto habrán*

*casos en los que existen contrapropuestas que modifiquen la asignación de roles en el contrato, para efectos de la aplicación de la presunción en comento. Sin embargo, esta circunstancia no afecta la certidumbre sobre la estipulación legal del sujeto activo del ICA, sino que refiere a una comprobación probatoria que, se insiste, debe resolverse en cada caso concreto”.*

Es de recordar que tanto las secretarías de hacienda de los municipios frente a procesos de determinación tributaria, como los agentes retenedores del impuesto, deben verificar los elementos de prueba de que se ha hablado en este artículo, para establecer el municipio en que se causa el impuesto por las operaciones que se realizan bajo el supuesto previsto en este literal b).

### El Caso:

- **Hechos**

**Compañía:** “Agroinsumos del Norte S.A.S.”

**Domicilio:** Municipio de Bucaramanga.

**Actividad:** Venta de fertilizantes e insumos agrícolas.

**Cliente:** “Finca El Progreso”, ubicada en el municipio de Piedecuesta, sin que Agroinsumos tenga punto de venta o sucursal en dicho municipio.

- **Negociación:**

- ✓ El representante de la finca solicita cotización por correo electrónico.
- ✓ Agroinsumos envía propuesta con precio y condiciones.
- ✓ El cliente acepta la propuesta vía correo electrónico desde Piedecuesta, fijando precio, cantidad y lugar de entrega.
- ✓ La entrega se hace en la finca en Piedecuesta, y la factura electrónica es expedida desde Bucaramanga.

- **Discusión**

Surge la pregunta: ¿En qué municipio se causa el impuesto de Industria y Comercio (ICA)?

- ✓ No existe establecimiento de comercio de Agroinsumos en Piedecuesta.

- ✓ La negociación se perfeccionó en el momento en que el cliente envió la aceptación desde Piedecuesta, confirmando precio y producto.
- ✓ Según el literal b del artículo 343, **el impuesto se causa en el municipio en donde se perfecciona la venta**, es decir, donde se convienen el precio y la cosa.

- **Análisis**

- ✓ El acuerdo se formalizó electrónicamente cuando el cliente, desde Piedecuesta, aceptó la propuesta.
- ✓ La prueba (correos electrónicos) permite demostrar que la aceptación se hizo desde Piedecuesta.

### Conclusión del caso:

- I. Municipio que causa el ICA: Piedecuesta.
- II. Agroinsumos del Norte S.A.S. debe declarar y pagar el ICA en Piedecuesta por esta operación, aun cuando su domicilio y facturación se realicen en Bucaramanga.

## **2.3.2 Tercera regla en la actividad comercial**

En cuanto a la tercera regla, esta resuelve la dificultad que presentaba la incorporación de las nuevas formas de hacer negocios con ocasión de la globalización de la economía a través de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, de suerte que el contexto en el que debe aplicarse esta regla debe corresponder a las actividades comerciales que se realizan bajo esquemas de comercio electrónico y cuyo destino en la operación sea el consumidor.

Esta regla es clave para determinar el municipio en el que se causa el impuesto para operaciones realizadas, por ejemplo, a través de páginas web, plataformas de comercio electrónico o de marketplaces, teniendo presente que debe tenerse clara la condición del sujeto pasivo del impuesto dentro de los actores que intervienen en dicho comercio electrónico, ya que es muy conocido en los negocios que un importante número de plataformas de comercio electrónico son operadas por intermediarios, sin que esto afecte la regla del principio de territorialidad, ya que la regla aplica al sujeto pasivo que efectúa la venta, bien sea directamente o a través de intermediarios.



La regla prevista en el literal c), la cual se transcribe a continuación.

*“c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía”.*

Fija como criterio objetivo el lugar de despacho de la mercancía, situación que puede determinarse sin error alguno ya que se refiere a un aspecto material, físico, es decir, la norma impone la obligación de identificar el sitio (municipio) desde donde se realizó el envío de las mercancías por parte del vendedor. El sitio puede corresponder bien sea al domicilio de la empresa siempre que este sea el lugar de almacenamiento y desde donde se envían las mercaderías, lugar de causación entonces del impuesto, o puede ocurrir que el vendedor cuente con centros de acopio en otros municipios desde donde se realiza el envío directo al adquirente y será en estos municipios donde se cause.

También puede incluso ocurrir que exista un acuerdo entre el proveedor del vendedor y este para que los despachos de sus productos sean realizados desde el lugar de acopio del proveedor, en cuyo caso el municipio donde se causará el impuesto será el de este último; en todo caso, el análisis deberá realizarse por las partes intervinientes a partir de los elementos probatorios como igualmente lo señaló la Corte Constitucional, en la anterior sentencia citada C-056 de 2019, frente al examen de constitucionalidad en la que manifestó:

*“41. Ahora bien, en lo que respecta al literal (c), el concepto “lugar de despacho”, aunque amplio, también es determinable a partir de un ejercicio probatorio, de manera similar a como sucede en el caso anterior. En efecto, como lo plantean los intervinientes, las ventas directas suponen la existencia de un sitio de acopio y almacenamiento, donde luego los bienes respectivos son remitidos al consumidor final, lugar que corresponderá al municipio sujeto activo del ICA.*

*En la determinación de ese lugar concurren diversos aspectos que facilitan su definición en cada evento del lugar de despacho, conforme a diversas fuentes normativas, entre ellas (i) la identificación de las partes en el respectivo contrato de transporte; y (ii) los datos de contactos del vendedor, exigidos por las normas que regulan las ventas a distancia y que imponen la obligación del suministro de tales datos como garantía a favor de la eficacia de los derechos del consumidor”.*

Queda claro que, tratándose del impuesto de industria y comercio en la ejecución de actividades comerciales a través del denominado comercio electrónico, la regla aplicable es la señalada en el literal c) del numeral dos del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 y exige que el sujeto pasivo evalúe las pruebas del sitio de origen de despacho de las mercancías, ya que son estas mismas las que verificará la administración tributaria territorial en el evento de alguna investigación y las que tendrá en cuenta el adquirente a fin de establecer la aplicación o no de retención en la fuente por concepto de impuesto de industria y comercio en el caso de que sea agente retenedor de este tributo.

### El Caso:

- **Hechos**

**Empresa:** “EcoMarket S.A.S.”

**Domicilio principal:** Medellín, Antioquia.

**Actividad económica:** Venta de productos de aseo y limpieza a través de su página web y marketplace.

- **Centros de despacho:**

- ✓ Bodega principal en Medellín.
- ✓ Centro de acopio secundario en Cali, Valle del Cauca.

- **Operación:**

- ✓ Cliente ubicado en Bucaramanga realiza una compra en línea a través del sitio web de la empresa.
- ✓ Por logística, EcoMarket despacha el pedido desde el centro de acopio en Cali.
- ✓ La factura electrónica es expedida desde Medellín.
- ✓ El transporte es contratado por EcoMarket y la guía de la transportadora identifica el punto de origen como Cali.

- **Discusión**

Se debe determinar en qué municipio se causa el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) sobre esta operación.

- **Análisis**

- ✓ La regla aplicable es la del literal c) del artículo 343, que establece que las ventas directas a través de comercio electrónico se entienden gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía.
- ✓ En este caso, la mercancía no se despacha desde el domicilio principal de la empresa (Medellín), sino desde su centro de acopio en Cali.
- ✓ La evidencia probatoria es clara:
  - La guía de la transportadora señala a Cali como lugar de despacho.
  - Los documentos internos de logística muestran que el pedido salió del inventario en Cali.
- ✓ Por lo tanto, el municipio sujeto activo del ICA es Cali, ya que es el lugar físico desde donde se despachó la mercancía.

#### Conclusión del caso:

- ✓ Municipio de causación del ICA: Cali.
- ✓ Implicaciones para la empresa:
  - EcoMarket debe declarar y pagar el ICA en Cali por esta operación.
  - Si el cliente fuera agente de retención del ICA, debería practicar la retención a la tarifa vigente en Cali, no en Medellín.

#### **Lecciones para la empresa**

- ✓ Mantener registro detallado del lugar de despacho de cada pedido.
- ✓ Conservar evidencias logísticas (guías, órdenes de despacho) como soporte tributario.
- ✓ Ajustar su sistema contable para asignar ingresos por municipio con base en el origen del despacho.

### **2.3.3 Cuarta regla en la actividad comercial**

Finalmente, respecto de la regla del literal d), aplicable a los llamados inversionistas (en calidad de sujeto mercantil), la regla fija como criterio

objetivo la ubicación de la sede de la sociedad emisora de los títulos corporativos, criterio que resulta muy pacífico, toda vez que el domicilio de la sociedad se establece a partir de lo publicitado en el correspondiente certificado de existencia y representación legal.

La regla, por lo tanto, exige la identificación de los ingresos producto de la distribución de los dividendos y participaciones por las inversiones realizadas en cada una de las sociedades donde estas tienen su domicilio principal.

*“d) En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones”.*

### El caso:

#### **Contexto:**

La sociedad **Inversiones Andinas S.A.S.**, domiciliada en el municipio de Bucaramanga, tiene como objeto social la compra y venta de participaciones y acciones en distintas sociedades comerciales. Entre sus inversiones, mantiene:

- 30% de participación en Agropecuaria del Norte S.A., domiciliada en Barranquilla.
- 20% de participación en Constructora del Café S.A.S., domiciliada en Manizales.
- 15% de participación en Tecnologías del Sur S.A.S., domiciliada en Medellín.

Durante el año gravable 2024, Inversiones Andinas S.A.S. recibió los siguientes ingresos por concepto de distribución de dividendos y participaciones:

- Agropecuaria del Norte S.A.: \$200.000.000
- Constructora del Café S.A.S.: \$100.000.000
- Tecnologías del Sur S.A.S.: \$50.000.000

#### **Aplicación de la Cuarta Regla:**

De acuerdo con lo dispuesto en la **regla del literal d)**, los ingresos por dividendos y participaciones se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra la sede de la sociedad emisora de los títulos corporativos.

Por lo tanto:

- Los \$200.000.000 distribuidos por Agropecuaria del Norte S.A. deben considerarse ingresos gravados en Barranquilla.
- Los \$100.000.000 distribuidos por Constructora del Café S.A.S. deben considerarse ingresos gravados en Manizales.
- Los \$50.000.000 distribuidos por Tecnologías del Sur S.A.S. deben considerarse ingresos gravados en Medellín.

### **Conclusión del caso:**

Aunque Inversiones Andinas S.A.S. tenga su domicilio en Bucaramanga, no debe liquidar impuesto sobre estos ingresos en dicho municipio, sino que debe atender las obligaciones tributarias correspondientes en cada municipio donde se encuentre la sede de las sociedades en las que posee las inversiones. Esto garantiza la correcta aplicación del principio de territorialidad y evita posibles sanciones por declaración inexacta en el impuesto de industria y comercio (ICA).

## **2.4 REGLA APLICABLE A LA ACTIVIDAD DE SERVICIOS**

El numeral tercero del artículo 343 de la ley 1819 de 2016 establece la regla general en materia de prestación de servicios y tres (3) subreglas para la aplicación del principio de territorialidad.

### **2.4.1 Regla general en la actividad de servicios**

En primera medida, la previsión general zanja otra dificultad que se presentaba a la hora de determinar la jurisdicción en la que se causaba el impuesto, cuando el servicio se prestaba en un municipio donde el prestador no tenía domicilio u operaba a través de sucursal o agencia alguna.

El criterio objetivo establecido por el legislador fue “el lugar donde se ejecuta el servicio”, es decir, el sitio donde materialmente el prestador del servicio realiza las actividades contratadas, por lo que carece de sentido que el intérprete apele a cualquier criterio diferente, como el lugar de domicilio del prestador, el municipio donde se encuentra matriculado el prestador, el lugar de acopio de los materiales y herramientas, entre otros.

Con total certeza se puede determinar el lugar exacto donde cualquier prestador de servicios lleva a cabo su actividad, no obstante que en algunos servicios esta pueda ejecutarse de manera simultánea y/o proporcional en varios municipios; sin embargo, esto no es óbice para establecer dónde y en qué cantidades se prestó el servicio y, por ende, se causó el impuesto.

La regla prevista en el inciso primero del numeral 3 del citado artículo 343 señala:

*“3. En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación del mismo”.*

### El Caso:

#### **Contexto:**

La sociedad Consultoría Estratégica S.A.S., con domicilio en Bogotá, es contratada por la empresa Ingeniería del Norte S.A.S., domiciliada en Bucaramanga, para realizar un estudio de impacto ambiental para un proyecto de construcción en el municipio de Cúcuta.

#### **Hechos relevantes:**

- El equipo de consultores de Consultoría Estratégica S.A.S. se desplaza durante tres meses a Cúcuta, donde realizan visitas de campo, recolección de muestras, entrevistas con la comunidad y levantamientos topográficos.
- Todo el trabajo técnico y la elaboración de los informes se realiza físicamente en Cúcuta.
- La facturación del servicio se hace desde la sede en Bogotá y el pago se recibe en la cuenta bancaria de Bogotá.

#### **Aplicación de la Regla:**

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, el ingreso por prestación de servicios se entiende percibido en el lugar donde se ejecuta el servicio, independientemente de:

- El domicilio de la empresa prestadora.
- El lugar donde esté registrada su matrícula mercantil.
- El lugar donde se expida la factura o se reciba el pago.

En este caso, el servicio fue ejecutado materialmente en **Cúcuta**, por lo que el impuesto de industria y comercio (ICA) debe pagarse en dicho municipio.

### **Conclusión del caso:**

Consultoría Estratégica S.A.S. deberá incluir los ingresos provenientes de este contrato en la base gravable de ICA de Cúcuta y cumplir con las obligaciones tributarias de ese municipio, aun cuando no tenga allí sede o sucursal.

### **2.3.1.1. Primera subregla en la actividad de servicios**

Frente a las subreglas, se destaca la relevancia frente a la actividad de servicio de transporte de bienes, mercancías y personas; esta subregla reconoce la importancia del municipio que proporciona la infraestructura de acopio de bienes, así como la infraestructura necesaria para que los pasajeros puedan abordar el vehículo de transporte, infraestructura que, sumada al tránsito de los automotores de la empresa de transporte, afecta sustancialmente la movilidad en el municipio; de ahí que el legislador reconociera que es este el municipio donde se causa el impuesto y que, por lo tanto, debe ser el receptor del tributo.

La regla prevista en el literal a) del numeral 3 del artículo 343 de la ley 1819 de 2016 señala:

*“a) En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona”.*

### **El Caso:**

La empresa Translogística Nacional S.A.S., domiciliada en Medellín, presta servicios de transporte de mercancías a nivel nacional.

### **Hechos relevantes:**

- El 15 de junio de 2024, Translogística Nacional S.A.S. es contratada por Comercializadora del Café S.A.S. para transportar 20 toneladas de café empacado desde su bodega en el municipio de Chinchiná (Caldas) hasta el puerto de Cartagena.
- El servicio se factura en Medellín y el pago se recibe en Bogotá.
- La empresa cuenta con vehículos propios que realizan la recolección de la mercancía en Chinchiná y la entrega final en Cartagena.

### Aplicación de la Subregla:

De acuerdo con el literal a) del numeral 3 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016:

*“En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona”.*

Por lo tanto, el ingreso por este servicio de transporte se entiende percibido en Chinchiná, que es el municipio donde se inicia el despacho de la mercancía, sin importar:

- El lugar de destino (Cartagena).
- El lugar de facturación (Medellín).
- El lugar de pago (Bogotá).

### Conclusión del caso:

Translogística Nacional S.A.S. deberá registrar este ingreso en la base gravable del impuesto de industria y comercio (ICA) en Chinchiná, pues allí se originó el despacho de la mercancía.

### 2.3.1.2. Segunda subregla en la actividad de servicios

Frente a la subregla prevista en el literal b), del numeral 3. del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, el criterio objetivo corresponde al lugar de ubicación del suscriptor del servicio, lugar que corresponde a la ubicación física del dispositivo que da acceso al suscriptor a los servicios de televisión e internet por suscripción y de telefonía fija; esta información, además de estar reportada en el correspondiente contrato, también puede ser verificada físicamente.

La regla prevista en el literal b) del numeral 3 del artículo 343 de la ley 1819 de 2016 señala:

*“b) En los servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato”.*

### El caso:

#### Contexto:

La empresa Telecomunicaciones del Centro S.A.S., con domicilio en Bogotá, presta servicios de:



- Televisión por suscripción.
- Internet fijo.
- Telefonía fija.
- Cuenta con suscriptores en distintos municipios del país.

#### Hechos relevantes:

Uno de sus clientes, Carlos Pérez, tiene contratado el paquete triple play (televisión, internet y telefonía fija) en su vivienda ubicada en el municipio de Pereira.

- El contrato de prestación del servicio indica como dirección de instalación: Calle 10 # 25-34, Pereira.
- El equipo (modem, decodificador y línea telefónica) está instalado físicamente en ese domicilio.
- Los pagos de la factura se realizan desde una cuenta bancaria en Medellín, a nombre del cliente.

#### Aplicación de la Subregla:

De acuerdo con el literal b) del numeral 3 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016:

*“En los servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato”.*

Por lo tanto, aunque el pago pueda hacerse desde Medellín y la sede de la empresa esté en Bogotá, el ingreso se entiende percibido en Pereira, que es el municipio donde se encuentra ubicado el suscriptor y el equipo que recibe el servicio.

#### Conclusión del caso:

Telecomunicaciones del Centro S.A.S. deberá declarar el ingreso por la prestación del servicio en el municipio de Pereira para efectos del impuesto de industria y comercio (ICA), ya que allí se ubica el suscriptor según el contrato y se verifica la prestación efectiva del servicio.

### 2.3.1.3. Tercera subregla en la actividad de servicios

Finalmente, la subregla del literal c), fija como criterio objetivo del principio de territorialidad, el domicilio principal del usuario; este criterio se verifica con la

información suministrada por el contratante a través de los medios dispuestos por el contratista para sus efectos.

La regla facilita al sujeto pasivo del impuesto determinar el municipio en el que se causa el tributo, ya que corresponde a información controlada y administrada por el contratante, y que a su vez puede ser examinada por la administración tributaria ante un eventual proceso de fiscalización.

La subregla establece:

*“c) En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización. Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme la regla aquí establecida. El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos. Lo previsto en este literal entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2018”.*

La última subregla del principio de territorialidad en la prestación de servicios define como criterio objetivo el domicilio principal del usuario, información que el operador de telefonía móvil debe recabar a partir del contrato de suscripción y/o del formulario que diseñe y procese a efectos de realizar la actualización de dicha información, de suerte que corresponde al usuario del servicio aportar de manera indirecta la información del municipio que será receptor del gravamen, toda vez que no corresponde al operador de comunicaciones verificar tal información.

Vale la pena hacer mención de que esta última regla contribuyó significativamente a las finanzas de todos los municipios, especialmente los más pequeños y aún más en aquellos municipios rurales y distantes de las capitales de departamento, ya que antes de la entrada en vigencia del literal c) del numeral 3. del artículo 343 de la ley 1819 de 2016, el Consejo de Estado, en sentencia del 30 de agosto de 2016. Exp. 22091. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de, había señalado como criterio para establecer el lugar de causación del impuesto, el municipio en el que se encontrara instalado el switch, centro de conmutación o conmutador, al respecto dijo:

*“3.2.- Sobre el particular, la Sala se pronunció en un caso similar al presente<sup>6</sup>, y concluyó que la comunicación entre usuarios de telefonía móvil celular se concreta cuando se establece la conexión, que es realizada*

*por el conmutador. En otras palabras, que el servicio de telefonía móvil celular se entiende prestado en el lugar en el que está instalado el switch, centro de conmutación o conmutador”.*

### El caso:

La empresa Comunicaciones Avanzadas S.A.S., operador de telefonía móvil, presta servicios de:

- Voz móvil.
- Navegación de datos móviles.
- Mensajería de texto (SMS).

Cuenta con usuarios en todo el país y, en cumplimiento de la ley, solicita a cada usuario su domicilio principal al momento de la suscripción del contrato y mantiene actualizada esta información en su base de datos.

### Hechos relevantes:

- El usuario **Ana María Gómez** tiene contrato de telefonía móvil desde el año 2023.
- En el formulario de suscripción declaró como domicilio principal la ciudad de **Tunja**.
- Durante el año 2024 realizó consumos de voz y datos mientras viajaba a otros municipios (Bogotá, Bucaramanga y Medellín), pero nunca actualizó su domicilio principal en la base de datos del operador.
- Los ingresos por los servicios facturados a Ana María durante 2024 ascienden a \$1.200.000.

### Aplicación de la Subregla:

De acuerdo con el literal c) del numeral 3 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016:

*“En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización”.*

Por lo tanto, los \$1.200.000 facturados a Ana María deben considerarse ingresos gravados en Tunja, independientemente de los lugares donde ella haya utilizado el servicio.

### **Conclusión del caso:**

Comunicaciones Avanzadas S.A.S. debe asignar estos ingresos a la jurisdicción de Tunja para efectos del impuesto de industria y comercio (ICA). Solo si la usuaria actualiza su domicilio en el sistema, el operador podrá modificar la asignación de ingresos a otro municipio.

## **3. RELACIÓN ENTRE LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y SU MECANISMO DE RETENCIÓN EN LA FUENTE**

En definitiva, el aporte realizado por la Ley 1819 de 2016 al incorporar las reglas del principio de territorialidad en cuanto a las actividades comercial y de servicios ha permitido que las administraciones tributarias regionales puedan realizar de manera eficaz sus procesos de determinación tributaria, reduciendo significativamente los problemas y afectaciones generadas a los contribuyentes por la ausencia de criterios objetivos que le permitieran a la autoridad tributaria determinar con precisión el municipio en el que se causó el impuesto.

No obstante lo anterior, una de las dificultades, que después de nueve años de la entrada en vigencia de las nuevas reglas de aplicación del principio de territorialidad aún persiste, corresponde a la práctica de la retención en la fuente a título de este impuesto sin que previamente el agente retenedor verifique si el impuesto que pretende recaudar se causó o no en la jurisdicción en donde opera como agente retenedor, siendo que uno de los objetivos de las reglas es evitar el pago de este impuesto, por los mismos hechos, de manera simultánea en varios municipios.

La responsabilidad de recaudar mediante el mecanismo de la retención es del agente retenedor designado por la autoridad tributaria, quien está obligado a establecer frente a qué conceptos y sobre qué base realizar dicho recaudo; sin embargo, estos dos elementos deben ser aplicados con posterioridad al ejercicio de establecer si hay o no lugar a practicar la retención, ya que esto depende de si el hecho generador se llevó a cabo o no en la jurisdicción en la que el destinatario del bien o servicio es agente retenedor.

Hemos visto como de manera arbitraria muchos agentes retenedores omiten esta evaluación preliminar y optan por practicar la retención como política tributaria de la organización, impartida por el o la profesional tributaria de esta, y además asienten, con gran desfachatez que, esta práctica no afecta en nada al sujeto retenido, ya que, este, podrá hacer uso del crédito fiscal ante la administración tributaria, situación que resulta aplicable si efectivamente es contribuyente del tributo en dicha jurisdicción, pero sustancialmente gravosa cuando no lo es, ocasionando el pago doble o hasta múltiple de este impuesto, todo, ante la arbitraria renuencia del agente retenedor a verificar si el beneficiario del pago por la actividad es o no contribuyente en tal jurisdicción.

#### **4. EL PAPEL DE LOS ASESORES TRIBUTARIOS EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL ICA.**

Es hora de que los asesores tributarios de las organizaciones realicen una revisión a las políticas tributarias que imparten respecto del impuesto de industria y comercio, es hora que comprendan la importancia de estudiar y aplicar correctamente las nuevas reglas del principio de territorialidad en materia de impuesto de industria y comercio tanto en su calidad de agente retenedor como en su calidad o no de sujeto pasivo del impuesto en cada una de las jurisdicciones con las que se tenga relación de negocios.

Es de precisar que esto último también está resultando altamente conflictivo ante un agente retenedor que aplica de manera correcta las reglas, pero el receptor del pago se niega a aceptar la retención bien sea por desconocimiento de estas reglas o sencillamente porque una interpretación amañada le resulta más práctica; es de recordar a todos los contables que emiten orientación tributaria, que nuestra labor contribuye de manera importante al concepto de justicia tributaria, siempre que esta se realice al amparo de la correcta interpretación del régimen tributario.

#### **5. EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL ICA Y LAS FINANZAS PÚBLICAS DE LOS MUNICIPIOS.**

Las finanzas de los municipios pueden cambiar de manera positiva, drástica y significativamente, sin necesidad de reformar sus estatutos tributarios, con ocasión de la verificación de la aplicación del principio de territorialidad en materia de impuesto de industria y comercio; claro, esto exige de la

administración tributaria un proceso de fiscalización bien planificado, pero previamente, de una capacitación efectiva de sus funcionarios, a fin de aplicar de manera correcta las reglas del principio de territorialidad.

Desde la simple acción persuasiva dirigida a los presuntos sujetos pasivos omisos del impuesto de industria y comercio por inaplicación de las reglas de territorialidad del ICA, podría la secretaria de hacienda observar un comportamiento favorable a los intereses económicos del municipio por cuenta de los sujetos pasivos que conocían de su condición de sujetos y, sin embargo, consideraron que pocas posibilidades podrían presentarse de ser identificados como omisos, y por lo tanto los llevó a incumplir con su obligación tributaria.

La tarea puede llevarse a cabo por parte de la administración tributaria, facilitando el acceso de los presuntos sujetos pasivos del impuesto al estatuto tributario vigente, así como permitir la presentación de declaraciones sin previa inscripción ante la administración tributaria cuando no se cuente con sucursales o agencias en el municipio, ya que desde el decreto 3070 de 1983 se tiene previsto que solo en estos casos sea obligatorio inscribirse ante el ente territorial; o que la inscripción extemporánea no se objetó de sanción, en aras de aumentar de manera sustancial y rápida el recaudo tributario y, por lo tanto, permitir un aumento sustancial en la inversión pública en los territorios.

# FISCALIZACIÓN EFECTIVA: UN MODELO DESDE EXPERIENCIAS

**Por: YHONY ALBERTO LEE YARA**

Contador Público, especialista en gerencia tributaria

Magister en Derecho del Estado

funcionario DIAN de la Dirección Nacional de Fiscalización

*((Las ideas expresadas corresponden a una visión académica  
y no comprometen la entidad para la cual laboro)).*

El presente escrito tiene por objeto poner de presente algunas problemáticas operativas de la tributación en relación con la fiscalización, y sus posibles soluciones. Lo anterior hace parte de un documento macro denominado *IDEAS PARA UNA REFORMA TRIBUTARIA OPERATIVA*, la cual condensa cambios desde el punto de vista legislativo, reglamentario, entendido este último como los decretos y las resoluciones, doctrinario, e incluso operativo y de control administrativo.

Para el caso específico de SINEDIAN y su centro de estudios e investigaciones fiscales CINEF, se me ha encomendado la labor en el contexto del libro denominado *EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA: REFORMA AL PROCEDIMIENTO*.

Para ello, sin mediar análisis superfluos, pasaremos a describir las problemáticas y sus posibles soluciones legislativas, operativas y tecnológicas. Con un ingrediente adicional y es la consolidación de una propuesta concreta. Para esto se abordarán los temas, así:

## **1. Retención en la fuente.**

### **1.1 Calibración de bases y tarifas**

### **1.2 Eliminación cuantías mínimas DUT**

### **1.3 Personas naturales Agentes de retención.**

## **2. Ajuste a bancarización para incluir anticipos y arreglar parágrafo 2. y eliminar lo demás, arreglar también cuando se queda todo en deuda.**

## **3. Dirección Procesal**

- 4. *Firmeza*
- 5. *Sociedades liquidadas*
- 6. *Ajuste al artículo 489 del Estatuto Tributario*
- 7. *Eliminar devolución de IVA a constructores*
- 8. *Normas sobrantes*

1. RETENCIÓN EN LA FUENTE

Actualmente el recaudo de retención en la fuente a título de renta, respecto del recaudo de renta representa al menos el 70% a 2024, y 66% a 2023.

Columna1	Recaudo Renta	Cuotas Renta	Retención Renta	% Retención en recaudo renta
2000	7.526.964	2.474.471	5.052.493	67%
2001	10.261.225	3.969.717	6.291.509	61%
2002	10.859.993	3.635.357	7.224.636	67%
2003	12.541.673	4.129.479	8.412.194	67%
2004	15.955.334	6.546.626	9.408.708	59%
2005	18.538.970	7.923.954	10.615.016	57%
2006	22.419.113	9.842.101	12.577.012	56%
2007	24.741.645	10.222.033	14.519.613	59%
2008	26.666.889	10.140.964	16.525.925	62%
2009	30.693.656	13.510.157	17.183.499	56%
2010	28.115.446	9.419.571	18.695.875	66%
2011	34.820.072	12.532.261	22.287.811	64%
2012	45.729.042	21.996.893	23.732.148	52%
2013	46.359.304	20.981.535	25.377.769	55%
2014	39.439.825	11.981.405	27.458.420	70%
2015	41.382.408	10.691.838	30.690.570	74%
2016	43.494.125	10.873.932	32.620.193	75%



Columna1	Recaudo Renta	Cuotas Renta	Retención Renta	% Retención en recaudo renta
<b>2017</b>	56.654.648	15.071.135	41.583.513	73%
<b>2018</b>	68.060.908	17.793.464	50.267.444	74%
<b>2019 (p)**</b>	71.065.759	18.229.132	52.836.627	74%
<b>2020 (p)**</b>	69.741.280	18.631.182	51.110.098	73%
<b>2021 (p)**</b>	77.581.293	16.832.856	60.748.437	78%
<b>2022(p)**</b>	103.189.811	24.194.067	78.995.744	77%
<b>2023(p)**</b>	147.163.768	50.734.447	96.429.321	66%
<b>2024(p)**</b>	68.298.684	20.263.462	48.035.222	70%

(Fuente DIAN, 2025)

A partir de ello la idea es proponer un nuevo esquema de retención en la fuente basado en calibrar las bases, es decir tenemos un máximo de 6 tarifas, eliminar las cuantías mínimas, redefinir los agentes retenedores de renta específicamente las personas naturales. Ajustar el tema de las ineficacias de las declaraciones y aclarar cuando procede tomarse las retenciones, toda vez que hay una asincronía entre ingresos y retención, lo anterior basado en el principio de eficiencia, facilitando el control por parte de la administración, y asociándolo a los documentos electrónicos.

## 1.1 Calibración de bases y tarifas

Actualmente hay al menos 76 conceptos de retención, múltiples bases y múltiples tarifas de retención en la fuente. Se propone una norma facultativa para calibración de conceptos y cuantías para dejar máximo 6 bases y 6 tarifas, incluir dentro de ellas la de salarios. Para hacer más fácil el control y administración. Ver tarifas en tabla de retenciones nueva legislación: <https://enlegislacion.com/tabla-de-retencion-en-la-fuente>

La prueba del descontrol es que los documentos electrónicos tampoco incluyen de forma obligatoria la retención a efectuar. Y que las misma no se coordina con el artículo 20 de la resolución 162 de 2023 que es el que establece el formato 1001 de pagos o abono en cuenta. Para ahondar más el formulario de retención se separó entre personas naturales y jurídicas y no se evidencias estudios económicos de la eficiencia de las medidas.

Así mismo se debe ajustar la resolución 165 de 2023 para incluir como requisito de la factura electrónica y documento soporte la retención en la fuente, ello con el fin de que dicha información se pueda llevar a una posible declaración de retención en la fuente sugerida. Y en caso de que el adquirente sea agente retenedor ese será el valor que deberá llevarse a su declaración de retención. Pueden presentarse diferencia de tarifas y bases, pero esto es superable con notas débito o crédito o notas de ajuste en el caso del documento soporte.

Es importante precisar que ya el anexo técnico de facturación electrónica lo permite, solo que no es un campo obligatorio. por esto se propone:

#### **Propuesta de Ley:**

**Artículo XXX.** En aras de desarrollar el principio de eficiencia, y considerando que la complejidad del sistema de retenciones en la fuente. Facúltase al gobierno nacional para una vez efectuados los estudios económicos y previa aprobación del CONFIS, establezca se calibren las bases y tarifas del sistema de retención en la fuente. Donde se determine máximo 6 bases y 6 tarifas de retención en la fuente. Sin que en ningún caso puedan superar las tarifas máximas de retención en la fuente vigentes.

#### **Propuesta Reforma Resolución 165 de 2023:**

**Artículo 11.** Requisitos de la factura electrónica de venta.

19. La retención en la fuente aplicable, si el adquirente fuere un agente retenedor.

#### **Propuesta Reforma Resolución 167 de 2021:**

**Artículo 19.** Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente y nota de ajuste, generado en forma física.

8. La retención en la fuente aplicable.

### **1.2 Eliminación cuantías mínimas DUT**

Ya en el proyecto de Ministerio de Hacienda se propone reducir de 4 a 2 UVT la base de retención por servicios. La idea es eliminarlas y de paso eliminar la cuantía mínima en compras que es de 27 UVT. Ello incrementará el valor de las retenciones en la fuente. Un cálculo estimado podría hacerse a partir

de las facturas electrónicas por valores inferiores o en formato 1001 para ver impacto.

Actualmente	Propuesta
<b>ARTÍCULO 1.2.4.4.1.</b> Cuando no se practica retención en la fuente. No se hará retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por prestación de servicios cuya cuantía individual sea inferior a cuatro (4) UVT.  (Artículo 6, Decreto 2775 de 1983, modificado por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006).	<b>Deróguese</b> el artículo 1.2.4.4.1 del DUT.
<b>ARTÍCULO 1.2.4.9.1.</b> Retención en la fuente por otros ingresos.  i) Los que tengan una cuantía inferior a veintisiete (27) UVT.	<b>Deróguese</b> la letra i) del artículo 1.2.4.9.1 del DUT.

### 1.3 Personas naturales Agentes de retención

Actualmente hay un tramo de personas que siendo responsables de IVA no son agentes de retención porque no son comerciantes y no tienen patrimonio bruto o ingresos brutos superiores a 30.000 UVT que son \$1.493.970.000. La idea es que básicamente es mejor ser persona natural para realizar la actividad económica en vez de una sociedad pequeña pues el flujo de caja de retenciones no se ve afectado. No obstante, ello conlleva a que el control se pierda en el caso de las personas naturales que es donde más se está desarrollando el comercio.

La idea es bajar ese tramo para incrementar los agentes retenedores asegurando que son personas que sean personas que IVA con ingresos brutos superiores a 500 millones (10.000 UVT aproximadamente) y en dado caso que sean responsables de IVA. Con ello, se incrementaría el flujo de caja mensual de hacienda. Haría mayor el control. Y de paso mejoraría el reporte del 1001 al tener más sujetos reportables.

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 368-2.</b> Subrogado. Ley 788/2002, Art. 26. Personas naturales que son agentes de retención. Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.	<b>ARTÍCULO 368-2.</b> Subrogado. Ley 788/2002, Art. 26. Personas naturales que son agentes de retención. Las personas naturales que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 10.000 UVT* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.

**2. AJUSTE A BANCARIZACIÓN PARA INCLUIR ANTICIPOS Y ARREGLAR PARÁGRAFO 2. Y ELIMINAR LO DEMÁS, ARREGLAR TAMBIÉN CUANDO SE QUEDA TODO EN DEUDA.**

Se elimina la referencia a pasivos, se elimina la progresividad por imposibilidad practica toda vez que en ultima se está es aplicando el parágrafo 2 del artículo 771-5. Se aclara que las 100 UVT es la totalidad dentro del año. Aunado a ello, se puede presentar el caso de causación y no pago dentro del mismo año entonces se crea la excepción de extra -anualidad para poder verificar.

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 771-5.</b> Modificado. Ley 1739/2014, Art. 52. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes	<b>ARTÍCULO 771-5.</b> Modificado. Ley 1739/2014, Art. 52. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, anticipos, e impuestos descontables. Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes

Actualmente	Modificación
<p>medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno nacional.</p> <p>Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.</p> <p>Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 8 de la Ley 31 de 1992.</p> <p><b>PARÁGRAFO 1.</b> Modificado. Ley 1819/2016, Art. 307. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:</p>	<p>medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario lo que incluye la imposición del sello dentro del cheque respectivo, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno nacional.</p> <p>Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.</p> <p>En el caso de la compensación como método de extinción de la obligación. Deberá probarse que en caso de que sea un anticipo, el mismo se haya efectuado en cumplimiento de este artículo.</p> <p>Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 8 de la Ley 31 de 1992.</p>

Actualmente	Modificación
<p>1. En el año 2018, el menor valor entre:</p> <p>a) El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de 100.000 UVT*, y</p> <p>b) El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.</p> <p>2. En el año 2019, el menor valor entre:</p> <p>a) El setenta por ciento (70%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de 80.000 UVT*, y</p> <p>b) El cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.</p> <p>3. En el año 2020, el menor valor entre:</p> <p>a) El cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de 60.000 UVT*, y</p> <p>b) El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.</p> <p>4. A partir del año 2021, el menor valor entre:</p> <p>a) El cuarenta por ciento (40%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de 40.000 UVT*, y</p>	<p>En todo caso, los pagos realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las 100 UVT* dentro del periodo gravable deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales.</p> <p>Para efectos de este artículo no se consideran comprendidos los pagos hasta por 1.800 UVT* que realicen los operadores de juegos de suerte y azar, siempre y cuando realicen la retención en la fuente correspondiente.</p> <p><b>Parágrafo:</b> En el caso de que los costos, deducciones, anticipos, e impuestos descontables que sean realizados dentro de un periodo gravable y que al finalizar el mismo no se haya efectuado el pago por ningún medio. Si bien mantiene la condición de costo, deducción, anticipo, e impuesto descontable. En caso de que se verifique que dentro del término de firmeza no se ha dado cumplimiento con este artículo podrá desconocerse dentro de la declaración objeto de revisión.</p>

Actualmente	Modificación
<p>b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.</p> <p><b>PARÁGRAFO 2.</b> Modificado. Ley 1819/2016, Art. 307. En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las 100 UVT* deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales.</p> <p><b>PARÁGRAFO 3.</b> Adicionado. Ley 1819/2016, Art. 307. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen operadores de Juegos de Suerte y Azar, la gradualidad prevista en el párrafo anterior se aplicará de la siguiente manera:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. En el año 2018, el setenta y cuatro por ciento (74%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</li> <li>2. En el año 2019, el sesenta y cinco por ciento (65%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</li> <li>3. En el año 2020, el cincuenta y ocho por ciento (58%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</li> </ol>	

Actualmente	Modificación
<p>4. A partir del año 2021, el cincuenta y dos por ciento (52%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p>Para efectos de este párrafo no se consideran comprendidos los pagos hasta por 1.800 UVT* que realicen los operadores de juegos de suerte y azar, siempre y cuando realicen la retención en la fuente correspondiente.</p> <p>El presente tratamiento no será aplicable a los operadores de juegos de suerte y azar que cumplan con las normas de lavado de activos establecidas por las autoridades competentes en aquellos casos en que las entidades financieras por motivos debidamente justificados nieguen el acceso a los productos financieros para la canalización de los pagos de que trata este artículo. En este caso el contribuyente deberá aportar las pruebas correspondientes que acrediten tal hecho, incluyendo las comunicaciones de todas las entidades financieras que sustenten la negativa para abrir los productos financieros. Dichas entidades estarán obligadas a expedir la mencionada comunicación cuando nieguen el acceso a los productos anteriormente mencionados.</p>	



Actualmente	Modificación
<p><b>PARÁGRAFO 4.</b> Adicionado. Ley 1819/2016, Art. 307. Los bancos y demás entidades financieras de naturaleza pública deberán abrir y mantener cuentas en sus entidades y otorgar los productos financieros transaccionales, usuales a los operadores de juegos de suerte y azar autorizados por COLJUEGOS y demás autoridades nacionales o territoriales competentes, mediante concesión, licencia o cualquier otro tipo de acto administrativo y a los operadores de giros postales, siempre y cuando cumplan con las normas sobre lavado de activos establecidas por las autoridades nacionales.</p> <p><b>PARÁGRAFO 5.</b> Adicionado. Ley 2010/2019, Art. 136. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables pertenecientes al sector agropecuario, de las actividades agrícola, ganadera, pesquera, acuícola, avícola y forestal, así como los comercializadores del régimen SIMPLE y las cooperativas y asociaciones de productores del sector agrícola que comercialicen productos adquiridos directamente al productor, podrán tener reconocimiento fiscal dichos pagos como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:</p>	

Actualmente	Modificación
<p>En el año 2020, el ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p>En el año 2021, el setenta y cinco por ciento (75%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p>A partir del año 2022, el setenta (70%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p><b>PARÁGRAFO 6.</b> Adicionado. Ley 2010/2019, Art. 136. El cien por ciento (100%) de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes por compras de pescado fresco, congelado, refrigerado o salado, procedente de la Cuenca Amazónica, que se clasifique en las partidas arancelarias 0302, 0303 y 0305 del Arancel de Aduanas, cuyo ingreso se realice por la jurisdicción correspondiente al Municipio de Leticia, podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables.</p> <p><b>PARÁGRAFO TRANSITORIO.</b> Modificado. Ley 1819/2016, Art. 307. El 100% de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes durante los años 2014, 2015, 2016 y 2017 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o impuestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho período gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes.</p>	

### 3. DIRECCIÓN PROCESAL

Se ajusta la dirección procesal a que tiene que ser diferente a la del Rut a partir de la sentencia de Bavaria SU-017 de 2024.

