



SINEDIAN
ES CUESTIÓN DE DIGNIDAD

 **CINEF**
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

CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

ORÍGENES

Coordinadores:

John Jairo Cote
Pedro Giovanni Caro

Autores:

John Jairo Cote
César Anzola Aguilar
Pedro Javier Barrera
Felipe Aroca Lora
Christian Junot Quiñonez
Jose Dario Zuluaga
Carlos Mario Restrepo
Lynda Juliet Quijano
Frank Noble Olivero
Emmanuel Cárdenas Jaimes

Pedro Giovanni Caro
Jaime Barros Estepa
Carlos Guerra Rangel
Jorge Buitrago Reinoso
Katherin Díaz Velilla
Juan Carlos Leyton
Daniel Diosa Martínez
Julián Penagos Correa
Andrés Mauricio Durán
Edgar Montoya Baca

 **EDITORIAL
Nueva
LEGISLACIÓN**
SAS

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
CINDY ROCÍO RANGEL MORALES
EDITORIAL
NUEVA LEGISLACIÓN SAS.

Impreso por:
Nuevas Ediciones S.A.

Editado por:
EDITORIAL
NUEVA LEGISLACIÓN SAS.
Tel.: (601) 645 9109 Bogotá D.C.
Cel. y WhatsApp: 321 452 7308 - 320 849 4956
info@enlegislacion.com
www.enlegislacion.com

Todos los derechos reservados
2026

ISBN 978-628-97449-9-6

PRÓLOGO

Hablar de tributación la gran mayoría de las veces produce la sensación de estar frente a un universo complejo, lleno de normas, conceptos técnicos y reformas permanentes que pueden dificultar su comprensión. Para quienes ejercen la contaduría, el derecho tributario, la asesoría, o se están formando en ella, esta realidad puede resultar aún más desafiante, pues el trabajo diario exige comprender simultáneamente el lenguaje de la contabilidad, las reglas del derecho tributario y la lógica económica que explica el funcionamiento de los sistemas fiscales.

Esta obra coordinada por el Sindicato Nacional de Empleados de la DIAN (SINEDIAN) y el centro de investigaciones y estudios fiscales CINEF, busca acercar al lector a esa relación profunda que existe entre la contabilidad y el derecho tributario. En la práctica profesional, muchas de las discusiones fiscales no se resuelven únicamente interpretando la ley, sino demostrando correctamente los hechos económicos que dieron origen a una operación. Y esos hechos, por supuesto encuentran su reflejo en los registros contables.

Por esta razón, comprender la contabilidad no es solamente dominar técnicas de registro o preparación de estados financieros. Significa también entender que la contabilidad es un lenguaje que permite explicar la realidad económica de las empresas, de los negocios y de las personas. En el campo tributario, ese lenguaje se convierte además en una herramienta fundamental para demostrar, sustentar y explicar las obligaciones fiscales ante la administración tributaria.

Uno de los grandes méritos de esta obra es precisamente su diversidad en cada una de las miradas. Los autores que participan en el libro provienen de distintos ámbitos del conocimiento y de la práctica profesional: abogados, contadores, académicos y funcionarios públicos. Esta pluralidad permite que los temas se aborden desde perspectivas complementarias, enriqueciendo el análisis y acercando al lector a los problemas reales que enfrenta el sistema tributario.

Cuando se entiende el sistema de la tributación desde esta perspectiva, el papel del contador, abogado o asesor, adquiere una dimensión

supremamente importante. Su tarea no es mero registro o reconocimiento del hecho económico. Este profesional es quien interpreta la realidad económica, traduce esa realidad en información financiera de manera confiable y legible y contribuye a que el sistema tributario funcione de manera correcta.

Por eso resulta tan importante reflexionar sobre los **orígenes** de la relación entre contabilidad y tributación. Conocer esos fundamentos permite entender mejor las reglas actuales y enfrentar con mayor claridad los desafíos que plantea la evolución del sistema fiscal.

En Colombia, como en muchos otros países, el derecho tributario se ha vuelto cada vez más complejo. Las reformas fiscales, los permanentes cambios normativos y la evolución de los estándares contables han generado un escenario en el que la actualización permanente se convierte en una necesidad para los profesionales del área. En este contexto, los contadores, abogados y asesores cumplen un papel fundamental como puente entre las normas tributarias y la realidad económica de los contribuyentes.

Este libro busca precisamente aportar a ese proceso de formación y reflexión. No pretende ofrecer respuestas definitivas a todos los problemas del sistema tributario, pero sí abrir espacios de análisis que permitan comprender mejor sus fundamentos y sus dinámicas.

Para los estudiantes de contaduría y quienes se inician en el mundo contable y tributario, esta obra es una excelente oportunidad para acercarse a los debates que hoy ocupan a la práctica profesional. Para los profesionales en este ejercicio, es una invitación a mirar su labor cotidiana desde una perspectiva más amplia, reconociendo el impacto que tiene su trabajo en el funcionamiento del sistema fiscal y en la relación entre los ciudadanos y el Estado.

Con la convicción de que las páginas que siguen serán de gran utilidad para contadores, abogados, estudiantes, académicos y para todas aquellas personas interesadas en comprender mejor la relación entre la contabilidad y la tributación, más que un texto técnico, este libro es una invitación a pensar el sistema fiscal desde sus fundamentos, entendiendo que detrás de cada norma tributaria existe siempre una realidad económica que la contabilidad ayuda a revelar.

Pedro Giovanni Caro Estupiñan
Presidente SINEDIAN

PREFACIO

A lo largo del ejercicio profesional en las áreas del derecho y la contabilidad, se ha podido constatar que muchos de los debates tributarios no se resuelven únicamente en el plano normativo, sino en la capacidad de demostrar técnicamente la realidad económica de las operaciones. Esta tendencia ha generado, en múltiples ocasiones, controversias donde el verdadero problema no es jurídico sino probatorio, ya que la determinación de estas obligaciones no depende exclusivamente de la interpretación de las normas sino, de la correcta reconstrucción de los hechos económicos que sustentan la realidad contable de los contribuyentes. En ese escenario, la contabilidad deja de ser únicamente un sistema de registro financiero para convertirse en un instrumento probatorio esencial dentro del derecho tributario moderno.