Actualmente	Modificación
<p><b>ARTÍCULO 564.</b> Modificado. Decreto 2106/2019, Art. 46. Dirección procesal. Las decisiones o actos administrativos proferidos dentro de un proceso de determinación y discusión del tributo, pueden ser notificados de manera física o electrónica a la dirección procesal que el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante señalen expresamente.</p> <p>La notificación a la dirección procesal electrónica se aplicará de manera preferente una vez sea implementada por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.</p>	<p><b>ARTÍCULO 564.</b> Modificado. Decreto 2106/2019, Art. 46. Dirección procesal. Las decisiones o actos administrativos proferidos dentro de un proceso de determinación y discusión del tributo, pueden ser notificados de manera física o electrónica a la dirección procesal que el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante señalen expresamente.</p> <p>La notificación a la dirección procesal electrónica se aplicará de manera preferente una vez sea implementada por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.</p> <p>La dirección procesal física o electrónica señalada por el contribuyente deberá ser diferente a la registrada en el RUT al momento de su solicitud. En caso contrario la dirección electrónica y física será la que esté vigente en el RUT al momento de notificarse la actuación administrativa.</p>

### 4. FIRMEZA

Actualmente, se tiene varias firmezas de las declaraciones tributarias. Pero se han presentado casos específicos que han llevado a que no se tenga certeza respecto de la firmeza de las declaraciones de IVA en el caso de situaciones especiales, como cuando no hay saldo a favor en la declaración de renta, pero sí en la de IVA y se solicita el saldo a favor de IVA. si el termino de firmeza de la declaración de IVA aplica desde la solicitud de devolución de IVA o desde el vencimiento de la declaración de renta.

Puede ocurrir el caso de declaraciones de IVA o de retención en la fuente extemporáneas, pero como el termino de firmeza está atado al de la declaración de renta. En algunos casos se ha presentado que, siendo la declaración de IVA o de retención extemporánea, no se tenga tiempo para fiscalizar en tanto a firmeza está atada a la declaración de renta.

Otro caso es el que señala el Consejo de Estado ha señalado en la sentencia 24342 de 2021.

“cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar **a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor**, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T”.

Por ello se plantean dos soluciones. Una de índole meramente pragmático y es eliminar el artículo 705-1 del Estatuto Tributario. Y dejar que las declaraciones de IVA y de retención les aplique el artículo 714 del Estatuto Tributario, es decir, el termino de firmeza general.

Ello conlleva a que pueden existir casos donde no pueda existir una fiscalización integral por todos los impuestos de un periodo. Por ejemplo, podría darse el caso de que se pueda revisar la declaración de renta, pero no las declaraciones de IVA o de retención. Pero daría más seguridad a la hora de los procesos de fiscalización.

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 705-1.</b> Adicionado. Ley 223/1995, Art. 134. <b>Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.</b> Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.	<b>ARTÍCULO XXX.</b> Deróguese el artículo 705-1 del Estatuto Tributario.

La otra alternativa es incorporar al artículo 705-1 del Estatuto Tributario las situaciones específicas una a una que se pueden dar, como las señaladas previamente.

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 705-1.</b> Adicionado. Ley 223/1995, Art. 134. <b>Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.</b> Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.	<b>ARTÍCULO 705-1.</b> Adicionado. Ley 223/1995, Art. 134. <b>Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.</b> Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.
	Cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración IVA sí, y este es solicitado en devolución y/o compensación. El término de firmeza de la declaración de IVA será el de 3 años contados a partir de la solicitud de devolución y compensación.
	Cuando la declaración de IVA o de retención en la fuente, se presente de forma extemporánea, y dicha presentación sea posterior al vencimiento del plazo para declarar la declaración del impuesto de renta y complementarios. las declaraciones de IVA o de retención en la fuente quedaran en firme 3 años contados a partir de su presentación.

Actualmente	Modificación
	Cuando la declaración de renta presentada tenga saldo a favor y este sea solicitado en devolución y/o compensación. y la declaración IVA no tenga saldo a favor, El termino de firmeza de la declaración de IVA será el de 3 años contados a partir de la solicitud de devolución y compensación de la declaración del impuesto de renta y complementarios.

Revisar otras situaciones de casos con pérdidas fiscales, y con inspecciones tributarias.

5. SOCIEDADES LIQUIDADAS

Actualmente, existe un problema relacionado con las sociedades que se liquidan en el marco del proceso de fiscalización. Y es que es normal hoy encontrar que dejan que avancen los procesos y entre el requerimiento especial o el pliego de cargos, y la liquidación oficia o la resolución sanción se liquidan en la respectiva cámara de comercio, pero no cancelan el RUT.

Ello a pesar de que el artículo 847 del Estatuto Tributario contempla una norma de aviso que deben dar, a pesar también de que las normas comerciales establecen que debe efectuarse una provisión dentro de la cuenta de liquidación. Pero que en la practica son normas que no han sido dotadas con practicidad para poder continuar el proceso, y por el contrario nos encontramos con sentencia que señalan que incluso no hay título ejecutivo en tanto no hay sujeto pasivo; mucho menos deudores solidarios o subsidiarios pues no hay deudor principal.

En todo caso, en la práctica, operativamente por más que se desee continuar con el proceso se presentan vacíos, al no saber a quién debe notificarse y en calidad de que si es válida o no la respuesta dada por un representante de una sociedad ya liquidada.

Por ello, con mirar a salvaguardar tanto el debido proceso como la eficiencia de proceso de fiscalización se propone modificar el artículo 847 para definir lineamientos en estos caso y formas de vinculación y notificación.

Actualmente	Modificación
<p><b>ARTÍCULO 847. En liquidación de sociedades.</b> Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, distintas a la declaratoria de quiebra o concurso de acreedores, deberá darle aviso, por medio de su representante legal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la oficina de cobranzas de la administración de impuestos nacionales ante la cual sea contribuyente, responsable o agente retenedor, con el fin de que ésta le comuniqué sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad.</p> <p>Los liquidadores o quienes hagan sus veces deberán procurar el pago de las deudas de la sociedad, respetando la prelación de los créditos fiscales.</p>	<p><b>ARTÍCULO 847. En liquidación de sociedades.</b> Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, distintas a la declaratoria de quiebra o concurso de acreedores, deberá darle aviso, por medio de su representante legal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la oficina de cobranzas de la administración de impuestos nacionales ante la cual sea contribuyente, responsable o agente retenedor, con el fin de que ésta le comuniqué sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad y de los procesos de fiscalización y/o aforo que se encuentren abiertos a la fecha.</p> <p>Los liquidadores o quienes hagan sus veces deberán procurar el pago de las deudas de la sociedad, respetando la prelación de los créditos fiscales.</p>
<p><b>PARÁGRAFO.</b> Los representantes legales que omitan dar el aviso oportuno a la administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la administración, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios o accionistas y la sociedad.</p>	<p><b>PARÁGRAFO.</b> Los representantes legales que omitan dar el aviso oportuno a la administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la administración, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios o accionistas y la sociedad.</p>

Actualmente	Modificación
	<p><b>PARAGRAFO 2:</b> En el caso de las sociedades que sean liquidadas con posterioridad al auto de apertura, dentro de los procesos de revisión o de aforo. Para efectos fiscales, continuaran siendo responsables de las obligaciones tributarias que se determinen en el marco de dichos procesos. Y las actuaciones serán notificadas a persona jurídica o su asimiladas, y a los socios o partícipes, o cooperados, y todos serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que se determinen. La sociedad así considerada, estará legitimada para actuar en los procesos tanto en vía administrativa como en la vía jurisdiccional.</p>

6. AJUSTE AL ARTÍCULO 489 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

La oportunidad al IVA descontable es una de esas normas que genera problemáticas operativas de la tributación. Pues al momento de efectuar una compra que seas costo o gasto puede ser diferente al momento de imputación al IVA descontable, lo cual hace imposible controlarse desde el punto de vista operativo.

Previamente el sistema de facturación electrónica al ser un factor determinante en las declaraciones sugeridas y en el control de fiscalización, se encuentran con un reto adicional al estar una norma que separa bases de tarifa y que implica un análisis de múltiples periodos para determina tan solo uno.

Hoy en día existen dudas de si esta oportunidad trasciende el año gravable, o si es simplemente una norma enunciativa. Lo cierto es que las dinámicas operativas hacen que sea más fácil un control directo a partir de lo facturado y no permitir este dipo de diferimientos.



Actualmente	Modificación
<p><b>ARTÍCULO 489.</b> Modificado. Ley 1607/2012, Art. 59. Impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral de impuestos. En el caso de las operaciones de que trata el artículo 481 de este Estatuto, y sin perjuicio de la devolución del IVA retenido, habrá lugar a descuento y devolución bimestral únicamente cuando quien efectúe la operación se trate de un responsable del impuesto sobre las ventas según lo establecido en el artículo 481 de este Estatuto.</p> <p>Cuando el responsable tenga saldo a favor en el bimestre y en dicho período haya generado ingresos gravados y de los que trata el artículo 481 de este Estatuto, el procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución será:</p>	<p><b>ARTÍCULO 489.</b> Modificado. Ley 1607/2012, Art. 59. Impuestos descontables susceptibles de devolución de impuestos. En el caso de las operaciones de que trata el artículo 481 de este Estatuto, y sin perjuicio de la devolución del IVA retenido, habrá lugar a descuento y devolución únicamente cuando quien efectúe la operación se trate de un responsable del impuesto sobre las ventas según lo establecido en el artículo 481 de este Estatuto. <b>Es decir, solo respecto de aquellos bienes que constituyen costo o gasto de los bienes o servicios exentos. Sin que pueda solicitarse devolución respecto de IVA descontable producto de compras o servicios que hagan parte del Inventario del responsable.</b></p> <p>Cuando el responsable tenga saldo a favor y en dicho período haya generado ingresos gravados y de los que trata el artículo 481 de este Estatuto, el procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución será:</p>
<p>1. Se determinará la proporción de ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto.</p>	<p>1. Se determinará la proporción de ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto.</p>

Actualmente	Modificación
2. La proporción o porcentaje así determinado será aplicado al total de los impuestos descontables del período en el impuesto sobre las ventas.	2. La proporción o porcentaje así determinado será aplicado al total de los impuestos descontables del período en el impuesto sobre las ventas.
3. Si el valor resultante es superior al del saldo a favor, el valor susceptible a devolución será el total del saldo a favor; y si es inferior, el valor susceptible a devolución será ese valor inferior.	3. Si el valor resultante es superior al del saldo a favor, el valor susceptible a devolución será el total del saldo a favor; y si es inferior, el valor susceptible a devolución será ese valor inferior.
	<p><b>Parágrafo 1:</b> En todo caso, del valor resultante, se disminuirá el valor del IVA que corresponde al inventario correspondiente al último día del periodo objeto de la devolución.</p> <p><b>Parágrafo 2:</b> En todo caso, cuando la solicitud de devolución contenga imputaciones de saldos a favor de periodos anteriores. Se realizará el cálculo previsto en este artículo por cada uno de los periodos. Se deberá realizar el cálculo independiente por dichos periodos.</p>

7. ELIMINAR DEVOLUCIÓN DE IVA A CONSTRUCTORES

Actualmente la devolución de IVA a constructores representa desafíos operativos para la administración tributaria, entre otras razones porque no se encuentra atada propiamente a una declaración tributaria sino a un proyecto con una serie de condiciones que exceden el ámbito tributario.

Por ello, es recomendable que la política de vivienda se oriente desde otra perspectiva que no permee el sistema tributario o que al menos en caso de efectuarse, se haga en los términos ordinarios, y no con un sistema de devoluciones paralelo como está actualmente.

Actualmente	Modificación
<p>ESTATUTO TRIBUTARIO</p> <p><b>ARTÍCULO 850.</b> Sustituido. Ley 223/1995, Art. 49. Devolución de saldos a favor. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.</p>	<p><b>Artículo XXX: Deróguese</b> el párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario.</p>
<p>La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.</p>	
<p><b>PARÁGRAFO 1.</b> Modificado. Ley 2010/2019, Art. 114. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, y los productores y vendedores de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención.</p>	

Actualmente	Modificación
<p>En el caso de los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 de este Estatuto, los productores y vendedores de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 477 de este Estatuto y los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto, los saldos a favor originados en la declaración del impuesto sobre las ventas por los excesos de impuesto descontable por diferencia de tarifa solo podrán ser solicitados en devolución una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable en el que se originaron dichos saldos, salvo que el responsable ostente la calidad de operador económico autorizado en los términos del Decreto 3568 de 2011, o las normas que lo modifiquen o sustituyan, caso en el cual la devolución podrá ser solicitada bimestralmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 481 de este Estatuto.</p>	
<p>Adicionalmente, los productores de los bienes exentos de que trata el artículo 477 de este Estatuto, los productores y vendedores de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 477 de este Estatuto podrán solicitar en devolución, previas las compensaciones que deban realizarse, los saldos a favor de IVA que se hayan generado durante los tres primeros bimestres del año a partir del mes de julio del mismo año o período gravable, siempre y cuando hubiere cumplido con la obligación de presentar la declaración de renta del período gravable anterior si hubiere lugar a ella.</p>	

Actualmente	Modificación
<p><b>PARÁGRAFO 2.</b> Modificado. Ley 1607/2012, Art. 66. Tendrán derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado, IVA, pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria, los constructores que los desarrollen.</p>	
<p>La devolución o compensación se hará en una proporción al cuatro por ciento (4%) del valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo, tal como lo adquiere su comprador o usuario final, cuyo valor no exceda el valor máximo de la vivienda de interés social, de acuerdo con las normas vigentes. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones de la devolución o compensación a que hace referencia el presente artículo.</p>	
<p>La DIAN podrá solicitar en los casos que considere necesario, los soportes que demuestren el pago del IVA en la construcción de las viviendas.</p>	
<p><b>PARÁGRAFO 3.</b> Adicionado. Ley 1819/2016, Art. 267. El exportador de oro podrá solicitar la devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se certifique que el oro exportado proviene de una producción que se adelantó al amparo de un título minero vigente e inscrito en el Registro Minero Nacional y con el cumplimiento de los requisitos legales para su extracción, transporte y comercialización, y la debida licencia ambiental otorgada por las autoridades competentes.</p>	

Actualmente	Modificación
<p><b>PARÁGRAFO TRANSITORIO.</b> Corregido. Decreto 296/2021, Art. 2. Emergencia COVID-19. Los saldos a favor generados en el impuesto sobre las ventas - IVA por la venta de bienes exentos de manera transitorio en aplicación de los Decretos Legislativos 438 y 551 de 2020, podrán ser solicitados en devolución y/o compensación en proporción a los bienes vendidos, hasta por el término de duración de las emergencias sanitarias declaradas por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19.</p>	
<p>Una vez terminadas las emergencias declaradas por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19 los saldos a favor en el impuesto sobre las ventas - IVA que no hayan sido solicitados en devolución y/o compensación solo podrán ser imputados en las declaraciones de los períodos siguientes.</p>	

## 8. NORMAS SOBRANTES

Hay normas repetidas dentro del estatuto tributario que hacen más difícil la comprensión de las normas tributarias. Por ello a partir de la conferencia Asimetrías, Anomías y Antinomias del Estatuto Tributario del profesor Norbey Vargas Ricardo se propone eliminar algunas normas y ajustar otras sin mayor efecto.

Actualmente	Modificación
<p><b>ARTÍCULO 2.</b> Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.</p>	<p><b>Artículo XXX: Deróguese</b> los artículos 792 del Estatuto tributario y el inciso 1 del artículo 193 de la Ley 1607 de 2012.</p>

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 792.</b> Sujetos pasivos. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.	
<b>Artículo 193.</b> Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.	

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 4.</b> Sinónimos. Para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable.	<b>Artículo XXX: Deróguese</b> los artículos 558 del Estatuto tributario.
<b>ARTÍCULO 558.</b> Equivalencia del término contribuyente o responsable. Para efectos de las normas del procedimiento tributario, se tendrán como equivalentes los términos de contribuyente o responsable.	

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 86.</b> Prohibición de tratar como costo el impuesto a las ventas. En ningún caso, el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.	<b>Artículo XXX: Deróguese</b> los artículos 493 del Estatuto Tributario.

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 493.</b> Los impuestos descontables no constituyen costo ni deducción. En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.	

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 90.</b> Modificado. Ley 2010/2019, Art. 61. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios. La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.  Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones, depreciaciones o amortizaciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.	<b>Artículo XXX: Deróguese</b> el inciso segundo del artículo 90 del Estatuto Tributario.
<b>ARTÍCULO 196.</b> Renta líquida por recuperación de deducciones en bienes depreciados. La utilidad que resulte al momento de la enajenación de un activo fijo depreciable deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones.	



Actualmente	Modificación
<p><b>ARTÍCULO 283.</b> Modificado. Ley 1819/2016, Art. 119. Deudas. Para efectos de este estatuto las deudas se entienden como un pasivo que corresponde a una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.</p> <p>El valor de la deuda será su costo fiscal según lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.</p>	<p><b>Artículo XXX: Deróguese</b> el numeral 2 segundo del artículo 283 del Estatuto Tributario.</p>
<p>Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632.</li> <li>2. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, solo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.</li> </ol>	
<p><b>ARTÍCULO 770.</b> Prueba de pasivos. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.</p>	

Actualmente	Modificación
<b>ARTÍCULO 813. Exoneración de intereses moratorios.</b> En los procesos relativos a cualquiera de los impuestos nacionales que se hallaban en trámite ante el Consejo de Estado el 6 de noviembre de 1985, no se causarán intereses moratorios ni corrientes entre esa fecha y el 6 de julio de 1986.	<b>Artículo XXX: Deróguese</b> los artículos 813 del Estatuto Tributario.

Estas son algunas ideas que podrían contribuir a superar las dificultades operativas en materia de tributación, con el propósito de consolidar un modelo de fiscalización más eficaz, centrado en un control verdaderamente efectivo, sin perder de vista los problemas que enfrentamos en la cotidianidad. Más allá de las tarifas, existen situaciones como las descritas que requieren la atención conjunta de todos los sectores de la sociedad. Aspectos que parecen sencillos en la práctica no resultan claros para ningún operador jurídico, lo que genera vacíos en su aplicación.

En este contexto, resulta esencial tomar conciencia de la importancia de la retención en la fuente para la sostenibilidad de las finanzas del Estado. Sin embargo, su compleja operatividad nos impide comprender plenamente el panorama y reconocer cómo, como sociedad, hemos dificultado la adecuada gestión de los tributos en el ámbito organizacional. Esta realidad no puede prolongarse indefinidamente. ***Por ello, esperamos que, como lo expresa el artista Kapo, alguien nos escuche.***

## SOLIDARIDAD Y SUBSIDIARIEDAD TRIBUTARIA, ADUANERA Y CAMBIARIA: REGLAS CLARAS

**Por: JULIÁN PENAGOS CORREA**

Abogado Especialista en Ciencias Tributarias  
Inspector DIAN

Para disertar sobre la solidaridad en materia de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias debemos recordar que nuestra legislación colombiana, para el caso de los impuestos nacionales, ha optado por el modelo según el cual los contribuyentes deben al declarar fijar el monto de la carga tributaria – económica- a favor del Estado, sin que ello no implique que la administración pueda modificar el denuncia presentado, o liquide el tributo ante la ausencia de la declaración tributaria respectiva e imponga las sanciones a que haya lugar.

Ahora, en términos generales, de conformidad con el Art. 792 del E.T. son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria sustancial; de manera que la relación jurídica procesal de cara al proceso de cobro ha de nacer entre el estado administrador y recaudador, y el contribuyente, declarante, responsable o agente retenedor de ese tributo, esto es el obligado económico.

Pero la ley ha establecido algunos casos de responsabilidad solidaria por pasiva en materia tributaria, la que se manifiesta en unos casos en la forma prevista por la legislación civil y en otros casos de manera distinta, es decir, la obligación que deben una o más personas y que usualmente se puede dividir, en virtud de la solidaridad la misma se puede hacer efectiva en su totalidad contra todos o algunos los llamados al pago; así por ejemplo los herederos podrán ser llamados al pago de las obligaciones de su causante.

De acuerdo con nuestra legislación civil cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas otras la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores será obligado sólo a su parte o cuota de la deuda y cada acreedor solo tendrá derecho a pedir el pago de su parte o cuota del crédito; sin embargo en virtud de la convención, del testamento o de la ley puede

exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda, y entonces la obligación será solidaria - Artículo 1568 del Código Civil Colombiano-, Interesa para nuestro propósito el concepto de solidaridad por pasiva, traído por el Art. 1571 ibidem el que señala que en virtud de ella el acreedor podrá dirigirse contra todos los deudores solidarios conjuntamente, o contra cualquiera de ellos a su elección, sin que por éste pueda oponérsele el beneficio de división.

## **1. SOLIDARIDAD Y SUBSIDIARIEDAD**

**1.1. En Fusiones y Escisiones:** En tratándose de estas figuras para el caso de las sociedades se dispone, por el art. 319-9 del E.T., introducido a este por el art. 98 de la Ley 1607 de 2012, que en todos los casos de fusión, las entidades participantes en la misma, incluyendo las resultantes de dichos procesos si no existieren previamente a la respectiva operación, serán responsables solidaria e ilimitadamente entre sí por la totalidad de los tributos a cargo de las entidades participantes en la fusión en el momento en que la misma se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias.

De la misma manera se dispuso de que en todos los casos de escisión, las entidades beneficiarias serán solidariamente responsables con la escidente por la totalidad de los tributos a cargo de la entidad escidente en el momento en que la escisión se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias.

Observándose aquí también de manera nítida que las obligaciones solidarias no sólo corresponden a los tributos, sino que también se comprenden los intereses y sanciones a cargo de tales sujetos solidarios; lo que implica que la obligación se exigirá en los términos previstos por la legislación civil atrás citada, con el agravante de que la responsabilidad será ilimitada.

**1.2. Por la Retención en la Fuente:** En esta materia los artículos 370, 371 y 372 del Estatuto Tributario (normas contenidas originalmente en la ley 52 de 1977) señalan que el agente retenedor y el contribuyente son responsables solidarios por las sumas a que se está obligado retener, pero que con relación a las sanciones a cargo del retenedor por incumplimiento de sus deberes éstas serán de su exclusiva responsabilidad; sin embargo del art. 371 se deriva responsabilidad solidaria por las sanciones pecuniarias entre: **a)** Entre la persona natural encargada de hacer las retenciones y la persona jurídica

que tenga legalmente el carácter de retenedor; **b)** Entre la persona natural encargada de hacer la retención y el dueño de la empresa si ésta carece de personería jurídica y **c)** Entre la persona natural encargada de hacer la retención y quienes constituyan la sociedad de hecho o formen parte de una comunidad organizada.

Conforme al art. 372 también se determinó la existencia de responsabilidad tributaria por las retenciones entre los vinculados económicos así: **a)** Cuando haya vinculación económica entre retenedor y contribuyente; entendiéndose que tal vinculación existe entre las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y sus socios o copartícipes; también se considera que tal vinculación existe cuando quien recibe el pago posea el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa retenedora o cuando dicha proporción pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, (pero teniendo en cuenta lo señalado en la Sentencia C-053-23 de 8 de marzo de 2023, Magistrado Ponente Dr. Alejandro Linares Cantillo, se debe *incluir a los miembros de una misma familia hasta el cuarto grado de parentesco civil*) y, **b)** Cuando el contribuyente no presente a la administración el respectivo comprobante dentro del término indicado al efecto, excepto en los casos en que el agente de retención haya demorado su entrega.

De los anteriores contenidos normativos se desprende que en materia de retención en la fuente la responsabilidad solidaria se debe entender en los señalados por el artículo 1571 del Código Civil.

Aquí debe precisarse que la solidaridad se aplica para los agentes retenedores y el contribuyente sólo con relación al tributo a retener, esto es sin incluir responsabilidad solidaria por intereses y sanciones; mientras que de otro lado se erige responsabilidad solidaria entre el sujeto que tiene la calidad de agente retenedor y sus agentes por las sanciones pecuniarias derivadas de sus incumplimientos; en ambos casos los solidarios responden en los términos indicados en el art. 1571 del C. Civil.

### **1.3. De los Apoderados y Mandatarios:**

**1.3.1. Responsabilidad Solidaria.** El Artículo 572-1, (introducido al Estatuto Tributario por la ley 6 de 1992) regula lo relativo a la responsabilidad solidaria para establecer en cabeza de los apoderados generales y los mandatarios especiales responsabilidad solidaria e ilimitada por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente a quien representan.

**1.3.2. Responsabilidad Subsidiaria.** El Artículo 573 del Estatuto Tributario señala la responsabilidad subsidiarios, esto es la que recae sobre las personas obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros – contribuyentes, declarantes, informantes- quienes responderán subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión, esto es, eventualmente responden por las sanciones impuestas a sus representados por la omisión imputable a quien es llamado a responder en subsidio.

Esta clase de responsabilidad esta complementada por lo señalado en el Artículo 798 del Estatuto Tributario.

**1.4. Responsabilidad por el Tributo:** El artículo 793 del E.T., cuya fuente original lo es el artículo 3 de la Ley 52 de 1977, estableció en principio la responsabilidad solidaria por el **tributo** entre el contribuyente y: **a)** Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario; **b)** Los socios de sociedades disueltas, hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social; **c)** La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida; **d)** Las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de ésta; **e)** Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica y **f)** El cónyuge cedente, solidariamente con el cesionario, por el impuesto que corresponda a la suma cedida en cabeza de éste. Dicho impuesto se establecerá previo descuento del que grave las rentas propias del cesionario.

Norma que ha sido en varias ocasiones modificada y cuyo contenido actual ameritará un análisis detallado más adelante.

**1.5. Responsabilidad Solidaria Especial:** Los artículos 795, 796 y 797 del E.T. definen de manera especial la responsabilidad solidaria a cargo de entidades que sin ser contribuyentes o estando exentos del impuesto sobre la renta y complementarios sirven como elemento de evasión fiscal de terceros, extendiendo la responsabilidad no solo al ente no contribuyente sino también a los miembros de sus juntas directivas y su gerente para que respondan con el tercero beneficiario no sólo por los impuestos omitidos sino también por las sanciones a imponer.

En estos casos de manera especial se indica el procedimiento para declarar deudor solidario a los implicados, según el art. 795-1 introducido al E.T. por la ley 6 de 1992 se dijo que *simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones, la Administración Tributaria notificará pliego de cargos a las personas o entidades, que hayan resultado comprometidas en las conductas descritas en los artículos citados, concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Una vez vencido este término, se dictará la resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos por las investigaciones que dieron lugar a este procedimiento, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación*; se indica además que contra este acto procede el recurso de reconsideración y que en el mismo sólo podrá discutirse la calidad de deudor solidario.

Por su parte el artículo 796 establece la responsabilidad solidaria entre los representantes legales de las entidades del sector público con la entidad que representan por el IVA no consignado oportunamente y por las sanciones a que haya lugar, lo anterior al margen de la responsabilidad penal de que trata el art. 402 del código Penal.

Finalmente, el artículo 797, dispone que cuando varias personas aparecen como beneficiarias de manera conjunta o excluyente de un título valor serán solidariamente responsables de los tributos derivados del ingreso que de tales documentos se genere, responsabilidad que se extiende a los socios cuando el beneficiario del título valor sea una sociedad de hecho o una sociedad que no presente declaración de renta.

**1.6. Solidaridad en Materia Cambiaria:** Por la Ley 1066 de 2006, Artículo 13 se extendió la solidaridad por pasiva a las obligaciones cambiarias – sanciones- y aduaneras – tributos y sanciones-, cuando se señaló que *“En materia aduanera y cambiaria se aplicará sobre el monto total de las obligaciones, la solidaridad y subsidiaridad en la forma establecida en el Estatuto Tributario”*.

**1.7. Solidaridad del Representante legal liquidador y del liquidador de sociedades:** En el artículo 847 del Estatuto Tributario, se fija una responsabilidad solidaria en cabeza del representante legal de sociedades comerciales que no de aviso de la entrada en causal de disolución, diferente al concurso de acreedores, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la administración tributaria con el fin de que ésta le comunique sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad; de manera que si se omite el

aviso de ley o si dentro del proceso de liquidación no se respeta la prelación legal del crédito fiscal se les hará responsables solidarios de los saldos insolutos a favor del fisco.

Desde el punto de vista jurisprudencial, la honorable Corte Constitucional en la sentencia C-210-00 del 1 de marzo de 2000, con ponencia del magistrado Fabio Morón Díaz, al resolver sobre demanda de constitucionalidad contra el Artículo 794 del E.T., señaló que el establecimiento de la solidaridad en la materia se erige como *un mecanismo tendiente a impedir la práctica de la evasión tributaria*, señalando además que dicha facultad del legislador para establecerla *descansa también en la función social del derecho de propiedad (art. 58 superior), y en la necesidad de financiar permanentemente los gastos e inversiones públicas (art. 95-9 ibídem), ya que es incuestionable que exista un interés patrimonial del socio en los resultados de las actividades que cumpla la sociedad*.

**1.8. Solidaridad de Pagadores y Entidades Financieras:** Finalmente de los artículos 839 parágrafo primer del Estatuto Tributario regulan la responsabilidad solidaria que cabe en contra de los pagadores y empleadores que una vez noticiados de la orden de embargo de salarios se abstengan de cumplir la orden cautelar, en cuyo caso habrán de responder por las sumas no retenidas o a retener al empleado, responsabilidad que habrá de definirse mediante trámite incidental dentro del proceso de cobro seguido contra el ejecutado.

*“Cuando el embargo se refiera a salarios, se informará al patrono o pagador respectivo, quien consignará dichas sumas a órdenes de la Administración y responderá solidariamente con el deudor en caso de no hacerlo.” y 839-1 parágrafo 3 “Las entidades bancarias, crediticias financieras y las demás personas y entidades, a quienes se les comunique los embargos, que no den cumplimiento oportuno con las obligaciones impuestas por las normas, responderán solidariamente con el contribuyente por el pago de la obligación”.*

En igual sentido – mediante trámite incidental- deberá definirse la responsabilidad solidaria a cargo de las entidades financieras que no obstante la comunicación de la medida de embargo se abstengan de cumplirla total o parcialmente, en cuyo caso la responsabilidad ha de entenderse comprendida hasta concurrencia de los saldos bancarios existentes en cuenta del ejecutado al momento de la comunicación de la cautelar y no depositados al favor del requirente en forma total o parcial.



**1.9. Solidaridad por el IVA:** entre las compañías de comercialización internacional y el productor, por los bienes a ellos entregados y que no sean efectivamente exportados, art. 479 y 481 del E.T.

## **2. TIPO DE NORMA QUE ESTABLECE LA SOLIDARIDAD Y LA SUBSIDIARIEDAD**

En virtud de que dichas normas pueden encontrarse tanto en apartados de los cuerpos legales que legislan aspectos bien sobre aspectos de orden sustancial, bien sobre cuestiones procesales, mucho se puede discutir acerca de la naturaleza de las que crean la Solidaridad y la Subsidiariedad:

Por fortuna la jurisprudencia constitucional tiene establecido, por ejemplo en las sentencias C-1201-03, del 9 de diciembre de 2003; SU 881-05 del 25 de agosto de 2005 y C-140-07 del 28 de febrero de 2007, con ponencia del magistrado **Marco Gerardo Monroy Cabra**, que: reiterando<sup>7</sup>, en la primera, que las normas que establecen la solidaridad por activa o por pasiva son normas sustanciales y que su aplicación no puede ser retroactiva, indicando además que el propósito de la solidaridad por pasiva es también buscar la multiplicación de los patrimonios que directamente respondan por el cumplimiento total de la obligación, cuando señaló:

*“La finalidad de la solidaridad pasiva es buscar que con la multiplicación de sujetos pasivos se multipliquen igualmente los patrimonios que directamente respondan por el cumplimiento total de la obligación”<sup>[18]</sup>.*

*Por último, es preciso fijar que el establecimiento de la responsabilidad solidaria es un mandato a todas luces de carácter sustantivo, toda vez que impone obligaciones en cabeza del responsable solidario frente a los sujetos activos de la relación jurídica.*

*(iii) Analizadas las diferentes posibilidades de aplicación de la ley en el tiempo y estudiada la institución de la responsabilidad solidaria se impone señalar que: en caso de que una norma sustantiva establezca una responsabilidad solidaria, esta disposición no podrá ser aplicada a supuestos de hecho previos a su vigencia, incluso si algunas de las consecuencias derivadas de estos supuestos se materializan con posterioridad a la entrada en vigencia. De lo contrario, se estaría aplicando retroactivamente la nueva ley”.*

Con la providencia vertida en la sentencia C-1201-03 se fijó las pautas principales para la aplicación de la solidaridad por pasiva en materia tributaria,

fallo en el que se analizó la constitucionalidad del artículo 828-1 del E.T., y en que se dijo:

*“Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, asunto que no es objeto de debate dentro del presente proceso, los deudores solidarios o subsidiarios llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido proceso, no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, en el momento de su determinación. En efecto, si bien la obligación tributaria surge ex lege, y la solidaridad usualmente se deriva también de la misma ley, la obligación tributaria debe ser determinada respecto de cada contribuyente a través de un proceso en el cual, como se dijo, se evidencia la ocurrencia del hecho gravado, es decir el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, se establece la dimensión económica del mismo o base gravable y se aplica la tarifa correspondiente. En este proceso, por el interés jurídico que personalmente le asiste, tiene derecho de intervenir en todas sus etapas el deudor solidario.*

*Además, la responsabilidad solidaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del E.T. Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de esta solidaridad legal. De esta manera, es menester precisar lo siguiente en cada uno de esos casos:*

- a. En el evento a que se refiere el literal a) del artículo 793 del E.T., es necesario determinar quiénes son los herederos o legatarios llamados a responder por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, y señalar el valor de sus respectivas cuotas hereditarias o legados. También es necesario precisar si ha operado el beneficio de inventario.*
- b. En el evento a que se refiere el literal b) del mismo artículo, debe establecerse quiénes son los socios de las sociedades disueltas por cuyas obligaciones, “hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación”, opera la solidaridad legalmente prevista.*

- c. En el caso que regula el literal c) de la misma norma, debe establecerse cuál es la sociedad absorbente y cuál la cuantía de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida por las cuales la primera está llamada a responder en forma solidaria.*
- d. En cuanto al caso contemplado en el literal d) del artículo 793 del E.T., es menester determinar cuáles son las sociedades subordinadas de matrices domiciliadas en el exterior y sin domicilio en el país, y la forma en que aquellas responden solidariamente por las obligaciones de éstas, y entre sí si son varias las subordinadas.*
- e. En el caso del literal e) de la misma norma que se viene comentando, debe establecerse quiénes son los titulares del patrimonio autónomo, los asociados o los copartícipes y la forma en que participan en los entes colectivos sin personalidad jurídica.*
- f. En el caso del literal f) debe establecerse quiénes son los terceros que se han comprometido a garantizar las obligaciones tributarias del deudor, diferentes de las compañías de seguros (cuya responsabilidad por las obligaciones incumplidas de terceros se regula por normas especiales relativas al seguro de cumplimiento).*
- g. En el caso del artículo 794, será necesario determinar quiénes son los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comunero, conforme a sus aportes, y el tiempo durante el cual hubieran poseído dicho aporte durante el período gravable, como lo señala la misma disposición en comento.*
- h. En el caso que regula el artículo 796 debe establecerse quiénes son los representantes legales de las entidades del sector público que no consignaron oportunamente el impuesto sobre las ventas causado a partir de diciembre 24 de 1986. La omisión de este deber también debe acreditarse con su intervención.*
- i. En el caso regulado por el artículo 797, debe determinarse quiénes son las varias personas beneficiarias conjuntas o alternas de títulos valores, y la proporción en la que responden por los impuestos correspondientes a los ingresos o valores patrimoniales respectivos.*

*Sólo de esta manera es posible que en todos los eventos anteriores, durante la etapa del cobro coactivo, la Administración libre un mandamiento de pago “determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor”, como lo ordena perentoriamente el inciso primero del artículo*

*828-1 del E.T. ahora bajo examen. Es decir los artículo 793 y siguientes exigen que, para que opere la responsabilidad solidaria, se demuestren los supuestos de hecho previstos en esas disposiciones.*

*Si lo anterior es así, es decir si antes de que se libre el mandamiento de pago es necesario determinar quiénes son los deudores solidarios y las circunstancias de su responsabilidad, a la actuación administrativa que culmina con esta determinación individual deben ser citados los que puedan resultar señalados como responsables solidarios. A ellos debe reconocérseles el derecho de responder requerimientos, presentar pruebas, presentar recursos e interponer excepciones, habida cuenta de que proceden no sólo las derivadas de la relación jurídico tributaria del principalmente obligado con el Estado, sino las personales propias del responsable subsidiario que puedan caber.*

*Ahora bien, el proceso de determinación de la obligación tributaria y de la responsabilidad solidaria que se adelanta inicialmente por la Administración y que posteriormente da origen al cobro coactivo culmina con una resolución de liquidación de revisión, liquidación de aforo o imposición de sanción. Estas, constituyen el título ejecutivo con base en el cual se profiere el mandamiento de pago dentro del proceso de ejecución coactiva. Nótese que no se trata de cualquier clase de título ejecutivo, sino de uno en el cual la obligación clara, expresa y exigible que en él se contiene es el resultado de un proceso que debe adelantarse con la vinculación e intervención de quien resulta ser solidariamente obligado. Pues, como se acaba de explicar, aunque la responsabilidad solidaria surge ex lege, la determinación de la misma exige del proceso comentado”.*

Con la tercera decisión, sentencia C-140-07, se declaró ajustado a la constitución el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006 que extendió la responsabilidad solidaria aplicable en materia tributaria a las obligaciones aduaneras y cambiarias, para lo que finalmente dijo:

*“La norma acusada extiende la responsabilidad por el pago de obligaciones aduaneras de tipo dinerario a personas distintas del principalmente obligado. Lo hace con la finalidad de asegurar el recaudo de las mismas, a fin de regularizar el pago de la cartera pública. Este es un objetivo de rango fiscal, y no de política comercial. Su efecto es el de radicar en cabeza de terceros obligaciones aduaneras que pueden ser de naturaleza tributaria (pago de aranceles o impuestos aduaneros) o de naturaleza sancionatoria (sanciones por violación al régimen aduanero). En cualquiera de los dos casos, la extensión de esta responsabilidad no puede ser establecida sino*

*por el legislador, bien en razón del principio de legalidad del tributo, bien en virtud del principio de reserva de ley en materia de derecho sancionatorio.*

*Finalmente, como se dijo al analizar la norma acusada frente a la solidaridad en materia cambiaria, de manera general el establecimiento de la solidaridad por parte del ordenamiento jurídico es un asunto que tiene reserva de ley, en cuanto afecta directamente derechos individuales”.*

De la jurisprudencia constitucional, que resulta ser precedente obligatorio, se desprende entonces que: En materia tributaria la solidaridad nace de la ley; que al llamado a responder solidaria o subsidiariamente debe darse garantía del debido proceso que se manifiesta cuando se le llama o vincula al proceso de determinación tributaria o de imposición de sanciones, cuando tal obligación es oficialmente determinada; y que finalmente, se requiere que en cada caso se defina el monto de la obligación de dar por el cual ese solidario será llamado a responder, a través del acto de determinador o sancionador.