La presente obra titulada “*Contabilidad y Tributación: Orígenes*”, promovida por el Sindicato Nacional de Empleados de la DIAN, *SINEDIAN* y el Centro de Investigaciones y Estudios Fiscales (*CINEF*), surge precisamente en ese punto de integración entre la técnica contable, la estructura normativa del sistema tributario y la necesidad de comprender los fundamentos que explican la forma en que los hechos económicos adquieren relevancia.

Esta obra colectiva representa un esfuerzo académico significativo por analizar, desde diferentes perspectivas, temas fundamentales como la naturaleza del acto administrativo tributario, la interacción entre normas contables y fiscales, el reconocimiento de activos, ingresos y pasivos, así como los desafíos que plantean fenómenos emergentes como los criptoactivos o la tributación internacional, representando cada uno de estos temas una dimensión particular de la relación estructural entre contabilidad y tributación teniendo como eje central la demostración de los hechos económicos.

Desde la perspectiva de la teoría de la prueba, el derecho tributario puede entenderse como un sistema institucional orientado a verificar hechos económicamente relevantes a partir de evidencias documentales, contables y financieras. En este orden, la contabilidad puede entenderse como una

ciencia que opera a través de un lenguaje técnico que permite reconstruir la realidad económica del contribuyente y transformarla en información susceptible de valoración jurídica.

A su turno, actualmente el derecho tributario se encuentra atravesado por una creciente complejidad normativa y una evolución permanente de los estándares contables, por lo cual, comprender los orígenes conceptuales y normativos de las instituciones contables y tributarias se convierte en una tarea indispensable para interpretar adecuadamente las obligaciones y garantizar su correcta aplicación.

Precisamente por ello, el análisis de la prueba contable en materia tributaria exige una aproximación interdisciplinaria que combine conocimientos de derecho, contabilidad, auditoría y teoría de la prueba. Es solo a partir de esta integración que es posible comprender cómo los registros contables se transforman en elementos probatorios dentro de los procedimientos de fiscalización, determinación oficial y controversia tributaria.

Desde el Instituto de la Prueba y Ciencia de los Hechos, organización dedicada al estudio de los métodos de verificación de los hechos en los sistemas jurídicos, se considera que el fortalecimiento de la cultura probatoria constituye uno de los retos más importantes para los regímenes tributarios contemporáneos, ya que, la correcta determinación de los hechos económicos es, en última instancia, el fundamento sobre el cual descansa la legitimidad de cualquier estructura de tributación.

Es así como la presente obra constituye una valiosa contribución al debate académico y profesional en materia contable y tributaria, al ofrecer reflexiones que permiten comprender no solo las reglas vigentes, sino también las bases conceptuales que explican su evolución.

Finalmente, quiero expresar mi reconocimiento a los editores, coordinadores y autores que participan en esta publicación, cuyo esfuerzo intelectual contribuye al desarrollo del pensamiento tributario en Colombia y en la región; estoy convencido de que las reflexiones contenidas en este libro serán de gran utilidad para académicos, funcionarios, contadores, abogados y todos aquellos interesados en comprender la compleja relación entre contabilidad, prueba y tributación.

Jaime Antonio Barros Estepa

CEO Fundador, Instituto de la Prueba y Ciencia de los Hechos

ÍNDICE GENERAL

PRÓLOGO	III
PREFACIO	V
1. PRECEDENTE ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, HIPERINFLACIÓN NORMATIVA Y FORMALIZACIÓN: ELEMENTOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA	1
♦ Por: <i>JOHN JAIRO COTE SALAZAR</i> Abogado, Economista, Contador Público Especialista Constitucional, Auditor DIAN	
2. ¿ESTADOS DE EXCEPCIÓN O REFORMAS TRIBUTARIAS ENCUBIERTAS? HIPERPRESIDENCIALISMO FISCAL	36
♦ Por: <i>PEDRO JAVIER BARRERA VARELA</i> Abogado, PhD. en Derecho, Relator Constitucional del Consejo de Estado, Colombia	
3. PACTO POR EL DESEMPEÑO Y LA TRANSPARENCIA FISCAL.....	50
♦ Por: <i>PEDRO GIOVANNI CARO ESTUPIÑAN</i> Abogado, Economista, Presidente Nacional Sindicato SINEDIAN, Presidente FRASUR	
4. ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO: DIMENSIONES ESENCIAL, SUBJETIVA Y PROCESAL	66
♦ Por: <i>FRANK ALBERTO NOBLE OLIVERO</i> Abogado, Magister en Derecho Administrativo Inspector DIAN	

5. PRINCIPIOS BÁSICOS DE NIIF Y CONCILIACIÓN TRIBUTARIA	91
♦ Por: <i>JUAN CARLOS LEYTON DIAZ</i> Contador público, Máster, Especialista en Revisoría fiscal y auditoría Socio de Arista Global Group	
6. ACTIVOS, COSTO FISCAL Y VALOR PATRIMONIAL.....	111
♦ Por: <i>JORGE IVÁN BUITRAGO REINOSA</i> Contador Público, Especialista Tributario CEO Reto Tributario	
7. EL PASIVO, DESDE LA ÓPTICA CONTABLE Y FISCAL	134
♦ Por: <i>CARLOS GUERRA RANGEL</i> Abogado, Contador Público, Especialista en Impuestos, CEO, Fundador IMPUESTOS CON BOTAS	
8. CRIPTOACTIVOS: RECONOCIMIENTO CONTABLE Y FISCAL	140
♦ Por: <i>CARLOS FELIPE AROCA</i> Abogado, Magíster Tributario Ceo Aroca Vives ♦ Por: <i>EDGAR ANDRES MONTOYA</i> Abogado, Magister Tributario	
9. INVERSIONES FINANCIERAS Y TRIBUTACIÓN: ANÁLISIS DE OPORTUNIDAD	166
♦ Por: <i>ANDRES MAURICIO DURAN</i> Abogado, Especialista Tributario, LLM Tributación Internacional, Socio Duranwealth	
10. TRIBUTACIÓN EN LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL Y CUENTAS EN PARTICIPACIÓN	182
♦ Por: <i>JOSÉ DARÍO ZULUAGA CALLE</i> Abogado, Magister en Derecho y Tributación Doctrinante Tributario ♦ Por: <i>CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA</i> Abogado, Contador Público, Especialista Tributario Magister Derecho Procesal, Doctrinante Tributario	

11. RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – ESAL: REGLAS CLARAS	219
♦ Por: <i>CÉSAR ANZOLA AGUILAR</i> Contador Público, Magister Tributario, Doctrinante Tributario, Socio ITGS Consultoría y Aseguramiento	
12. RÉGIMEN ESPECIAL DE RENTA ZESE: ¿ABUSO DE LA DOCTRINA DIAN?	238
♦ Por: <i>JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA</i> Abogado, Contador Público, Mag. razonamiento probatorio, Universidad Girona España Mag. Tributación Internacional Universidad Externado Colombia CEO Instituto de la Prueba IPCH	
13. A,B,C DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO	250
♦ Por: <i>LYNDA JULIET QUIJANO MONROY</i> Abogada, Contadora Pública, Especialista Tributaria y Constitucional, Magíster en Derecho Tributario	
14. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y COBRO DE LA UGPP	266
♦ Por: <i>DANIEL DIOSA MARTÍNEZ</i> Abogado, Contador Público. Especialista en Derecho Tributario, Socio OCH GROUP.	
15. PRESCRIPCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, LÍMITES DE EMBARGOS Y FACILIDADES DE PAGO EN LA DIAN	294
♦ Por: <i>JULIÁN PENAGOS CORREA</i> Abogado Especialista en Ciencias Tributarias Doctrinante Tributario	
16. INSOLVENCIA Y LIQUIDACIÓN JUDICIAL DE PERSONAS NATURALES Y PEQUEÑOS COMERCIANTES: SOLUCIÓN PRÁCTICA DE CRISIS	310
♦ Por: <i>EMMANUEL CARDENAS JAIMES</i> Abogado, Especialista Constitucional Experto en régimen de insolvencia	

17. DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS: HISTORIA Y ANÁLISIS AL ALGORITMO PREDICTIVO	322
♦ Por: <i>CHRISTIAN JUNOT QUIÑONEZ CORTES</i>	
Contador Público, Especialista Tributario	
Magíster en Tributación Internacional y en Ciencia Política	
Socio Clevertax Assesment	
18. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL SURAMERICANA: RETOS Y OPORTUNIDADES	343
♦ Por: <i>KATHERIN DIAZ VELILLA,</i>	
Abogada LLM en tributación internacional,	
socia V&V Asociados.	

1. PRECEDENTE ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, HIPERINFLACIÓN NORMATIVA Y FORMALIZACIÓN: ELEMENTOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Por: JOHN JAIRO COTE SALAZAR
Abogado, Economista, Contador Público
Especialista Constitucional, Auditor DIAN

Introducción

El derecho tributario contemporáneo enfrenta una paradoja estructural: mientras el sistema fiscal se expande en complejidad normativa y densidad regulatoria, la legitimidad del deber de contribuir depende cada vez más de la percepción de justicia tributaria del contribuyente. En Colombia, esta tensión se expresa en tres fenómenos que han adquirido especial relevancia en las últimas décadas: la necesidad de consolidar una noción operativa de justicia tributaria, el papel creciente del precedente en la interpretación y aplicación del derecho fiscal, y la proliferación excesiva de normas que dificultan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En trabajos anteriores he sostenido¹ que, la justicia tributaria no puede reducirse a la mera legalidad del tributo ni a la capacidad recaudatoria del Estado, sino que debe entenderse como un equilibrio entre legalidad, equidad y efectividad del sistema fiscal. En este marco, el sistema tributario colombiano se encuentra en una tensión permanente entre la necesidad de financiar el gasto público y la legitimidad social del tributo, este último

¹ 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. En ese orden, se reconoce que se necesita pasar del impuesto como imposición al impuesto como pacto, que legitime el ejercicio de la contribución y facilite el cumplimiento. A partir de esto se tiene la fórmula $JT = P / (P + T)$ que mide el grado de justicia tributaria, donde: JT se considera el grado de justicia tributaria; P representa la proporción ponderada de decisiones fiscales resueltas conforme a las reglas legales existentes y T es un índice de carga normativa, que mide la complejidad del sistema y las presunciones absolutas. Véase Cote, John y otros, "EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA: REFORMA AL PROCEDIMIENTO", capítulo: JUSTICIA TRIBUTARIA COLOMBIANA: ENTRE LOS LÍMITES DE LA LEY, LA EQUIDAD Y LA EFECTIVIDAD. Editorial Nueva Legislación, Bogotá 2025.

como elemento esencial para garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Es necesario comprender la justicia tributaria no sólo como un principio jurídico abstracto, sino como una categoría susceptible de evaluación permanente en relación con los resultados reales del sistema fiscal. Debe saberse que el debate doctrinal en Colombia no ha prestado atención a tres fenómenos que resultan centrales para comprender el funcionamiento real del sistema fiscal:

1. El ***precedente administrativo tributario*** que resulta no solo de los fallos o sentencias judiciales sino también, como un fenómeno jurídico y material, producto del despliegue de la actividad ejecutiva de la administración, en su intento de procurar mecanismos de coherencia interpretativa del sistema fiscal.
2. La ***hiperinflación normativa tributaria*** como fenómeno jurídico estructural, no necesario e incluso residual, del derecho fiscal colombiano, producto de la necesidad regulatoria, de una parte, y de otra, producto de la falta de responsabilidad social de las administraciones tributarias.
3. La ***formalización tributaria***, entendida no solo como el cumplimiento a la obligación legal, sino como el resultado de los incentivos institucionales adecuados que produzcan los efectos esperados de impulsar las economías.

Tenemos entonces que este trabajo realizará una aproximación conceptual a estos tres fenómenos, desde una perspectiva interdisciplinaria que articula elementos del derecho constitucional, la teoría del precedente, la filosofía del derecho y la economía institucional. Particularmente se reconocen las teorías de *Amartya Sen*² sobre la identificación de injusticias remediabiles como punto de partida para el análisis institucional, en los términos de *Douglass North*³, del concepto de Justicia Tributaria.