Desde la jurisdicción de lo contencioso administrativo reviste especial importancia la jurisprudencia vertida en varios pronunciamientos por el Honorable Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en especial:

La sentencia del 12 de marzo de 2009, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del Consejo de Estado, CP Héctor J. Romero Díaz, radicado 25000-23-27-000-2004-00849-01(16244), Actor: MARIA IVETTE DURAN ABDELNUR, Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, fallo con el que se precisó que cuando el Título Ejecutivo está constituido por las declaraciones privadas presentadas por el principal obligado, en este caso Textiles Durán Ltda. - en liquidación, por varios períodos de impuesto a las ventas y retención en la fuente, no se requería la vinculación a la que se refiere la sentencia de la Corte Constitucional, (C-1201-03) pues, no hubo proceso de determinación tributaria y tal paso se podía efectuar con el mandamiento de pago; sin embargo, aclaró que en ese proceso a la demandante se le vinculó mediante acto administrativo previo al mandamiento de pago; también se precisó que:

*“El artículo 794 del Estatuto Tributario denomina impropriamente “responsabilidad **solidaria** de los socios por los impuestos de la sociedad” a la obligación que adquieren de salir al pago de las obligaciones fiscales de la sociedad “**a prorrata de sus aportes en la misma**” y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable, pues, una obligación es solidaria o in solidum cuando “en virtud de la convención, del*

*testamento o de la ley puede exigirse, a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores **el total de la deuda**” conforme al artículo 1568 del Código Civil.*

*En efecto, en oposición a una obligación mancomunada, en la que hay pluralidad de deudores y el acreedor sólo puede exigir el pago a cada uno de los deudores o a todos en la parte que a cada uno le corresponde, en la obligación solidaria pasiva, un solo deudor puede ser llamado a satisfacer la totalidad de la prestación debida sin que pueda oponer el beneficio de división, ya que frente al acreedor todos y cada uno de los deudores responden íntegramente por el total de la obligación y, se repite, el acreedor puede exigir la ejecución total; de manera que satisfecha la prestación por uno de los deudores, se extingue la obligación de los demás respecto del acreedor, sin perjuicio de la subrogación que opera a favor del deudor que pagó la deuda frente a los demás deudores (artículos 1571 y 1579 ibídem).*

*En el caso del artículo 794 del Estatuto Tributario, los socios responden frente a la DIAN por las obligaciones fiscales de la sociedad “a prorrata de sus aportes en la misma” es decir, es una obligación mancomunada, como quiera que la Administración sólo puede exigir a cada socio la parte de la obligación que le corresponde de acuerdo con su participación en el ente societario y, no es solidaria, como equivocadamente lo denominó el legislador”.*

Lo anterior supone entonces, que en realidad esta norma regula la obligación a cargo de los socios no bajo la égida de la solidaridad sino de la mancomunidad de obligaciones.

Las providencias dictadas dentro de los procesos 21376, del 3 de mayo de 2018; la Sentencia de Unificación dictada en el proceso 23018, del 14 de noviembre de 2019 y la Sentencia dictada dentro del proceso 25956 del 4 de agosto de 2022 se estableció que:

*“1.Los deudores solidarios, garantes y aseguradoras tienen el derecho de controvertir, vía administrativa o judicial, los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro o garantía. En ese sentido, en virtud del artículo 29 de la Constitución, es deber de la administración tributaria notificar el requerimiento especial y el pliego*

*de cargos al deudor solidario, garante o asegurador, en los términos expuestos en esta sentencia.*

- 2. En el procedimiento de fiscalización de la obligación tributaria, en sentido amplio, que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables –deudores solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T.*
- 3. De conformidad con el artículo 29 constitucional, los artículos 828-1 y 860 del Estatuto Tributario, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, garante o asegurador, siempre que se le vincule al procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen y al proceso de imposición de la sanción”.*

De la misma manera hemos de evocar la providencia mediante la cual el tribunal de cierre de lo contencioso administrativo fijó su criterio en torno de la responsabilidad que por obligaciones tributarias cabe a los socios gestores de sociedades en comandita, quienes responden solidaria e ilimitadamente en los términos como lo tiene reglado nuestro código de comercio.

Debemos además tener presente que el artículo 793 del E.T. ha sido modificado por las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 las que adicionaron los literales g) y h):

- “g) Las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria, haciendo extensiva la especie de solidaridad prevista en el art. 795 del E.T. para los no contribuyentes, pero a la que debe aplicarse el procedimiento general de vinculación solidaria prevista en el art. 828-1 del E.T.*
- h) Quienes custodien, administren o de cualquier manera gestionen activos en fondos o vehículos utilizados por sus partícipes con propósitos de evasión o abuso, con conocimiento de operación u operaciones constitutivas de abuso en materia tributaria”.*

Por medio de estas dos leyes se introdujo el parágrafo primero a este artículo para determinar que, en todos los casos de solidaridad previstos en este



Estatuto, la Administración deberá notificar sus actuaciones a los deudores solidarios, en aras de que ejerzan su derecho de defensa.

Finalmente, por medio de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 se ha intentado modular la responsabilidad subsidiaria en cabeza de los auxiliares de la justicia que sean designados por la Superintendencia de Sociedades; dejándose un vacío normativo en cuanto a los auxiliares designados por otras autoridades administrativas que ejerzan funciones jurisdiccionales;

***“PARÁGRAFO 2.** Los auxiliares de la justicia que actúan como liquidadores o interventores en la liquidación judicial de procesos concursales, de intervención por captación ilegal y en los casos en que de acuerdo con la ley deban ser designados por la Superintendencia de Sociedades, solo responden de manera subsidiaria por el incumplimiento de las obligaciones formales que se deriven de las obligaciones sustanciales que se originen con posterioridad a su posesión”.*

### **3. DEBIDO PROCESO DE VINCULACIÓN A DEUDORES SOLIDARIOS Y SUBSIDIARIOS**

Por último, la actual doctrina oficial de la DIAN contenida en el Concepto No. 002911, radicado interno 207 de febrero 17 de 2025, es de la tesis de que la Administración Tributaria no puede continuar una actuación ni proferir sanciones contra una sociedad liquidada, pues su inscripción en el Registro Mercantil extingue su personalidad jurídica. Sin embargo, sí se puede trasladar la responsabilidad al liquidador o a los socios, si fueron debidamente vinculados en el proceso de determinación del tributo y si incumplieron sus deberes, como informar la disolución o garantizar la prelación de créditos fiscales.

En este mismo pronunciamiento se hace hincapié en que para que sea procedente el cobro se requiere un título ejecutivo válido proferido antes de la liquidación societaria y que dicha acción de cobro se ejerza dentro del plazo de prescripción de la acción compulsiva.

Con la nueva disposición insertada en el párrafo primero del artículo 793 del Estatuto Tributario queda más que claro que previo al llamamiento de los deudores solidarios es imperativo que a estos se les notifique las actuaciones administrativas de determinación oficial de los impuestos y sanciones a cargo del deudor principal, lo anterior en aras de dar garantía del debido proceso, superando así antigua discusión en el sentido de que si la vinculación del



solidario lo era como mero interviniente o litisconsorte voluntario o si tal vinculación se debía surtir como litisconsorte necesario.

Definido el marco legal de la solidaridad y subsidiariedad en materia tributaria debe decirse que dichas reglas de derecho positivo necesitan de ajustes por el legislador a fin de hacerlas extensivas a las denominadas Sociedades por Acciones Simplificadas, creadas por la ley 1258, norma que en el inciso segundo del artículo primero previene que los accionistas no serán responsables por las obligaciones laborales, tributarias o de cualquier otra naturaleza en que incurra la sociedad, figura jurídica que ha sido utilizada en muchos casos para eludir las obligaciones fiscales de dichas personas jurídicas.

En el caso de estos entes societarios debe aclararse, eso sí, que en los eventos de que la sociedad sea vehículo de defraudación particularmente tributaria en los términos del artículo 42 de la ley 1258 de 2008 no sólo se desestimarán su personalidad jurídica, sino que sus socios y administradores serán solidariamente responsables de las obligaciones nacidas de tales actos y por los perjuicios causados.

De la misma manera debe considerarse que si una sociedad de personas se transforma en sociedad por acciones simplificada, sus socios seguirán siendo responsables solidarios de la transformada por las obligaciones preexistentes a la transformación y por las que oficialmente se determinen con relación a los periodos fiscales anteriores a la misma transformación.

Pero más allá de los ajustes normativos que se requieren, como por ejemplo la derogatoria del artículo primero de la ley 1258 de 2008, en lo que respecta a obligaciones tributarias, valdría la pena también que con prontitud se reglamentara nuestro marco legal, introducido como legislación permanente dentro de las posibilidades de negociación de deudas en el marco de procesos de insolvencia empresarial, que permitan rebajar los montos adeudados por concepto de sanciones e intereses de mora, y aún de impuesto, como se autorizó por el Decreto Legislativo 560 de 2020, norma que fue en su oportunidad avalada por nuestra honorable corte constitucional y convertida en legislación permanente por la Ley 2437 de 2024 artículo 4 parágrafo 3.

Entre tanto, se necesita mucho más del compromiso institucional de la DIAN en el sentido de brindar unos espacios más amplios de capacitación a todos sus funcionarios especialmente a los de las áreas de fiscalización y cobranzas, dado que nuestro ordenamiento jurídico y el desarrollo jurisprudencial apuntan a que en todos los casos de responsabilidad solidaria, no basta con

la vinculación del llamado a responder *in solidum*, sino que además dentro del trámite de determinación o liquidación tributaria se debe con claridad ***individualizar a los sujetos que resultan ser solidariamente responsables –deudores solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T,*** para que el título ejecutivo que se forme colme los atributos de contener una obligación clara, expresa y exigible de cara al proceso de cobro.

Si tal exigencia no se satisface, inútiles serán las normas existentes sobre la materia, pues la piedra angular del mayor recaudo no lo es la existencia de la norma en si misma considerada, sino que lo es la adecuada aplicación de esta dentro de los procesos de fiscalización y de determinación tributaria.

## APORTES UGPP: DETERMINACION DE LA BASE Y FACULTADES DE FISCALIZACIÓN

**Por: DANIEL DIOSA MARTÍNEZ**  
Abogado, Contador Público  
Especialista tributario  
Socio OCH GROUP

Llamemos las cosas por su nombre: los aportes al Sistema General de Seguridad Social tienen una naturaleza tributaria, toda vez que, este tipo de aportes son Contribuciones Parafiscales, las cuales son una especie que corresponde al género Tributo. Lo anterior, no es una aseveración menor, por el contrario, es de gran relevancia, pues el primer factor que nos determina, es que debe ceñirse por los Principios Constitucionales en materia fiscal, entre ellos, el Principio de Legalidad y Certeza del Tributo, lo que genera Seguridad Jurídica respecto del procedimiento tributario y la determinación de los aportes.

Que las Contribuciones al Sistema General de Seguridad Social cumplan con el Principio de Legalidad y Certeza del Tributo, representa que debe existir una Ley previa que establezca de manera clara todos los elementos de la obligación tributaria, esto es: I) Sujeto Activo, II) Sujeto Pasivo, III) Hecho Generador, IV) Base Gravable y V) Tarifa.

Es paradójico que, pese a que estas sean las garantías mínimas que deben exigirse para la procedencia de una Contribución Parafiscal (**Tributo**), lo primero en lo que se piense cuando hablamos de la Unidad de Gestión de Pensiones y Parafiscales (**En adelante UGPP**), es en inseguridad jurídica, y no es para menos, pues a partir de esta creencia, es posible evidenciar las falencias que se tienen en el procedimiento tributario adelantado por la mencionada entidad.

Prueba de lo anterior, son algunas de las siguientes situaciones que se presentan en el procedimiento administrativo adelantado por la UGPP, como lo son: el desconocimiento de costos y gastos (**deducciones**) sin que exista un fundamento legal que expresamente le otorgue tal facultad o competencia,

incluso en declaraciones tributarias que ya se encuentran en firme, y más complejo aún, el discutido tratamiento del Rentista de Capital para efectos del pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social.

Este artículo será desarrollado a partir de dos grandes ítems: **1) Facultades de fiscalización de la UGPP en la determinación de aportes al Sistema General de Seguridad Social** y **2) El Principio de Legalidad en materia del pago de aportes al Sistema de Seguridad Social por parte del Rentista de Capital**. A continuación, desarrollamos el contenido de ambos ejes temáticos:

## **1. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA UGPP EN LA DETERMINACIÓN DE APORTES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL**

En un contexto inicial, vale la pena recordar que la UGPP, fue creada mediante la Ley 1151 de 2007, no obstante, fue tan solo hasta la vigencia de la Ley 1607 de 2012, donde se le reconocieron las primeras facultades de fiscalización, control, liquidación, sancionatorias y de cobro coactivo para exigir el correcto pago de los Aportes al Sistema General de Seguridad Social a Empleadores y Trabajadores Independientes. Una vez vigente dicha norma, se generó un mayor grado de fiscalización por parte de la UGPP.

En este sentido, si usted se está preguntando: **¿Qué relación tiene la UGPP con asuntos tributarios?** la respuesta es más profunda de lo que parece, pues como se indicó anteriormente, la UGPP es la entidad encargada de verificar el efectivo cumplimiento del pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social, los cuales, en esencia, son contribuciones parafiscales, y como contribuciones, hacen parte de los tributos, por lo tanto, es un asunto eminentemente tributario.

En un análisis general de las disposiciones normativas que han regulado asuntos referentes a la UGPP, encontraremos normas posteriores a la Ley 1607 de 2012, que modificaron algunos aspectos relativos a las facultades y funciones de la entidad, es el caso de la Ley 1739 de 2014, el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 (*declarado inexecutable*), Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 (*declarada inexecutable*), el artículo 244 de la Ley 1955 de 2019 (*declarado inexecutable*), Ley 2100 de 2019, Ley 2155 de 2021, el artículo 89 de la Ley 2277 de 2022 y el último antecedente normativo la Ley 2381 de 2024 (*Reforma Pensional suspendida temporalmente por la Corte Constitucional*).

Se pensaría que los antecedentes normativos expuestos anteriormente, nos podrían permitir encontrar respuesta a alguno de los siguientes interrogantes:

- *¿Cuál es la disposición normativa que faculta a la UGPP para desconocer costos y gastos (deducciones) que hacen parte de una declaración tributaria?*
- *¿Es posible que la UGPP tenga facultades de fiscalización frente a declaraciones tributarias que no han sido discutidas por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (En adelante DIAN)?*
- *¿Puede la UGPP discutir el contenido de declaraciones tributarias que ya se encuentran en firme?*

La respuesta concreta es que **NO EXISTE** una norma que faculte a la UGPP para usurpar competencias que son de la DIAN, pues recordemos que esta, como autoridad tributaria, es quien ostenta dichas facultades respecto de declaraciones tributarias de impuestos nacionales administrados por ella, conforme a lo establecido en el artículo 684 del Estatuto Tributario, el cual indica:

**“ARTÍCULO 684. Facultades de fiscalización e investigación.** La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

*Para tal efecto podrá:*

*a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario;*

*(...)”.*

De la anterior norma, es claro que, las facultades de fiscalización para discutir el contenido de las declaraciones tributarias son exclusivas de la DIAN y no de la UGPP, con lo cual la administración de impuestos podrá verificar la exactitud de las declaraciones cuando lo considere necesario.

Pese a que no se existe disposición normativa alguna que faculte a la UGPP para desconocer costos y gastos (*deducciones*) determinados en una declaración tributaria, es posible evidenciar en los procesos de fiscalización adelantados por parte de la UGPP, el desconocimiento de estas erogaciones determinadas en la declaración del impuesto de renta de personas naturales, los cuales no han sido discutidos previamente por parte de la DIAN.

Esta situación, conlleva a un claro desconocimiento de disposiciones legales como lo es la presunción de veracidad de declaraciones tributarias, la cual deriva en que los hechos consignados en declaraciones tributarias (*como lo pueden ser costos y gastos*) se consideran ciertos, siempre y cuando sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, tal y como expresamente lo señala el artículo 746 del Estatuto Tributario:

**“ARTÍCULO 746. Presunción de veracidad. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”. (Negrita y subrayado fuera del texto)**

En este orden de ideas, surge la inquietud frente a que, si la DIAN no ha discutido tales costos y gastos (*deducciones*), y en esencia, la norma antes referida presume la veracidad del contenido de la declaración tributaria, ¿cómo puede la UGPP discutir el contenido de una declaración que no ha sido discutida por la DIAN? Incluso, este fenómeno se presenta constantemente en procedimientos de fiscalización adelantados por parte de la UGPP en declaraciones de renta sobre las cuales ha operado la firmeza para efectos tributarios, bien sea la firmeza general de que trata el artículo 714 del Estatuto Tributario o aquella cuya firmeza operó con ocasión del Beneficio de Auditoria.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha dado luces respecto a los límites de las facultades de fiscalización de la UGPP en relación con el desconocimiento de costos y gastos (*deducciones*) determinados por personas naturales en sus declaraciones tributarias. En efecto, el alto tribunal ha señalado, entre otros argumentos, que la entidad no puede realizar una remisión parcializada del denuncia rentístico; es decir, no le es permitido aceptar los ingresos como probados y, al mismo tiempo, desconocer los costos y gastos (*deducciones*) determinados en la misma declaración, a saber:

**“(…) es útil poner de presente que, como lo expuso la Sala, la remisión a este denuncia privado no puede ser parcializada, es decir, únicamente valorar los ingresos, sino que también deben tenerse en cuenta los costos y gastos en que incurrió el contribuyente para desarrollar la actividad productora de renta, puesto que la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 cubre a toda la declaración”.** (Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 4 de abril de 2024, exp.28.342, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

De otro lado, en providencia del año 2025, la Corporación insistió que:

*“De acuerdo con este criterio y con fundamento en el artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias de los contribuyentes; y en la medida en que la propia ley no hace ninguna distinción, debe entenderse que dicha presunción abarca todos los hechos y datos consignados en ella, pues la normativa no presume la veracidad de una parte de la declaración tributaria”.* (Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 3 de abril de 2025, exp.28.347, C.P. Milton Chávez García)

En igual sentido, ha sido enfático el Consejo de Estado al afirmar que, cuando la UGPP tome como referencia el mismo medio probatorio (*declaración de renta*) para acreditar los ingresos, no le es dable desconocer los costos y gastos de la misma declaración, pues no puede utilizar aquellos mecanismos que perjudican al aportante y al mismo tiempo desconocer aquellos elementos que le benefician en el mismo medio probatorio, que por demás, tiene unidad de materia, al tratarse del proceso de depuración de la renta que incluye los ingresos, costos y gastos (*deducciones*), y se predica de ella el principio de indivisibilidad de la prueba, que no podrá desconocer la UGPP:

*“Ahora bien: la UGPP bien podría solicitar comprobaciones especiales de las erogaciones que pueden deducirse del ingreso base de liquidación de los aportes al Sistema de Seguridad Social, pero en el caso concreto estas se encuentran demostradas a través del mismo medio probatorio que utilizó la demandada para acreditar los ingresos efectivamente percibidos por el demandante. No es admisible que la declaración del impuesto de renta del aportante permita acreditar aquellas situaciones que le perjudican, pero que se divida para desatender lo que le beneficia.*

(...)

*En orden de ideas, si la UGPP tiene como sustento probatorio la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el demandante por el año gravable 2014, en los renglones 35 a 40, referidos a los ingresos, también debe tener en cuenta aquellos rubros que debe erogar para desarrollar su actividad, en las condiciones previstas por el artículo 107 del Estatuto Tributario; esto es, los renglones correspondientes a costos y gastos denunciados, que deben cumplir con los requisitos de dicha norma. Esta conclusión resulta reforzada con lo dispuesto en el artículo 250 del Código General del Proceso, según el cual “La prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible”* (Consejo de Estado. Sección Cuarta,

Sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26.808, reiterada en la sentencia del 15 de junio de 2023, exp.26.698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

El alto tribunal, además ha sostenido, respecto de la indivisibilidad de la declaración de renta y complementarios como prueba documental, que:

*“La UGPP, para efectos de liquidar el ingreso base, debe atender todos los aspectos de la declaración de renta del contribuyente, pues esta prueba documental debe ser valorada de manera indivisible; de manera que, para la depuración de los ingresos base de liquidación de aportes al Sistema de Seguridad Social esta entidad debe tener en cuenta los costos declarados para efectos del impuesto de renta”.* (Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 3 de abril de 2025, exp.28.347, C.P. Milton Chávez García)

En igual sentido, la Corporación fue clara al concluir que la facultad para modificar o controvertir el contenido de la Declaración del Impuesto sobre la Renta, como lo puede ser el desconocimiento de costos y gastos es exclusiva de la DIAN:

*“La Sala insiste en la presunción de veracidad de la declaración de renta del demandante por el año 2014, la cual no puede ser modificada o controvertida por otra autoridad diferente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante liquidación de revisión, conforme con el artículo 702 del Estatuto Tributario y el Decreto 4048 de 2008. En consecuencia, el cargo de apelación está llamado a prosperar, por lo que de los ingresos que sirven para determinar el IBC deben deducirse los costos y gastos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta del demandante”.* (Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 18 de mayo de 2023, exp.26.808, reiterada en la sentencia del 15 de junio de 2023, exp.26.698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Sobre la presunción de veracidad del denuncia rentístico y la competencia para su modificación, fue enfático el órgano de cierre al indicar que:

*“La presunción de veracidad de la declaración de renta (...) no puede ser modificada o controvertida por otra autoridad diferente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, mediante liquidación de revisión, conforme con el artículo 702 del Estatuto Tributario y el Decreto 4048 de 2008.* (Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 3 de abril de 2025, exp.28.347, C.P. Milton Chávez García).

Se torna en jurisprudencia reiterada, precedente del Consejo de Estado, que la UGPP no tiene facultad alguna establecida en la Ley para desconocer costos



y gastos (*deducciones*) que se encuentren determinados en la declaración tributaria del aportante, cuando se utiliza el mismo medio probatorio para el reconocimiento de ingresos y el desconocimiento de costos y gastos, así:

*“Ahora, según el precedente citado en párrafos anteriores, se insiste en que la UGPP no puede desconocer los costos y gastos registrados en la declaración de renta, puesto que, para este asunto, ese fue el medio probatorio utilizado para determinar el monto de los ingresos, y la entidad no puede hacer uso de este denuncia solo para asuntos que la beneficien y rechazar aquellos que disminuyan la base gravable, tal como lo son las erogaciones”.* (Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 4 de abril de 2024, exp.28.342, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Cada uno de los fenómenos planteados a lo largo de este escrito, tiene como finalidad evidenciar las constantes vulneraciones al Debido Proceso establecido en el artículo 29 de la Constitución Política, por lo que, el actuar de la UGPP configura un exceso que omite principios fundamentales como el de la indivisibilidad de la prueba, usurpa competencias dadas a la DIAN y procede en contra de la jurisprudencia ya reiterada por el Consejo de Estado.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, si bien, el artículo 178 de la Ley 1607 de 2012 establece facultades sancionatorias en cabeza de la UGPP, ello no conlleva a la supremacía del ente o de sus actuaciones, que le permitan el desconocimiento de normas especiales en materia sustancial y procesal tributaria, por lo cual, no le es dable a la UGPP desconocer costos y gastos, en primera medida, sobre declaraciones que ya se encuentran en firme, y en caso de no haber operado dicha firmeza, tampoco podría desconocerlos, pues quien realmente ostenta dicha calidad es en realidad la administración de impuestos, sobre todo si la UGPP tiene el denuncia rentístico como prueba del ingreso, caso en el cual tendrá que tener en cuenta como prueba de igual valía, los costos y gastos (*deducciones*) consignados en esta.

Conforme a los antecedentes normativos y jurisprudenciales planteados a lo largo del presente escrito, es claro que, los procesos adelantados por parte de la UGPP, en los cuales se ha generado el desconocimiento de costos y gastos determinados por el aportante en su declaración de renta, han carecido de fundamento legal y jurisprudencial, lo que claramente constituye una vulneración al Debido Proceso, pues se insiste en que la entidad no contaba con competencia alguna para hacer uso de una facultad que se encuentra en cabeza exclusiva de la DIAN.

En conclusión, partiendo del principio de Legalidad y de Reserva de Ley, se hace necesario dar inicio a un trámite legislativo que tenga por finalidad regular a mayor nivel de detalle las facultades de fiscalización que tiene a cargo la UGPP, como, por ejemplo, definir:

- I. El alcance, los métodos y procedimientos que puede abordar la UGPP en sus actuaciones como ente fiscalizador,
- II. Establecer de manera clara los criterios que permitan compartir información entre los diferentes entes gubernamentales o privados que la poseen,
- III. Establecer presunciones de hecho o de derecho sobre determinadas pruebas de manera equitativa, tanto para el ente como para el contribuyente,
- IV. Determinar sistemas de presunción de ingresos, costos y gastos basados en datos estadísticos de las diferentes entidades por actividades económicas y sectores, que faciliten la determinación de aportes antes de su pago y en tiempo posterior para su fiscalización.
- V. Fusionar las entidades, esto es, la DIAN y la UGPP, de manera que, no se presenten criterios disímiles y procedimientos diversos para tributos.

Estas alternativas, podrían, en principio, garantizar la Seguridad Jurídica para el aportante y el Debido Proceso en la fiscalización de aportes al Sistema General de Seguridad Social, cumpliendo con el principio de legalidad y certeza en materia tributaria.

## **2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DEL PAGO DE APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL POR PARTE DEL RENTISTA DE CAPITAL**

Tal y como se mencionó al inicio de este artículo, los aportes al Sistema General de Seguridad Social son de naturaleza tributaria, por lo cual, el hecho de que sean considerados Contribuciones Parafiscales, y consecuentemente tributos, conlleva al respeto inequívoco de los principios constitucionales y legales en materia fiscal, como, por ejemplo, que sea exclusivamente a partir de una Ley que se definan los elementos del tributo, atendiendo a los Principios de Legalidad y Certeza en materia tributaria.

De esta manera, pasaremos a exponer cuales han sido los antecedentes normativos que han regulado el pago de los aportes al Sistema General de

Seguridad Social y en qué disposiciones se ha hecho referencia expresa al Rentista de Capital, a fin de evaluar, si tales normas satisfacen todos los elementos del tributo, o si, por el contrario, es necesaria una Ley que regule expresamente a los rentistas de capital.

Podríamos afirmar, en sentido amplio, que las principales normas que han regulado aspectos relativos a la afiliación y pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social han sido, entre otras, la Ley 100 de 1993, Ley 797 de 2003, el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, artículo 135 de la Ley 1753 de 2015 (*declarado inexecutable*), artículo 244 de la Ley 1955 de 2019 (*declarado inexecutable*), la Ley 2277 de 2022 y la Ley 2381 de 2024 (*Reforma Pensional suspendida temporalmente por la Corte Constitucional*).

En primer término, el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, señalaba en sentido amplio el concepto de “*independientes contratistas de prestación de servicios*”, sin hacer referencia expresa a los Rentistas de Capital, indicando que estarían obligados a efectuar aportes al Sistema General de Seguridad Social sobre una base máxima del 40%, a saber:

**“LEY 1122 / 2007. ARTÍCULO 18.** *Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato. El contratista podrá autorizar a la entidad contratante el descuento y pago de la cotización sin que ello genere relación laboral.*

(...)”.

Durante la vigencia de la disposición normativa anteriormente expuesta, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-578 de 2009, señaló que el concepto “*Trabajadores Independientes*” incluía a todas las personas económicamente activas, incluyendo a los Rentistas de Capital, haciendo referencia a una serie de decretos reglamentarios (*no Leyes*) que incluyeron a los Rentistas como sujeto pasivo de la obligación tributaria, así:

*“En el mismo sentido, se incluyó de manera expresa en calidad de “aportantes” a los rentistas de capital en el artículo 1 del Decreto 1406 de 1999, por el cual se implementó el Registro Único de Aportantes al Sistema de Seguridad Social Integral con el fin de establecer un efectivo control a las cotizaciones:*

**“ARTÍCULO 1. ALCANCE DE LAS EXPRESIONES “SISTEMA”, “ENTIDAD ADMINISTRADORA”, “ADMINISTRADORA”, “APORTANTE” Y “AFILIADO”.**

(...)

*“Aportante” es la persona o entidad que tiene la obligación directa frente a la entidad administradora de cumplir con el pago de los aportes correspondientes a uno o más de los servicios o riesgos que conforman el Sistema y para uno o más afiliados al mismo. Cuando en este decreto se utilice la expresión “aportantes”, se entenderá que se hace referencia a las personas naturales o jurídicas con trabajadores dependientes, a las entidades promotoras de salud, administradoras de pensiones o riesgos profesionales obligadas a realizar aportes correspondientes al Sistema, a los rentistas de capital y demás personas que tengan capacidad de contribuir al financiamiento del SGSSS, y a los trabajadores independientes que se encuentren afiliados al Sistema de Seguridad Social Integral.*

*(...) si bien con la expresión “trabajadores independientes” se incurre en un defecto técnico al otorgar a los “independientes con capacidad de pago” la calidad de “trabajadores”, no por ello la norma deviene inconstitucional, en la medida que una comprensión amplia de la expresión permite incluir dentro de tal concepto el de “rentistas” tal como en su momento lo señaló el Decreto 3063 de 1989, en su artículo 15, según el cual es trabajador independiente toda “persona natural que ejerce personal y directamente una profesión, oficio o actividad económica, con o sin trabajadores a su servicio, sin sujeción a contrato de trabajo”, con lo cual se concluye que la expresión trabajadores independientes incluye a todas las personas económicamente activas.*

Posteriormente, el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, indicó que aquellas personas que fuesen declarantes del Impuesto sobre la Renta, responsables de IVA o contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio – ICA, se presumen con capacidad de pago y por tanto, deben estar afiliados al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social, así:

**“LEY 1438 / 2011. ARTÍCULO 33. PRESUNCIÓN DE CAPACIDAD DE PAGO Y DE INGRESOS.** Se presume con capacidad de pago y, en consecuencia, están obligados a afiliarse al Régimen Contributivo o podrán ser afiliados oficiosamente:

33.1 Las personas naturales declarantes del impuesto de renta y complementarios, impuesto a las ventas e impuesto de industria y comercio.

*33.2 Quienes tengan certificados de ingresos y retenciones que reflejen el ingreso establecido para pertenecer al Régimen Contributivo.*

*33.3 Quienes cumplan con otros indicadores que establezca el Gobierno Nacional.*

*(...)"*.

El artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, fue la primera Ley (**No Decreto - Principio de Legalidad**) que podría dar lugar a definir que, si una persona que tuviese la calidad de Rentista de Capital era declarante del Impuesto de Renta, se encontraba en la obligación de estar afiliado al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social; no obstante, no estableció de manera previa, clara y cierta cada uno de los elementos del tributo (*artículo 338 Constitución Política*), en particular la base gravable sobre la cual se debían efectuar los aportes, que no son más que tributos (*Contribuciones Parafiscales*).

En el año 2015, con la expedición de la Ley 1753 de 2015 (*Plan Nacional de Desarrollo*), en su artículo 135 (*declarado inexecutable*), se dieron una serie de modificaciones a la determinación de los aportes al Sistema General de Seguridad Social, incluyendo el concepto de **“trabajadores independientes por cuenta propia”** e **“independientes con contrato diferente a prestación de servicios”**, más nunca se incluyó de manera clara y cierta al Rentista de Capital, hecho que genera dudas sobre la legalidad y constitucionalidad de la interpretación que lo incluye, dado que, nada impedía al legislativo hacer la inclusión de un sujeto pasivo que no requería de un nombre rimbombante o de mayor aclaración, pues la técnica ya reconoce su existencia desde hace décadas para impuestos nacionales:

**“LEY 1753 / 2015. ARTÍCULO 135. Los trabajadores independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo mensual legal vigente (smmlv), cotizarán mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario (...)”** (*Declarada Inexecutable - Corte Constitucional Sentencia C-219 / 2019*)

En el Proyecto de Ley de la norma citada anteriormente (*Ley 1753 de 2015*) específicamente en el artículo 127, se había incluido expresamente al Rentista de Capital como sujeto obligado al pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social sobre un Ingreso Base de Cotización del cuarenta por ciento (40%) de los ingresos mensualizados. En el mencionado proyecto de Ley, se hizo referencia, tanto a los trabajadores independientes, como a los Rentistas de Capital a efectos de establecer la base gravable:

**“Artículo 127. Ingreso Base de Cotización de los independientes y rentistas de capital.** *Los trabajadores independientes y los rentistas de capital que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente, cotizarán mes vencido al Sistema General de Seguridad Social en Salud y al Sistema General de Pensiones sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, deduciendo del valor total el Impuesto al Valor Agregado IVA, cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.”* (Proyecto de Ley de la Ley 1753 de 2015).

En este orden de ideas, no se encuentra fundamento alguno, para que se estableciera de manera directa la obligación de pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social por parte del Rentistas de Capital, incluyendo la determinación de la base gravable y simplemente en la Ley definitiva, se excluyera, dejando opiniones divididas frente a la Ley que exigía aportes al Rentista de Capital.

Teniendo en cuenta que la Ley 1753 de 2015, fue declarada Inexequible por parte de la Corte Constitucional, fue necesario adelantar el trámite legislativo para la aprobación de una nueva Ley que regulara la materia; en mayo de 2019, fue aprobada la Ley 1955 de 2019, la cual, en su artículo 244 reguló el Ingreso Base de Cotización de los independientes, sin que hiciera referencia expresa a los Rentistas de Capital:

**“LEY 1955 / 2019. ARTÍCULO 244. INGRESO BASE DE COTIZACIÓN (IBC) DE LOS INDEPENDIENTES.** *Los trabajadores independientes con ingresos netos iguales o superiores a 1 salario mínimo legal mensual vigente que celebren contratos de prestación de servicios personales, cotizarán mes vencido al Sistema de Seguridad Social Integral, sobre una base mínima del 40% del valor mensualizado del contrato, sin incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA).*

*Los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos netos iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 40% del valor mensualizado de los ingresos, sin incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA). En estos casos será procedente la imputación de costos y deducciones siempre que se cumplan los criterios determinados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y sin exceder los valores incluidos en la declaración de renta de la respectiva vigencia.” (Declarada Inexequible - Corte Constitucional Sentencia C-068 / 2020).*

Pese a lo anterior, en el Proyecto de Ley de la Ley 1955 de 2019, sucedió lo mismo de la norma anterior, esto es, en su contenido se encontraba establecido expresamente el Rentista de Capital; tal y como logra identificarse a continuación:

#### **ARTÍCULO 140°. COTIZACIÓN DE TRABAJADORES INDEPENDIENTES.**

(...)

*Los independientes por cuenta propia, los rentistas de capital y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos iguales o superiores a 1 salario mínimo legal mensual vigente efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 55% del valor de los ingresos, sin incluir el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA).*

*En estos casos será procedente la imputación de costos y deducciones siempre que se cumplan los criterios determinados en el artículo 107 del Estatuto Tributario sin exceder los valores incluidos en la declaración de renta de la respectiva vigencia. (...)*” (Proyecto de Ley de la Ley 1955 de 2015).

Obsérvese que, en este último caso, a diferencia del Proyecto de Ley de la Ley 1753 de 2015, se encontraban separados el Rentista de Capital y los **“Trabajadores Independientes con contrato diferente al de prestación de servicios”**, tratándose de sujetos pasivos diferentes, dado que nada obsta su distinción, por ser contribuyentes con actividades específicas y diversas.

Finalmente, la Ley 1955 de 2019, también fue declarada Inexequible por parte de la Corte Constitucional por vulnerar el principio de unidad de materia, tal y como sucedió con la Ley 1753 de 2015; más adelante, la norma que entró a



regular los aportes al Sistema General de Seguridad Social fue el artículo 89 de la Ley 2277 de 2022, el cual indicó:

**“LEY 2277 / 2022. ARTÍCULO 89. INGRESO BASE DE COTIZACIÓN (IBC) DE LOS INDEPENDIENTES.** *Los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos netos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente (smlmv) efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del cuarenta por ciento (40%) del valor mensual de los ingresos causados para quienes están obligados a llevar contabilidad, o los efectivamente percibidos para los que no tienen dicha obligación, sin incluir el valor del Impuesto sobre las Ventas (IVA).*

*Sin perjuicio de lo anterior, quienes no están obligados a llevar contabilidad y decidan llevarla en debida forma, podrán tomar como ingresos para determinar la base de cotización el valor causado o el efectivamente percibido. En estos casos será procedente la imputación de costos y deducciones siempre que se cumplan los criterios determinados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y sin exceder los valores incluidos en la declaración de renta de la respectiva vigencia”.*

Esta última Ley, es la que actualmente regula la determinación del Ingreso Base de Cotización – IBC para el pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social, sin que expresamente haga referencia al Rentista de Capital; pese a lo anterior, la Corte Constitucional (*Sentencia C-578/2009*) y el Consejo de Estado han coincidido en darle el mismo tratamiento al Rentista de Capital y al trabajador independiente por cuenta propia, por considerarlos personas económicamente activas, en virtud del principio de Universalidad y Solidaridad que fundamenta al Derecho de la Seguridad Social, en una interpretación extensiva y no poco controvertible, que se sustenta más en la capacidad de contribución que en la claridad y certeza de la existencia del sujeto pasivo y la base gravable del Rentista de Capital.