Como último apartado de este documento observaremos la formalización tributaria en Colombia, particularmente el impacto que han tenido las

2 AMARTYA SEN, "LA IDEA DE LA JUSTICIA". Editorial Taurus, 2010, Traducción Hernando Valencia Villa.

3 NORTH expone que las instituciones son las reglas formales e informales, ideadas por el hombre para maximizar las relaciones humanas y minimizar su coste o pérdida en las mismas. El concepto del Maximin, dentro de esta concepción es una formulación ideal para entender el concepto de justicia tributaria, en tanto, reconoce que: i) el objeto de las normas es brindar el beneficio, idealmente en equilibrio, a todas las relaciones humanas y ii) su concepto de Maximin es ideal dentro del concepto de justicia tributaria en los términos de SEN toda vez que minimizar pérdidas también es un logro de beneficios. Véase, DOUGLASS NORTH, "INSTITUCIONES, CAMBIO INSTITUCIONAL Y DESEMPEÑO ECONÓMICO" Fondo de cultura económico, México 1993.

recientes reformas al introducir reiteradamente beneficios de pago de obligaciones en mora, amnistías fiscales o reducciones de sanciones. Se planteará la hipótesis de que estos mecanismos han generado efectos perversos que fomentan prácticas de mora estratégica por parte de los contribuyentes, debilitando la cultura de cumplimiento fiscal y erosionando el sistema, que posteriormente busca compensar con nuevas reformas enfocadas en recaudo.

1. JUSTICIA TRIBUTARIA Y SU MEDICIÓN EN EL SISTEMA FISCAL COLOMBIANO

1.1 La justicia tributaria como principio constitucional

El sistema tributario colombiano se encuentra estructurado sobre una serie de principios constitucionales que buscan garantizar la legitimidad del ejercicio del poder fiscal por parte del Estado. La Constitución Política de 1991 establece que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, y dispone además 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 equidad⁴.

Estos principios constituyen el fundamento normativo del concepto que queremos definir como justicia tributaria, entendiéndolo como la obligación del Estado de estructurar y aplicar el sistema impositivo de manera razonable, proporcional y coherente con la capacidad económica de los contribuyentes, minimizando los efectos adversos o pérdida del máximo beneficio para el conjunto social.

Es así como tenemos que, la justicia tributaria puede definirse como el equilibrio entre estos tres elementos fundamentales:

1. **La legalidad del tributo**, que garantiza que el poder fiscal del Estado se ejerza dentro de límites normativos claros.
2. **La equidad en la distribución de las cargas públicas**, que asegura que los contribuyentes participen en el financiamiento del Estado según su real capacidad económica.
3. **La efectividad del sistema tributario**, que permite que el cumplimiento de las obligaciones fiscales sea real, verificable y aceptada por todos los miembros.

4 Ibid., 1. Pag 2 y siguientes.

En otras palabras, la justicia tributaria no depende únicamente de la estructura normativa⁵ del sistema fiscal, sino también de la manera en que las instituciones tributarias logran equilibrar el deber constitucional de contribuir con la protección de los derechos del contribuyente.

Desde esta perspectiva, pagar impuestos no debe entenderse como un castigo económico ni como un acto de sacrificio extraordinario del ciudadano, sino como la expresión concreta del pacto fiscal que sustenta el funcionamiento del Estado social de derecho⁶. Lo que se tiene entonces es que el sistema tributario colombiano ha enfrentado históricamente dificultades para materializar este equilibrio. La multiplicidad de reformas fiscales, la complejidad normativa y las tensiones entre recaudo y equidad han generado un escenario en el cual la percepción de justicia tributaria se debilita progresivamente.

Este fenómeno conduce a una consecuencia institucional relevante: cuando los contribuyentes perciben el sistema fiscal como injusto o incoherente, el cumplimiento tributario deja de ser una obligación social interiorizada y se convierte en una conducta estratégica orientada a minimizar o reducir lo que él percibe como un costo/gasto fiscal y no como un cumplimiento de obligación social.

1.2 La justicia tributaria como minimización de la injusticia tributaria: una aproximación desde el aporte de Sen y North

Las recientes teorías de la justicia han ampliado el debate tradicional sobre la construcción de sociedades perfectamente justas para enfocarse en la identificación y reducción de injusticias que se presentan manifiestas. En los términos de Sen⁷ se sostiene que la teoría de la justicia debe orientarse principalmente a identificar situaciones de injusticia claramente remediabiles y a evaluar qué cambios institucionales pueden reducirlas.

Según esto la percepción de la injusticia constituye el punto de partida de cualquier reflexión sobre la justicia. Las sociedades reaccionan frente a desigualdades, abusos o arbitrariedades cuando estas se perciben como injusticias evidentes que pueden ser corregidas mediante reformas institucionales. O sea, para el caso tributario, mediante reglas formales que

5 Entiéndase por estructura normativa el conjunto de reglas legales, administrativas, doctrinales incluso jurisprudenciales, dentro del ordenamiento jurídico.

6 Ibidem.

7 AMARTYA SEN, "LA IDEA DE LA JUSTICIA". Editorial Taurus, 2010, Traducción Hernando Valencia Villa. Pág. 11.

minimicen las situaciones injustas para el contribuyente, pero que protejan el derecho de todos los ciudadanos, es decir, el Estado.

Se tiene entonces que este enfoque resulta particularmente útil para el análisis del sistema tributario. Así, tendríamos que en lugar de intentar diseñar un sistema fiscal ideal o lo que consideraríamos justo, el análisis institucional debe centrarse en identificar aquellas situaciones que generan injusticias evidentes dentro del sistema fiscal.

Entre estas injusticias pueden identificarse a nivel macro, por ejemplo:

- la desigualdad en la distribución real de la carga tributaria,
- la inseguridad jurídica derivada de interpretaciones contradictorias de la ley,
- la complejidad normativa que impide el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Luego, desde este enfoque de justicia tributaria, no se debe persistir en alcanzar un sistema fiscal justo o perfecto, sino en avanzar progresivamente hacia un sistema que reduzca las injusticias fiscales más evidentes. De un parte en el sistema de reparto de cargas y de otra, en el sistema de administración y de justicia.

1.3 La necesidad de medir la justicia tributaria

Uno de los principales desafíos de la teoría de la justicia tributaria consiste en transformar un concepto normativo en un concepto medible y evaluable. El problema claramente es qué variables se involucran de manera óptima, cuál sería su grado y participación y, por supuesto, qué método se usaría. Desde esta lógica, el error de todos los estudios fiscales es que han intentado evaluar la justicia tributaria mediante indicadores como:

- progresividad del sistema tributario,
- participación de los distintos grupos de ingresos en el recaudo,
- redistribución del ingreso después de impuestos.