Desde el punto de vista tributario, no basta el Principio de Solidaridad, además, es necesario que dicha obligación se encuentre establecida de manera previa en una Ley, que contenga de manera clara y cierta el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria (*Contribución Parafiscal*), principios fundantes del tributo y expuestos en nuestra constitución (*artículo 338 C.P.*) y que además, se encuentre debidamente determinada la Base Gravable sobre la cual, dicho sujeto pasivo (*Rentista de Capital*) realizará el pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social.



Pese a lo anterior, el Consejo de Estado ha reiterado su postura, frente a que el Rentista de Capital es asimilado al Trabajador Independiente, indicando, que el Rentista viene siendo incluido expresamente en diferentes Decretos (**No Ley – Principio de Legalidad**), lo que hace que se encuentre en la obligación de pago de los aportes al Sistema General de Seguridad Social:

*“Mediante el Decreto 806 de 1998 fueron reglamentados, entre otros, los artículos 154 y 157 de la Ley 100 de 1993, para lo cual en el artículo 26 literal d) se incluyó expresamente a los rentistas de capital y propietarios de empresas como afiliados al régimen contributivo de salud en calidad de cotizantes, así:*

**“Artículo 26. Afiliados al régimen contributivo.** Las personas con capacidad de pago deberán afiliarse al Régimen Contributivo mediante el pago de una cotización o aporte económico previo, el cual será financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre este y su empleador.

Serán afiliados al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud:

1. Como cotizantes:

(...)

d) Los trabajadores independientes, **los rentistas, los propietarios de las empresas** y en general todas las personas naturales residentes en el país, que no tengan vínculo contractual y reglamentario con algún empleador

(...)

Si bien el Decreto 2353 de 2015 derogó el Decreto 806, la nueva normativa, de igual manera, en el artículo 34 **replicó que los trabajadores independientes, así como los rentistas de capital** y, en general **todas las personas residentes en el país**, deben estar afiliados al régimen contributivo como cotizantes cuando sus ingresos sean iguales o superiores a un salario mínimo legal vigente.

Actualmente esta disposición se encuentra compilada en el Decreto 780 de 2016 “por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social” artículo 2.1.4.1. numeral 1.4.

(...) los artículos 1º y 16 literal c del Decreto 1406 de 1999, reglamentario de la Ley 100 de 1993, compilado en el artículo 2.2.1.1.1.3 del Decreto

780 de 2016), señaló como aportantes al Sistema de Seguridad Social a los rentistas de capital, trabajadores independientes y demás personas que tengan capacidad de contribuir con su financiamiento, para lo cual hace una clasificación de trabajadores independientes.” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 24.719 / 2021).

De los diferentes pronunciamientos del Consejo de Estado, es posible afirmar que se hace referencia a la viabilidad del cobro de aportes al Sistema General de Seguridad Social a los Rentistas de Capital con ocasión del contenido de Decretos Reglamentarios; sin embargo, no se cita de manera directa una Ley (*Principio de Legalidad del Tributo*) que de forma expresa señale los elementos determinantes para el cobro de la Contribución Parafiscal (*Tributo*), esto es, el sujeto pasivo y la base gravable.

El alto tribunal hace referencia al alcance del concepto Rentista de Capital, con ocasión del pronunciamiento de la Corte Constitucional mediante Sentencia C-578 de 2009, que fue referenciado al inicio de este acápite, indicando:

*“(…) cabe agregar que en la sentencia del 1 de agosto de 2019 (exp. 23379, C.P. Milton Chaves García), **esta Sección negó la pretensión de nulidad** de algunos de los apartes de los artículos 2.1.4.1. numeral 1.4 y 3.2.1.1. numeral 1 del Decreto 780 de 2016, norma compilatoria de los Decretos 1406 de 1999 y 2353 de 2015, entre otros.*

Dicho fallo precisó:

*“(…) la Corte Constitucional en sentencia C-578 de 2009, precisó que una interpretación amplia de la expresión “trabajador independiente” contenida en el numeral 1) del literal a) del artículo 157 de la Ley 100 de 1993 admite la inclusión de los rentistas de capital como obligados a cotizar o aportar al Sistema General de Seguridad Social en Salud, bajo el entendido que son personas económicamente activas que ejercen una actividad económica en forma personal y directa. (…)*

*“(…) el alcance dado por la Corte a la expresión “trabajador independiente” prevista en la Ley 100 de 1993 [art. 157] permite cobijar en la misma a los propietarios de empresas, teniendo en cuenta que se trata de personas naturales económicamente activas que desarrollan una actividad de manera personal y directa.*

*“(…) en virtud de los principios de universalidad y solidaridad, todos los habitantes de Colombia deben estar afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante el régimen contributivo, si tienen*

*capacidad de pago, o el régimen subsidiado, si no la tienen”. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 24.719 / 2021).*

Concluye la Corporación que, no se vulneró el principio de Reserva de Ley, teniendo en cuenta que la obligación en cabeza del sujeto pasivo (*Rentista de Capital*), fue establecida por el legislador:

***“(…) no se vulneró el principio de reserva de ley, como lo alega la demandante, dado que la determinación del sujeto pasivo de la obligación fue establecida por el legislador.” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 24.719 / 2021).***

De la manera más respetuosa y reconociendo la importancia técnica de los diferentes pronunciamientos del Consejo de Estado, considero que si bien, es posible concluir que el Rentista de Capital puede ser considerado sujeto pasivo del pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social por tener capacidad de pago y en consecuencia estar afiliado al Régimen Contributivo, conforme lo establece el artículo 33 de la Ley 1438 de 2011, no se cumple el Principio de Legalidad en toda su extensión, dada la falta de certeza y claridad respecto del sujeto pasivo y la base gravable, esta última que carece de normas precisas que permitan la comprensión de cualquier contribuyente, lo que a su vez, redundaría en el cumplimiento del principio de eficiencia del tributo en cuanto a su diseño, brindando seguridad jurídica a los ciudadanos, que se ven abocados a múltiples procesos de fiscalización por falta de una regulación técnica que cumpla los mandatos constitucionales y legales.

Prueba de lo anterior, es el artículo 1 del Decreto 1601 de 2022, que modificó el literal b) del artículo 3.2.7.2. del Decreto 780 de 2016 (*Decreto Único Reglamentario del Sector Salud*) el cual señala dentro de la definición de ***“Independiente con contratos diferentes a prestación de servicios”*** a los ***“Rentistas de Capital”*** sin que exista una Ley que le haya reconocido este alcance, en lo que podría considerarse un exceso de la potestad reglamentaria:

***“b. Independiente con contratos diferentes a prestación de servicios: Persona natural que genera ingresos derivados de la celebración de contratos con personas naturales o jurídicas de derecho público o privado y cuya ejecución puede conllevar subcontratación, compra de insumos y deducción de expensas para su ejercicio.***

*También se consideran dentro de esta categoría, los declarantes de renta ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, cuya actividad económica principal sea rentista de capital”.*

Finalmente, con la Ley 2381 de 2024 (***Reforma Pensional suspendida temporalmente por la Corte Constitucional***), si bien se hace referencia expresa a los Rentistas de Capital como sujetos obligados a la afiliación al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social, la norma que hace referencia a la base gravable (***artículo 89 de la Ley 2277 de 2022***), no establece la base gravable de los rentistas de capital, generando de esta manera inseguridad jurídica, vulnerando el Principio de Legalidad y Certeza del Tributo, pues no se encuentra regulado de manera clara y directa el sujeto pasivo con su respectiva base gravable.

En conclusión, partiendo del principio de Legalidad y de Reserva de Ley, se hace necesario ampliar el alcance del artículo 89 de la Ley 2277 de 2022, definiendo de manera clara al Rentista de Capital como sujeto pasivo de la Contribución Parafiscal y señalando la Base Gravable específica sobre la cual debe efectuar sus aportes, para lo cual deberá tenerse en cuenta por lo menos, presunciones que permitan restar de los ingresos, por lo menos, fenómenos tales como: el componente inflacionario y los costos y gastos que deberían reconocerse a quien administra la inversión, de lo contrario, no sería justa la base gravable del aporte:

Esta alternativa, podría, en principio, garantizar la Seguridad Jurídica para el aportante que percibe ingresos por concepto de Rentas de Capital, pues se establecería en la Ley de forma directa y sin lugar a equívocos, que además de que se encuentra dentro de los sujetos pasivos de la Contribución Parafiscal, esto es, el pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social, se encuentra debidamente determinada la base gravable de la obligación tributaria, cumpliendo con el Principio de Certeza Tributaria y Reserva de Ley.

## IMPUESTO DE RENTA DE ASALARIADOS: DESIGUALDADES Y DIFICULTADES DE PLANEACION

**Por:** PAOLA ANDREA ROJAS ALQUICHIRE  
Contadora Publica – Especialista Tributaria  
Ceo CONAFI SAS

### **RIGIDEZ NORMATIVA: UN OBSTÁCULO PARA LA PLANEACIÓN TRIBUTARIA DEL ASALARIADO**

Hablar de planeación tributaria, para personas naturales asalariadas en Colombia, es en estos tiempos enfrentarse a un camino cada vez más estrecho. El sistema cedular creado por la Ley 1819 de 2026, consolidado por la Ley 2010 de 2019 y endurecido bajo la Ley 2277 de 2022, ha reducido de manera sustancial el margen de planeación tributaria a quienes dependen de una relación laboral y perciben únicamente rentas de trabajo. La promesa de equidad y progresividad no ha sido acatada, siendo hoy un sistema tributario rígido que, si bien busca garantizar una mayor contribución de los sectores con mayor capacidad económica, ha terminado por restringir casi por completo los espacios de planeación legítima para los asalariados con unas deducciones tradicionales que se encuentran hasta el tope y la posibilidad de proyectar alivios fiscales más allá del 40% (hoy limitado a 1.340 UVT) contemplado en el art. 336 del E.T. Esto, contrario a aliviar al contribuyente, se convirtió en una barrera que impide el diseño de estrategias más eficientes dentro de los márgenes legales.

Los asalariados enfrentan un marco normativo rígido que prácticamente impide cualquier planeación tributaria significativa sobre el impuesto sobre la renta. A diferencia de otros contribuyentes, el asalariado con relación laboral tiene sus ingresos gravables prefijados, así como posibilidades limitadas de reducir la base imponible más allá de unos pocos beneficios taxativos. La mayor parte de sus pagos laborales están gravados salvo algunas excepciones consagradas en la ley, limitando su capacidad de planeación financiera. Adicionalmente, el sistema de retención en la fuente funciona como una camisa de fuerza tributaria para el asalariado, en el cual mes a mes se le

calcula y descuenta un impuesto anticipado con base en fórmulas legales estandarizadas, sin mayor margen para ajustar su carga tributaria real durante el año.

En contraste, un profesional independiente del sector de la salud que puede, por ejemplo, diferir ingresos o escoger un régimen fiscal más conveniente (Ordinario o RST); el empleado asalariado no puede variar la naturaleza de su remuneración (no puede escoger otro régimen) sin incurrir en ilegalidades. Los pagos provenientes de una relación laboral se consideran íntegramente gravados, exceptuando algunas rentas exentas contempladas en el artículo 206 del E.T. De hecho, incluso las exenciones más generales - como la renta exenta del 25% de los pagos laborales consagrada en el numeral 10 del artículo mencionado - están llevadas al límite y condicionadas estrictamente por la norma (limitadas a 240 UVT anuales).

Otro factor poco flexible es el límite unificado del 40% o los 1.340 UVT anuales para el conjunto de deducciones especiales y rentas exentas en la cédula general (art. 336 E.T.). Este tope, significativamente reducido de 5.040 UVT a 1.340 UVT por la ley 2277 de 2022, recorta la posibilidad de aprovechar simultáneamente varios beneficios. De esta forma, cuando un asalariado incurre en deducciones permitidas (intereses de vivienda, pagos de salud prepagada, dependientes, aportes voluntarios a pensión, etc.), no puede restar más del equivalente a 1.340 UVT o del 40% de sus ingresos netos, lo que resulte menor. Para la gran mayoría de empleados, solo puede usar este techo que es alcanzado rápidamente con la exención del 25%, además del uso de los intereses de vivienda (si los tiene), dejando fuera cualquier otra estrategia de planeación. Esta realidad normativa frustrante impide una planeación tributaria real; no hay mucho por hacer para optimizar la carga impositiva más allá de cumplir y aplicar las pocas deducciones estándar, resultando con ello que el asalariado pague exactamente lo que el legislador ha definido, ni más ni menos, independientemente de si existieran otras formas legítimas de ajustar su situación.

## **DESIGUALDADES FRENTE A INDEPENDIENTES, COMERCIANTES Y PERSONAS JURÍDICAS**

Con se mencionó anteriormente, en la práctica, el asalariado que ya ha alcanzado los beneficios máximos - intereses de vivienda, medicina prepagada, dependientes, aportes a AFC o a fondos de pensiones voluntarias - se queda con una base gravable alta que no admite mayores reducciones.

Lo incomprensible es que la norma que busca equidad vertical, termina castigando la planeación legítima y dejando al contribuyente atrapado en un esquema donde la única certeza es el pago pleno del impuesto. Mientras tanto, otras figuras de contribuyentes - independientes, sociedades o inversionistas con estructuras patrimoniales complejas - cuentan con alternativas más amplias para organizar sus finanzas logrando una carga tributaria menor. Es importante recordar que gravar sin considerar la capacidad económica real vulnera la igualdad y la equidad tributaria. Sin embargo, el asalariado sigue siendo el contribuyente más predecible y, en cierta medida, el más fácil de controlar por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Otro ejemplo de desigualdad es la posibilidad que tiene el contribuyente independiente que presta servicios por honorarios de restar los costos y gastos necesarios en que incurre para obtener sus ingresos. Gracias a la Sentencia C-520 de 2019 de la Corte Constitucional, hoy se reconoce expresamente que quienes perciben rentas de trabajo sin vínculo laboral pueden descontar los costos y gastos relacionados con su actividad, depuración que no está al alcance del empleado asalariado. Además, el independiente puede acogerse a la renta exenta del 25% de sus ingresos laborales (numeral 10 del art. 206 E.T.) en lugar de deducir costos. Este margen de elección –gastos efectivos vs. deducción estándar– le da cierta oportunidad de crear una estrategia fiscal anual, algo inexistente para el asalariado común.

De igual modo, mientras una persona jurídica (empresa) goza de flexibilidad para estructurar sus operaciones (diferir ingresos, aprovechar exenciones por inversiones, compensar pérdidas fiscales de años anteriores, cambiar su estructura societaria para optimizar impuestos, etc.), el asalariado carece de mecanismos equivalentes. La empresa también puede distribuir utilidades a sus dueños en forma de dividendos que en Colombia están gravados a tarifas menores y bajo reglas distintas a las del ingreso por salario. Un profesional independiente con altos ingresos podría, por ejemplo, constituir una S.A.S. y canalizar sus ganancias como dividendos, accediendo potencialmente a una menor tributación efectiva. El asalariado, en cambio, no puede “incorporarse” a sí mismo ni convertir su salario en otro tipo de renta, siendo su remuneración siempre renta laboral gravada en cabeza propia y con la tarifa progresiva más alta que corresponda.

Estas desigualdades generan serios cuestionamientos de equidad tributaria. El principio de igualdad y equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política Colombiana - CPC, exige que personas con la misma capacidad económica tributen de manera similar, a menos que existan

razones particulares para un trato diferente. Sin embargo, bajo el sistema actual, dos profesionales con igual ingreso anual pueden terminar con cargas impositivas muy distintas. Si un contribuyente es empleado bajo nómina y otro contribuyente es consultor independiente, el segundo podría lograr una tasa efectiva menor mediante deducciones y planificaciones legítimas que el primero simplemente no tiene a disposición.

La Corte Constitucional ha analizado estas diferencias en múltiples ocasiones, promoviendo un balance entre la capacidad de pago y las características de cada tipo de contribuyente. Por ejemplo, si bien se ha avalado que los independientes deduzcan gastos por ser inherentes a la generación de sus rentas (un empleado no asume esos costos), también ha advertido que el legislador no debe introducir tratos desigualitarios desprovistos de justificación razonable. La Sentencia C-668 de 2015 señaló que se debe respetar el principio de equidad horizontal, evitando cargas excesivas o beneficios injustificados entre contribuyentes.

## **PLANEACIÓN TRIBUTARIA, ¿QUE SE TIENE HOY?**

El problema de fondo es que las alternativas actuales resultan insuficientes frente a la magnitud del impuesto que enfrenta un asalariado de ingresos altos. El sistema, tal como está diseñado, empuja a muchos a explorar reorganizaciones patrimoniales más complejas, como la constitución de sociedades familiares o la diversificación de ingresos hacia rentas de capital y dividendos, que en ciertos casos tienen tratamientos más benignos. No es casual que se discuta cada vez más la inequidad horizontal entre quien recibe todo su ingreso vía salario y quien con estructuras jurídicas diferentes, logra una tarifa mucho más baja. Aquí surge la crítica inevitable ¿es justo que el asalariado, sin posibilidad de deducir costos ni gastos reales de su trabajo, pague más que quien puede reorganizar sus rentas bajo esquemas societarios?

La verdadera planeación para un asalariado hoy no se reduce a buscar deducciones adicionales - que ya se encuentran al tope -, sino a replantear su estructura financiera personal y familiar. Se trata de entender que la tributación no solo depende del salario, sino de cómo se diversifican los ingresos, se organiza el patrimonio y se proyectan los ahorros e inversiones. En ese sentido, la educación tributaria se convierte en una herramienta imprescindible. Muchos asalariados no conocen que pueden ahorrar en fondos voluntarios o que las ganancias ocasionales como la venta de un inmueble tributan al 15%, lo que puede ser más eficiente que un ingreso adicional de salario gravado al 39%.



El desafío de fondo está en que esta planeación ocurre dentro de un marco normativo volátil. Las reglas cambian con cada reforma y la seguridad jurídica se resiente, afectando la confianza de los contribuyentes en el sistema. Lo que hoy es deducible mañana puede no serlo; lo que hoy se permite dentro del límite del 40% mañana se restringe aún más. La jurisprudencia, al amparar el principio de confianza legítima, ha advertido que los cambios deben ser razonables y permitir transiciones: Pero contrario a esto, la práctica muestra que las reformas han sido abruptas, con reducciones drásticas de topes y modificaciones en periodos muy cortos, cada vez más lesivas al contribuyente asalariado.

## **PROPUESTAS DE REFORMA PARA UNA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA MÁS JUSTA**

El reto entonces es cómo hablar de planeación en un terreno con tan poca flexibilidad. La primera opción es mirar más allá de las deducciones clásicas y aprovechar al máximo las figuras que no constituyen renta, pues estas no se someten al tope del 40%. Aquí entran los aportes voluntarios a pensión obligatoria en el régimen de ahorro individual RAIS del art. 55 del E.T., permitidos hasta el 25% del ingreso con un límite de 2.500 UVT. Esta estrategia no solo reduce la base gravable, sino que fortalece el ahorro para la vejez, aunque obliga a renunciar a liquidez inmediata. En la misma línea, los fondos de pensiones voluntarias y las cuentas AFC continúan siendo válidas, aunque limitadas, como mecanismos para diferir o reducir impuesto en la medida que se cumplan los requisitos de permanencia y destinación.

Otra vía, menos explorada, está en el rediseño de la compensación laboral. No se trata de evadir ni de camuflar ingresos ni de vulnerar las disposiciones laborales, sino de revisar con el empleador la posibilidad de que ciertos pagos se realicen en forma de beneficios no gravados tales como los contemplados en el art. 107-2 del E.T. (planes de salud o educación para el contribuyente y/o su familia) o indemnizaciones que la ley reconoce como exentas. Incluso la deducción del 1% por compras con facturas electrónicas, introducida recientemente, aunque marginal, es una herramienta que revela la dirección de la política tributaria consistente en premiar la formalización de las transacciones y la trazabilidad financiera; sin embargo, es necesario que se validen con el contribuyente para no tomar valores no correspondientes o no validados que generen inconsistencias en su declaración.

Ampliar la deducción de intereses distintos a los de vivienda habitacional, sería una de gran impacto. El artículo 119 E.T. limita la deducción de intereses

a créditos hipotecarios de vivienda, hasta 1.200 UVT anuales. La propuesta es ampliar el beneficio a otros créditos relevantes (como los de educación diferentes a ICETEX, de vehículos o de segunda vivienda), reconociendo que son orientados a mejorar en la calidad de vida del trabajador y que también reducen la capacidad económica del asalariado. Sería necesario modificar el art. 119 para ampliar esta deducción, fijando topes diferenciados. Esto daría mayor equidad y permitiría planear de forma más eficiente los endeudamientos de las familias.

Otra propuesta sería extender el beneficio por dependientes a todos los trabajadores, recordando que la Ley 2277 de 2022 incorporó en el art. 336 E.T. la deducción adicional de 72 UVT por dependiente; sin embargo, la DIAN limitó su aplicación a quienes tienen contrato laboral. Los independientes deben escoger entre ese beneficio y el 10% del art. 387 E.T., lo que genera inequidad. La propuesta normativa concreta es modificar el inciso pertinente del art. 336 E.T. para que todos los contribuyentes con rentas de trabajo, independientemente de la modalidad contractual, puedan acceder al beneficio completo por dependientes en igualdad de condiciones. Es decir, que un consultor independiente con hijos a cargo pueda, al igual que un empleado de planta, restar tanto el 10% mensual (máximo 32 UVT mensuales vía art. 387 E.T.) y la deducción adicional de 72 UVT anuales por el mismo dependiente (art. 336 E.T.) si cumple los requisitos.

Se podría considerar ampliar la deducción por dependientes económicos demostrables. Hoy la deducción por dependientes se limita a cuatro personas (arts. 336 y 387 E.T.), con montos de 72 UVT anuales y 32 UVT mensuales. Esta restricción desconoce la realidad de familias con más cargas económicas. El límite de cuatro (4) dependientes debería eliminarse, manteniendo los requisitos de prueba, y el monto de 72 UVT incrementarse o escalonarse según número de dependientes. En cualquier caso, la ampliación debe guardar proporción con la capacidad contributiva y evitar la erosión excesiva de la base gravable. El cambio sería escalonar el beneficio permitiendo más dependientes deducibles y aumentando este valor - por ejemplo, a 100 UVT anuales por dependiente - pero reduciendo el monto por dependiente a partir del quinto dependiente, de forma que se alivie, pero no se torne en escape tributario; esto reforzaría el alivio fiscal para las familias, sobre todo aquellas de menor ingreso en las que cada peso cuenta.

La equidad en rentas exentas para servidores públicos (art. 206 E.T.) es vital replantearla; el art. 206 E.T. otorga exenciones especiales a magistrados, jueces, fiscales, militares y profesores, creando desigualdades con otros

servidores públicos que cumplen funciones similares. La propuesta es reformar el art. 206 E.T. para extender estos beneficios exentos a otros servidores públicos, o suprimirlos para igualar el trato. Desde una perspectiva de equidad horizontal, lo preferible sería extender la exención del 25% o 50% a todos los servidores públicos civiles que cumplan funciones similares o de igual jerarquía. Por ejemplo, podría otorgarse 50% exento a todos los funcionarios de nivel directivo o judicial, incluyendo fuerzas públicas, y 25% a los demás empleados oficiales, de manera uniforme. Alternativamente, podría concebirse un esquema donde cada entidad decida asociar parte del salario como gasto de representación exento hasta cierto porcentaje, aplicable a sus servidores de ciertas categorías, advirtiendo que esto complicaría la administración tributaria.

Finalmente, más allá de cambios normativos, es indispensable un Programa de Educación Tributaria Laboral liderado por la DIAN y el Ministerio de Hacienda. Muchos asalariados desconocen el impacto que tienen algunos beneficios vigentes, tales como las deducciones de dependientes o el pago de intereses en créditos hipotecarios en su descuento de retención en la fuente mensual y en su declaración de renta. La generación de talleres, simuladores y material didáctico permitirían a los trabajadores aprovechar los beneficios existentes, mejorar la cultura tributaria y reforzar la confianza en el sistema. La visión es empoderar al asalariado promedio para que comprenda su situación fiscal y tome decisiones informadas. Desde algo tan sencillo como actualizar los datos para retención en la fuente, hasta decidir si le conviene realizar aportes voluntarios a su fondo de pensiones (que son rentas exentas hasta cierto límite) potencian el ahorro en impuestos y a la vez aumentan su ahorro financiero futuro.

La educación tributaria también refuerza la cultura de cumplimiento y la confianza legítima en el sistema, al hacer más transparente y cercano el impuesto que pagan. Un asalariado informado entenderá mejor por qué contribuye con determinado monto y cómo ese cálculo deriva de la ley, reduciendo la percepción de arbitrariedad y abuso. Asimismo, podrá identificar oportunidades lícitas de optimización (por ejemplo, destinar parte de su prima a un Fondo de Pensiones Voluntarias antes de final de año para aprovechar exenciones, en lugar de recibirla toda como ingreso gravado). En últimas, un Programa de Educación Tributaria Laboral complementaría la creación de las reformas normativas; de poco sirve ampliar deducciones o opciones si el contribuyente no sabe que existen y no sabe como aplicarlas adecuadamente.

## ¿PANORAMA SOMBRÍO O ALENTADOR?

Con el panorama actual vigente, la planeación fiscal de los asalariados termina siendo menos un ejercicio técnico y más un ejercicio de resistencia. El contador debe orientar al contribuyente no solo en aprovechar los vacíos normativos, sino en la toma de decisiones patrimoniales más amplias que mitiguen la carga. Todo esto con una visión crítica para entender que la rigidez del sistema responde a la intención de fortalecer el recaudo y la equidad, pero al mismo tiempo debe reconocer que el asalariado está soportando buena parte de ese esfuerzo sin recibir a cambio la flexibilidad que otros tienen.

Un reto adicional que enfrenta esta planeación es la ausencia de estabilidad en los criterios interpretativos de la propia DIAN. Aunque la ley ofrece ciertos beneficios, la administración tributaria suele modificar sus conceptos o emitir oficios que cambian el alcance de las deducciones o exenciones ya reconocidas, generando inseguridad en el contribuyente. Esta volatilidad interpretativa obliga a que cualquier estrategia de planeación se haga con un enfoque conservador, contemplando posibles contingencias. En la práctica, esto significa que no solo se debe proyectar el impuesto bajo la norma vigente, sino también la necesidad de prever cómo una eventual reinterpretación puede impactar los cálculos, lo que reafirma la importancia de trabajar con proyecciones realistas y con escenarios alternativos que protejan al asalariado de futuras contingencias fiscales.

El sistema actual de renta para asalariados padece de una disonancia estructural. Exige del asalariado el cumplimiento estricto y automático de sus deberes, sin ofrecerle herramientas de planificación ni un trato que refleje su realidad económica integral. Esto ha generado descontento silencioso y una sensación de inmovilidad fiscal puesto que el asalariado siente que no tiene escapatoria ni consideración especial, terminando por cargar con el peso de ser quizá el contribuyente más fiel, pero a la vez el más invisible en sus necesidades. Las propuestas aquí contempladas buscan reequilibrar la balanza, introduciendo flexibilidad, opciones y justicia en la tributación de las personas naturales asalariadas.

Al permitirles planear su impuesto - aunque sea modestamente -, equiparar su trato con el de otros contribuyentes y educarlos en el proceso, se fortalece la equidad y la confianza legítima en el sistema tributario. La Corte Constitucional ha reiterado que las reformas tributarias no deben sorprender al contribuyente de buena fe ni erosionar sus expectativas legítimas; por el contrario, el sistema debe evolucionar de manera que premie la lealtad fiscal de quienes cumplen y trabajan bajo relación de dependencia, en lugar de castigarla.

La reflexión final es incómoda pero necesaria. En Colombia, la planeación de renta para asalariados se ha convertido en un juego de límites. Al alcanzar las deducciones su tope, no hay mucho que hacer. Esto plantea la necesidad de repensar el modelo tributario para que no sea el ingreso salarial la fuente más castigada y para que la seguridad jurídica del contribuyente asalariado sea algo más que un principio en el papel. Mientras tanto, al contribuyente no le queda otra opción más que planear con lo poco que la ley aún le concede y esperar que las futuras reformas no sigan estrechando un camino que ya parece demasiado angosto.

## BIBLIOGRAFÍA

- ♦ Acto Legislativo 03 de 2011. (1 de julio de 2011). Por el cual se establece el principio de la sostenibilidad fiscal. Diario Oficial No. 48.117.
- ♦ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (15 de mayo de 2023). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2023: Política fiscal para el crecimiento, la redistribución y la transformación productiva. Santiago de Chile: CEPAL.
- ♦ Corte Constitucional de Colombia. (18 de abril de 2012). Sentencia C-288 de 2012. Bogotá: Corte Constitucional.
- ♦ Corte Constitucional de Colombia. (9 de mayo de 2012). Sentencia C-332 de 2012. Bogotá: Corte Constitucional.
- ♦ Gerencie.com. (4 de junio de 2024). Rentas exentas en las personas naturales. Recuperado de <https://www.gerencie.com/rentas-exentas-que-pueden-declarar-las-personas-naturales.html>
- ♦ Ley 1473 de 2011. (5 de julio de 2011). Por medio de la cual se establece una regla fiscal y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.121.
- ♦ Ley 2277 de 2022. (13 de diciembre de 2022). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 52.247.
- ♦ Ley 617 de 2000. (9 de octubre de 2000). Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional. Diario Oficial No. 44.188.
- ♦ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2023). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023 – Colombia. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-colombia.pdf>

# TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL: DUE DILIGENCE Y MARCO TÉCNICO PARA LA PRÁCTICA PROFESIONAL

**Por: KATHERIN DÍAZ VELILLA**

Abogada, Magister en derecho tributario internacional.  
Ex auditora DIAN, Ex funcionaria Ministerio de Hacienda.  
Fundadora de V&V Asociados

## INTRODUCCIÓN

El entorno tributario internacional contemporáneo se caracteriza por una complejidad sin precedentes, donde las administraciones fiscales han desarrollado sofisticados mecanismos de control y supervisión transfronteriza que trascienden las fronteras tradicionales de la soberanía fiscal. Colombia, como jurisdicción emergente con aspiraciones claras de integración en los mercados globales, ha implementado un marco regulatorio que no solo intenta responder a estándares internacionales, sino que exige de los profesionales tributarios un entendimiento técnico profundo y una actualización constante en materias que evolucionan con rapidez vertiginosa.

Este capítulo presenta un análisis para iniciar a acercarse al procedimiento tributario internacional colombiano y establece las bases metodológicas para una due diligence fiscal efectiva en operaciones transfronterizas. La convergencia de estándares internacionales desarrollados por la OCDE a través de la iniciativa BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) con las particularidades normativas locales ha creado un ecosistema regulatorio que demanda no solo precisión técnica, sino también rigor analítico en cada evaluación que emprendan los profesionales del área.

La importancia de dominar estos conceptos se magnifica cuando consideramos que los errores en la estructuración fiscal internacional pueden generar contingencias millonarias, sanciones significativas y, en casos extremos, la pérdida de beneficios tributarios que tardaron años en construirse. Por tanto, este capítulo constituye una herramienta indispensable para abogados tributaristas, contadores especializados, auditores fiscales

y asesores empresariales que requieren navegar con certeza en las aguas complejas de la tributación transfronteriza colombiana.

## **1. ARQUITECTURA DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL COLOMBIANO**

### **Fundamentos Conceptuales y Marco Institucional**

El procedimiento tributario internacional constituye el andamiaje legal y administrativo mediante el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ejerce sus competencias de administración, fiscalización, determinación y recaudo cuando las operaciones económicas trascienden las fronteras nacionales. Este sistema no opera en el vacío, sino que responde a principios fundamentales de transparencia fiscal, intercambio efectivo de información y prevención sistemática de la erosión de bases imponibles que caracteriza los esquemas de planificación fiscal agresiva en el ámbito internacional.

La arquitectura de este procedimiento refleja una evolución significativa en la manera como Colombia entiende su rol en el sistema tributario internacional.

Ya no se trata simplemente de recaudar impuestos sobre actividades que ocurren dentro de su territorio, sino de participar activamente en un ecosistema global de administraciones tributarias que comparten información, coordinan acciones de fiscalización y desarrollan estrategias conjuntas para combatir la evasión y elusión fiscal transfronteriza.

La DIAN, como un ente rector de la política fiscal colombiana, ha sido dotada de facultades extensas que van mucho más allá de las competencias tradicionales de una administración tributaria. Sus atribuciones para investigar, fiscalizar y recaudar los impuestos nacionales, aduaneros y cambiarios se han expandido para incluir sofisticados mecanismos de control que abarcan desde la solicitud de información a contribuyentes y terceros hasta la participación en redes internacionales de intercambio de datos fiscales. Esta evolución refleja el reconocimiento de que la tributación moderna requiere herramientas que estén a la altura de la complejidad y sofisticación de las estructuras comerciales contemporáneas.

En desarrollo de estas facultades ampliadas, la DIAN puede requerir a personas o entidades, sean contribuyentes o no, el suministro de información diversa

necesaria para realizar estudios y cruces de información indispensables para el control tributario efectivo.

## Cooperación e Intercambio Internacional de Información

La globalización económica ha convertido la cooperación internacional en un elemento indispensable de la administración tributaria moderna. Colombia ha avanzado significativamente en este campo, estableciendo mecanismos robustos que permiten un intercambio efectivo de información con otros países, superando las limitaciones tradicionales que imponían las fronteras nacionales a la fiscalización tributaria. Este desarrollo no es meramente técnico, sino que responde a una comprensión profunda de que la evasión y elusión fiscal moderna operan a escala global y requieren respuestas coordinadas internacionalmente.

El marco convencional bilateral constituye el fundamento de esta cooperación internacional. Colombia mantiene una red creciente de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) con jurisdicciones estratégicas como Luxemburgo, Brasil, Países Bajos y Uruguay, entre otros. Estos CDI no son simplemente instrumentos para eliminar la doble imposición, sino herramientas cruciales para asignar potestades tributarias entre estados, facilitar el comercio y la inversión internacional, y crear marcos legales para el intercambio de información fiscal.

Complementando esta red de CDI, Colombia ha celebrado Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (AIIT) específicos, como el suscrito con los Estados Unidos de América. Estos acuerdos son fundamentales en la lucha contra la evasión y elusión fiscal transfronteriza, que frecuentemente se aprovecha de asimetrías informativas y diferencias entre sistemas tributarios nacionales. Los AIIT proporcionan un marco legal robusto que permite a la DIAN solicitar y compartir información fiscal con autoridades tributarias extranjeras, independientemente de la residencia o nacionalidad de la persona a la que se refiere la información.

La información obtenida a través de estos convenios adquiere valor probatorio pleno y puede ser allegada al expediente administrativo para servir como prueba en procedimientos tributarios. Esta característica convierte el intercambio de información en una herramienta potente no solo para la fiscalización, sino para la determinación de obligaciones tributarias y la defensa de la posición del fisco en procesos administrativos y judiciales.



El sistema establece tres modalidades técnicas diferenciadas de intercambio de información, cada una con características y aplicaciones específicas. El intercambio automático representa la modalidad más avanzada, donde las autoridades competentes transmiten automáticamente información que consideran relevante para los objetivos del acuerdo correspondiente. El tipo de información, formato, idioma y procedimientos son acordados previamente entre las autoridades, y la DIAN puede definir mediante resolución específica tanto los sujetos obligados a suministrar esta información como los procedimientos de debida diligencia que deben cumplir, todo ello conforme a estándares internacionales reconocidos. El incumplimiento por parte del titular de la cuenta puede resultar en consecuencias severas, incluyendo la no apertura o el cierre de cuentas financieras.

El intercambio espontáneo opera cuando una autoridad competente comparte información de manera proactiva si, durante sus actividades rutinarias de administración o fiscalización, descubre información que puede ser relevante y de considerable influencia para los fines del acuerdo. La forma e idioma de transmisión también se determinan por acuerdo mutuo entre las autoridades involucradas. Esta modalidad es particularmente valiosa porque permite que información descubierta en el curso de actividades de control rutinario beneficie a otras administraciones tributarias sin necesidad de solicitudes específicas.

El intercambio específico, también conocido como *intercambio previa solicitud*, requiere que el Estado requerido facilite información a solicitud específica del Estado requirente. Si la información disponible en los archivos fiscales del Estado requerido no es suficiente para responder adecuadamente a la solicitud, este debe tomar todas las medidas necesarias, incluyendo las coercitivas, para obtener la información solicitada.

Sin embargo, el intercambio de información no es absoluto y opera dentro de limitaciones específicas diseñadas para proteger intereses legítimos y principios fundamentales del derecho. No existe obligación de facilitar información cuya divulgación sería contraria al orden público del Estado requerido, ni de adoptar medidas administrativas que contravengan las leyes o reglamentos propios.

Tampoco, en el ámbito internacional, se puede exigir la facilitación de información que revele secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales, de negocios o procedimientos comerciales, a menos que tal información sea específicamente relevante para la administración o aplicación efectiva de las leyes tributarias del Estado requirente.

## **Intercambio Nacional Interinstitucional**

El sistema tributario colombiano ha desarrollado también mecanismos sofisticados de intercambio de información a nivel nacional que optimizan el control fiscal mediante la coordinación entre diferentes entidades públicas. Este intercambio interinstitucional involucra al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Salud y Protección Social, el Departamento Nacional de Planeación (DNP), la DIAN, la Unidad de Gestión Pensional y de Parafiscales (UGPP), así como las Administraciones Tributarias Departamentales y Municipales.

Estas entidades pueden intercambiar información sobre los datos de sus contribuyentes para propósitos específicos de análisis, administración, liquidación y control de tributos nacionales, departamentales o municipales. Las entidades receptoras de esta información deben utilizarla exclusivamente para el cumplimiento de sus funciones institucionales y mantener el mismo nivel de reserva que caracteriza a la entidad que suministra la información. Esta reserva no es meramente formal, sino que constituye una obligación legal con implicaciones disciplinarias y penales para los funcionarios que la vulneren.

## **2. CONCEPTOS TÉCNICOS FUNDAMENTALES EN TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL**

### **Residencia Fiscal: El Eje de la Tributación Global**

La residencia fiscal constituye uno de los conceptos más importantes en el derecho tributario internacional, ya que determina el alcance y la naturaleza de las obligaciones tributarias que una persona natural o jurídica debe cumplir en Colombia. Este concepto no es meramente técnico, sino que tiene implicaciones profundas para la planificación fiscal, la estructuración de inversiones y la determinación de la carga tributaria total que enfrentará un contribuyente en el contexto internacional.

Para las personas naturales, Colombia aplica el criterio de permanencia temporal como test principal de residencia fiscal. Una persona natural se considera residente fiscal en Colombia si permanece en el país por más de 183 días, continuos o discontinuos, en un período de 365 días calendario. Esta regla, que parece simple en su enunciado, requiere una aplicación cuidadosa que considere no solo la presencia física, sino también las excepciones y matices que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han desarrollado.

Adicionalmente esta regla general no es de aplicación directa para nacionales colombianos, a quienes les aplican reglas de arraigo a Colombia, por lo que se deben evaluar aspectos sobre el lugar donde se encuentra su núcleo familiar, la generación de sus ingresos y su patrimonio a la hora de determinar la residencia fiscal.

Los efectos de la residencia fiscal para personas naturales son significativos y de largo alcance. Un residente fiscal debe declarar y pagar impuestos en Colombia sobre su renta de fuente mundial, lo que significa que todos sus ingresos, sin importar el país donde se generen, están sujetos a tributación en Colombia. Esta obligación se complementa con la aplicación de tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, la sujeción a obligaciones específicas de información sobre activos en el exterior, y la elegibilidad para utilizar métodos de eliminación de doble imposición cuando los ingresos extranjeros hayan sido gravados en otros países.

Para las personas jurídicas, el concepto de residencia fiscal es aún más complejo y técnicamente demandante. Colombia aplica tres criterios principales para determinar la residencia fiscal de las sociedades: *i)* el domicilio principal en territorio colombiano, *ii)* la constitución bajo leyes colombianas, y *iii)* la sede efectiva de administración en Colombia. El primer criterio es relativamente directo y se refiere al lugar donde la sociedad tiene su domicilio social registrado. El segundo criterio es igualmente claro y se basa en el lugar de constitución legal de la entidad.

Sin embargo, el tercer criterio, la sede efectiva de administración, introduce complejidades técnicas significativas que requieren análisis detallado. La sede efectiva de administración se refiere al lugar donde se toman materialmente las decisiones comerciales y de gestión del día a día de la entidad. Este concepto, que ha sido adoptado de estándares internacionales, busca evitar que las entidades eluden obligaciones tributarias mediante la simple ubicación formal de su domicilio en jurisdicciones de baja tributación, mientras mantienen su gestión efectiva en otras jurisdicciones.

La determinación de la sede efectiva de administración requiere un análisis factual detallado que considere múltiples elementos, incluyendo el lugar donde se reúne regularmente la junta directiva, donde se toman las decisiones estratégicas principales, donde se ubica la alta gerencia, donde se desarrollan las funciones de dirección y control, y donde se mantienen los registros corporativos principales. Este análisis no puede basarse en elementos formales únicamente, sino que debe considerar la sustancia económica real de las actividades de administración y dirección.

No obstante, la legislación colombiana establece excepciones importantes al concepto de sede efectiva de administración que reflejan una comprensión sofisticada de las realidades del comercio internacional moderno. No se entenderá que existe sede efectiva de administración en Colombia para sociedades o entidades del exterior que hayan emitido bonos o acciones en la Bolsa de Valores de Colombia o en una bolsa de reconocida idoneidad internacional, según determine la DIAN. Esta excepción también aplica a sus filiales o subsidiarias que estén consolidadas contablemente, reconociendo que las sociedades cotizadas en bolsa están sujetas a estrictos estándares de transparencia y supervisión que hacen innecesarias medidas de control fiscal adicionales.

Adicionalmente, no se considera que existe sede efectiva de administración en Colombia para sociedades cuyos ingresos de fuente de la jurisdicción donde están constituidas sean iguales o superiores al ochenta por ciento de sus ingresos totales. Para este cálculo, no se consideran rentas pasivas como intereses, regalías de intangibles, o dividendos y participaciones de sociedades donde la participación sea igual o inferior al 25% del capital. Los ingresos se determinan conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, lo que requiere un análisis contable detallado y técnicamente riguroso.

### **Establecimiento Permanente: Análisis Técnico Avanzado**

El concepto de establecimiento permanente representa uno de los pilares fundamentales del derecho tributario internacional y constituye el mecanismo mediante el cual Colombia puede ejercer potestades tributarias sobre actividades de empresas extranjeras que operan en su territorio sin tener residencia fiscal local. Esta figura jurídica ha evolucionado significativamente en las últimas décadas, respondiendo a los cambios en las formas de hacer negocios y a los desafíos que presenta la economía digital.

Un establecimiento permanente se define como un lugar fijo de negocios en Colombia a través del cual una empresa extranjera o una persona natural no residente realiza toda o parte de su actividad económica. Esta definición, que parece straightforward, requiere un análisis cuidadoso de cada uno de sus elementos constitutivos para determinar su aplicación en situaciones específicas.

Los ejemplos tradicionales de establecimiento permanente incluyen sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o gas, canteras, y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Sin

embargo, la evolución de los modelos de negocios ha requerido una interpretación más sofisticada del concepto que considere realidades como los centros de distribución, los almacenes automatizados, las instalaciones de servicios, y las actividades de construcción o montaje que superen determinados períodos de duración.

La determinación de la existencia de un establecimiento permanente requiere el análisis de varios elementos técnicos interconectados. El elemento espacial se refiere a la necesidad de una instalación física identificable, aunque no necesariamente propia o en régimen de propiedad. El elemento temporal requiere que la actividad se desarrolle con cierta permanencia o regularidad, aunque los umbrales específicos pueden variar según los CDI aplicables. El elemento funcional exige que a través del lugar fijo se desarrolle efectivamente actividad empresarial, no meramente auxiliar o preparatoria.

El elemento de control o dependencia es quizás el más complejo técnicamente, ya que requiere evaluar el grado de autonomía operativa del establecimiento respecto a la casa matriz extranjera, o inversamente, el nivel de dependencia que caracteriza las actividades desarrolladas en Colombia. Este análisis debe considerar factores como la naturaleza de las decisiones que se toman localmente, el grado de supervisión ejercido desde el exterior, la autonomía en la contratación con terceros, y la responsabilidad sobre resultados operativos.

Las consecuencias fiscales de la existencia de un establecimiento permanente son significativas y de largo alcance. Si una empresa extranjera tiene un EP en Colombia, se le atribuyen ingresos, costos y gastos como si fuera una entidad separada e independiente, aplicando el principio de plena competencia para la determinación de los precios de transferencia entre el EP y la casa matriz. Esta atribución requiere la llevanza de contabilidad separada para las operaciones del EP, con todos los desafíos técnicos y administrativos que esto implica.

La existencia de un EP permite a Colombia gravar las utilidades generadas a través de dicho establecimiento, aplicando las tarifas ordinarias del impuesto sobre la renta. Sin embargo, también abre la posibilidad de aplicar los beneficios de eliminación de doble imposición previstos en los CDI, cuando estos estén vigentes, lo que puede resultar en una tributación más eficiente desde la perspectiva del contribuyente.

### **PES - Presencia Económica Significativa: La Era Digital en la Tributación**

La presencia económica significativa (PES) representa una de las innovaciones más importantes del derecho tributario colombiano en respuesta a los

desafíos que presenta la economía digital para los sistemas tributarios tradicionales. Este concepto busca gravar a las empresas no residentes o no domiciliadas que, sin tener una presencia física tradicional en Colombia, generan ingresos significativos en el país a través de servicios digitales y plataformas tecnológicas.

La PES surge como respuesta al reconocimiento de que los conceptos tradicionales de establecimiento permanente, desarrollados para una economía industrial basada en presencia física, resultaban insuficientes para capturar la realidad económica de empresas que podían generar valor significativo en Colombia sin presencia física alguna. Las grandes plataformas digitales, los proveedores de servicios en la nube, las redes sociales, y los marketplaces digitales ejemplifican este nuevo paradigma económico que requería respuestas tributarias innovadoras.

Una persona no residente o una entidad no domiciliada puede estar sujeta al impuesto sobre la renta en Colombia si tiene una presencia económica significativa en el país. Esta presencia se configura cuando la empresa vende bienes o presta servicios a usuarios ubicados en Colombia y cumple determinadas condiciones cuantitativas y cualitativas que demuestran una participación significativa en la economía colombiana.

Los criterios para determinar la existencia de una PES incluyen elementos como un alto número de interacciones con clientes colombianos, la facilitación de pagos en pesos colombianos, el mantenimiento de contenido local significativo, la personalización de servicios para usuarios colombianos, y el desarrollo de relaciones comerciales continuadas con residentes fiscales colombianos. Estos criterios buscan capturar no solo el volumen de actividad económica, sino también el grado de integración con la economía local.

El régimen fiscal aplicable a la PES establece dos opciones para el cumplimiento de obligaciones tributarias. La primera opción consiste en la aplicación de una tarifa de retención en la fuente sobre los pagos recibidos de fuentes colombianas. Esta retención tiene carácter definitivo y libera a la empresa de otras obligaciones formales tributarias en Colombia. La segunda opción permite a la empresa optar por presentar declaración del impuesto sobre la renta y pagar una tarifa sobre los ingresos brutos generados en Colombia.

La elección entre estas opciones debe considerar no solo la carga tributaria directa, sino también las obligaciones de información y registro que cada alternativa implica, así como las implicaciones para la aplicación de

beneficios bajo CDI vigentes. La opción de declaración directa puede resultar más favorable en términos de carga tributaria, pero implica obligaciones administrativas más complejas y costosas.

### **Sistema de Retención en la Fuente: Análisis Técnico Integral**

La retención en la fuente constituye uno de los mecanismos más importantes del sistema tributario colombiano, funcionando como un sistema de recaudo anticipado que mejora la eficiencia administrativa y reduce los riesgos de evasión fiscal. Su importancia se magnifica en el contexto internacional, donde opera como herramienta principal para asegurar el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de beneficiarios no residentes que podrían tener limitada presencia en Colombia.

El sistema funciona mediante un mecanismo donde la persona que realiza un pago (agente retenedor) deduce una parte determinada del mismo para entregarla directamente a la DIAN, como un adelanto del impuesto final a cargo del beneficiario del pago (retenido). Este mecanismo, que parece simple en su concepción, requiere un análisis técnico detallado para su aplicación correcta, especialmente cuando intervienen elementos internacionales que pueden modificar tanto las tarifas aplicables como las obligaciones del agente retenedor.

En pagos internacionales a no residentes, el sistema de retención en la fuente adquiere particular relevancia debido a las dificultades prácticas que enfrentaría la administración tributaria para fiscalizar y recaudar impuestos directamente de beneficiarios ubicados en otras jurisdicciones. Por esta razón, la legislación establece tarifas generalmente más altas para pagos al exterior, reflejando tanto el riesgo fiscal incrementado como la función sustitutiva que cumple la retención respecto al impuesto definitivo.

Sin embargo, la aplicación técnica del sistema requiere una comprensión clara de la diferencia entre la base de retención y la cuantía mínima, conceptos que frecuentemente se confunden en la práctica pero que tienen implicaciones técnicas y legales muy diferentes. La base de retención constituye la magnitud del hecho gravado sobre la cual se aplica la tarifa correspondiente, mientras que la cuantía mínima representa el valor a partir del cual surge la obligación de practicar la retención.

La aplicación de CDI vigentes puede modificar significativamente tanto las tarifas como las obligaciones de retención, introduciendo complejidades adicionales que requieren análisis detallado. Los CDI generalmente

establecen tarifas reducidas para diferentes tipos de rentas pasivas, como dividendos, intereses y regalías, y pueden incluir excepciones completas para determinados tipos de servicios o actividades. Sin embargo, estos beneficios están frecuentemente sujetos a cláusulas de limitación de beneficios que requieren verificar que el beneficiario cumple condiciones específicas de sustancia económica y propósito comercial genuino.

### **Compañías Holding Colombianas: Régimen Privilegiado y Sustancia Fiscal**

Las Compañías Holding Colombianas (*CHC*) representan una de las figuras más sofisticadas del derecho tributario internacional colombiano, diseñadas para posicionar a Colombia como jurisdicción de holding regional y atraer inversiones de multinacionales que buscan optimizar la gestión fiscal de sus estructuras internacionales. Este régimen, que otorga beneficios tributarios significativos, está sujeto a requisitos estrictos de sustancia económica que reflejan las mejores prácticas internacionales en la prevención del uso abusivo de estructuras holding.

Una CHC se define como una sociedad nacional cuyo propósito principal es la tenencia de acciones o participaciones en otras sociedades, ya sean colombianas o extranjeras. Esta definición, aparentemente simple, requiere un análisis cuidadoso del objeto social, las actividades desarrolladas, y la estructura de ingresos para asegurar que la entidad califica efectivamente para los beneficios del régimen. El requisito de que la tenencia de participaciones constituya el propósito principal implica que otras actividades comerciales deben ser secundarias y no pueden predominar en términos de ingresos, activos o actividad operativa.

El beneficio fiscal principal del régimen CHC consiste en la exención del impuesto sobre la renta colombiano para los dividendos recibidos de entidades no residentes. Estos dividendos se declaran como rentas exentas de capital, lo que significa que no solo están exentos del impuesto sobre la renta, sino que tampoco se consideran para efectos de determinar la renta gravable que sirve de base para otros impuestos complementarios. Este beneficio puede resultar en ahorros fiscales muy significativos para estructuras multinacionales que canalicen dividendos de múltiples jurisdicciones a través de una CHC colombiana.

Sin embargo, para beneficiarse de este régimen privilegiado, las CHC deben cumplir obligaciones estrictas de sustancia económica y transparencia fiscal que van mucho más allá del simple cumplimiento formal de requisitos legales.



La CHC debe mantener documentación detallada que acredite el importe de las rentas exentas y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a estas rentas. Esta documentación debe ser contemporánea, técnicamente rigurosa, y estar disponible para revisión por parte de la DIAN en cualquier momento.

Adicionalmente, la CHC debe facilitar a sus socios o accionistas toda la información necesaria para que estos cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias. Esta obligación implica no solo el suministro de información sobre dividendos distribuidos, sino también datos sobre la naturaleza de los ingresos subyacentes, los impuestos pagados en jurisdicciones extranjeras, y cualquier otra información relevante para la correcta determinación de la posición fiscal de los accionistas.

El requisito más crítico y técnicamente demandante es la obligación de mantener estudios, documentos y comunicaciones que justifiquen que la toma de decisiones estratégicas respecto de las inversiones se verifica efectivamente en Colombia. Este requisito de sustancia fiscal busca asegurar que la CHC no constituye una mera estructura formal para canalizar dividendos, sino que desarrolla actividades reales de gestión y administración de inversiones.

La demostración de sustancia fiscal requiere evidencia de que las decisiones de inversión, desinversión, financiación, y gestión estratégica de las participaciones se toman efectivamente por personal ubicado en Colombia, con base en análisis desarrollados localmente, y considerando factores específicos del mercado colombiano y regional. Esta evidencia puede incluir actas de reuniones de junta directiva, estudios de factibilidad, análisis de mercado, reportes de gestión, y correspondencia con asesores y contrapartes que demuestren la ubicación colombiana de las funciones de dirección estratégica.

### **Régimen de Precios de Transferencia: Análisis Técnico Integral**

El régimen de precios de transferencia constituye el mecanismo de control más sofisticado y técnicamente demandante del sistema tributario internacional colombiano. Su propósito fundamental es asegurar que las operaciones entre entidades vinculadas económicamente se realicen en condiciones equivalentes a las que aplicarían entre partes independientes, evitando así la manipulación de precios para erosionar bases imponibles o trasladar artificialmente utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación.

El principio de plena competencia, que constituye el fundamento conceptual de todo el régimen, establece que los precios acordados entre partes vinculadas deben ser consistentes con aquellos que habrían acordado partes independientes en condiciones comparables. Este principio, aparentemente simple en su enunciado, requiere análisis económicos sofisticados que consideren múltiples variables, incluidas las características de los bienes o servicios transferidos, las funciones desarrolladas por cada parte, los riesgos asumidos, los activos utilizados, y las circunstancias económicas relevantes.

La aplicación práctica del principio de plena competencia exige una comprensión profunda tanto de la economía de las transacciones específicas como de las condiciones de mercado prevalecientes en las industrias relevantes. Los contribuyentes sujetos al régimen deben demostrar que sus operaciones con vinculados cumplen este estándar mediante documentación técnica específica, incluyendo estudios económicos, análisis funcional, y benchmarking con transacciones comparables entre partes independientes.

Dado que el régimen de precios de transferencia constituye materia de un capítulo específico en esta obra, nos limitaremos aquí a señalar que su cumplimiento representa uno de los riesgos más significativos en la due diligence fiscal internacional, con sanciones que pueden alcanzar hasta el desconocimiento total de costos y deducciones originados en operaciones no documentadas adecuadamente.

### **3. AVANCES MULTILATERALES EN COOPERACIÓN FISCAL INTERNACIONAL**

#### **La Convención Multilateral de las Naciones Unidas sobre Cooperación Tributaria**

En el panorama evolutivo de la cooperación fiscal internacional, los avances desarrollados por las Naciones Unidas representan una dimensión crucial que complementa y, en algunos aspectos, desafía el framework tradicional de la OCDE. La Convención Multilateral de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional en Materia de Combate a la Evasión y Elusión Fiscales constituye un instrumento innovador que busca democratizar el acceso a los beneficios de la cooperación fiscal internacional, especialmente para países en desarrollo que históricamente han enfrentado limitaciones para participar plenamente en las redes de intercambio de información tributaria.

Esta Convención surge del reconocimiento de que los mecanismos bilaterales tradicionales, aunque efectivos, pueden resultar insuficientes para abordar los desafíos de la evasión fiscal en un mundo globalizado donde las transacciones pueden involucrar múltiples jurisdicciones simultáneamente. El enfoque multilateral permite a los países participantes establecer relaciones de intercambio con múltiples contrapartes mediante un solo instrumento, reduciendo significativamente los costos de negociación y implementación que caracterizan los acuerdos bilaterales.

Colombia ha mostrado interés creciente en estos desarrollos multilaterales, reconociendo que su participación efectiva en redes globales de intercambio de información puede fortalecer significativamente sus capacidades de fiscalización y control de operaciones internacionales. La Convención de la ONU ofrece ventajas particulares para jurisdicciones como Colombia, que buscan expandir su red de intercambio más allá de los socios comerciales tradicionales para incluir jurisdicciones que podrían ser relevantes para esquemas de planificación fiscal de sus contribuyentes, pero con las cuales no mantienen relaciones bilaterales robustas.

El marco conceptual de la Convención ONU incorpora principios avanzados de intercambio automático de información, pero con flexibilidades que reconocen las diferentes capacidades técnicas y administrativas de los países participantes. Esto resulta particularmente relevante para Colombia, que ha desarrollado capacidades significativas en intercambio de información, pero que puede beneficiarse de la gradualidad y el apoyo técnico que caracteriza el enfoque de la ONU.

### **El Instrumento Multilateral MLI: Transformación Masiva de la Red de CDI**

El Instrumento Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (MLI, por sus siglas en inglés) constituye una de las innovaciones más significativas en el derecho tributario internacional contemporáneo. Este instrumento, desarrollado bajo el marco de la iniciativa BEPS de la OCDE, permite a los países modificar simultáneamente múltiples tratados fiscales bilaterales mediante un solo instrumento multilateral, evitando la necesidad de renegociar individualmente cada CDI para incorporar medidas anti-BEPS.

Colombia suscribió el MLI el 7 de junio de 2017, marcando su compromiso con la implementación de estándares internacionales para combatir la planificación fiscal agresiva y asegurar que los beneficios de los CDI se

otorguen en circunstancias apropiadas. La ratificación del MLI por Colombia aún está en proceso.

El MLI opera mediante un mecanismo sofisticado que permite a cada jurisdicción signataria seleccionar qué medidas específicas desea implementar y respecto a cuáles de sus CDI existentes.

Las cláusulas anti-treaty shopping desarrolladas a través del MLI son particularmente relevantes para la práctica profesional en Colombia. Estas cláusulas establecen tests de propósito principal y tests de limitación de beneficios que requieren que los contribuyentes demuestren sustancia económica real y propósitos comerciales genuinos para acceder a los beneficios de los CDI. Esto significa que estructuras que anteriormente podrían haber calificado automáticamente para beneficios reducidos de retención en la fuente ahora deben superar tests adicionales de sustancia y propósito comercial.

### **El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales**

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales representa otra dimensión crucial del ecosistema internacional de cooperación fiscal que tiene implicaciones directas y significativas para la práctica tributaria en Colombia. Este organismo, establecido inicialmente por la OCDE, pero posteriormente expandido para incluir más de 160 jurisdicciones, constituye el principal mecanismo multilateral para promover la implementación de estándares internacionales de transparencia fiscal e intercambio de información.

Colombia participa activamente en el Foro Global, lo que implica tanto oportunidades como obligaciones significativas. Como miembro, Colombia se beneficia del acceso a una red amplia de intercambio de información que trasciende las limitaciones de su red bilateral de CDI y AIIT. Esta participación permite a la DIAN solicitar información de prácticamente cualquier jurisdicción participante en el Foro Global, significativamente expandiendo sus capacidades de fiscalización de operaciones internacionales.

Sin embargo, la membresía en el Foro Global también implica obligaciones estrictas de cumplimiento con estándares internacionales de transparencia e intercambio de información. Colombia está sujeta a procesos periódicos de revisión por pares (peer reviews) que evalúan tanto su marco legal y regulatorio como su capacidad práctica para intercambiar información efectivamente.

Estos procesos de revisión son técnicamente rigurosos y pueden resultar en recomendaciones específicas para mejoras en la normativa o en los procedimientos administrativos.

Los estándares del Foro Global cubren dos elementos principales: la disponibilidad de información y el intercambio de información. El primer elemento requiere que Colombia asegure que toda la información fiscal relevante esté disponible para las autoridades tributarias, lo que implica obligaciones específicas para contribuyentes, instituciones financieras, y otros sujetos de mantener registros adecuados y proporcionarlos cuando sean requeridos. El segundo elemento requiere que Colombia tenga mecanismos efectivos para intercambiar esta información con otras jurisdicciones de manera oportuna y útil.

La implementación práctica de estos estándares ha requerido modificaciones significativas en la normativa colombiana, incluyendo el fortalecimiento de obligaciones de mantenimiento de registros, la expansión de facultades de la DIAN para obtener información, y el desarrollo de procedimientos específicos para responder a solicitudes de intercambio de información. Estos cambios tienen implicaciones directas para la due diligence fiscal, ya que amplían significativamente tanto la información que debe mantenerse disponible como la probabilidad de que las autoridades fiscales extranjeras obtengan información sobre operaciones de contribuyentes colombianos.

El Foro Global también promueve la implementación del Common Reporting Standard (CRS), el estándar global para intercambio automático de información sobre cuentas financieras. Colombia ha implementado el CRS, lo que significa que las instituciones financieras colombianas deben identificar cuentas mantenidas por residentes fiscales de otras jurisdicciones participantes y reportar información sobre estas cuentas automáticamente a la DIAN, que a su vez la transmite a las jurisdicciones de residencia de los titulares de las cuentas.

Esta implementación del CRS tiene implicaciones profundas para la planificación fiscal internacional, ya que significa que prácticamente cualquier cuenta financiera mantenida por un residente fiscal colombiano en el extranjero será reportada automáticamente a la DIAN, y viceversa para no residentes con cuentas en Colombia. Esta transparencia automática elimina en gran medida la posibilidad de mantener activos offshore no declarados y requiere que la planificación fiscal internacional se base en estructuras técnicamente sólidas y transparentes más que en la opacidad o el secreto bancario.

## Implicaciones para la Práctica Profesional

Estos desarrollos multilaterales han transformado fundamentalmente el entorno en el cual opera la due diligence fiscal internacional en Colombia. La expansión de las redes de intercambio de información significa que las autoridades fiscales tienen acceso a información mucho más amplia sobre las actividades internacionales de los contribuyentes, lo que aumenta tanto la probabilidad de detección de inconsistencias como la importancia de mantener posiciones técnicamente sólidas y bien documentadas.

Para los profesionales que desarrollan due diligence fiscal, esto significa que el análisis debe considerar no solo la normativa colombiana y las obligaciones bajo CDI específicos, sino también las implicaciones del intercambio multilateral de información. Una transacción que podría parecer técnicamente sólida desde una perspectiva bilateral puede generar riesgos adicionales cuando se considera en el contexto de las amplias redes de intercambio de información en las que Colombia participa.

La implementación de estos estándares también significa que la documentación y los procedimientos deben cumplir no solo con requisitos locales, sino también con estándares internacionales que pueden ser más estrictos o específicos. Esto es particularmente relevante para instituciones financieras y para empresas que mantienen estructuras internacionales complejas, que pueden estar sujetas a obligaciones de reporte específicas bajo el CRS y otros estándares internacionales.

## 4. DUE DILIGENCE TRIBUTARIA INTERNACIONAL: METODOLOGÍA INTEGRAL

### Fundamentos Metodológicos de la Due Diligence Fiscal

La due diligence tributaria internacional constituye un proceso sistemático y metodológicamente riguroso de investigación, análisis y evaluación de riesgos fiscales en operaciones que trascienden fronteras nacionales. Su propósito fundamental trasciende la simple verificación de cumplimiento normativo para abarcar la identificación proactiva de contingencias fiscales, la optimización de estructuras tributarias, y el aseguramiento de que las posiciones adoptadas puedan sostenerse técnicamente ante procesos de fiscalización administrativa o controversias judiciales.

La metodología de due diligence debe estructurarse alrededor de varios componentes interconectados que se refuerzan mutuamente. El diagnóstico

de la posición fiscal actual requiere un análisis exhaustivo del estado de cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, tanto sustanciales como formales, considerando no solo la normativa colombiana sino también las implicaciones de CDI aplicables y estándares internacionales relevantes. La identificación de riesgos y oportunidades debe evaluar tanto contingencias inmediatas como riesgos futuros que podrían materializarse como resultado de cambios normativos, modificaciones en la estructura de negocios, o evoluciones en la interpretación administrativa o judicial de normas tributarias.

La evaluación de cumplimiento normativo debe ser integral y considerar la interacción entre diferentes regímenes tributarios, tanto locales como internacionales. La proyección de contingencias fiscales requiere análisis prospectivo que considere escenarios alternativos y evalúe la probabilidad y magnitud de diferentes riesgos identificados. Finalmente, las recomendaciones estructurales deben ser técnicamente viables, comercialmente sensatas, y sostenibles desde perspectivas tanto jurídicas como económicas.

### **Análisis de Estructura Corporativa y Residencia Fiscal**

El análisis de la estructura corporativa constituye el punto de partida fundamental de cualquier due diligence tributaria internacional, ya que determina el marco jurídico aplicable y las obligaciones tributarias de cada entidad involucrada. Este análisis debe comenzar con un mapeo completo de la estructura legal que identifique no solo la cadena directa de propiedad, sino también las relaciones indirectas, los acuerdos de control, y cualquier otro elemento que pueda influir en la determinación de vinculación económica o en la asignación de derechos económicos.

La identificación de beneficiarios efectivos últimos requiere un análisis que trascienda las estructuras corporativas formales para identificar a las personas naturales que finalmente poseen o controlan la estructura. Este análisis es particularmente complejo en estructuras que involucran trusts, fundaciones, vehículos de inversión colectiva, o entidades ubicadas en jurisdicciones con regímenes de confidencialidad estrictos. Sin embargo, los desarrollos internacionales en transparencia fiscal y los compromisos de intercambio de información de Colombia hacen que esta identificación sea cada vez más necesaria y técnicamente factible.

La verificación de sustancia operativa en cada jurisdicción requiere análisis detallado que vaya más allá de la existencia formal de entidades para evaluar si desarrollan actividades económicas reales que justifiquen su existencia

independiente. Este análisis debe considerar factores como la presencia de empleados, la disposición de oficinas y equipos, el desarrollo de funciones operativas significativas, la asunción de riesgos económicos reales, y la generación de valor económico independiente.

La evaluación de residencia fiscal representa uno de los aspectos más técnicamente demandantes del análisis estructural. Para personas naturales, la aplicación del test de 183 días o del arraigo, para el caso de nacionales, requiere análisis cuidadoso de patrones de desplazamiento, considerando no solo la presencia física sino también las excepciones y matices desarrollados por la doctrina administrativa y la jurisprudencia. El análisis debe considerar también vínculos económicos y personales que pueden influir en la determinación de residencia fiscal, así como implicaciones de planificación fiscal prospectiva que pueden afectar la residencia en períodos futuros.

Para personas jurídicas, la evaluación de residencia fiscal requiere análisis aún más sofisticado, especialmente cuando está involucrado el concepto de sede efectiva de administración. Este análisis debe considerar el lugar donde se toman efectivamente las decisiones estratégicas, donde se ubica la alta gerencia, donde se desarrollan funciones de dirección y control, y donde se mantienen registros corporativos principales. La evaluación debe sustentarse en evidencia documental contemporánea que pueda resistir escrutinio administrativo o judicial posterior.

### **Evaluación de Establecimiento Permanente y Presencia Económica**

La evaluación del riesgo de establecimiento permanente requiere análisis multifactorial que considere elementos espaciales, temporales, funcionales y de control. El elemento espacial requiere verificar la existencia de instalaciones físicas identificables, evaluando no solo la propiedad sino también el uso efectivo y la disponibilidad para el desarrollo de actividades comerciales. El análisis temporal debe considerar no solo la duración de la presencia, sino también la regularidad y la naturaleza continuada de las actividades desarrolladas.

El elemento funcional requiere evaluación detallada de las actividades específicas desarrolladas en Colombia, distinguiendo entre actividades principales que pueden constituir establecimiento permanente y actividades auxiliares o preparatorias que generalmente están exentas. Esta distinción es particularmente importante en el contexto de la economía digital, donde actividades que tradicionalmente se consideraban auxiliares pueden adquirir importancia estratégica central.



El análisis del elemento de control debe evaluar el grado de autonomía operativa del establecimiento respecto a la casa matriz extranjera, considerando factores como la naturaleza de las decisiones tomadas localmente, el grado de supervisión externa, la autonomía en contratación con terceros, y la responsabilidad sobre resultados operativos.

Para la presencia económica significativa, el análisis debe considerar criterios cuantitativos y cualitativos que demuestren una participación significativa en la economía colombiana. Este análisis debe evaluar elementos como el volumen de interacciones con usuarios colombianos, la facilitación de pagos en moneda local, el mantenimiento de contenido personalizado para usuarios locales, y el desarrollo de relaciones comerciales continuadas con residentes fiscales colombianos.

## **5. MEJORES PRÁCTICAS Y RECOMENDACIONES TÉCNICAS**

### **Principios de Excelencia en Due Diligence Fiscal**

La implementación efectiva de due diligence tributaria internacional requiere adherencia a principios metodológicos que aseguren la calidad técnica y la utilidad práctica del análisis. La integración multidisciplinaria constituye un principio fundamental, reconociendo que los riesgos fiscales internacionales no pueden evaluarse adecuadamente desde perspectivas puramente jurídicas o contables, sino que requieren comprensión integral de aspectos comerciales, financieros, operativos y estratégicos.

La coordinación efectiva entre equipos legales, contables y financieros, tanto internos como externos, debe estructurarse alrededor de protocolos claros de intercambio de información, definición de responsabilidades específicas, y mecanismos de escalamiento para decisiones complejas. Esta coordinación debe asegurar que el análisis fiscal considere adecuadamente las implicaciones comerciales de diferentes alternativas estructurales, y que las recomendaciones fiscales sean implementables desde perspectivas operativas y financieras.

El enfoque proactivo constituye otro principio fundamental, reconociendo que la due diligence más efectiva es aquella que anticipa riesgos futuros más que simplemente documenta cumplimiento histórico. Esto requiere mantenimiento preventivo de documentación fiscal, actualización continua de estudios técnicos conforme evolucionen las operaciones o la normativa

aplicable, y anticipación a cambios normativos que puedan afectar la viabilidad de estructuras existentes.

La transparencia y sustancia económica debe priorizarse sobre estructuras que dependan de opacidad o de interpretaciones técnicas agresivas que podrían no sostenerse bajo escrutinio administrativo o judicial. Este principio requiere documentación robusta de las razones comerciales que justifican estructuras específicas, alineación entre la estructura fiscal y la operativa, y capacidad para demostrar que las decisiones estructurales se basan en consideraciones comerciales genuinas más que exclusivamente fiscales.

### **Gestión Integral de Documentación y Procedimientos**

La gestión de documentación representa un aspecto crítico de la due diligence fiscal que frecuentemente se subestima hasta que se enfrenta un proceso de fiscalización. Los estándares de calidad documental deben asegurar que toda documentación fiscal sea contemporánea a las decisiones que respalda, técnicamente rigurosa en su fundamentación, y completa en su cobertura de los aspectos relevantes para la determinación de posiciones fiscales.

El mantenimiento de cadenas de custodia documental apropiadas requiere sistemas que aseguren la integridad, autenticidad y disponibilidad de documentos críticos a lo largo del tiempo. Esto incluye protocolos de control de versiones que permitan rastrear la evolución de documentos y posiciones técnicas, sistemas de respaldo que protejan contra pérdida de información crítica, y procedimientos de archivo que faciliten la recuperación eficiente de documentación específica cuando sea requerida.

La accesibilidad y disponibilidad de documentación debe equilibrar la necesidad de confidencialidad apropiada con la capacidad de responder oportunamente a requerimientos de autoridades fiscales. Esto requiere sistemas de organización que permitan consulta eficiente por parte de personal autorizado, protocolos de confidencialidad que protejan información sensible sin impedir el acceso legítimo, y capacidad de respuesta inmediata a requerimientos oficiales que evite sanciones por extemporaneidad o incumplimiento.

### **Monitoreo Continuo y Adaptación Estratégica**

La naturaleza dinámica del derecho tributario internacional requiere sistemas de monitoreo continuo que identifiquen cambios normativos relevantes antes de que afecten negativamente las estructuras existentes. Este

monitoreo debe cubrir no solo cambios en la legislación colombiana, sino también desarrollos en jurisdicciones relevantes para las operaciones del contribuyente, evoluciones en estándares internacionales que puedan influir en interpretaciones locales, y cambios en doctrina administrativa que puedan afectar la viabilidad de posiciones técnicas adoptadas.

El seguimiento de cambios legislativos y reglamentarios debe complementarse con análisis proactivo de doctrina administrativa actualizada, incluyendo conceptos, circulares, resoluciones y otros pronunciamientos oficiales que puedan clarificar o modificar interpretaciones anteriores. La evaluación del impacto de nuevas regulaciones debe considerar no solo efectos inmediatos, sino también implicaciones a mediano y largo plazo que pueden requerir adaptaciones estructurales gradual.

La adaptación oportuna de estructuras y procedimientos debe basarse en análisis costo-beneficio que considere tanto los costos de implementación de cambios como los riesgos de mantener estructuras que podrían volverse problemáticas. Esta adaptación debe ser gradual y bien planificada para evitar interrupciones operativas innecesarias, pero suficientemente ágil para responder efectivamente a cambios significativos en el entorno regulatorio.

## **6. CONCLUSIONES TÉCNICAS Y PERSPECTIVAS FUTURAS**

El procedimiento tributario internacional colombiano ha experimentado una transformación profunda que refleja tanto la sofisticación creciente de la economía colombiana como su integración progresiva en estándares globales de transparencia y cooperación fiscal. Esta evolución ha creado un entorno donde la due diligence tributaria internacional efectiva requiere no solo comprensión técnica profunda de conceptos fiscales complejos, sino también capacidad de navegación en un ecosistema regulatorio que integra elementos locales, bilaterales y multilaterales.

La convergencia hacia estándares internacionales desarrollados por organismos como la OCDE y las Naciones Unidas, combinada con el fortalecimiento continuo de las capacidades de control fiscal de la DIAN, configura un entorno donde la transparencia, sustancia económica y cumplimiento técnico riguroso constituyen elementos indispensables para el éxito en operaciones transfronterizas. Esta realidad exige de los profesionales tributarios el desarrollo de competencias técnicas avanzadas que les permitan brindar asesoría estratégica que optimice el cumplimiento fiscal mientras preserva la competitividad empresarial en mercados globales.

Los desarrollos futuros en esta materia probablemente acentuarán las tendencias actuales hacia mayor transparencia, intercambio automático de información, y coordinación internacional en materia de control fiscal. La implementación progresiva de tecnologías avanzadas de análisis de datos por parte de las administraciones tributarias incrementará la capacidad de detección de inconsistencias y patrones que sugieran riesgos fiscales, lo que elevará aún más la importancia de mantener posiciones técnicamente sólidas y bien documentadas.

La due diligence tributaria internacional efectiva en este entorno requiere aproximaciones metodológicamente rigurosas que integren análisis jurídico, económico y operativo en evaluaciones coherentes que consideren tanto riesgos inmediatos como implicaciones estratégicas de largo plazo. Los profesionales que dominen estas competencias estarán bien posicionados para agregar valor significativo en un entorno donde los errores fiscales pueden tener consecuencias cada vez más severas, mientras que las estructuras bien diseñadas e implementadas pueden generar ventajas competitivas sostenibles.

La evolución continua de este campo requiere compromiso permanente con la actualización técnica, la adaptación a nuevos desarrollos normativos, y la refinación constante de metodologías y procedimientos que reflejen las mejores prácticas internacionales adaptadas a las realidades específicas del entorno colombiano. En este contexto, la due diligence tributaria internacional se consolida no como un ejercicio puntual de verificación de cumplimiento, sino como un proceso continuo de gestión de riesgos fiscales que debe integrarse profundamente en la estrategia y operación de empresas que operan en mercados globales.

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA DESDE CERO, LO QUE TODO CONTADOR DEBE SABER

**Por:** ARMANDO PONCE BEJARANO

Contador Público, Especialista en Impuestos

CEO Accouching SAS

Consultor en Precios de Transferencia

Hace unos meses, un empresario colombiano me dijo con rabia y desconcierto: “¿Por qué nadie me avisó? ¿Quién debía haber levantado la mano?”. Su compañía acababa de recibir un requerimiento de la DIAN por no haber cumplido con las normas de precios de transferencia. El resultado: una sanción millonaria que pudo haberse evitado con una alerta a tiempo.

No es una historia aislada. Cada año, empresas en Colombia descubren demasiado tarde que estaban obligadas a cumplir con este régimen, diseñado para evitar la manipulación de precios entre compañías vinculadas y proteger la base tributaria del país.

Y surge la pregunta inevitable: ¿debe un contador o un revisor fiscal ser experto en precios de transferencia? La respuesta es no. Pero sí debe tener la capacidad de detectar las señales de alerta y advertir cuando la empresa debe cumplir con estas obligaciones. No hacerlo puede poner en riesgo no solo a la organización, sino también la reputación del profesional.

### EL CORAZÓN DEL ASUNTO: ¿QUÉ SON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA?

En términos simples, los precios de transferencia son los valores pactados en operaciones entre empresas vinculadas que se encuentran en distintas jurisdicciones fiscales.

El régimen de precios de transferencia es el marco normativo que regula cómo deben documentarse y valorarse esas operaciones. *Su objetivo:* demostrar que cumplen con el principio de plena competencia -también conocido como *Arm's Length Principle*-, que exige que los precios entre vinculados se pacten

como si fueran operaciones entre partes independientes en condiciones similares.

## CUANDO LOS NÚMEROS HABLAN: UN EJEMPLO CONCRETO

Imaginemos a la empresa **A**, ubicada en un país con tarifa de impuesto del 25%, que es dueña de la empresa **B**, situada en Colombia con tarifa del 35%.

La compañía A fabrica los productos y los vende a B, que se encarga de distribuirlos en el mercado local colombiano.

### Escenario 1. La compañía opera a valores de Mercado

En este caso, ambas empresas pactan los precios de compra y venta como lo harían compañías independientes, es decir, con la libertad de aceptar o rechazar las condiciones buscando siempre maximizar su propio beneficio.