Sin embargo, estos indicadores resultan insuficientes para evaluar el funcionamiento real del sistema fiscal. Sobre todo, si se tienen en cuenta factores como la deseabilidad y aceptación o la legitimidad de sistema normativo. Lo cierto es que, desde una perspectiva de la no deseabilidad

y desde un enfoque de mínima pérdida se pueden encontrar herramientas que permitan el logro de un sistema que se pudiera considerar más justo. Se tiene entonces que la justicia tributaria puede medirse en la materialización de factores institucionales como:

- la claridad de las normas tributarias,
- la coherencia interpretativa de la administración fiscal,
- la previsibilidad de las decisiones administrativas,
- la estabilidad normativa del sistema tributario.

En este sentido, la medición de la justicia tributaria incorpora variables institucionales relacionadas con la seguridad jurídica y la confianza fiscal con lo cual tendríamos indicadores no solo de no deseabilidad, sino por supuesto, del nivel de aceptación y cumplimiento de los actores a las reglas fiscales. Este es en efecto un mejor acercamiento al concepto de justicia tributaria, entendido como el compromiso del Estado de estructurar y aplicar el sistema impositivo de manera razonable, proporcional y coherente con la capacidad económica de los contribuyentes, que minimice los efectos adversos o pérdida del máximo beneficio para el conjunto social.

1.4 Modelo de medición de justicia tributaria: Equilibrio en la ejecución de normas fiscales y carga normativa del sistema

Como lo expuse en trabajo anterior⁸, el indicador de justicia tributaria desde la medición de la ejecución de administración y aplicación justicia judicial, es decir el *equilibrio en la ejecución de las normas fiscales y la carga normativa del sistema* se logra desde:

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

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).

8 Ibid. 1.

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

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

Donde;

- **w_i** = es el 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** ∈ [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** ∈ [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** = es el grado de delegación normativa (proporción de elementos esenciales delegados al reglamento). [**0** = sin delegación; **1** = delegación total].
- **COMP** = es la complejidad normativa (índice que resume número de normas aplicables, exenciones y reglas especiales; **0** = muy simple, **1** = muy complejo).
- **PRESABS** = es la 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.*

con este modelo **$JT = P / (P + T)$** se permite representar matemáticamente el equilibrio entre justicia institucional y carga normativa en el sistema tributario. Su resultado refleja el grado de nivel a partir la *i)* proporción ponderada de decisiones conforme a la ley, *ii)* la delegación normativa, *iii)* la complejidad normativa y *iv)* las presunciones absolutas.

Para efectos prácticos del presente trabajo, dejaremos el ejemplo de su aplicación como apéndice al final del artículo. De momento basta decir que, desde una medición de justicia tributaria como ejecución de las normas fiscales, es decir, desde la medición del cumplimiento de administración y aplicación justicia judicial, *“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 conjuguen para asegurar que el deber de contribuir no se convierta en un ejercicio de poder desbalanceado”*.

2. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El precedente administrativo tributario es el fenómeno jurídico que resulta de la actividad de interpretación, de parte de la administración pública, no judicial, sobre las leyes fiscales, que tiene el efecto de crear reglas y subreglas de aplicación de la ley. Este se da a partir de la creación de doctrina, conceptos y oficios de la administración tributaria, que tienen un resultado coercitivo en el despliegue de la actividad del funcionario público, y del contribuyente como destinatario de la disposición fiscal.

Para lograr esta definición basta con observar la realidad jurídica tributaria del país y el comportamiento intuitivo y/o razonado – razonable del ciudadano al momento de aplicar las normas de carácter tributario. Ahora bien, la importancia de reconocer este fenómeno es la responsabilidad que tienen administraciones como la DIAN o la misma Dirección General de Apoyo Fiscal ante la emisión de conceptos que son, sin lugar a dudas, una fuente de aplicación de las normas. El problema es, en grado, el exceso de producción normativa, la inestabilidad y falta de uniformidad de criterio, que

arrojan como consecuencia inseguridad jurídica e injusticia, traducida en errores aplicación de parte del contribuyente.

El resultado problemático de este fenómeno se explica, de una parte, por las competencias legales sin límites, otorgadas a las administraciones tributarias. De otra, por la falta de capacitación de los funcionarios encargados de estas unidades de normativa y doctrina, así como por la falta de experiencia demostrada por los mismos y la no evaluación de competencias que deberían hacerse para ocupar dichos cargos. Tal como es requisito para empleos específicos, jueces y magistrados, por ejemplo, buen número estos funcionarios son nombrados sin la debida demostración de idoneidad y conocimientos plenos de las materias.

Ahora bien, a fin de desarrollar el concepto de la existencia del precedente administrativo tributario, se hará necesario explicar el concepto de precedente judicial, así como los efectos de las sentencias de unificación.

En aras de usar un lenguaje sencillo, antes de comenzar a detallar los anteriores conceptos, se expondrán los siguientes elementos a fin de hacer simple el desarrollo de las nociones.

Sea lo primero decir que la jurisprudencia son las sentencias emitidas por las altas cortes a saber, en Colombia, la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado. Estas sentencias tienen el valor de ser fuente auxiliar de interpretación de la ley, es decir que procuran evitar que una misma situación jurídica sea interpretada de manera distinta por parte de los jueces.

Ahora bien, los fallos de un juez, promiscuo, municipal o circuito, no se consideran jurisprudencia formal o vinculante para otros jueces, sin embargo, si constituyen antecedentes judiciales que pueden ser aplicados en casos concretos. Esto significa que un juez aplica la ley y la jurisprudencia, ya establecida por las cortes superiores.

Desde aquí nos surge el concepto de precedente judicial, que por ahora lo definiremos como esa parte de las sentencias, con carácter de jurisprudencia, que crean reglas o subreglas específicas de interpretación y aplicación de la ley ante casos similares o concretos. Es decir, que existen un tipo de sentencias proferidas por las altas cortes que tienen el efecto de modificar los efectos de la ley.

Las sentencias de unificación son decisiones proferidas por altas cortes, en las que establece un precedente jurisprudencial obligatorio para resolver

casos similares. Tienen como principal objetivo uniformar la jurisprudencia cuando existen interpretaciones contradictorias sobre mismos temas, definiendo cómo deben fallar los jueces inferiores, inclusive, como deben aplicar estas reglas las administraciones.

Dentro de todo esto, en el cuerpo de las sentencias existen los *obiter dicta*, que son los comentarios, argumentos u opiniones del juez con cierto carácter de persuasión a fin de dar argumentos para resolver el caso. La *ratio decidendi* o razón para decidir es el principio jurídico o argumento esencial para resolver el caso concreto, que además puede tener efecto vinculante, como precedente, para resolver futuros casos similares. Por último, *el decisum* es la parte resolutive o fallo final de la sentencia judicial⁹.

2.1 El precedente judicial como punto de partida

El concepto de precedente constituye hoy uno de los elementos más relevantes en la evolución contemporánea del derecho. Tradicionalmente, el ordenamiento jurídico colombiano, como parte de la tradición del civil law, consideró que la jurisprudencia era únicamente un criterio auxiliar de la actividad judicial. Esta concepción se apoyaba principalmente en el artículo 230 de la Constitución Política, según el cual los jueces están sometidos al imperio de la ley y la jurisprudencia constituye tan solo un criterio auxiliar.

Sin embargo, durante las últimas décadas se ha producido una transformación significativa en el papel del precedente dentro del sistema jurídico colombiano. La evolución jurisprudencial y legislativa ha reconocido progresivamente que las decisiones judiciales no solo interpretan la ley, sino que también cumplen una función normativa al orientar la resolución de casos futuros.

Esta evolución se ha manifestado de manera particularmente clara en el derecho administrativo colombiano, especialmente después de la expedición del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

9 En la construcción de la teoría de la obligatoriedad de los precedentes judiciales, la Corte Constitucional ha usado los conceptos de *Decisum*, *ratio decidendi*, y *obiter dicta*, para determinar qué partes de la decisión judicial constituyen fuente formal de derecho. El *decisum*, la resolución concreta del caso, (...) La *ratio decidendi*, entendida como la formulación general del principio, regla o razón general que constituyen la base necesaria de la decisión judicial específica, también tiene fuerza vinculante general. Los *obiter dicta* o "dichos de paso", no tienen poder vinculante, sino una "fuerza persuasiva" que depende del prestigio y jerarquía del Tribunal, y constituyen criterio auxiliar de interpretación. Véase Sentencia SU.1300 Corte Constitucional del 6 de diciembre de 2001, M.P. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA.

Administrativo, CPACA, Ley 1437 de 2011¹⁰. A partir de esta reforma se consolidó un modelo que reconoce la existencia de precedentes judiciales vinculantes, particularmente a través de las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado.

En consecuencia, el precedente judicial se ha convertido en un instrumento fundamental para garantizar principios constitucionales como: igualdad en la aplicación de la ley, seguridad jurídica, coherencia del sistema jurídico, previsibilidad de las decisiones judiciales, entre otros.

Desde esta perspectiva, se define el precedente judicial como “*la regla jurídica que se deriva de una decisión judicial anterior y que debe ser considerada en la resolución de casos posteriores que presenten características fácticas y jurídicas similares*”¹¹. Con esta definición advertimos que el precedente no se limita a la simple existencia de una decisión judicial previa, sino que supone la identificación de la *ratio decidendi*, es decir, la razón jurídica que fundamenta la decisión y que puede proyectarse hacia casos futuros.

2.2 Las sentencias de unificación jurisprudencial

La consolidación del precedente en el derecho administrativo colombiano alcanzó un punto decisivo con la creación de las sentencias de unificación jurisprudencial. Estas decisiones emitidas para el caso tributario, por el Consejo de Estado, tienen como propósito unificar la interpretación del derecho administrativo cuando existen divergencias jurisprudenciales o cuando se trata de asuntos de especial importancia jurídica.

Así tenemos que las sentencias de unificación cumplen varias funciones fundamentales entre la que podemos citar el garantizar la coherencia del sistema jurídico, reducir la dispersión interpretativa por parte de los jueces y las administraciones, fortalecer la seguridad jurídica de los ciudadanos y

10 CAROLINA DEIK ACOSTAMADIEDO expone que en Colombia la positivización del precedente tuvo lugar, en el CPACA, a través de una novedosa figura denominada “sentencia de unificación jurisprudencial”, así como de los mecanismos para garantizar la fuerza vinculante y aplicación del precedente. Se trata de la obligación de aplicación uniforme de la ley y la jurisprudencia por parte de las autoridades y los jueces, del recurso de unificación de jurisprudencia, de la solicitud de extensión de jurisprudencia en sede administrativa y del proceso sumario ante el Consejo de Estado en casos de negativa o silencio de la administración frente a una solicitud de unificación jurisprudencial. Estos, sumados a los mecanismos para hacer efectivo el deber de obediencia al precedente ordinario –presentes y reconocidos desde antes de la expedición del CPACA– reiteran su valor normativo y la naturaleza de fuente principal del derecho colombiano que ostenta el precedente. Véase, Deik Acostamadiedo Carolina, “EL PRECEDENTE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO: TEORÍA LOCAL PARA DETERMINAR Y APLICAR DE MANERA RACIONAL LOS PRECEDENTES DE UNIFICACIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO.” UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA. Bogotá. Pag 13.

11 Ibidem.

orientar la actuación de las autoridades administrativas en virtud de principio de confianza legítima, entre otros.

En este sentido, las sentencias de unificación no constituyen simplemente jurisprudencia reiterada, sino se convierten en verdaderos precedentes judiciales con vocación de aplicación general en casos análogos. Pero además de esto el *CPACA* introdujo mecanismos específicos para garantizar la aplicación de estos precedentes, entre los cuales se destacan:

- la extensión de jurisprudencia a terceros,
- el recurso extraordinario de unificación de jurisprudencia,
- la obligación de las autoridades administrativas de aplicar la jurisprudencia de las altas cortes.

Con todo, este desarrollo normativo refleja un cambio profundo en la concepción del derecho administrativo colombiano, en el cual el precedente adquiere un papel central en la producción y aplicación del derecho y sirve como herramienta de interpretación que brinda economía al sistema de justicia, seguridad jurídica de parte del Estado a sus administrados y confianza en la aplicación del marco normativo.

2.3 El precedente según la teoría de Deik Acostamadedo

Dentro de la doctrina colombiana reciente, uno de los estudios más completos sobre el precedente es el desarrollado por la Doctora Carolina Deik Acostamadedo. De acuerdo con esta autora, el precedente judicial no debe entenderse simplemente como una regla general extraída de una sentencia, sino como el resultado de un proceso de comparación entre casos. Así, el operador jurídico debe analizar las características relevantes del caso anterior y compararlas con las del caso actual para determinar si existe una similitud suficiente que justifique la aplicación del precedente¹².