Veamos a continuación unos números hipotéticos que ilustran este escenario:

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>Consolidado</b>
Ventas	1.000	1.900	1.900
Costos	- 400	- 1.000	- 400
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>600</b>	<b>900</b>	<b>1.500</b>
Gastos	- 200	- 250	- 450
<b>Utilidad Operacional</b>	<b>400</b>	<b>650</b>	<b>1.050</b>
Costos financieros	- 10	- 100	- 110
<b>UAI</b>	<b>390</b>	<b>550</b>	<b>940</b>
Impuesto de Renta	- 98	- 193	- 290
Tarifa de Impuesto	25,0%	35,0%	30,9%
<b>Utilidad Neta</b>	<b>293</b>	<b>358</b>	<b>650</b>
<b>% Márgen Neto</b>	<b>29,3%</b>	<b>18,8%</b>	<b>34,2%</b>

En este caso, los precios de transferencia reflejan valores de mercado: **\$1.000**, una cifra que cualquier empresa independiente estaría dispuesta a pagar por ese producto. El resultado es un negocio equilibrado, donde las utilidades se distribuyen de forma razonable y los impuestos se reparten justamente entre ambas jurisdicciones.

Veamos un segundo escenario:

### **Escenario 2. La compañía manipula sus precios de transferencia**

¿Qué ocurre si el grupo, dentro de una estrategia de optimización tributaria global, decide aumentar los precios en un 40% aun a costa de sacrificar la rentabilidad de la empresa B?

Veamos este escenario con cifras:

	A	B	Consolidado
Ventas	1.400	1.900	1.900
Costos	- 4 00	- 1.400	- 400
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>1.000</b>	<b>500</b>	<b>1.500</b>
Gastos	- 200	- 250	- 450
<b>Utilidad Operacional</b>	<b>800</b>	<b>250</b>	<b>1.050</b>
Costos financieros	- 10	- 100	- 110
<b>UAI</b>	<b>790</b>	<b>150</b>	<b>940</b>
Impuesto de Renta	- 1 98	- 53	- 250
Tarifa de Impuesto	25,0%	35,0%	26,6%
<b>Utilidad Neta</b>	<b>593</b>	<b>98</b>	<b>690</b>
<b>% Márgen Neto</b>	<b>42,3%</b>	<b>5,1%</b>	<b>36,3%</b>

En este segundo escenario podemos observar que los únicos valores que cambian son las ventas de la empresa A, que a su vez se convierten en el costo de la empresa B. El resto de las cifras permanecen iguales, ya que tanto los costos de A, como los gastos de A y B, así como las ventas de B a terceros, se realizan con partes independientes, donde no es posible manipular los precios.

La comparación entre ambos escenarios muestra cómo, con un simple ajuste, la utilidad consolidada se incrementa en \$40, mientras que el impuesto de la empresa B se reduce drásticamente, afectando de manera directa el recaudo en esa jurisdicción.

Esto es precisamente lo que buscan evitar las normas de precios de transferencia: que, mediante la manipulación de precios entre vinculados, se traslade artificialmente la base gravable de un país a otro.

Las normas de precios de transferencia no son algo nuevo ni exclusivo de Colombia. La OCDE publicó sus primeras directrices en 1979, basadas en el principio de plena competencia, y desde entonces han sido actualizadas en varias ocasiones, siendo la edición más reciente la de 2017, adaptada al plan BEPS.

En Colombia, este régimen fue introducido con la Ley 788 de 2002, momento a partir del cual la DIAN inició un proceso riguroso para vigilar y controlar el traslado {de impuestos hacia otras jurisdicciones fiscales.

## **¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS A CUMPLIR CON EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COLOMBIA?**

En Colombia, las condiciones para estar sujetos al régimen de precios de transferencia son las siguientes:

- 1. Ser contribuyentes del impuesto sobre la renta:** Es importante aclarar que los precios de transferencia no constituyen un impuesto en sí mismos, pero están directamente relacionados con la determinación del impuesto sobre la renta. En otras palabras, los ingresos, costos y deducciones reportados en la declaración de renta deben cumplir con el principio de plena competencia.
- 2. Realizar operaciones con vinculados económicos en el exterior o ubicados en zonas francas:** Para este punto se deben tener en cuenta las definiciones de vinculación económica establecidas en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.
- 3. Tener ingresos o patrimonio que superen ciertos topes.**
  - Ingresos brutos iguales o superiores a 61.000 UVT.
  - Patrimonio bruto igual o superior a 100.000 UVT.
- 4. Operar con entidades ubicadas en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula tributación.**

En este caso, la obligación aplica incluso si no existe vinculación económica y sin importar el nivel de ingresos o patrimonio.

En conclusión, si una empresa cumple con cualquiera de estas condiciones, debe sujetarse al régimen de precios de transferencia en Colombia. Por ello, el



contador o revisor fiscal tiene la responsabilidad de realizar este primer filtro y determinar si la empresa bajo su asesoría se encuentra obligada a cumplir con estas normas.

## **¿QUÉ OBLIGACIONES DEBE CUMPLIR UNA EMPRESA BAJO EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA?**

Una empresa obligada al régimen de precios de transferencia debe atender dos tipos de obligaciones: sustanciales y formales.

### **1. Obligación sustancial**

Para el cálculo del impuesto sobre la renta, los precios de venta, costos o deducciones con vinculados económicos deben estar a valores de mercado y cumplir con el principio de plena competencia.

### **2. Obligaciones formales**

Las empresas que cumplan con las condiciones antes mencionadas deberán atender cuatro obligaciones formales:

#### **a) Declaración informativa**

En la declaración informativa de precios de transferencia (Formulario 120, conformado por el Formato 1125), se presenta un resumen de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas. Allí se identifica:

- Cada uno de los terceros vinculados,
- El monto de las operaciones,
- El tipo de transacción,
- El método utilizado para demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia,
- Y otra información de interés para la DIAN que le permita conocer las operaciones sujetas a esta normativa.

#### **b) Documentación comprobatoria**

Las empresas sujetas al régimen pueden estar obligadas a presentar hasta tres tipos de informes:

### **I. Informe Local:**

*Debe presentarse cuando el valor por tipo de operación supere las 45.000 UVT en el periodo gravable. Este informe incluye un análisis funcional y un análisis económico que demuestren ante la DIAN que las operaciones cumplen con el principio de plena competencia.*

*En el caso de operaciones con empresas ubicadas en jurisdicciones de nula o baja tributación, el tope se reduce a 10.000 UVT.*

### **II. Informe Maestro:**

*Se exige cuando una empresa, además de presentar el Informe Local, pertenece a un grupo multinacional. En este documento se debe proporcionar información detallada sobre el funcionamiento del grupo económico al que pertenece la entidad en Colombia.*

### **III. Informe País por País:**

*Aplica para grupos multinacionales cuya entidad controlante o matriz sea residente en Colombia y que, además, cuenten con filiales, subsidiarias, sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero obligados a presentar estados financieros consolidados.*

- ♦ El requisito se activa cuando los ingresos consolidados del grupo superan los 81.000.000 de UVT, entre otros criterios establecidos por la norma.
- ♦ Dada la magnitud del umbral, solo un número muy reducido de empresas en Colombia están obligadas a presentar este informe.

## **¿CUÁLES SON LAS SANCIONES QUE APLICAN AL INCUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA?**

El régimen sancionatorio de precios de transferencia es, sin duda, uno de los más severos del Estatuto Tributario. Esto se debe a que la base para el cálculo de las sanciones se determina sobre el valor de las operaciones con vinculados económicos del exterior, lo que hace que cualquier incumplimiento pueda resultar extremadamente costoso para una empresa.

No entraré a detallar cada una de las sanciones, pero remito al lector al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, donde se encuentran descritas en profundidad. Allí se contemplan sanciones por:

- **Extemporaneidad:** aumentan mes a mes (o por fracción de mes), lo que convierte el envío tardío en una de las faltas más onerosas.
- **Omisión de información:** cuando no se presenta la declaración o los informes exigidos.
- **Inconsistencias:** por errores o imprecisiones en la información reportada.

En conclusión, la severidad del régimen sancionatorio hace que cumplir oportunamente con estas obligaciones no sea solo un tema de formalidad, sino una verdadera estrategia de protección financiera para la empresa.

Volvamos a la historia con la que comenzamos. Ese empresario, con el requerimiento de la DIAN en la mano y el rostro de preocupación, no solo estaba lamentando una sanción millonaria: estaba enfrentando la sensación de haber perdido una batalla que ni siquiera sabía que debía librar.

Su pregunta - “¿*Quién debía haber levantado la mano?*”- sigue resonando. La respuesta es clara: el contador o el revisor fiscal no necesitan ser expertos en precios de transferencia, pero sí deben ser los primeros en advertir el riesgo. Esa alerta, a tiempo, puede salvar a la empresa de pérdidas irreparables.

En un mundo donde los negocios son cada vez más globales y las autoridades tributarias más exigentes, el verdadero valor del contador no está únicamente en llevar números, sino en **proteger a la empresa con conocimiento y criterio**.

Porque al final, los precios de transferencia no se tratan solo de cifras, sino de decisiones que pueden costar —o ahorrar— millones. Y en esa línea delgada entre la prevención y la sanción, la diferencia la marca siempre quien se atreve a levantar la mano.

# IMPUESTOS IVA Y CONSUMO EN ARGENTINA, PARAGUAY Y COLOMBIA FUNDAMENTOS, ARQUITECTURA Y DESAFÍOS DE EQUIDAD

**Por:** LUCAS ROBERTO FENOGLIETTO

Contador Público Argentina,  
Especialista en Administración Financiera  
Magister en Derecho Tributario

**Por:** MARÍA ISABEL LOVERA MIR

Licenciada en Ciencias Contables Paraguay,  
Especialista en Educación Superior  
Perito Contable

## INTRODUCCIÓN

El tributo puede definirse, en palabras de Giuliani Fonrouge, como *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”*. Esta conceptualización destaca su carácter coactivo, su fundamento en la potestad tributaria y la inserción de la relación obligacional en el derecho público. Si bien hoy predomina la recaudación monetaria, históricamente se verificaron tributos en especie. Adam Smith refiere el caso del diezmo pagado mayormente en especie —cereales, vinos, ganados—, entendido como un gravamen sobre la tierra. De manera similar, Giuliani Fonrouge menciona gravámenes agrícolas en Rusia que obligaban a entregar parte de la cosecha al Estado o a cooperativas, mientras que en México y el Reino Unido se registraron experiencias de pagos “en especie”, como el derogado impuesto sucesorio cancelable con tierras, muebles u objetos artísticos.

En este contexto histórico y conceptual, Tarantino distingue entre sistema tributario —conjunto racional y armónico de normas articuladas por un fin unitario— y régimen tributario, cuando las reglas se imponen de modo inorgánico o con fines meramente recaudatorios. Héctor Villegas complementa esta visión al sostener que la noción de “sistema” opera como ideal regulativo más que como descripción de la realidad positiva, aunque en

sentido amplio puede aludir al conjunto de tributos vigentes en un tiempo y lugar. A lo largo de la historia se han propuesto esquemas de impuesto único —como los planteados por la fisiocracia, Revans, Menier, Tellier, Pastor, Henry George o Schueller—, pero la doctrina mayoritaria los objeta debido a la inexistencia de un impuesto perfecto que distribuya equitativamente la carga, la necesidad de pluralidad para limitar la evasión por correlación entre tributos, la multiplicidad de manifestaciones de capacidad contributiva no abarcables por un único hecho imponible, y la insuficiencia recaudatoria de un impuesto único.

Dentro de la clasificación clásica de tributos se distinguen tasas, contribuciones especiales e impuestos. Las tasas se vinculan a un servicio o actividad estatal que beneficia o afecta particularmente al obligado, surgiendo la obligación por el goce o aprovechamiento del servicio. Las contribuciones especiales financian obras o servicios públicos divisibles de los que derivan beneficios diferenciales para un grupo de contribuyentes. Por último, los impuestos son extracciones coactivas, generalmente en dinero, destinadas a financiar gastos públicos indivisibles, como defensa, jurisdicción y administración general. Entre las categorías habituales se incluyen impuestos a la renta, patrimoniales, impuestos sobre el consumo, aportes y contribuciones a la seguridad social, e impuestos al comercio exterior, entre otros.

En este marco, la tributación al consumo desempeña un rol central en la financiación pública por su elevada productividad y relativa facilidad de administración. El Impuesto al Consumo, combina una base amplia con un mecanismo de crédito fiscal que evita la acumulación en cadena. No obstante, su naturaleza indirecta genera impactos distributivos regresivos, especialmente notorios en hogares de menores ingresos que destinan una mayor proporción de su renta al consumo (OCDE, 2022).

## **1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN ARGENTINA: ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO**

El IVA argentino es un impuesto indirecto, plurifásico y no acumulativo que mide la capacidad contributiva a través del consumo. El mecanismo de débito-crédito fiscal evita la tributación en cascada: el contribuyente determina el impuesto por diferencia entre el débito fiscal (ventas) y el crédito fiscal (compras e importaciones gravadas).

- **Objeto del impuesto:** Se gravan ventas de cosas muebles, obras, locaciones y prestaciones de servicios, en la medida en que se realicen a título oneroso, de modo habitual y dentro del territorio argentino.

Quedan fuera, por ejemplo, servicios prestados íntegramente en el exterior por sujetos inscriptos. En cambio, la enajenación de activos no corrientes (p. ej., mobiliario desafectado del giro) por una sociedad está alcanzada.

- **Concepto de venta:** Incluye transferencias onerosas —ventas, permutas, daciones en pago, adjudicaciones por disolución, subastas— y supuestos asimilados (autoconsumo). Se excluyen las reorganizaciones empresarias bajo los supuestos previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- **Sujetos:** Son sujetos pasivos las personas humanas y jurídicas que realicen operaciones gravadas, incluyendo profesionales, prestadores de servicios, empresas constructoras, UTE, consorcios y otros agrupamientos, con o sin personería.
- **Alícuotas:** General del 21%; incrementada del 27% (ciertos servicios públicos con medidor en domicilios comerciales); reducida del 10,5% (segmentos de canasta básica, transporte de corta distancia, servicios de salud y construcción de vivienda).
- **Beneficios fiscales:** Exenciones por fines culturales, sociales o religiosos; exclusiones del objeto; y regímenes promocionales (p. ej., zonas especiales) que pueden incluir exenciones o diferimientos.
- **Administración:** La fiscalización corresponde a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero en Argentina.
- **Regresividad:** Al tratarse de un impuesto al gasto, la carga relativa es mayor en hogares de ingresos bajos por su mayor propensión media al consumo (OCDE, 2022).

## 2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN PARAGUAY: CONFIGURACIÓN LEGAL

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Paraguay se encuentra regulado por la Ley N.º 6380/2019 (Libro II, Título I). Este tributo comparte las características de ser indirecto, plurifásico y no acumulativo, y su administración corresponde a la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (DNIT).

- **Hecho imponible y territorialidad:** El IVA grava las enajenaciones de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones realizadas en el territorio nacional (Art. 80, Ley N.º 6380/2019). Para su aplicación, no

se consideran el lugar de celebración del contrato ni la nacionalidad o domicilio de las partes.

- **Servicios digitales:** Los servicios digitales se encuentran alcanzados por el impuesto cuando son utilizados o aprovechados efectivamente en Paraguay. Se presume la localización en el país si se verifica alguno de los siguientes indicios: dirección IP, código de país de la SIM, dirección de facturación, cuenta bancaria utilizada o emisor de la tarjeta de pago (Art. 6, Decreto N.º 3107/2019). Las entidades financieras, casas de cambio, cooperativas, procesadoras de pago, empresas de telefonía y otras actúan como agentes de percepción (Art. 31, Decreto N.º 3107/2019).
- **Nacimiento de la obligación:** La obligación tributaria surge con la entrega del bien, la prestación del servicio, la percepción total o parcial del precio, o el vencimiento del plazo convenido (Art. 83, Ley N.º 6380/2019). Existen reglas específicas para importaciones, servicios públicos y servicios contratados en el exterior.
- **Sujetos:** Son sujetos del impuesto las personas físicas (prestación de servicios independientes, arrendamiento de inmuebles), empresas unipersonales, sociedades y demás entidades privadas, entes públicos que desarrollen actividad empresarial, importadores, estructuras jurídicas transparentes, establecimientos permanentes de no residentes, contribuyentes del Impuesto a los No Residentes y sucesiones indivisas (Art. 82, Ley N.º 6380/2019).
- **Determinación:** El débito fiscal está constituido por el IVA devengado en las operaciones gravadas (Arts. 86–87), y el crédito fiscal se integra con el IVA discriminado en las adquisiciones, el IVA de importación y las retenciones o percepciones aplicadas a no residentes (Art. 88). La liquidación es mensual mediante el Formulario N.º 120 – IVA (Versión 4), conforme a la RG N.º 33/2020 (código de obligación 211), a través del sistema Marangatú, de acuerdo con el calendario perpetuo de vencimientos.
- **Alícuotas:** La tasa general del impuesto es del 10%, y la tasa reducida del 5% se aplica a: i) arrendamiento de viviendas y enajenación de inmuebles; ii) determinados bienes de la canasta familiar; iii) productos agrícolas, hortícolas y frutícolas en estado primario; iv) productos pecuarios en estado primario; v) medicamentos registrados (Art. 90, Ley N.º 6380/2019).

- **Exoneraciones:** El Artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019 establece exoneraciones para: enajenación de moneda extranjera, valores y acciones; cesión de créditos; bienes de capital amparados por regímenes de inversión (Ley N.º 60/1990); libros, periódicos y revistas de interés cultural, científico o educativo, impresos o digitales; donaciones a entidades educativas y deportivas reconocidas; juegos de azar; combustibles derivados del petróleo y biocombustibles; reorganizaciones empresariales y aportes de capital; exportaciones con documentación respaldatoria; intereses de valores, derivados financieros y flete internacional relacionado con exportaciones; servicios de enseñanza reconocidos; transporte público de pasajeros hasta 100 km; operaciones entre cooperativas y sus socios; importaciones específicas (equipajes, diplomáticos, bienes de capital, buses para renovación de flota). También se contemplan exoneraciones para asociaciones, fundaciones, entidades religiosas y partidos políticos que realicen actividades de bien social sin fines de lucro, quedando excluidas aquellas de carácter comercial.
- **Administración:** La recaudación, control y fiscalización del IVA corresponden a la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (DNIT), siendo el sistema Marangatú la plataforma utilizada para declaraciones juradas y pagos, tanto presenciales como electrónicos.

## 2.1 Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) en Paraguay

El ISC apunta a finalidades extrafiscales (salud, ambiente, desincentivo de consumos nocivos) y grava la importación y la primera enajenación de ciertos bienes nacionales, incluyendo tabacos y derivados, bebidas alcohólicas y otros bienes suntuarios. La obligación nace con la entrega respaldada por comprobante (o su fecha) o, en importación, con la apertura del registro de entrada aduanero (Art. 110, Ley N.º 6380/2019). Las tasas varían por producto (p. ej., 20% para diversas categorías de tabaco, según Art. 8 del Decreto N.º 3109/2019, modificado por Decreto N.º 6619/2022). Están exoneradas la exportación del propio fabricante, el agua potable (y ciertas aguas minerales), bebidas lácteas y sustitutos vegetales, y medicamentos (Art. 130, Ley N.º 6380/2019). Declaraciones mensuales mediante Formulario N.º 130 (Versión 2), código 311, conforme RG N.º 33/2020.

El Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) constituye un tributo especial aplicado a determinados bienes de consumo, tanto de producción nacional como importada.



El ISC, regulado en los artículos 107 al 130 de la legislación tributaria paraguaya, busca no solo recaudar ingresos fiscales sino también regular el consumo de bienes considerados sensibles para la salud y la economía.

El hecho generador del ISC se configura con la importación o primera enajenación de bienes señalados en la ley (Art. 107). A los efectos de este impuesto, enajenación incluye toda operación, onerosa o gratuita, que transfiera el derecho de propiedad (Art. 108). Los contribuyentes son fabricantes e importadores de los bienes gravados (Art. 109), configurándose la obligación tributaria con la entrega o importación (Art. 110).

La base imponible corresponde al precio de venta en fábrica o al valor aduanero de los bienes importados, con posibilidad de aplicar un incremento presunto para armonizar la tributación (Art. 112). El Poder Ejecutivo puede fijar valores imponibles presuntos (Art. 113) y los fabricantes e importadores deben comunicar precios a la Administración Tributaria (Art. 114).

Los bienes gravados incluyen tabacos (Art. 115), bebidas alcohólicas y no alcohólicas con azúcar o edulcorante (Art. 116), productos de alto contenido calórico (Art. 117), combustibles derivados del petróleo (Art. 118) y otros bienes como aeronaves, embarcaciones, piedras preciosas, electrodomésticos, celulares, armas y perfumes (Art. 119). Asimismo, el Poder Ejecutivo puede establecer tasas diferenciales (Art. 120), las cuales varían por producto (p. ej., 20% para diversas categorías de tabaco, según Art. 8 del Decreto N.º 3109/2019, modificado por Decreto N.º 6619/2022).

El cumplimiento del ISC exige liquidación y pago en los plazos establecidos por la Administración Tributaria (Art. 121), así como la obligación de etiquetado con información de alcohol y azúcar (Art. 123). También se requiere documentación respaldatoria, registros contables y controles en la circulación de mercaderías (Arts. 124–129).

Finalmente, se contemplan exoneraciones para exportaciones de bienes nacionales, agua potable, bebidas lácteas y medicamentos (Art. 130).

Declaraciones mensuales mediante Formulario N.º 130 (Versión 2), código 311, conforme RG N.º 33/2020, a través del sistema Marangatú, de acuerdo con el Calendario Perpetuo de Vencimientos.

El ISC en Paraguay combina fines recaudatorios y regulatorios, aplicándose a bienes de impacto económico y social. Su diseño contempla un esquema detallado de obligaciones para fabricantes e importadores, mecanismos de control tributario y exoneraciones estratégicas que buscan equilibrar la carga impositiva con el acceso a bienes esenciales.

### 3. IVA EN COLOMBIA: ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia se administra a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, creada en 1993 por la fusión de la Dirección de Impuestos Nacionales y la Dirección de Aduanas Nacionales. La DIAN ha experimentado reorganizaciones sucesivas (Decretos 1071/1999, 4048/2008, 1321/2011, 1292/2015 y 1742/2020) para fortalecer la eficiencia administrativa y centralizar la gestión de los tributos nacionales y aduanas.

- **Hecho imponible y alcance territorial:** El IVA grava la venta de bienes muebles, la prestación de servicios gravados y las importaciones de bienes. Aplica a todas las operaciones realizadas en territorio colombiano, independientemente del lugar de residencia del contribuyente.
- **Sujetos pasivos:** Personas naturales y jurídicas que realizan operaciones gravadas, incluyendo profesionales independientes, empresas unipersonales, sociedades, asociaciones y entes públicos con actividad económica.
- **Alícuotas y exoneraciones:** Tasa general del 19%, con tarifas reducidas para ciertos bienes y servicios esenciales (alimentos de la canasta básica, medicamentos). Exoneraciones para bienes de capital, libros y publicaciones, exportaciones, servicios educativos y transporte público.
- **Declaración sugerida:** La DIAN ha implementado un mecanismo de declaración sugerida basado en la información de factura electrónica. Este sistema prellena parcialmente los formularios de los contribuyentes, facilitando el cumplimiento tributario y reduciendo costos administrativos. Los contribuyentes pueden validar, corregir o complementar la información, manteniendo la responsabilidad final sobre sus obligaciones fiscales. Este mecanismo representa un ejemplo avanzado de uso de tecnología para mejorar la eficiencia recaudatoria y la fiscalización.
- **Días sin IVA:** Colombia implementa jornadas específicas en las que ciertos productos pueden adquirirse sin pagar IVA, como mecanismo de política fiscal indirecta para estimular el consumo y reactivar la economía. El beneficio aplica tanto en comercios físicos como electrónicos y está condicionado al cumplimiento de límites de unidades por producto. Los Días sin IVA constituyen una herramienta de política pública que modifica temporalmente la carga tributaria y permite estudiar los efectos distributivos del impuesto sobre el consumo.

- **Administración:** La DIAN gestiona recaudación, control y fiscalización del IVA, utilizando herramientas digitales como facturación electrónica, declaraciones sugeridas y canales de pago electrónico.

## Discusión

La comparación evidencia tres planos: diseño del impuesto, administración y equidad. En diseño, Paraguay aplica tasas nominales más bajas (10%/5%) y un elenco más amplio de exoneraciones, además de reglas explícitas para servicios digitales y agentes de percepción financieros. Argentina, con alícuota general del 21%, utiliza una alícuota reducida acotada y beneficios selectivos, con fuerte dependencia recaudatoria del IVA. Colombia aplica una tarifa general del 19%, con tarifas reducidas y categorías de exentos/excluidos; el Impuesto Nacional al Consumo (INC) complementa el gravamen a consumos específicos.

En administración, Argentina centraliza la gestión nacional en AFIP y coordina con agencias subnacionales (entre ellas, ARCA en el ámbito subnacional), Paraguay concentra en DNIT y digitaliza el cumplimiento vía Marangatú, mientras que Colombia se apoya en DIAN con fuerte digitalización a través de facturación electrónica y herramientas como la declaración sugerida y los días sin IVA. En equidad, el IVA sigue siendo regresivo en los tres países (OCDE, 2022). Tasas reducidas y exoneraciones a bienes básicos atenúan parcialmente el efecto, pero suelen generar gasto tributario y posibles filtraciones hacia hogares de mayores ingresos. Mecanismos alternativos — transferencias focalizadas o devoluciones condicionadas— pueden lograr mejores resultados distributivos sin erosionar la base.

## Conclusiones

El marco teórico del derecho tributario aporta claves para comprender por qué los sistemas modernos optan por multiplicidad de tributos antes que por un impuesto único: eficiencia recaudatoria, cobertura de manifestaciones heterogéneas de capacidad contributiva y control por correlación. En ese contexto, el IVA constituye un instrumento eficaz pero regresivo, que requiere medidas compensatorias y un diseño adecuado de alícuotas reducidas y exenciones.

La comparación entre Argentina, Paraguay y Colombia muestra: (i) diferencias en tasas nominales y estructura de exenciones (21% en Argentina, 10%/5% en Paraguay, 19% en Colombia con exclusiones y tarifas reducidas); (ii) arreglos

administrativos diferenciados: ARCA en Argentina, DNIT en Paraguay y DIAN en Colombia, esta última con innovaciones como la declaración sugerida y los días sin IVA; y (iii) coexistencia de tributos complementarios con fines específicos: el ISC en Paraguay con propósito extrafiscal y el Impuesto Nacional al Consumo (INC) en Colombia como gravamen selectivo.

Si bien los tres países avanzan en digitalización (factura electrónica, portales de autogestión), persisten retos en materia de equidad y eficiencia. Las alícuotas reducidas y exenciones atenúan la regresividad, pero generan gasto tributario y filtraciones hacia sectores de ingresos medios y altos. En Colombia, los “días sin IVA” implican una estrategia coyuntural de estímulo al consumo formal, aunque plantean interrogantes sobre focalización. Alternativas como devoluciones focalizadas a hogares vulnerables o transferencias condicionadas ofrecen mejores resultados distributivos sin erosionar la base del impuesto. La coordinación interinstitucional, el fortalecimiento de la fiscalización digital y la adopción de políticas compensatorias resultan esenciales para equilibrar eficiencia recaudatoria y justicia tributaria en la región.

### **Bibliografía consultada**

- ♦ ATCHABAHIAN, Adolfo (2013). Régimen jurídico de la gestión y el control en la hacienda pública, Ed. La Ley, Buenos Aires.
- ♦ BRUNO, Norberto y FENOGLIETTO, Lucas (2025). Temas de Administración y Finanzas Públicas (Estudios, Historias y Propuestas), 2ª edición, Ed. UNLaM-DCE, Repositorio Digital UNLaM, San Justo.
- ♦ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2011). Derecho Financiero, 10ª edición, Ed. La Ley, Buenos Aires.
- ♦ VILLEGAS, Héctor B. (2003). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires.
- ♦ JARACH, Dino (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- ♦ MUSGRAVE, Richard A. y MUSGRAVE, Peggy B. (1992). Hacienda Pública: Teórica y Aplicada, Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- ♦ ROSEN, Harvey (2008) Hacienda Pública, Ed. McGraw-Hill, 7ª edición, Madrid.
- ♦ STIGLITZ, Joseph E. (2016). La economía del sector público, 4ª edición, Ed. Cúspide, Buenos Aires.

## INEFICACIA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN

**Por:** ANDREA JULIANA DURÁN PARADA  
Abogada Magíster derecho administrativo  
Auditora Fiscalización DIAN

### RESUMEN

Además de exponer los tipos de ineficacia en que pueden encontrarse las declaraciones tributarias, este artículo abordará algunas ambigüedades que presenta el Sistema Informático de Obligación Financiera de la DIAN<sup>2</sup>, con ocasión de las cuales se presenta un alto flujo de solicitudes para dar de baja esas declaraciones presentadas erróneamente por un no obligado, de conformidad con lo establecido en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, o corregidas por fuera de los términos establecidos en los artículos 588, 589 y 714 del E.T, lo cual implica una urgente reestructuración del sistema electrónico enunciado, y una modificación de lo dispuesto en el artículo 594-2 del E.T.

La DIAN se encuentra, relativamente, en permanente cambio por las constantes reformas tributarias lo cual, entre otras, ha traído consigo la modificación de su Manual de Fiscalización<sup>3</sup>. Sin embargo, esta entidad adolece de ciertos sesgos que generan en grado costos administrativos por el despliegue a fin de requerimientos productos de errores o vacíos normativos. Un claro ejemplo de esto, es lo que sucede con el Sistema de Información de Obligación Financiera el cual no se ajusta a las necesidades actuales de dicha Entidad, toda vez que, si bien el nuevo manual establece que la DIAN debe procurar la eficiencia administrativa y el fortalecimiento de la colaboración con los contribuyentes, a la fecha dicho sistema no se encuentra parametrizado para marcar automáticamente y dejar sin efectos legales las declaraciones de Renta que son ineficaces por ministerio de la ley “ope legis”.<sup>4</sup>

2 Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales o en adelante DIAN.

3 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Manual de Fiscalización versión 03. agosto 2024.

4 Por ministerio de la ley.

Desde este reconocimiento explicaremos los tipos de ineficacia de las declaraciones y sus efectos, así como “desgaste” administrativo de la entidad intentando controlar este fenómeno y posteriormente plantearemos alternativas de solución a esta problemática.

**1. TIPOS DE INEFICACIA EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

La Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, ha sido enfática al advertir que la ineficacia de las declaraciones tributarias puede presentarse de dos formas: 1) En las declaraciones que se tienen por no presentadas y 2) En las declaraciones que no surten efecto legal alguno. La diferencia entre estas dos radica en que, en las primeras se requiere de un acto administrativo que así lo declare; mientras en las segundas, no se requiere de la expedición de acto administrativo toda vez que esta ineficacia opera de pleno derecho. (Dirección de Gestión Jurídica DIAN, 2025,).

Para mayor claridad a continuación se desglosan todos los tipos de ineficacias que pueden darse en declaraciones tributarias:

Declaraciones que se tienen por no presentadas	Declaraciones que no surten efecto legal alguno
I. Declaraciones de corrección presentadas por fuera de los términos establecidos en los artículos 588, 589 y 714 del E.T.	I. Declaraciones de IVA de responsables no residentes sin pago total de acuerdo con lo establecido en el inciso 2 del parágrafo 2 del artículo 437 del E.T.
II. Declaraciones de corrección provocadas sin el lleno de requisitos. (en las que no se incluyeron los mayores valores aceptados según los artículos 709 y 713 del E.T.).	II. Declaraciones de Retención en la Fuente sin pago total de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 580-1 del E.T.
III. Declaraciones que se presentan con posterioridad a la liquidación oficial de aforo. (Artículos 715 y ss. Del E.T.).	III. Declaraciones presentadas por los no obligados a declarar de conformidad con lo precisado en los artículos 6 y 594-2 del E.T.
IV. Declaraciones que no fueron debidamente presentadas [casos taxativamente consagrados en el artículo 580 del E.T.].	

Posteriormente, es preciso traer a colación el artículo 6 del E.T, que dispuso frente a la declaración voluntaria del Impuesto Sobre La Renta lo siguiente:

**ARTICULO 6. DECLARACIÓN VOLUNTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** *El impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta, según el caso, realizados al contribuyente durante el respectivo año o período gravable.*

**PARÁGRAFO.** *Las personas naturales residentes en el país a quienes les hayan practicado retenciones en la fuente y que de acuerdo con las disposiciones de este Estatuto no estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se registrá por lo dispuesto en el Libro I de este Estatuto.*

De esto es claro que los no obligados a declarar pueden convertirse en obligados voluntarios, siempre que se les efectúen retenciones en la fuente a los pagos o abonos en cuenta que por cualquier concepto reciban durante el respectivo año gravable. En tal sentido y por virtud de la obligatoriedad de pagos bancarizados para efectos fiscales del artículo 771-5 del E.T, o de los pagos a nomina mediante depósitos bancarios o de la proliferación de operaciones y transacciones financieras a través de plataformas de internet o cuentas de depósito de bajo monto, - Nequi, Bancolombia, etc. -, puede entonces predicarse validez legal de las declaraciones de renta para la mayoría de las personas naturales dado que, las entidades bancarias efectúan retenciones en la fuente (así sea un peso) a las transacciones realizadas por sus clientes.

De este modo, resulta evidente que, la redacción de la disposición normativa anteriormente citada precisó que las personas sujeto de retenciones se convierten en obligados a declarar Renta para esa vigencia, no siendo por tanto dable para esos contribuyentes la aplicación de la calidad de no obligado a declarar establecida en el artículo 594-2 del E.T. (Decreto 624 de 1989, art. 594-2).

### **1.1 Declaraciones presentadas por un no obligado a declarar.**

De igual forma, es necesario hacer alusión a los casos en que el sistema Informático de Obligación Financiera de la DIAN no marca de manera automatizada como ineficaces declaraciones tributarias que por mandato

legal lo son, el primer ejemplo se encuentra en las declaraciones en las cuáles se registran valores inferiores a los establecidos para ser obligado a declarar Renta para esa vigencia o año gravable, y en la casilla 132 de la declaración se evidencia que, durante el periodo el contribuyente no fue sujeto de retenciones conforme a lo establecido en el artículo 6 del Estatuto Tributario. (Decreto 624 de 1989, art. 6).

Sobre lo anterior vale la pena señalar que, por citar un ejemplo, anualmente en la Dirección Seccional DIAN de Bucaramanga se tramitan a través de su División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva aproximadamente 150 solicitudes para dar de baja declaraciones presentadas erróneamente por un no obligado, fundamentadas en lo establecido en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario<sup>5</sup>; las cuales podrían desaparecer de manera directa si se parametrizara el sistema para efectuar este tipo de marcaciones de manera automática. El problema está en que para dar trámite y respuesta final a este tipo de solicitudes, conlleva un costo fiscal muy alto para la DIAN, en el despliegue de funciones y horas funcionario, que a la final es asumido por cada uno de los ciudadanos que pagan sus impuestos.

Lo anterior pone en evidencia que, al encontrar que un funcionario que bien podría llevar a cabo visitas de verificación de facturación electrónica, puntos o realizar actividades de auditoria tributaria que se traduzcan en un recaudo efectivo, estos están en cambio asignados a proyectar oficios de respuesta final a PQSR, para dar solución a la ineficacia de las declaraciones tributarias. Esta actividad, sin mayor duda podría obviarse si la Entidad empleara los recursos tecnológicos que actualmente brinda la informática y la Inteligencia Artificial<sup>6</sup>, que podrían optimizar el tiempo, agilizar los trámites y evitar estos Re-reprocesos. (Decreto 624 de 1989, art. 594-2).

Otro claro ejemplo de cómo la DIAN podría hacer uso de la tecnología para optimizar los recursos, es efectuar una licitación con el fin de contratar con un proveedor tecnológico, los servicios de parametrización y actualización del *SI Obligación Financiera*, incluyendo en esta nueva versión herramientas automatizadas mediante el uso de la IA, que permitan ejecutar tareas de razonamiento como lo es clasificar todas las declaraciones, de acuerdo a la normatividad tributaria vigente, permitiendo de esta forma que las declaraciones que por mandato legal no surten efecto legal alguno sean automáticamente marcadas como ineficaces, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite vía derecho de petición.

<sup>5</sup> De ahora en adelante Estatuto Tributario o E.T

<sup>6</sup> La inteligencia artificial (IA) es un campo de la informática que se enfoca en crear sistemas que puedan realizar tareas que normalmente requieren inteligencia humana, como el aprendizaje, el razonamiento y la percepción.



Por esta razón es claro que, este aplicativo debería ser modificado con el fin de que cuando un contribuyente presente declaraciones tributarias en las cuales registre ingresos inferiores a los establecidos para ser obligado a declarar por esa vigencia o año gravable, y no sea sujeto de retenciones conforme a lo establecido en el artículo 6 del Estatuto Tributario, el aplicativo la marque como no válida en virtud de lo establecido en el artículo 594-2 del E.T.

Así mismo, en lo referente a las declaraciones tributarias presentadas por un no obligado a las que hace referencia el artículo 594-2 del E.T., la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN precisó en el (Oficio N° 100202208 – 0225 de 2025)<sup>7</sup>, lo siguiente:

*“Frente a las declaraciones de que trata el artículo 594-2 del E.T., estas deberán ser objeto de revisión por parte de la DGF para determinar si existía la obligación de declarar, bien sea de manera obligatoria o voluntaria, o si no existía dicha obligación. Si se encuentra que la obligación de declarar no existía, la DGF<sup>8</sup> debe informar de esta situación a la DGI<sup>9</sup> para que ajuste la cuenta corriente del contribuyente”.*

Frente al apartado citado en el acápite anterior se destaca que, no es claro el procedimiento que debe darse a las solicitudes de declarar ineficaces las declaraciones presentadas por un no obligado, pues no se indica con exactitud que dependencia de la Dirección de Gestión de Fiscalización se encarga de revisar la procedencia de dichas solicitudes. Sumando a esto, si bien se le ha atribuido en los últimos 5 años a la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva esta función, resulta incoherente que la Subdirección de Normativa y Doctrina de la Entidad precise en el *Concepto No. 091352 del 11 de octubre de 2001*<sup>10</sup>, y *reitere en los Oficios No. Oficio 005603 de enero 25 de 2007*<sup>11</sup>, y *911122 del 10 de agosto de 2022*<sup>12</sup> que *“El acto administrativo... por el cual se declara que no había obligación de declarar, debe producirse dentro del proceso que adelante la Administración, es decir, en el que se aduzca como prueba y se discuta la validez de las (sic) declaración presentada, ya sea en el proceso de devolución de los saldos liquidados en las declaraciones tributarias, en el proceso de cobro o en el proceso de corrección voluntaria del artículo 589 del Estatuto Tributario.”* (Subrayado fuera de texto). (Subdirección de Normativa y Doctrina DIAN, (2001, Párr. 10) (2007 Párr. 6) (2022, Párr. 17).

7 Oficio No. 100202208 – 0225\_Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de febrero 13 de 2025.

8 Dirección de Gestión de Fiscalización.

9 Dirección de Gestión de Impuestos.

10 Concepto No. 091352.Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de octubre 11 de 2001.

11 Oficio No. 005603. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de enero 25 de 2007.

12 Oficio No. 911122. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de agosto 10 de 2022

Dicha incoherencia radica en que, si bien la Subdirección de Normativa y Doctrina designó con exactitud la competencia funcional para estudiar esta clase de solicitudes en la División de Recaudo y Cobranzas, actualmente estos asuntos están siendo tramitados en su totalidad por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva. Teniendo en cuenta lo expuesto de manera precedente, vale la pena replantearse si el hecho de que tanto la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva como La División de Recaudo y Cobranzas tengan de alguna forma la función de valorar todas las pruebas obrantes para determinar si un contribuyente se encuentra obligado o no a declarar Renta para determinada vigencia, y si esa declaración constituye en estricto sentido un título que presta mérito ejecutivo o no, implica de alguna manera una contradicción, o un doble proceso, que podría ser replanteado por la Administración Tributaria con el fin de agilizar los procedimientos y optimizar los recursos.

## **1.2 Declaraciones corregidas por fuera de los términos establecidos en los artículos 588 y 589 del E.T.**

Adicionalmente, el aplicativo de obligación financiera tampoco permite marcar como no válidas declaraciones tributarias que han sido corregidas por fuera de los términos establecidos en los artículos 588 y 589 del E.T. el problema es que, solo por citar un ejemplo, cada año se en la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, se reciben alrededor de 95 solicitudes de este tipo, las cuáles generan costos administrativos como *i)* la elaboración del formato 1561 o de Solicitud de Investigación, *ii)* la realización del Comité seccional, *iii)* la apertura a un expediente tributario dentro del cual debe proferirse un auto declarativo con el fin de declarar como no válida la correspondiente declaración Tributaria; entre todas las demás actividades que, siendo todo este proceso de alguna manera dispendioso e innecesario, requiere el tiempo de horas trabajo de unos auditores, quienes dejan de sustanciar investigaciones tributarias que generan recaudo efectivo. Total de actividades que podrían evitarse si se contara con una parametrización del sistema que automáticamente marcará como no válidas estas declaraciones.

Asu vez se resalta que, si bien mediante la Resolución N° 3992 del 11 de abril de 2007<sup>13</sup>, el Director General de la DIAN adoptó el Servicio Informático Electrónico de la Obligación Financiera, el cual de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la precitada resolución, constituye una herramienta de apoyo que

<sup>13</sup> Resolución 3992 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de 11 de abril de 2007.

facilita la gestión de la administración tributaria y, además, es un mecanismo de información para los contribuyentes, declarantes, agentes de retención y demás sujetos, lo cierto es que, aunque este *sistema* solo constituye un referente para el estudio de las obligaciones tributarias de los usuarios, con base en él se ejecutan procesos de cobro coactivo por parte de las divisiones de recaudo y cobranzas, lo en ocasiones resulta contradictorio porque dicho sistema de obligación financiera constantemente presenta reportes erróneos y no se encuentra parametrizado para marcar como ineficaces las declaraciones tributarias que nunca generaron efectos jurídicos, y en ese sentido, no constituyen título que presta mérito ejecutivo para ser cobrado, con los efectos de i) afectar gravemente a los contribuyentes y de otro ii) inducir a los funcionarios en errores susceptibles de ser indemnizados a los contribuyentes, como un cobro de lo no debido. (Resolución 3992, 2007, art. 8).

Por otra parte, citando el mismo ejemplo, durante este año la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, ha dado trámite a 40 solicitudes de proferir actos administrativos por medio de los cuales se den de baja declaraciones tributarias en las que se registró erróneamente el año gravable o periodo, de conformidad con lo establecido en la (Ley 962, 2005, Art 43)<sup>14</sup> y el (Acuerdo DIAN 42, 2023)<sup>15</sup>, y aunque estas solicitudes son de competencia del GIT de Gestión de Recaudo de la División de Recaudo y Cobranzas, dicha dependencia las redirige a Fiscalización Extensiva, porque en apariencia dichas declaraciones fueron presentadas en una versión de formato diferente al vigente, frente a esto, vale la pena hacer énfasis en que, este tipo de peticiones podrían erradicarse si el aplicativo permitiera que el GIT de Gestión de Recaudo pudiera efectuar todas las correcciones de periodo o año gravable solicitadas por los contribuyentes, independientemente de la variación de los formatos, para lo cual se requiere de una actualización o mejora del sistema que permita ajustar en la versión que corresponde la declaración ya presentada por el contribuyente, y a su vez corregir el periodo o año gravable que el usuario registró incorrectamente.

14 Ley 962 del 8 de julio de 2005 "Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos".

15 Acuerdo DIAN N°42 del 1 de febrero de 2023. Por medio del cual se adopta una línea de defensa de los intereses de la entidad en los procesos administrativos y judiciales relacionados con la aplicación de la sentencia de unificación 2022CE-SUJ-4-002 sobre el plazo para corregir errores de imputación en las declaraciones tributarias con sustento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

En suma, es importante resaltar que, el Procedimiento interno DIAN PR-COT-0465<sup>16</sup> no se encuentra delimitado el proceso mediante el cual se dan de baja las declaraciones, puesto que únicamente se hace referencia general a un auto declarativo y a un auto de archivo con recurso, sin aclarar con exactitud para que casos aplica cada tipo de acto administrativo, lo cual genera ambigüedad, confusión en los auditores que sustancian este tipo de expedientes, pues deben definir autónomamente por cuál de los dos actos administrativos van a optar para cada caso, sin contar con lineamientos claros y precisos por parte de la Entidad frente a que conductas exactamente se enmarcan dentro de cada uno de estos actos administrativos.

Es así como, en la página 39 del procedimiento interno DIAN PR-COT-0465 los únicos criterios con que cuentan los funcionarios para determinar ante cada solicitud porque tipo de acto administrativo optar son los siguientes:

1) *“Auto de archivo con recurso: Cuando se determine que la declaración objeto de estudio fue presentada por el contribuyente sin estar obligado a hacerlo (es decir, que no cumple los requisitos para ser obligado a declarar).*

2) *Auto Declarativo: En el caso de investigar una declaración que no cumple los requisitos formales y debe darse por no presentada, el auditor deberá hacer el respectivo seguimiento de la presentación de la nueva declaración por parte del contribuyente. Si no es presentada la nueva declaración, se deberá presentar el respectivo informe al jefe inmediato, proponiendo un derivado para investigar al contribuyente ahora como omiso”.*

También resulta contradictorio que, con los efectos de costo administrativo, mientras el artículo 594-2 del E.T., el oficio DIAN No.911122 del 10 de agosto de 2022<sup>17</sup> y la sentencia con radicado N.º (19518) del 8 de octubre de 2015 del Consejo de Estado, establecen que las declaraciones tributarias presentadas por un no obligado no producen efecto legal alguno sin necesidad de acto administrativo que así lo declare, para las oficinas de Cobranzas DIAN, todas declaraciones no marcadas como inválidas o sin efecto legal en el Servicio Informático de Obligación Financiera, constituyen título que presta mérito ejecutivo y por tal son susceptibles de ser cobradas, sin sopesar lo establecido en el artículo, oficio y sentencia precitados, pues ello puede ir en contravía del derecho de defensa y contradicción de los contribuyentes, pero a la vez implica que, la Administración se contradiga.

16 Procedimiento interno DIAN de investigación y determinación de tributos e imposición de sanciones o PR-COT-0465.

17 Subdirección de Normativa y Doctrina.

Cuando se hace alusión a que la Entidad con su actuar se contradice, es porque, mientras en Extensiva se emiten oficios indicándole al usuario externo que su declaración no produjo efecto legal alguno sin necesidad de acto administrativo que así lo declare, en Cobranzas por directrices de nivel central se ejecute con normalidad el proceso de cobro de esa declaración, en algunos casos sin sopesar que las personas naturales o jurídicas pueden argumentar la ausencia de título que presta mérito ejecutivo en esa instancia, y que la Administración en aplicación del derecho de defensa y contradicción que le asiste al contribuyente debe valorar todas las pruebas aportadas por los mismos, y motivar con base en ellas su decisión.

### 1.3 Modificaciones efectuadas a declaraciones respecto de las cuales ya operó la firmeza establecida en el artículo 714 del E.T

Aunado a lo anterior, se pone de presente que, este sistema o aplicativo tampoco se encuentra parametrizado para marcar automáticamente como no válidas declaraciones tributarias que fueron presentadas por fuera del término establecido en el artículo 714 del E.T, aun cuando es evidente que, las declaraciones adquieren firmeza dentro de los 3 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, y toda declaración presentada por fuera de ese término no produce efecto legal alguno, puesto que, la declaración inicial adquirió firmeza y se torna inmodificable tanto para la Administración Tributaria como para el administrado, a efectos de ilustrar un caso de estos, a continuación se adjunta la imagen 1 tomada del sistema en mención. (Decreto 624 de 1989, art. 714).

Salidos de Obligaciones
Salidos de Obligaciones Vinculadas
Obligaciones Con Saldo
Detalle Obligación

**Detalle Obligación**

**No. Obligación:** 100119012828530  
**Período:** 1  
**Tipo Obligación:** Impuesto sobre la Renta y Complementario

**Año Gravable:** 2019  
**Vencimiento para Declarar:** 02/09/2020

**Fecha de Corte liquidación:** 27-03-2025

☒ Fecha
☒ Liquidar pago

**Documento Obligación**
☒ Documento Obligación
☐ Documento Obligación

Documentos
Extracto
Salidos

**Documentos Fuente**

No. Documento Fuente	Repetición	Nombre Formato	Fecha Presentación	Estado	Clase Documento	Valor Pagado
2116813415992	1	Renta y Complementario P. N. y Asimiladas de Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes AG 2019	25-08-2020	VALIDA		
2117831990234	1	Renta y Complementario P. N. y Asimiladas de Res. y Suc Ilíquidas de Causantes AG 2020 y siguientes	20-09-2021	NO PROPIO		
2116841417148	1	Renta y Complementario P. N. y Asimiladas de Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes AG 2019	30-01-2025	VALIDA/ACTIVA		

(fuente DIAN) ejemplo de caso reporte de sistema de obligación financiera

## 2. POSIBLES SOLUCIONES A LA PROBLEMÁTICA PRESENTADA

Una alternativa que podría poner en marcha la DIAN, en procura de la mejora continua, es habilitar en el Sistema de obligación financiera una opción que permita a los contribuyentes que corrigieron sus declaraciones tributarias, por fuera de los términos establecidos en los artículos 588, 589 y 714 del E.T, Auto marcar dichas declaraciones como no válidas, indicando en una lista de opciones, cuál de los tres artículos anteriormente referenciados fundamente dicha marcación, sin necesidad de efectuar reprocesos. (Decreto 624 de 1989, arts. 588, 589 y 714).

Ahora, en cuanto al caso de las declaraciones presentadas erróneamente por los no obligados en los términos del artículo 594-2 del E.T, si bien es cierto que, estas declaraciones fueron presentadas voluntariamente por los contribuyentes, y se presumen veraces de conformidad con lo establecido en el artículo 746 del E.T, debería habilitarse una opción dentro del aplicativo para que el contribuyente cargue los soportes que permitan a la Entidad constatar que en efecto para la vigencia no se encontraba obligado a declarar, y consecuentemente con ello se pueda corroborar que dicha declaración no produjo efecto legal y no es susceptible de ser cobrada.

Lo anterior, con el fin de que los funcionarios de Cobranzas que tengan a cargo el proceso de cobro, puedan sopesar todas las pruebas obrantes. Pues conforme el mismo Consejo de Estado lo ha indicado, es en dicha instancia que se puede controvertir la validez o no del título que presta ejecutivo que en este caso sería la declaración tributaria, y ello también disminuiría constantemente el flujo de este tipo de peticiones, y el margen de error de los auditores, pues en muchas ocasiones si no se tienen en cuenta las pruebas que soportan que un contribuyente es un no obligado y simplemente se continua el proceso de cobro con normalidad, se puede estar incurriendo en un cobro de lo no debido, que ocasiona perjuicios al usuario externo sujetos de reparación integral, y que, si fueran detectados tempranamente evitarían a la administración el verse incurso en un proceso contencioso administrativo que puede ocasionar un detrimento del patrimonio público. (Decreto 624 de 1989 arts. 594-2, 746).

Por esta razón, se hace necesario que la DIAN, con el fin de dar aplicación a lo establecido en el numeral 2 de la Directiva Presidencial 3 del 15 de marzo de 2021<sup>18</sup>, y reiterado en la Directiva N°2 de febrero 24 de 2022<sup>19</sup>, ejecute dentro de un plazo corto adecuaciones al Sistema de Información de Obligación Financiera, con el fin de adaptarlo a las necesidades actuales, y aunque

<sup>18</sup> Directiva Presidencial 3 del 15 de marzo de 2021.

<sup>19</sup> Directiva Presidencial 2 del 24 de febrero de 2022.

dichas modificaciones pueden tomar tiempo, esfuerzos y una disponibilidad presupuestal significativa, esto lo amerita, pues se van a simplificar los procesos, y disminuirá el flujo de solicitudes de esta índole, contribuyendo además con el cumplimiento de metas institucionales, lo cual incrementará el recaudo de impuestos, y consecuentemente con ello los recursos públicos, los cuales serán destinados para satisfacer el interés general de los ciudadanos.

Finalmente, vale la pena cuestionarse, si el objetivo principal de la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria Extensiva al ser un área misional es ejecutar todas las acciones necesarias con el fin de realizar gestión que se traduzca en recaudo de tributos, ¿porque se le asigna la función de determinar la validez o no de una declaración tributaria?, pues este es un tema que debería ser estudiado de fondo en el proceso de devolución de los saldos liquidados en las declaraciones tributarias, en el proceso de cobro o en el proceso de corrección voluntaria del artículo 589 del Estatuto Tributario.

En conclusión, resulta necesario modificar lo establecido en el artículo 594-2 del E.T., toda vez que, esta norma es ambigua y se presta para muchos cuestionamientos frente a los casos en que la misma es aplicable o no, para en su lugar contar con una disposición normativa que delimite taxativamente los casos en que un contribuyente es o no obligado a declarar Renta, para así evitar diversidad de criterios frente a la aplicación y alcance de esta norma, en ese sentido, a continuación se hace un cuadro comparativo entre el artículo vigente a la fecha y el proyecto de artículo que se sugiere al legislador con el fin de erradicar los vacíos legales frente a este tema:

<b>ARTÍCULO 594-2 DEL E.T VIGENTE A LA FECHA</b>	<b>PROPUESTA PARA EL NUEVO ARTÍCULO 594-2 DEL E.T.</b>
<Artículo modificado por el artículo 30 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.	Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno sin necesidad de acto administrativo que así lo declare, salvo que el contribuyente durante la vigencia hubiere sido sujeto de retenciones en la fuente, en los términos establecidos en el artículo 6 del presente Decreto. Pues en dicho caso, el mismo se convertirá automáticamente en un obligado a declarar para el periodo o año gravable correspondiente.



ARTÍCULO 594-2 DEL E.T VIGENTE A LA FECHA	PROPUESTA PARA EL NUEVO ARTÍCULO 594-2 DEL E.T.
	<b>Parágrafo 1:</b> La condición de no obligado deberá ser probada por los contribuyentes, durante el proceso de devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias, o en el proceso de cobro.

REFERENCIAS

- ♦ Acuerdo 42 de 2023. [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales]. *Por el cual se adopta una línea de defensa de los intereses de la entidad en los procesos administrativos y judiciales relacionados con la aplicación de la sentencia de unificación 2022CE.SUJ-4-002 sobre el plazo para corregir errores de imputación en las declaraciones tributarias con sustento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.* 1 de febrero de 2023.
- ♦ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (abril 11, 2007). Resolución 3992 de 2007. *Por medio de la cual se adopta el Servicio Informático Electrónico de la Obligación Financiera.* <https://cijuf.org.co/resoluciones/resoluciones07/r3992.htm>
- ♦ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2023). Procedimiento DIAN de investigación y determinación de tributos e imposición de sanciones o PR-COT-0465.
- ♦ Directiva Presidencial No 2. Para entidades públicas de la Rama Ejecutiva del orden nacional. *Por el cual se reiteran los lineamientos para el uso de servicios en la nube, inteligencia artificial, seguridad digital y gestión de datos precisados en la Directiva Presidencial N° 3 de 2021.* 24 de febrero de 2022.
- ♦ GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO, director de Gestión Jurídica DIAN. (2025). Atención al Radicado No. 100202211-403 del 8 de abril de 2024. <https://educacionyeducadores.unisabana.edu.co/index.php/eye/article/view/4333/3810>
- ♦ Ley 962 de 2005. *Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos.* 8 de julio de 2005. D.O. No. 45963.



- ♦ Manual de Fiscalización. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Universidad de Los Andes. Agosto 2024. (*director de Gestión Jurídica DIAN, 2025, Párr. 29*).
- ♦ Oficio No. 100202208 – 0225. [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales]. Por el cual se da atención al Radicado No. 100202211-403 del 8 de abril de 2024. 13 de febrero de 2025.

## REFORMAS TRIBUTARIAS: RESPETO A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y PRESUPUESTALES EN COLOMBIA

**Por:** *HELBER MIGUEL JAIMES SANDOVAL*

Contador Público, Magister en Auditoría de Cuentas

Docente universitario

En Colombia, las reformas tributarias cumplen un papel crucial para garantizar la financiación del gasto social y la sostenibilidad fiscal del Estado. Estas reformas generalmente buscan fortalecer la inversión social y reducir brechas de inequidad, todo dentro del marco de un Estado Social de Derecho por medio del incremento de la contribución fiscal de quienes tienen mayor capacidad económica. De ahí que es necesario entender que cualquier modificación al sistema impositivo debe respetar estrictamente los principios tributarios (legalidad, equidad, progresividad, eficiencia, no confiscatoriedad, entre otros) y ser coherente con la elaboración del Presupuesto General de la Nación cumpliendo con los principios presupuestales (planificación, anualidad, universalidad, unidad de caja, especialización del gasto, sostenibilidad fiscal, etc.) consagrados en el ordenamiento jurídico colombiano, relacionando los objetivos de recaudo con los límites y lineamientos que rigen el sistema tributario y el manejo del erario, asegurando así su legitimidad, eficacia y durabilidad.

### OBJETIVOS FISCALES Y SOCIALES DE UNA REFORMA TRIBUTARIA

Las reformas tributarias en Colombia suelen responder a la necesidad de ajustar el sistema impositivo a las demandas económicas y sociales del momento. Una nueva reforma se enmarca en un contexto de búsqueda de mayores ingresos públicos para financiar programas sociales, atender compromisos del Estado en educación, salud, infraestructura, entre otros y garantizar la estabilidad de la deuda y las metas fiscales. El interés público en materia tributaria se materializa obteniendo los recursos suficientes para satisfacer los fines esenciales del Estado y cumplir los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo, dentro de una política de responsabilidad fiscal.

La progresividad es un eje central en la tributación. Pretende incrementar la carga impositiva sobre aquellos contribuyentes con mayor capacidad contributiva, como altos ingresos, grandes patrimonios o sectores económicos con utilidades extraordinarias, para que aporten en mayor medida al financiamiento del gasto público, apoyado en el principio de equidad y progresividad (Artículo 363 de la Constitución Política - CPC), de modo que *“los contribuyentes con mayor capacidad económica soporten una mayor carga fiscal”* lo cual persigue una justicia distributiva en el reparto de las cargas públicas.

Adicionalmente, las reformas se sustentan en la necesidad de asegurar el principio de sostenibilidad fiscal. Desde su inclusión en la Constitución (Acto Legislativo 03 de 2011), las políticas económicas deben orientarse a mantener el equilibrio de las finanzas estatales en el mediano y largo plazo. Esto significa que cualquier expansión del gasto o reducción significativa de ingresos debe venir acompañada de fuentes de financiamiento claras y de medidas que eviten desestabilizar la economía nacional, manteniendo el déficit fiscal controlado y cumpliendo con la regla fiscal vigente. No obstante, los objetivos de la reforma - mayor equidad tributaria y robustez fiscal - no deben contrariar los principios jurídicos que rigen la tributación y la gestión presupuestal.

Queda claro que el Legislador goza de un amplio poder en materia tributaria, pero no es absoluto; tiene límites como el derecho a la igualdad (artículo 13 CP), la equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 CP), el principio de legalidad (artículo 338 CP) y el principio de justicia financiera entre otros. Asimismo, las decisiones tributarias tienen impactos directos sobre el presupuesto general de la Nación, por lo cual deben guardar armonía con los principios presupuestales orgánicos, como la planificación, anualidad y unidad, consagrados en el Estatuto Orgánico de Presupuesto. Una reforma que ignore estos postulados se expone a ser declarada inexecutable total o parcialmente por la Corte Constitucional, generando inseguridad jurídica y potenciales desajustes en las finanzas públicas.

A continuación, se estudiarán los principales principios tributarios y cómo las reformas deben respetarlos, así como de los principios presupuestales que también condicionan la forma en que se implementan las medidas tributarias dentro del funcionamiento del Estado.

### **Principios Tributarios Constitucionales y Legales**

El poder tributario del Estado (la facultad de crear, modificar o suprimir impuestos, tasas y contribuciones) está limitado por una serie de principios

constitucionales que buscan garantizar la justicia y la legitimidad del sistema impositivo. La Constitución Política de 1991, en su artículo 95 núm. 9 y artículo 363, establece explícitamente que el sistema tributario se funda en principios de equidad, eficiencia y progresividad, y que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Adicionalmente, la jurisprudencia constitucional ha reconocido otros principios implícitos tales como el principio de legalidad tributaria, el principio de igualdad, la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad y la no retroactividad.

**El Principio de Legalidad Tributaria**, establece “*nullum tributum sine lege*” (no hay tributo sin ley), por lo cual solo la ley (Art. 338 Constitución Política Colombiana - C.P.C) puede crear tributos o modificar sus 5 elementos esenciales (sujetos, hecho generador, base gravable, tarifa); por ello, la reforma tributaria debe tramitarse como ley ordinaria, sin delegar estos elementos al Ejecutivo, salvo facultades extraordinarias delimitadas. Este principio garantiza la representación democrática (“no taxation without representation”) y la certeza jurídica, exigido con rigor legislativo en materia tributaria.

**El Principio de equidad tributaria**, ordena distribuir las cargas fiscales con justicia, tratando por igual a quienes tienen igual capacidad contributiva (equidad horizontal) y gravando con más impuestos a quienes poseen mayores recursos (equidad vertical). Este principio, derivado del art. 363 de la Constitución Política, es una expresión del derecho a la igualdad (art 95-9 CPC). La Corte Constitucional ha señalado que un tributo vulnera la equidad cuando es desproporcionado, discriminatorio o confiscatorio garantizando que el presupuesto nacional se financie con cargas justas, evitando privilegios y asegurando que cada contribuyente aporte proporcionalmente según su capacidad económica real.

**El Principio de progresividad tributaria** exige que el sistema tributario sea redistributivo, de tal forma que, a mayor ingreso o riqueza, mayor sea la contribución (art. 363 CPC) previsto desde el sistema impositivo en su conjunto, no de un impuesto aislado. Desde la Corte Constitucional se ha precisado que, si pueden coexistir tributos regresivos como el IVA, siempre que se compensen con impuestos progresivos y con gasto redistributivo; se espera que las reformas garanticen que los sectores de mayores ingresos soporten proporcionalmente más carga, fortaleciendo justicia social y reduciendo desigualdades. Así, el presupuesto puede tener un carácter redistributivo, para sostener programas sociales y reducir desigualdades estructurales del país.

**El Principio de eficiencia tributaria** (art. 363 CPC), busca maximizar el recaudo con el menor costo económico y administrativo posible; requiere simplicidad normativa, estabilidad y fortalecimiento de la administración tributaria que garantice aplicación y recaudo real y eficiente, incluyendo mecanismos que reduzcan evasión y elusión. Se debe entender como un principio de orientación programática más que sancionatorio, aunque puede usarse para cuestionar sistemas fiscales excesivamente complejos. En las reformas tributarias, la eficiencia amplía bases gravables, limita exenciones y simplifica procesos para que el recaudo sea mayor, efectivo, económico y sostenible, garantizando así mayor legitimidad y confianza fiscal. Promueve que los ingresos del presupuesto se obtengan con el menor costo posible, maximizando el recaudo, reduciendo evasión y facilitando la administración fiscal del Estado.

**El Principio de no retroactividad tributaria**, (art 363 CPC) establece que las leyes tributarias no se aplican retroactivamente, protegiendo la seguridad jurídica; por tanto, una nueva obligación tributaria solo rige posterior a su publicación, siempre en procura del beneficio del contribuyente. En impuestos como la renta, la CPC (art. 338) indica que los cambios solo aplican en el período siguiente, evitando afectar vigencias en curso. Sin embargo, se ha resaltado la retroactividad como garantía de confianza y favorabilidad al contribuyente cuando sea conveniente (Sentencia C-878 de 2011). Por tanto, toda reforma debe prever la transición y aplicación futura, evitando gravar hechos pasados, lo cual sería inconstitucional, garantizando en el contribuyente la certeza en la planeación de su presupuesto con base en normas vigentes, evitando afectaciones a vigencias pasadas o hechos económicos ya consolidados.

Por consiguiente, los principios tributarios de legalidad, equidad, progresividad, eficiencia y no retroactividad conforman un marco constitucional obligatorio para el Legislador. A su vez, la Corte Constitucional como garante de dichos principios, ha emitido una extensa jurisprudencia acerca de la razonabilidad y justicia de los tributos frente a la Constitución Política. En ella también se exige un cuidadoso equilibrio de las cargas impositivas sin exceso que permita atender las necesidades del Estado. En consecuencia, toda reforma tributaria en Colombia debe diseñarse y ejecutarse con respeto pleno a estos principios; solo así se asegura que la reforma sea legítima, sostenible y acorde con el Estado Social de Derecho.

### **Principios presupuestales en Colombia**

Junto con los principios tributarios, existen en el derecho público colombiano los principios presupuestales que rigen la elaboración, aprobación,

ejecución y control del Presupuesto General de la Nación y de las finanzas públicas en general. Estos principios buscan garantizar que el manejo de los recursos públicos sea planeado, ordenado, transparente y coherente con las metas económicas del país. Varios de ellos están contenidos en la CPC y desarrollados por la ley orgánica del presupuesto (Estatuto Orgánico del Presupuesto, Decreto 111 de 1996). De igual forma la Jurisprudencia ha reconocido estos principios como límites y directrices que el Gobierno y el legislador deben acatar en materia fiscal utilizando estos principios para analizar la constitucionalidad de apropiaciones, leyes de presupuesto y otras disposiciones relacionadas con el gasto público. Estos principios son:

**El principio de planificación** exige que el presupuesto público refleje debidamente los planes gubernamentales de desarrollo en el corto, mediano y largo plazo, tomando en cuenta el Plan Nacional de Desarrollo, el Plan Nacional de Inversiones Públicas, el Plan Financiero y el Plan Operativo Anual de Inversiones, los cuales deben guardar coherencia entre sí.

Esto garantiza que el gasto público financie proyectos con prioridad definidas en la planificación estatal, atendiendo la racionalidad en la asignación de recursos y evitando improvisaciones.

**El principio de Anualidad** reconoce que el presupuesto se desarrolla con vigencia anual coincidiendo el ejercicio presupuestal con el año fiscal, comenzando el 1º de enero y terminando el 31 de diciembre de cada año; por tanto, al cierre del año fiscal, no es posible adquirir compromisos con cargo al presupuesto que finaliza en diciembre. Solo cuando se aprueben reservas presupuestales y cuentas por pagar, que permiten extender estos cargos. La anualidad asegura que cada vigencia fiscal se financie con ingresos y apropiaciones definidos en el mismo periodo, facilitando el control político y técnico del gasto.

**El principio de Universalidad** dispone que la totalidad de los ingresos y gastos públicos debe estar incluida en el presupuesto general, sin excepciones ocultas; por tanto, ninguna autoridad puede ordenar un gasto que no esté previamente autorizado en el presupuesto garantizando una visión completa y transparente de las finanzas estatales. De acuerdo con este marco, las reformas tributarias disponen que los nuevos ingresos previstos por la reforma deben ser contabilizados en el presupuesto y aprobados antes de su ejecución.

**El principio de unidad de caja** centraliza todos los ingresos públicos en un fondo común (Tesoro Nacional) para atender oportunamente los gastos estatales

autorizados en el Presupuesto General de la Nación. Esta centralización optimiza el uso de recursos. La Constitución (art. 359) prohíbe crear rentas con destinación específica salvo tres excepciones: participaciones a entes territoriales, inversión social y contribuciones parafiscales. Este principio garantiza liquidez, flexibilidad y eficiencia presupuestal dirigiendo los recursos a donde más se requieran.

**El principio de programación integral** exige que el presupuesto contemple de manera coordinada gastos de inversión y de funcionamiento para garantizar la operatividad de cada programa estatal. No se pueden aprobar proyectos aislados sin asegurar recursos para su mantenimiento y ejecución. Este principio busca evitar desequilibrios financieros, asegurar la completitud de las apropiaciones y garantizar que el presupuesto sea financiable y coherente, articulando ingresos y gastos de forma integral en beneficio de la eficiencia estatal.

**El principio de especialización** exige que los créditos presupuestarios aprobados se utilicen exclusivamente para los fines propios de la entidad a la que fueron asignados, manteniendo coherencia entre la planificación y la ejecución del gasto público y evitando desviaciones o usos ajenos a su competencia. Normativamente prohíbe traslados presupuestales no autorizados, preservando la coherencia del plan de gastos.

**La inembargabilidad presupuestal**, prohíbe embargar las rentas del presupuesto nacional. La norma establece que las sentencias contra la Nación se pagan con cargo al presupuesto y las transferencias a departamentos o municipios quedan libres de embargos. Este principio protege la ejecución presupuestal y la continuidad del servicio público, evitando paralizar proyectos de inversión. Para una reforma tributaria, el principio no incide directamente en la creación de impuestos, pero sí es relevante en las finanzas públicas. Todo incremento de ingresos no sería viable si esos ingresos son susceptibles de embargos masivos; se busca con ello asegurar la disponibilidad efectiva de los recursos recaudados para los fines públicos.

**El principio de coherencia macroeconómica** exige que el presupuesto sea compatible con las metas de política económica (inflación, crecimiento, deuda, empleo) fijadas por el Gobierno y el Banco de la República. Por tanto, una reforma debe ajustarse a la ley orgánica del presupuesto sobre sostenibilidad fiscal, que garantiza que ingresos, gastos y déficit se ajusten a la capacidad económica del país sin excederla. Así, cualquier reforma tributaria debe evaluarse según su impacto en el equilibrio fiscal y estabilidad macroeconómica.

Por último, **El principio de homeóstasis presupuestal** establece que el crecimiento real del presupuesto debe guardar congruencia con la capacidad económica nacional, evitando desequilibrios como inflación o sobreendeudamiento. Normativamente, la Constitución (arts. 346 y 347) exige presupuestos equilibrados y gastos sustentados en ingresos ciertos. Funcionalmente, implica ahorrar ingresos excepcionales mediante fondos de estabilización y proyectar recaudos realistas. El presupuesto debe mantener la correspondencia con la economía, asegurando sostenibilidad fiscal y evitando expansiones desmedidas de gasto público.

La Corte Constitucional ha consolidado los principios presupuestales como mandatos obligatorios. En la Sentencia C-1065 de 2001 precisó que el Gobierno debe ajustar el presupuesto a la disponibilidad real de recursos, reafirmando su carácter vinculante. Igualmente, ha declarado inexecutable normas que imponían gastos sin respaldo financiero, protegiendo la universalidad, la coherencia macroeconómica y la legalidad del gasto. También ha resguardado la unidad de caja y la especialización, evitando destinaciones arbitrarias o traslados no autorizados. En síntesis, principios como planificación, anualidad, programación integral, inembargabilidad y homeóstasis garantizan equilibrio y transparencia, siendo indispensables en la creación de cualquier reforma tributaria para que sostenga la confianza pública y la solidez del Estado Social de Derecho.

## **REFORMA TRIBUTARIA 2025: FINANCIAMIENTO PRESUPUESTAL Y PRINCIPIOS FISCALES**

El proyecto de reforma tributaria para financiar el presupuesto nacional del próximo año surge en un contexto de rigidez fiscal. Frente a un déficit estructural y metas de regla fiscal exigentes, el Gobierno plantea una “consolidación fiscal responsable y gradual” en la que se activan mecanismos transitorios para obtener los recursos necesarios sin asfixiar la inversión pública. La exposición de motivos señala que 26,3 billones de pesos del Presupuesto General de la Nación para 2026 dependen de esta reforma. Esos recursos son cruciales; sin ellos habría que recortar drásticamente gasto público. Por tanto, se debe evaluar críticamente la viabilidad de esta reforma, cuidando tanto el recaudo como la armonía con los principios constitucionales.

### **Elementos clave del proyecto**

La reforma busca “fortalecer la sostenibilidad fiscal del país” mediante cambios significativos en diversos impuestos. Entre los puntos principales se cuentan:



- **Aumento de tarifas:** Incremento en las tarifas del impuesto sobre la renta para personas naturales y jurídicas.
- **IVA:** Ampliación de la base gravable con nuevos bienes y servicios incluidos, y eliminación de exenciones vigentes.

Impuesto al patrimonio y al consumo: Modificaciones que elevan las tasas o eliminan beneficios.

- **Activos digitales:** Creación de reglas específicas de tributación y mayor exigencia en facturación electrónica.
- **Incentivos temporales:** Beneficios tributarios para la transición energética y estímulos por pago oportuno.

**Cuadro.** Análisis de principios frente al Proyecto de Reforma Tributaria 2025

Principio	¿Se cumple?	Justificación
Legalidad tributaria	Si	El proyecto es una ley formal presentada ante el Congreso (art. 338 CP), define sujetos, hechos generadores, bases y tarifas en renta, IVA, INC, carbono y patrimonio.
Equidad tributaria	Parcial	Se fortalece progresividad en personas naturales y patrimonio; sin embargo, eliminación de beneficios (deducción de dependientes y descuentos en dividendos) puede afectar a sectores medios, reduciendo equidad horizontal.
Progresividad	Si	El Incremento de tarifas marginales en personas naturales de mayores ingresos y mayor impuesto al patrimonio refuerzan progresividad. Las sobretasas a banca y minería buscan que quienes más ganen aporten más.
Eficiencia	Parcial	La unificación del IVA bimestral y facturación electrónica aumentan eficiencia. Sin embargo, la multiplicidad de sobretasas sectoriales y eliminación de exenciones puede generar complejidad y posibles litigios.

Principio	¿Se cumple?	Justificación
No retroactividad	Si	Las medidas se aplicarán a partir de la vigencia fiscal siguiente (2026 en algunos casos, como combustibles), respetando el art. 363 CP.
Planificación presupuestal	Si	El proyecto busca explícitamente financiar el Presupuesto General de la Nación, alineándose con el Marco Fiscal de Mediano Plazo y sostenibilidad fiscal.
Anualidad	Si	Los recaudos e ingresos entran en la vigencia anual 2026 - 2027, sin alterar la estructura del principio de anualidad.
Universalidad	Si	Todos los nuevos tributos (IVA digital, carbono, INC) se destinan al presupuesto general, sin crear fondos paralelos.
Unidad de caja	Si	Los ingresos previstos en la reforma se integran al Presupuesto y se recaudan con destino al Tesoro Nacional. Existen excepciones como incentivos energéticos, acorde con la Constitución (art. 359 CP).
Programación integral	Parcial	Los nuevos ingresos se justifican en gasto social y sostenibilidad, pero no hay detalle explícito de costos de administración de la reforma, lo que puede afectar integralidad.
Especialización	Si	Los recursos del recaudo solo podrán ejecutarse en las partidas aprobadas del Presupuesto General de la Nación.
Inembargabilidad	Si	No se modifican disposiciones sobre inembargabilidad de recursos presupuestales (art. 345 CP).
Coherencia macroeconómica	Parcial	El aumento de impuestos busca sostenibilidad fiscal, pero puede impactar inversión extranjera, turismo y consumo, tensionando la regla fiscal.
Homeóstasis presupuestal	Parcial	El proyecto incrementa fuertemente la tributación sobre sectores estratégicos (banca, minería, combustibles), lo cual puede generar desbalances si la economía se desacelera.

Principio	¿Se cumple?	Justificación
Legalidad del gasto	Si	Los ingresos adicionales deben ser apropiados vía Ley de Presupuesto, respetando art. 345 CP.

**Fuente:** Elaboración propia

Estas medidas están orientadas a robustecer los ingresos del Estado, principalmente gravando a quienes tienen mayor capacidad contributiva. El Gobierno estima recaudar del orden de 25 a 26 billones de pesos en el primer año (con tendencia a 50 billones anuales a medida que aumente la lucha contra la evasión). En suma, el proyecto concentra los mayores esfuerzos de recaudación en rentas altas y grandes patrimonios, alineándose con su objetivo declarado de equidad y eficiencia fiscal. A esto se suma la prohibición de confiscatoriedad (gravar de modo desproporcionado) y la no retroactividad de las normas tributarias.

### Armonía y desafíos de la reforma

En teoría, focalizar la reforma en la base de contribuyentes de mayores ingresos fortalece la progresividad y puede mejorar la equidad vertical. Ampliar el IVA a más bienes eleva la generalidad del sistema, mientras reducir exenciones simplifica la norma. No obstante, en la práctica el equilibrio es delicado. Elevar tarifas demasiado podría desalentar la inversión o incentivar la informalidad, afectando la eficiencia económica. También debe cuidarse que el impuesto al consumo no recargue con injusticia a sectores de menores ingresos. Asimismo, la reforma debe explicitar sus parámetros legales con precisión, evitando vacíos normativos o aplicación retroactiva que violarían la legalidad tributaria.

### ¿La reforma si respeta los principios?

La nueva reforma tributaria colombiana tiene como eje la equidad y la capacidad contributiva. A su vez la Constitución exige que el sistema fiscal sea progresivo y equitativo. En la práctica esto implica aliviar la carga de los hogares más pobres y concentrar los nuevos impuestos en quienes mayores ingresos o patrimonios poseen, eliminando privilegios que distorsionan la equidad horizontal.

Ignorar estos principios no es improvisado; la Corte Constitucional expresó su descontento sobre la reforma de 2018 que se pretendía aprobar sin publicar el texto final votado en plenaria, vulnerando el principio de consecutividad. Sin

justicia tributaria ni transparencia legislativa, la reforma pierde legitimidad y queda expuesta a severas impugnaciones.

Además del fondo fiscal, se hace necesario atender la forma, toda vez que las leyes tributarias deben tramitarse cumpliendo rigurosamente los requisitos constitucionales. Esto incluye debates anunciados en comisiones y plenarias, la publicación oportuna de los textos de segundo debate y conciliación, y el respeto al principio de unidad de materia sin introducir normas ajenas al ámbito tributario. A la par, en el ámbito presupuestal, el artículo 347 de la Constitución obliga a presentar simultáneamente la ley de financiamiento cuando el presupuesto anual queda desfinanciado.