En esta perspectiva, el precedente opera mediante un razonamiento analógico. Esto significa que la decisión anterior sirve como guía para resolver el caso actual, siempre que los hechos relevantes de ambos casos sean comparables. Pero además, este enfoque implica que el precedente no funciona como una norma abstracta similar a la ley, sino como un criterio interpretativo que orienta la decisión jurídica mediante la identificación de patrones fácticos comparables.

12 Ibidem.

Es por esta razón que esta autora sostiene que el precedente constituye un instrumento para materializar el principio de igualdad ante la ley, ya que obliga a los jueces y autoridades a resolver casos similares de manera similar, pues la naturaleza del precedente como fuente principal del Derecho y, por lo tanto, su pertenencia al llamado “imperio de la ley”, no contraría lo establecido por el artículo 230 de la constitución:

“En primer lugar, es importante avanzar hacia un concepto estricto de precedente y exigir de los jueces coherencia argumentativa y teórica, para evitar que la existencia del precedente en Colombia sea una puerta de entrada hacia un activismo desmedido o una arbitrariedad judicial. Pero, además de eso, he propuesto una serie de premisas contextuales para el caso colombiano, así como un método para determinar y aplicar el precedente contenido en las sentencias de unificación de jurisprudencia del Consejo de Estado, que se centra en los supuestos fácticos y jurídicos semejantes, poniendo énfasis en la determinación de la relevancia de las diferencias, en términos de Alexy. Entre las condiciones prácticas, se encuentran (i) la búsqueda de la ratio verdadera, en lo que el juez hizo o decidió y no en los fundamentos o rationale de la sentencia que se usa como precedente; (ii) el abandono de las técnicas de interpretación textual frente a la ratio declarada o aparente, porque el precedente requiere un razonamiento distinto al que se realiza frente al texto legal; (iii) la renuncia a cualquier intento de construir una “premisa mayor”, a partir de la sentencia que constituye el precedente y, en consecuencia, (iv) el rechazo a la técnica de aplicar el precedente como una suerte de regla general aplicable por subsunción, a manera de silogismo. Por el contrario, una vez se acepte que el precedente es una forma de razonamiento analógico, se deberá aplicar la analogía de casos, haciendo recaer el quid del asunto en el test de relevancia de los hechos que serán objeto de comparación y en el criterio jurídico que subyace a la regla de precedente. Solo así, y dejando la ponderación para casos límite, lograremos evitar que la distinción sirva como pretexto cada vez que se quiera desechar un precedente inconveniente¹³”.

2.4 El concepto del precedente administrativo tributario

A partir del desarrollo del precedente judicial surge una pregunta relevante para el derecho administrativo contemporáneo: ¿existe también un precedente

13 Legis, ámbito jurídico. “El precedente no es igual a la jurisprudencia ni puede aplicarse como una ley”. Puede verse en: <https://www.ambitojuridico.com/noticias/en-ejercicio/constitucional-y-derechos-humanos/el-precedente-no-es-igual-la-jurisprudencia>.

en el ámbito de la administración pública? La observación demuestra que sí y la doctrina ha comenzado a reconocer que las decisiones administrativas reiteradas pueden generar criterios interpretativos que orienten la actuación futura de la administración. Esto es lo que se reconoce como el fenómeno del precedente administrativo, del cual se generan expectativas legítimas de aplicación uniforme en casos similares.

Ahora bien, desde esta concepción podemos reconocer el precedente administrativo tributario como el criterio interpretativo adoptado por la administración tributaria en la aplicación de normas fiscales, que generan expectativas legítimas de aplicación uniforme en situaciones jurídicas similares. De esto espera la administración garantizar la igualdad, la seguridad jurídica y la coherencia del sistema tributario, mientras el administrado confía en la aplicación por parte de la administración de ese criterio de interpretación en los casos futuros.

El precedente administrativo tributario es el fenómeno jurídico que surge de la interpretación, por parte de la autoridad tributaria y que tiene el efecto de crear reglas y subreglas de aplicación de la ley. Este fenómeno nace a partir de la creación de la doctrina tributaria por parte de la administración, y tiene un resultado coercitivo en el administrado.

En el contexto jurídico colombiano, el precedente administrativo tributario se materializa a través de la doctrina DIAN, inclusive de la DAF, con la manifestación de actos administrativos como son los conceptos, oficios jurídicos e inclusive resoluciones, memorandos y circulares internas, los cuales por virtud del mandato legal son de aplicación obligatoria para el funcionario público¹⁴, pero no para el ciudadano.

El doctor en derecho, PhD Pedro Javier Barrera Varela relator constitucional del Consejo de Estado está en contra de esta tesis, toda vez que expone que este fenómeno jurídico solo se da en virtud del precedente judicial.

14 **ARTÍCULO 131, Ley 2010 de 2019.** Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales: por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.

CIRCULAR DIAN No. 010 de 22 de septiembre de 2022. 6.2. Irretroactividad de los conceptos. De acuerdo con el planteamiento jurisprudencial del Consejo de Estado, los conceptos expedidos por la DIAN, en ejercicio de las funciones, constituyen interpretación oficial y obligatoria para los funcionarios de la entidad y aunque no son obligatorios para los contribuyentes, son un criterio auxiliar de interpretación y sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro una vez se han publicado. (...) **6.5.1. Conceptos expedidos con posterioridad a la actuación administrativa** En virtud del principio de, legítima confianza, en ningún caso, la administración podrá fundamentar sus actuaciones administrativas, en conceptos que no se encontraban vigentes al tiempo en que se produjo la actuación del particular...

Esto por cuanto en materia administrativa tributaria, con la expedición de la doctrina, conceptos y oficios, no se dan los presupuestos de resolución de casos específicos y concretos que a su vez sirvan como antecedentes que crean o modifiquen la manera de interpretación de la ley y así, la resolución de casos futuros¹⁵.

De otra parte, el doctor en derecho, PhD Wilson Ramos Girón, consejero de Estado de la Sección Cuarta, reconoce que este fenómeno puede tener un efecto coercitivo secundario¹⁶, toda vez que la ley reconoce los conceptos como vinculantes para los funcionarios de la administración y no para el administrado, y en tal virtud, pueden generar un efecto residual.

Posiciones ampliamente respetadas que, sin embargo, no alcanzan el reconocimiento de este fenómeno y menos, el de la *Noumenología Tributaria*¹⁷. Es decir, en el mundo material que es donde se dan los fenómenos, como aquellos hechos que podemos percibir con los sentidos, falta advertir lo que sucede en el mundo abstracto de las ideas, el inconsciente o si se quiere, la intuición. Eso que podemos llamar incluso intuición lógica como herramienta para actuar del individuo y así para dar respuesta a las externalidades, en procura de su bienestar como agente racional.