En la práctica esto exige incorporar en las proyecciones de ingresos los recursos adicionales previstos y no vincularlos irremediabilmente a gastos ya aprobados. De hecho, la jurisprudencia exige que esos nuevos ingresos sólo cubran el déficit identificado, no que se destinen de manera rígida a programas fijos fuera del presupuesto ordinario, para no saltarse esta normativa y no quebrantar la estabilidad fiscal y económica del país.

Finalmente, una reforma tributaria es también un proyecto político que debe traducirse en bienes públicos visibles y en confianza ciudadana. Por ello debe fortalecer y explicitar los usos sociales del recaudo, pero sin quebrantar la unidad de caja: los ingresos van al Fondo General y se asignan vía presupuestos ordinarios, preservando la flexibilidad fiscal frente a emergencias. En definitiva, una reforma técnica y legítima es la que evidencia coherencia con los valores constitucionales (equidad, eficiencia y solidaridad) y con la disciplina presupuestal.

La experiencia colombiana indica que los ajustes más exitosos han sido los que respetaron este marco; los apresurados o desequilibrados acaban anulados o sustituidos. Ante esos ejemplos queda la pregunta inquietante: ¿cumplen las propuestas tributarias recientes con todos los requisitos de fondo y forma exigidos por la ley, o corren el riesgo de tropezar nuevamente con los mismos errores?

## **BIBLIOGRAFÍA**

- ♦ Constitución Política de Colombia de 1991, arts. 150 núm. 11-12, 338, 345-359, 363, 366.
- ♦ Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989 y normas modificatorias).

- ♦ Sentencia C-109 de 2020, Corte Constitucional de Colombia. M.P. Alejandro Linares.
- ♦ Sentencia C-776 de 2003, Corte Constitucional. M.P. Manuel José Cepeda.
- ♦ Sentencia C-481 de 2019, Corte Constitucional. M.P. Alejandro Linares.
- ♦ Sentencia C-167 de 2021, Corte Constitucional. M.P. José Fernando Reyes.
- ♦ Sentencia C-169 de 2020, Corte Constitucional. M.P. Paola Meneses.
- ♦ Ley 819 de 2003, Ley Orgánica de Presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal. (Art. 7º: análisis de impacto fiscal de normas y art. 1º y 2º: Marco Fiscal de Mediano Plazo y metas de superávit).
- ♦ Acto Legislativo 03 de 2011. Modificó artículos 334, 339, 346 CP.
- ♦ Decreto 111 de 1996. Estatuto Orgánico del Presupuesto.

# BENEFICIOS TRIBUTARIOS COLOMBIANOS VIGENTES A 2025

**Por: PAULA JULIANA KOPP BUSTOS**  
Abogada, auxiliar jurídico ad honorem DIAN

**Por: JHON JAIRO COTE**  
Abogado, Economista, Contador Público,  
Especialista Constitucional Colombiano  
Auditor DIAN

El presente documento es preparado por los autores, a partir de la revisión de las normas que se encuentran vigentes y por tanto tienen aplicación como beneficios. Este trabajo servirá como herramienta de apoyo para empresarios, contadores y tributarista que busquen alivianar sus cargas tributarias haciendo uso de los beneficios aquí expuestos, según corresponda y en virtud del cumplimiento de cada unos de los requisitos.

Este trabajo describe de manera concreta cada uno de los beneficios tributarios vigentes a la fecha, comenzando por señalar el tipo de impuesto, el tipo de beneficio, una breve descripción del beneficio, el apartado legal del estatuto tributario, apartado legal que lo crea, modifica o adiciona y el reglamento o doctrina.

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
1	Renta	Deducciones	<b>Deducción de intereses</b> sobre préstamos educativos del ICETEX y adquisición de vivienda.	119	Art. 89 Ley 2010 de 2019	Regla-mentado por el Decreto 1435 de 2020
2	Renta	Deducciones	<b>Deducción del 100%del valor real donado a bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de la Biblioteca Nacional</b> las personas jurídicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta.	125	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Consejo de Estado 22524 de 2020

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
3	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción del 125% al Personal de las FFMM. y Policía Nacional, sus viudas y sus huérfanos por las donaciones a la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa.</b>	126-2	Art. 37 Ley 488 de 1998	Concepto DIAN 481 de 2018
4	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción del 125% por donaciones a organismos del deporte aficionado que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro</b> tales como clubes deportivos, clubes, promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y Comité Olímpico Colombiano debidamente reconocidas.	126-2, Inciso 2	Art. 278 Ley 223 de 1995	Doctrina 54564 de 2014
5	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción del 125% de las donaciones a organismos deportivos y recreativos o culturales</b> debidamente reconocidos que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro como estímulo al sector cultura.	126-2, Inciso 3	Art. 76 Ley 181 de 1995	Doctrina 54564 de 2014
6	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Estímulo al sector medio ambiente:</b> Deducción por donaciones efectuadas para el apadrinamiento de parques naturales y conservación de bosques naturales.	126-5	Art. 6 Ley 1536 de 2012	Doctrina 42971 de 2013
7	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción de los pagos por salud</b> que realicen los trabajadores en las condiciones y límites definidos en la Ley como estímulo del Sistema de Seguridad Social.	387	Art. 15 Ley 1607 de 2012	Oficio 359 de 2020
8	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Principio de equidad en el sistema tributario:</b> Pagos por concepto de alimentación realizados al trabajador, en los límites definidos en la Ley.	387-1	Art. 84 Ley 788 de 2002	Concepto 3966 de 2023 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
9	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción del 200% por pagos laborales a trabajadores en situación de discapacidad</b> no inferior al 25% comprobada y que estén obligados a presentar declaración de renta.		Art. 31 Ley 361 de 1997	Resolución 1239 de 2022
10	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción del 200% por pagos laborales a mujeres víctimas de la violencia comprobada</b> Plan Integral para garantizar a las mujeres una vida libre de violencias.		Art. 23 Ley 1257 de 2008	Oficio DIAN 904326 de 2022
11	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Aprendices cuota SENA:</b> Los empleadores podrán deducir anualmente de su renta gravable, hasta el 130% de los gastos por salarios y prestaciones sociales de los trabajadores contratados como aprendices, adicionales a los previstos legalmente, en programas de formación profesional previamente aprobados por el Servicio Nacional de Aprendizaje SENA.		Art 189 Ley 115 de 1994	Concepto 18220 de 2024 del Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA
12	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción de la totalidad de los gastos que incurran</b> los propietarios de bienes muebles e inmuebles declarados como de interés cultural, o los terceros que hayan solicitado y obtenido dicha declaratoria, para la elaboración de los Planes Especiales de Protección y para el mantenimiento y conservación de estos bienes, aunque no guarden relación de causalidad con la actividad productora de renta.		Art 14 Ley 1185 de 2008	Art. 212 Decreto 2941 de 2009



BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
13	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción por nueva inversión en centros de reclusión</b> Limitada al 15% de la renta líquida como estímulo a la asistencia pública a población carcelaria.		Art 98 Ley 633 de 2000	Oficio 20526 de 2017
14	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción del 165% por inversiones o donaciones en proyectos cinematográficos</b> como estímulo al sector cultura.		Art 180 Ley 1955 de 2019	Decreto 624 de 2022
15	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Deducción del 100% por inversiones en infraestructura</b> para la realización de espectáculos públicos de las artes escénicas.		Art 4 Ley 1493 de 2011	Art 9 Dcto 1420 de 2013
16	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Reducción de la capa de ozono:</b> Las donaciones en dinero que reciban personas naturales o jurídicas que participen en la ejecución y desarrollo de proyectos aprobados por el Fondo Multilateral del Protocolo de Montreal, a través de cualquier agencia ejecutora, bilateral o multilateral, estarán exentas de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones o gravámenes del orden nacional.		Art 32 Ley 488 de 1998	Doctrina 18031 de 2012
17	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>Estímulo al sector medio ambiente:</b> Los obligados a declarar renta que realicen directamente inversiones en fuentes de energía no convencional, tendrán derecho a reducir anualmente de su renta, por los 15 años siguientes al año gravable en que hayan realizado la		Ley 2099 de 2021	Decreto 895 de 2022

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			inversión, el cincuenta por ciento (50%) del valor total de la inversión realizada. El valor a deducir por este concepto, en ningún caso podrá ser superior al 50% de la renta líquida del contribuyente determinado antes de restar el valor de la inversión.			
18	<u>Renta</u>	Deducciones	<b>La promoción de las fuentes no convencionales de energía (FNCE) como estímulo al sector medio ambiente</b> incentivo contable depreciación acelerada de activos.		Ley 2099 de 2021	Decreto 895 de 2022
19	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Estímulo a la contribución de la sociedad civil en las finalidades del Estado, relacionadas con la provisión de bienes y servicios a la comunidad</b> El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 tendrá el carácter de exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad. La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.	358	Art 150 Ley 1819 de 2016.	Consejo de Estado 29168 de 8 de mayo 2025
20	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Estímulo a la contribución de la sociedad civil en las finalidades del Estado, relacionadas con la provisión de bienes y servicios a la comunidad</b>	19-4	Art 142 Ley 1819 de 2016.	Oficio 22585 de 2019 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			Exención del beneficio neto o excedente de las entidades contempladas en el numeral 4 del Art. 19 del E.T. Tales entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.			
21	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Las sumas que los contribuyentes personas naturales depositen en las cuentas de ahorro denominadas “Ahorro para el fomento a la construcción (AFC)”</b> no formarán parte de la base de retención en la fuente y tendrán el carácter de renta exenta.	126-4	Art 16 Ley 1819 de 2016	Consejo de Estado 24069 de 29 de abril de 2020
22	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Sistema General de Riesgos Profesionales</b> Las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.	206 Num. 1	Art 35. Ley 75 de 1986	Art 94 Lit. b. Dto. 1295 de 1994
23	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Sistema General de Seguridad Social en Salud</b> Las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad.	206 núm. 2	Art 35. Ley 75 de 1986	Oficio DIAN 901191 de 2020
24	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Prestaciones adicionales</b> Lo recibido por gastos de entierro del trabajador.	206 núm. 3	Art 35. Ley 75 de 1986	

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
25	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Principio de equidad en el sistema tributario</b> El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, en las condiciones y límites establecidos por la Ley.	206 núm. 4	Art. 51 Ley 1111 de 2006	Art. 4 Dcto. 379 de 2007
26	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Régimen de pensiones</b> Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales e Indemnizaciones Sustitutivas de las Pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.	206 núm. 5	Art. 51 Ley 1111 de 2006	Art 94 Lit. b. Dto. 1295 de 1994
27	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Régimen pensional de las Fuerzas Militares</b> El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.	206 núm. 6	Art 32 Ley 2010 de 2019.	Art. 9 Dcto 2231 de 2023
28	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Exención a los gastos de representación</b> de magistrados, fiscales y jueces de la República	206 núm. 7	Art 32 Ley 2010 de 2019.	Concepto 7649 de 2025 DIAN
29	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Se encuentra exento el exceso del salario básico</b> percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de esta última.	206 núm. 8	Art 32 Ley 2010 de 2019.	Oficio 23273 de 2019 DIAN
30	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>No constituyen renta gravable las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales</b> que perciben los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo.	206 núm. 9	Art 32 Ley 2010 de 2019.	

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
31	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales limitada anualmente a 790 UVT</b> en cumplimiento del principio de equidad en el sistema tributario.	206 núm. 10	Art 2 Ley 2277 de 2022.	Concepto 1530 de 2024 DIAN
32	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Estarán exentas la prima especial y la prima de costo de vida que devenguen</b> diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores.	206-1	Art 33 Ley 2010 de 2019	Oficio 907102 de 2021 DIAN
33	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Exención de prestaciones provenientes de un Fondo de Pensiones de Jubilación e Invalidez</b> en razón de un plan de pensiones y por causa de vejez, invalidez, viudez, u orfandad.	207		Dcto 624 de 1989
34	<u>Renta</u>	Renta Exenta	<b>Convenios de doble tributación.</b> Los extranjeros tendrán derecho a las exenciones contempladas en los Tratados o Convenios Internacionales que se encuentran vigentes.	233		Dcto 624 de 1989
35	<u>Renta</u>	Regímenes especiales	<b>Entidades sin ánimo de lucro (ESAL)</b> No contribuyente.	23, 23-1 y 23-2	Art 145 Ley 1819 de 2016	Concepto 7179 de 2025 DIAN
36	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Se consideran un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional</b> Los ingresos que reciban por parte del Gobierno Nacional las madres comunitarias por la prestación de dicho servicio social.	34	Art 97. Ley 788 de 2002	Concepto 6769 de 2023
37	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Componente Inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas por parte de entidades que tienen por</b>	38	Art 160 Ley 2010 de 2019	Decreto 1006 de 2024

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			objeto propio intermediar en el mercado de recursos financieros, Entidades vigiladas por el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, títulos de deuda pública y bonos o papeles comerciales de sociedades anónimas cuya emisión u oferta haya sido autorizada por la Comisión Nacional de Valores.			
38	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Será considerado como ingreso no constitutivo a renta el componente inflacionario de los rendimientos financieros</b> que distribuyan los fondos de inversión, mutuos de inversión y de valores.	39	Art 160 Ley 2010 de 2019	Decreto 1006 de 2024
39	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Será considerado como ingreso no constitutivo a renta o ganancia ocasional el componente inflacionario</b> en rendimientos financieros percibidos por los demás contribuyentes.	40	Art 160 Ley 2010 de 2019	Decreto 1006 de 2024
40	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Estímulo a la contribución de la sociedad civil en las finalidades del Estado, relacionadas con la provisión de bienes y servicios a la comunidad</b> las Recompensas.	42	Art 252 Ley 223 de 1995	
41	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>La utilidad en la venta de casa o apartamento</b> en cumplimiento del principio de equidad en el sistema tributario.	44		Art 7. Dcto. 326 de 1997
42	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas como estímulo a</b> la pluralidad y participación política.	47-1	Art 248 Ley 223 de 1995	Doctrina 41336 de 2014

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
43	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Como estímulo a la capitalización la parte de las utilidades generadas por las sociedades nacionales en exceso de las que se pueden distribuir con el carácter de no gravables</b> conforme a lo previsto en los artículos 48 y 49, se podrá distribuir en acciones o cuotas de interés social o llevar directamente a la cuenta de capital, sin que constituya renta ni ganancia ocasional, en cuanto provenga de ajustes por inflación* efectuados a los activos, o de utilidades provenientes del componente inflacionario no gravable de los rendimientos financieros percibidos.	50		Art 1 Dcto 836 de 1991
44	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Incentivo a la capitalización rural, ICR</b> como estímulo a la pluralidad y participación política.	52	Art 20. Ley 788 de 2002	Art 21 y 28 Ley 101 de 1993
45	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Estímulo a la ciencia, tecnología e innovación:</b> Recursos asignados a proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación.	57-2	Art 37 Ley 1450 de 2011	Art 2014. Acuerdo N° 9 Colciencias
46	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Régimen Tributario especial	191 núm. 1	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 5785 de 2019
47	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Empresas de servicios públicos domiciliarios.	191 núm. 2	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 5785 de 2019

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
48	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Fondos de inversión, de valores, comunes, de pensiones o de cesantías contemplados en los artículos 23-1 y 23-2 de este Estatuto.	191 núm. 3	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 4888 de 2020 DIAN
49	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Las empresas del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros, así como las empresas de transporte masivo de pasajeros por el sistema de tren metropolitano.	191 núm. 4	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 4888 de 2020 DIAN
50	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Las empresas de servicios públicos que desarrollan la actividad complementaria de generación de energía.	191 núm. 5	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 23767 de 2015
51	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Las entidades oficiales prestadoras de los servicios de tratamiento de aguas residuales y de aseo.	191 núm. 6	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 23767 de 2015
52	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Las sociedades en liquidación por los primeros tres (3) años.	191 núm. 8	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 12521 de 2007 DIAN
53	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Las entidades	191 núm. 9	Art 11 Ley 1111 de 2006	Dcto 4327 de 2005



BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria* que se les haya decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de posesión, por las causales señaladas en los literales a) o g) del artículo 114 del estatuto orgánico del sistema financiero.			
54	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Los bancos de tierras de las entidades territoriales, destinados a ser urbanizados con vivienda de interés social.	191 núm. 10	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 9312 de 2017 DIAN
55	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Exclusión de la renta presuntiva contemplada en el Art. 188 del Estatuto Tributario.</b> Las sociedades anónimas de naturaleza pública, cuyo objeto principal sea la adquisición, enajenación y administración de activos improductivos de su propiedad, o adquiridos de los establecimientos de crédito de la misma naturaleza.	191 núm. 12	Art 11 Ley 1111 de 2006	Oficio 9312 de 2017 DIAN
56	<u>Renta</u>	Descuento tributario	<b>Los responsables del impuesto sobre las ventas IVA podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo correspondiente al año en el que se efectúe su pago</b> o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios.	258-1	Art 95 Ley 2010 de 2019	Consejo de Estado 266511 7 de marzo de 2024

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o contruidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.			
57	<u>Renta</u>	Descuento tributario	<b>Rentas de origen extranjero</b> Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.	254	Art 93 Ley 2010 de 2019	Consejo de Estado 26644 de diciembre de 2024
58	<u>Renta</u>	Descuento tributario	<b>Descuento para inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente.</b> Las personas jurídicas que realicen directamente inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a descontar de su	255	Art. 103 Ley 1819 de 2016	Concepto DIAN 13753 DE 2024

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			impuesto sobre la renta a cargo el 25% de las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberá tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones.			
59	<u>Renta</u>	Descuento tributario	<b>Inversión en proyectos calificados.</b> Las personas que realicen inversiones en proyectos calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología en Innovación como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por dicho Consejo, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el treinta por ciento (30%) del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión.	256	Art. 21 Ley 2277 de 2022	Concepto 7327 de 2025
60	<u>Renta</u>	Descuento tributario	<b>Crédito fiscal para inversiones en proyectos de investigación.</b> Las inversiones que realicen las Micro, Pequeñas y Medianas empresas en proyectos calificados como de Investigación, Desarrollo Tecnológico e Innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT),	256-1	Art. 168 Ley 1955 de 2019	Concepto 19560 de 2023

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			podrán acceder a un crédito fiscal por un valor del 50% de la inversión realizada y certificada por el CNBT aplicable para la compensación de impuestos nacionales.			
61	<u>Renta</u>	Descuento tributario	<b>Descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial.</b> Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25%*1 del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.	257	Art. 105 Ley 1819 de 2016	Decreto 743 de 2020
62	<u>Renta</u>	Descuento tributario	<b>Becas por impuestos</b> Las personas naturales o jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la renta y complementarios podrán celebrar convenios con Coldeportes para asignar becas de estudio y manutención a deportistas talento o reserva deportiva, por las que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta.	257-1	Art.190 Ley 1955 de 2019	Decreto 985 de 2022

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
63	<u>Renta</u>	Exclusión renta presuntiva - No contribuyente Impuesto a la Riqueza	<b>No estarán sometidas a renta presuntiva por los tres primeros años las empresas que</b> hayan celebrado un acuerdo de reorganización contados a partir de la fecha de confirmación del acuerdo.		Art 40 - Parágrafo 1 Ley 1116 de 2006	
64	<u>Renta</u>	Exclusiones de renta presuntiva	<b>Serán exclusiones de renta presuntiva</b> aquellos rendimientos bonos de Solidaridad para la Paz.		Art 5 Ley 487 de 1998	Doctrina 9666 de 2001
65	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	Estímulos para el proceso de capitalización (trabajadores).		Art 9 Ley 1429 de 2010	
66	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Como estímulo al sector agropecuario será considerado como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional</b> la Utilidad obtenida en la enajenación de inmuebles.		Art 37 Ley 160 de 1994	Doctrina 70056 de 2006
67	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Será considerado como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional el Ingreso obtenido</b> en la enajenación de inmuebles Ley 388 de 1997 Ordenamiento territorial y uso equitativo y racional del suelo.		Art 67 Ley 388 de 1997	Doctrina 53368 de 2014
68	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Estímulo a la formalización y generación de empleo</b> Apoyos económicos del Estado (capital semilla).		Art 16 Ley 1429 de 2010	Oficio 69886 de 2011
69	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Editoriales.</b> Dividendos y participaciones no gravados para los socios o accionistas de empresas editoriales.		Art 22 Ley 98 de 1993	Doctrina 49409 de 2014

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
70	<u>Renta</u>	Ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional	<b>Zonas especiales económicas de exportación.</b> Los proyectos de infraestructura que sean calificados como elegibles en las Zonas Especiales Económicas de Exportación, estarán exentos del impuesto de renta y complementarios, correspondientes a los ingresos que obtengan en desarrollo de las actividades que se les autorizó ejercer dentro de la respectiva Zona.		Art 376 núm. 8 Ley 1819 de 2016	
71	<u>Renta</u>	Renta exenta	<b>Exención tasa de contribución</b> Se encuentran exentos de todo impuesto, tasa de contribución, los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno colombiano, destinados a realizar programas de utilidad común y registrados en la Agencia Presidencial de la Cooperación Internacional. También gozarán de este beneficio tributario las compras o importaciones de bienes y la adquisición de servicios realizados con los fondos donados, siempre que se destinen exclusivamente al objeto de la donación. El Gobierno nacional reglamentará la aplicación de esta exención.		Art. 138 Ley 2010 de 2019	
72	<u>Renta</u>	Renta exenta	<b>Estímulo al sector medio ambiente - Reforestación:</b> en dinero por la reforestación de plantas protectoras-productoras. El 50% de las de los costos por especies	Art 8 Ley 139 de 1994	Dcto. 1824 de 1994	

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			introducidas y el 75% de los costos por especies autóctonas y el 50% de los costos totales de mantenimiento en los primeros 5 años. El CIF no se puede combinar con otro incentivo. Los dineros recibidos por el CIF no hacen parte de la renta gravable. a) No tendrán derecho a los incentivos o exenciones tributarios que para la actividad forestal prevea la ley. Por constituir un reconocimiento por parte del Estado de los beneficios ambientales que origina la reforestación, los ingresos por certificados de incentivo forestal no constituyen renta gravable.			
73	<u>Patrimonio (riqueza)</u>	Exclusiones patrimonio (riqueza)	<b>Cuentas Fiduciarias</b> El patrimonio resultante tanto de las cuentas fiduciarias administradas por FOGAFÍN Y FOGACOO, como de las transferencias anteriormente señaladas no será considerado en la determinación del patrimonio de estos entes.	19-3 Inciso 2	Art 11 Ley 788 de 2002	Art 9 Dcto 1848 de 2007
74	<u>Patrimonio (riqueza)</u>	Exclusiones patrimonio (riqueza)	<b>Evitar doble imposición</b> El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.		Art 17 Ley 578 de 2004	
75	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sector productivo.</b> El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.	420 parágrafo - 1	Art 173 Ley 1819 de 2016	C 335 de 1994

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
76	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Sostenibilidad de zonas geográficas con tratamiento especial.</b> No se cobrará impuesto nacional a las ventas en la Intendencia Especial de San Andrés y Providencia.	423	Art 309 Constitución Política de 1991	Concepto 24008 de 2019 DIAN
77	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sector agropecuario.</b> Materias primas químicas con destino a la producción de plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05 y con destino a la producción de medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06.	424 núm. 1	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Dcto 3733 de 2005
78	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Salud pública.</b> Materias primas destinadas a la producción de vacunas para lo cual deberá acreditarse tal condición en la forma como lo señale el reglamento.	424 núm. 2	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Art 3 Dcto 1794 de 2013
79	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Sistema de seguridad social</b> Sistema de seguridad social: Los dispositivos anticonceptivos para uso femenino.	424 núm. 4	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Dcto. 478 de 2020
80	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al uso de las TIC</b> Los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de cincuenta (50) UVT.	424 núm. 5	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Dcto. 478 de 2020
81	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Uso de dispositivos móviles inteligentes.</b> Los dispositivos móviles inteligentes (tales como tabletas, celulares) cuyo valor no exceda de veintidós (22) UVT.	424 núm. 6	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Art 1 Dcto.1515 de 2017



BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
82	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sector medio ambiente.</b> Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.	424 núm. 7	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Oficio 905446 de 2021
83	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Sostenibilidad de zonas geográficas con tratamiento especial.</b> Los alimentos de consumo humano y animal que se importen de los países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo local en esos Departamentos.	424 núm. 8	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Dcto 2532 de 2001
84	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Alimentos donados a bancos de alimentos.</b> Los alimentos aptos para el consumo humano, así como bienes de higiene y aseo, donados a favor de los bancos de alimentos que se encuentren constituidos como entidades sin ánimo de lucro del Régimen Tributario Especial, los bancos de alimentos que bajo la misma personería jurídica posea la iglesia o confesión religiosa reconocida por el Ministerio del Interior o por la ley y las asociaciones de bancos de alimentos.	424 núm. 9	Art. 3 Ley 2380 de 2024	Dcto. UR 1625 de 2016

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
85	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Patrimonio cultural de la Nación.</b> Los objetos con interés artístico, cultural e histórico comprados por parte de los museos que integren la Red Nacional de Museos y las entidades públicas que posean o administren estos bienes, estarán exentos del cobro del IVA.	424 núm. 11	Art. 75 Ley 1819 de 2016	
86	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Sostenibilidad de zonas geográficas con tratamiento especial.</b> La venta de combustible para aviación que se suministre para el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros y de carga con destino a los departamentos de Guainía, Amazonas, Vaupés, San Andrés Islas y Providencia, Arauca y Vichada.	424 núm. 14	Art. 75 Ley 1819 de 2016	Art 6 Dcto.1794 de 2013
87	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Pólizas de seguro de vida.</b> Pólizas de seguros de vida en los ramos de vida individual, colectivo, grupo, accidentes personales, de que trata la Sección II del Capítulo III del Título 5° del Libro 4° del Código de Comercio. Las pólizas de seguros que cubran enfermedades catastróficas que corresponda contratar a las entidades promotoras de salud cuando ello sea necesario, las pólizas de seguros de educación, preescolar, primaria, media, o intermedia, superior y especial, nacionales o extranjeros. Tampoco lo son los contratos de reaseguro de que tratan los artículos 1134 a 1136 del Código de Comercio.	427	Art. 32 Ley 788 de 2002	Oficio 906348 de 2022 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
88	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Importación de materias primas.</b> Materias primas para ser transformadas en desarrollo del plan importación - exportación de que trata la Sección Segunda del Capítulo X del Decreto - Ley 444 de 1967.	428 Lit. b	Art. 172 y 180 Ley 444 de 1967	Dcto 444 de 1967
89	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Tratamiento diplomático</b> La introducción de materias que van a ser transformadas en desarrollo del plan importación - exportación de que trata la Sección Segunda del Capítulo X del Decreto - Ley 444 de 1967.	428 Lit. b	Ley 444 de 1967	Dcto 1803 de 1994
90	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Industrias básicas.</b> La importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. El concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal.	428 Lit. e	Art. 6 Ley 223 de 1995	Dcto 1494
91	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Importación de maquinaria que reduce emisiones de carbono.</b> La importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible.	428 lit. i	Art. 95 Ley 788 de 2002	Dcto 2532 de 2001

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
92	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Maquinaria para procesamiento de basuras.</b> La importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente.	428 Lit. f	Art. 6 Ley 223 de 1995	Dcto 2532 de 2001
93	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Importación de maquinaria industrial.</b> La importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.	428 Lit. g	Art. 33 Ley 788 de 2002	Art 36 Dcto. 2685 de 1999
94	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Cooperación Internacional</b> La importación de bienes y equipos que se efectúe en desarrollo de convenios, tratados o acuerdos internacionales de cooperación vigentes para Colombia, destinados al Gobierno Nacional o a entidades de derecho público del orden nacional. Este tratamiento no opera para las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta.	428 Lit. h	Art. 95 Ley 788 de 2002	Oficio Dian 2303 de 2013

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
95	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sector educativo</b> Estarán exentos del impuesto de IVA las Importaciones de activos por instituciones de educación y centros de investigación.	428-1	Art. 35 Ley 1450 2011	Art 3 Dcto 121 de 2013
96	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Almacenamiento de productos agrícolas.</b> Servicios gravados con la tarifa del 5%. Almacenamiento de productos agrícolas en almacenes generales de depósito y las comisiones directamente relacionadas con negociaciones de productos de origen agropecuario que se realicen a través de bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas.	468-3	Art. 49 Ley 1607 de 2012	Art 13, 15 y 22. Dcto 1794 de 2013
97	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Sector agropecuario.</b> Servicios gravados con la tarifa del 5%. El seguro agropecuario.	468-3	Art. 49 Ley 1607 de 2012	Art 13, 15 y 22. Dcto 1794 de 2013
98	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Los servicios de vigilancia, supervisión, conserjería, aseo y temporales de empleo</b> prestados por personas jurídicas constituidas, bajo cualquier naturaleza jurídica de las previstas en el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria, cuyo objeto social exclusivo corresponda a la prestación de los servicios de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, supervisión, conserjería, aseo, y temporales de empleo, autorizadas por el Ministerio de Trabajo, siempre y cuando los servicios mencionados sean prestados	468-3	Art. 186 Ley 1819 de 2016	Dcto. 1794 de 2013

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			mediante personas con discapacidad física, o mental en grados que permitan adecuado desempeño de las labores asignadas, y la entidad cumpla con todas las obligaciones laborales y de seguridad social en relación con sus trabajadores que debe vincular mediante contrato de trabajo. La discapacidad física o mental, deberá ser certificada por Junta Regional y Nacional de Invalidez del Ministerio de Trabajo.			
99	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Planes de medicina prepagada.</b> Servicios gravados con la tarifa del 5%. Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales, conforme con las normas vigentes.	468-3	Art. 49 Ley 1607 de 2012	Art 13, 15 y 22 Dcto 1794 de 2013
100	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Sistema general de seguridad social.</b> Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.	476 núm. 1	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 903008 de 2020
101	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sector de transporte.</b> Los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993.	476 núm. 2	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 11629 de 2025 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
102	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Sistema de seguridad social.</b> Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por entidades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos laborales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 o las disposiciones que la modifiquen o sustituyan.	476 núm. 3	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 11219 de 2025 DIAN
103	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Comisiones de los planes de salud.</b> Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al impuesto sobre las ventas (IVA).	476 núm. 4	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 4659 de 2023 DIAN
104	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Exclusión al servicio de educación.</b> Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno nacional, y los servicios de educación prestados por	476 núm. 5	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Consejo de Estado 24012 de 11 de junio de 2020

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los servicios prestados por los establecimientos de educación relativos a restaurantes, cafeterías y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, o las disposiciones que las modifiquen o sustituyan. Igualmente están excluidos los servicios de evaluación de la educación y de elaboración y aplicación de exámenes para la selección y promoción de personal, prestados por organismos o entidades de la administración pública.			
105	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Educación Virtual.</b> Los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, prestados en Colombia o en el exterior.	476 núm. 6	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 910955 de 2020 DIAN
106	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al uso de las TIC.</b> Los servicios de conexión y acceso a internet de los usuarios residenciales del estrato 3.	476 núm. 7	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 9353 de 2016
107	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sector transportes.</b> El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se excluye el transporte de gas e hidrocarburos.	476 núm. 9	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 11629 de 2025 DIAN



BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
108	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sector transportes.</b> El transporte aéreo nacional de pasajeros con destino o procedencia de rutas nacionales donde no exista transporte terrestre organizado. Esta exclusión también aplica para el transporte aéreo turístico con destino o procedencia al departamento de La Guajira y los municipios de Nuquí, en el departamento de Chocó, Mompox en el departamento de Bolívar, Tolú, en el departamento de Sucre, Miraflores en el departamento del Guaviare y Puerto Carreño en el departamento del Vichada.	476 núm. 10	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 4894 de 2023 DIAN
109	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Servicio público de energía.</b> Los servicios públicos de energía. La energía y los servicios públicos de energía a base de gas u otros insumos.	476 núm. 11	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 10213 de 2025 DIAN
110	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Servicio público de acueducto y alcantarillado.</b> El agua para la prestación del servicio público de acueducto y alcantarillado, los servicios públicos de acueducto y alcantarillado, los servicios públicos de aseo y recolección de basuras.	476 núm. 12	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 901480 de 2020
111	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Servicio público de gas.</b> El gas para la prestación del servicio público de gas domiciliario y el servicio de gas domiciliario, ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros.	476 núm. 13	Art. 11 Ley 2010 de 2019	

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
112	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Asistencia pública a población carcelaria.</b> Los servicios de alimentación, contratados con recursos públicos, destinados al sistema penitenciario, de asistencia social, de escuelas de educación pública, a las Fuerzas Militares, Policía Nacional, Centro de Desarrollo Infantil, centros geriátricos públicos, hospitales públicos, comedores comunitarios.	476 núm. 14	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 8047 de 2024
113	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Servicio de arrendamiento de bienes inmuebles.</b> El servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda y el arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales, incluidos los eventos artísticos y culturales.	476 núm. 15	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 908087 de 2022 DIAN
114	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Operaciones financieras.</b> Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, y el arrendamiento financiero (leasing).	476 núm. 16	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 15112 de 2023 DIAN
115	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo al sistema financiero.</b> Los servicios de intermediación para el pago de incentivos o transferencias monetarias condicionadas en el marco de los programas sociales del Gobierno nacional.	476 núm. 17	Art. 11 Ley 2010 de 2019	
116	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Estímulo a la cultura y vida familiar.</b> Las boletas de entrada a cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de	476 núm. 18	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 908473 de 2021 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
			recreación familiar. También se encuentran excluidos los servicios de que trata el Artículo 6 de la Ley 1493 de 2011.			
117	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Servicios funerarios.</b> Los servicios funerarios, los de cremación, inhumación y exhumación de cadáveres, alquiler y mantenimiento de tumbas y mausoleos.	476 núm. 19	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 8047 de 2024 DIAN
118	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Tecnologías de información.</b> Adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones.	476 núm.20	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 20688 de 2019 DIAN
119	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Tecnologías de información.</b> Suministro de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (cloud computing).	476 núm. 21	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Concepto 1959 de 2024 DIAN
120	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Titularización de activos.</b> Las comisiones pagadas por los servicios que se presten para el desarrollo de procesos de titularización de activos a través de universalidades y patrimonios autónomos cuyo pago se realice exclusivamente con cargo a los recursos de tales universalidades o patrimonios autónomos.	476 núm. 22	Art. 11 Ley 2010 de 2019	Oficio 26020 de 2019 DIAN
121	<u>IVA</u>	Exclusiones IVA	<b>Exclusión del impuesto a las ventas - IVA en la adquisición de bienes y servicios,</b> para el desarrollo de proyectos de generación con FNCE y gestión eficiente de la energía.		Art. 12 Ley 1715 de 2014	Art 2.2.3.8.3.1. Dcto 2143 de 2005

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
122	<u>IVA</u>	Exenciones	<b>Bienes exentos</b> Están exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a compensación y devolución los bienes que se encuentran contenidos en el Art. 477 del Estatuto Tributario.	477	Art. 188 Ley 1819 de 2016	Oficio 17778 de 2019 DIAN
123	<u>IVA</u>	Exenciones	<b>Libros científicos</b> Están exentos del impuesto sobre las ventas los libros y revistas de carácter científico y cultural, según calificación que hará el Gobierno Nacional.	478	Art. 54 Ley 1607 de 2012	Oficio 31777 de 2017
124	<u>IVA</u>	Exenciones	<b>Importaciones equipamiento al deporte.</b> Las importaciones de bienes y equipos destinados al deporte, a la salud, a la investigación científica y tecnológica, y a la educación, donados a favor de entidades oficiales o sin ánimo de lucro, por personas o entidades nacionales o por entidades, personas o gobiernos extranjeros, siempre y cuando obtengan calificación favorable en el comité previsto en el artículo 362.	480	Art. 32 Ley 633 de 2000	Concepto 8850 de 2024 DIAN
125	<u>IVA</u>	Devolución bimestral de IVA	<b>Estímulo a las exportaciones.</b> Los bienes corporales muebles que se exporten.	481 Lit. a	Art. 189 Ley 1819 de 2016	Decreto 1165 de 2019
126	<u>IVA</u>	Devolución bimestral de IVA	<b>Estímulo a las exportaciones.</b> Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional.	481 Lit. b	Art. 189 Ley 1819 de 2016	Concepto 7857 de 2025 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
127	<u>IVA</u>	Devolución bimestral de IVA	<b>Estímulo a las exportaciones.</b> Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento.	481 Lit. c	Art. 189 Ley 1819 de 2016	Dcto. 456 de 2021
128	<u>IVA</u>	Devolución bimestral de IVA	<b>Estímulo al sector turístico.</b> Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo.	481 Lit. d	Art. 189 Ley 1819 de 2016	Concepto 10454 de 2025 DIAN
129	<u>IVA</u>	Devolución bimestral de IVA	<b>Régimen especial para estimular la inversión.</b> Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.	481 Lit. e	Art. 189 Ley 1819 de 2016	Concepto 13757 de 2024 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
130	<u>IVA</u>	Devolución bimestral de IVA	Bienes gravados con la tarifa del 5%.	468-1	Art. 189 Ley 1819 de 2016	Dcto. 2686 de 2014
131	<u>Ganancia ocasional</u>	Ganancia ocasional exenta	<b>Bienes inmuebles.</b> Está exento del impuesto a las ganancias ocasionales el equivalente a las primeras seis mil quinientas (6.500) UVT de bienes inmuebles diferentes a la vivienda de habitación de propiedad del causante.	307 núm. 2	Art. 30 Ley 2277 de 2022	Oficio 915212 de 2021 DIAN
132	<u>Ganancia ocasional</u>	Ganancia ocasional exenta	<b>Porción Conyugal.</b> El equivalente a las primeras tres mil doscientas cincuenta (3.250) UVT del valor de las asignaciones que por concepto de porción conyugal o de herencia o legado reciban el cónyuge superviviente y cada uno de los herederos o legatarios, según el caso.	307 núm. 3	Art. 30 Ley 2277 de 2022	Oficio 915212 de 2021 DIAN
133	<u>Ganancia ocasional</u>	Ganancia ocasional exenta	<b>Herencias y legados.</b> El veinte por ciento (20%) del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge superviviente por concepto de herencias y legados y el veinte por ciento (20%) de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos Jurídicos inter vivos celebrados a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a mil seiscientos veinticinco (1.625) UVT.	307 núm. 4	Art. 30 Ley 2277 de 2022	Oficio 915212 de 2021 DIAN

BENEFICIOS TRIBUTARIOS VIGENTES 2025						
No.	Impuesto	Tipo de beneficio	Descripción del beneficio	Artículo del E.T.	Ley (que crea o modifica)	Reglamento / Doctrina
134	<u>Ganancia ocasional</u>	Ganancia ocasional exenta	<b>Ahorro para el Fomento de la Construcción.</b> Estarán exentas las primeras cinco mil (5.000) UVT de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que la totalidad de los dineros recibidos como consecuencia de la venta sean depositados en las cuentas de ahorro denominadas “Ahorro para el Fomento de la Construcción, AFC”; y sean destinados a la adquisición de otra casa o apartamento de habitación, o para el pago total o parcial de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con la casa o apartamento de habitación objeto de venta.	311-1	Art. 31 Ley 2277 de 2022	Art 1 Dcto. 1920 de 2023