En concreto, la fuerza coercitiva vinculante que tiene la doctrina tributaria, afecta en grado las decisiones tomadas por los administrados. No se puede desconocer en la materialidad que los contribuyentes toman sus decisiones tributarias con base en los conceptos proferidos por la DIAN, en parte por la convicción de una supuesta certeza de seguridad jurídica, en parte por la incapacidad de controvertir la interpretación de la administración y así aceptar lo que ésta ahí expuesto.

15 Congreso Tributario Aduanero y Cambiario, SINEDIAN-CINEF, Bogotá, octubre 10 de 2023. Concepto desarrollado en el panel denominado EL PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL Y MATERIALIDAD DEL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

16 Ibidem.

17 En contraste con la fenomenología jurídica tributaria, se encuentra el concepto de **noumenología tributaria**. El concepto de nómeno proviene de la filosofía kantiana y se refiere a la realidad tal como existe en sí misma, independientemente de las percepciones o manifestaciones físicas, es decir lo que se encuentra en el mundo inconsciente o la mera intuición. Se tiene entonces que la noumenología tributaria es el estudio del sistema fiscal **desde su estructura normativa ideal**, es decir, desde el conjunto de principios, normas y estructuras jurídicas que definen el diseño formal del sistema tributario, de manera casi intuitiva o lo que podemos considerar como cultura tributaria. Así, Mientras la fenomenología jurídica tributaria se ocupa del derecho tributario tal como funciona en la práctica, la noumenología tributaria se ocupa del derecho tributario tal como está concebido en el plano normativo, el ideal. Se tienen entonces que la tensión entre estas dos dimensiones resulta fundamental para comprender muchos de los problemas del sistema tributario colombiano y que sirve para ayudar a concebir lo que podamos considerar como justicia tributaria. Con frecuencia, el diseño normativo del sistema fiscal (noumenología tributaria) responde a principios constitucionales y la cultura tributaria. Sin embargo, la manera en que el sistema funciona en la práctica (fenomenología jurídica tributaria) puede diferir significativamente de estos principios. En este contexto, el precedente administrativo tributario puede entenderse como un mecanismo que permite **reducir la distancia entre la dimensión normativa del sistema fiscal y su funcionamiento real**.

En particular, los conceptos doctrinales emitidos por la administración tributaria desempeñan un papel relevante en la construcción de los precedentes administrativos tributarios, ya que orientan y coaccionan la interpretación de las normas fiscales tanto para los funcionarios como para los contribuyentes.

El reconocimiento del precedente administrativo tributario plantea desafíos importantes, especialmente en relación con los límites de la potestad interpretativa de la administración y su relación con el principio de legalidad tributaria. Esta es la enfermedad o patología, la fiebre es la proliferación excesiva de la doctrina, lo que en trabajos anteriores he definido como hiperinflación normativa tributaria¹⁸.

La importancia de reconocer la presencia de los precedentes administrativos tributarios dentro de las dimensiones jurídicas, es que la existencia de estos se pueda reducir la incertidumbre jurídica, mejorar la coherencia interpretativa del sistema fiscal y fortalecer la igualdad en la aplicación del derecho tributario. Por supuesto, uno de los instrumentos que puede contribuir a mejorar estas condiciones institucionales es precisamente el desarrollo de estructuras de precedente en materia tributaria, tanto en el ámbito judicial como en el administrativo.

Pero, para esto se requiere, primero el reconocimiento del precedente administrativo tributario como i) una realidad que afecta la manera de relacionamiento de los agentes económicos, ii) la necesidad de establecer reglas claras frente a la materialización de doctrina tributaria y iii) la necesidad de capacitación y demostración de idoneidad de parte de los funcionarios delegados a esta función.

3. HIPERINFLACIÓN NORMATIVA TRIBUTARIA

Uno de los fenómenos más relevantes del derecho tributario contemporáneo colombiano es el que hemos denominado Hiperinflación Normativa Tributaria. Este concepto describe la expansión acelerada, constante y acumulativa de normas fiscales que regulan las obligaciones tributarias, generando un sistema jurídico cada vez más complejo, fragmentado y difícil de interpretar.

Sin embargo, la hiperinflación normativa no debe confundirse simplemente con el crecimiento del número de normas. Se trata más bien de un

¹⁸ Ibid., 1. Concepto observado por el autor en el cual expone que 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.

fenómeno estructural que combina tres elementos: 1. Alta frecuencia de reformas tributarias, 2. Proliferación de reglamentaciones administrativas y 3. Interpretaciones doctrinales cambiantes de la administración tributaria.

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 jurídica¹⁹. El resultado es un sistema fiscal caracterizado por una constante mutación normativa, donde las reglas aplicables al contribuyente cambian con una velocidad que dificulta la estabilidad jurídica del sistema.

Este fenómeno particularmente evidente en Colombia durante las últimas tres décadas, a partir de la Constitución de 1991, ha sido el resultado de un número significativo de reformas tributarias, acompañadas de múltiples modificaciones reglamentarias, circulares administrativas y conceptos doctrinales. Como consecuencia, el derecho tributario colombiano se ha convertido en uno de los sectores del ordenamiento jurídico con mayor densidad normativa. Situación que genera una paradoja institucional: mientras el sistema tributario busca la simplicidad que promueva el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, la complejidad normativa dificulta que los contribuyentes comprendan sus obligaciones y así puedan darles pleno cumplimiento.

A diferencia de otros campos del derecho, el derecho tributario presenta una relación directa con la política económica y fiscal del Estado. Por esta razón, los gobiernos recurren con frecuencia a reformas tributarias como instrumento para ajustar las finanzas públicas, responder a crisis económicas o financiar programas de política pública. Sin embargo, cuando estas reformas se producen de manera reiterada y sin una visión estructural de largo plazo, terminan generando efectos adversos sobre la estabilidad del sistema jurídico.

3.1 La hiperinflación normativa como fenómeno jurídico

La hiperinflación normativa tributaria aparece como un fenómeno jurídico que afecta directamente el buen funcionamiento del sistema fiscal de los gobiernos y sus administrados. El derecho tributario exige un alto grado de precisión normativa, pues los elementos esenciales del tributo, sujeto, hecho generador, base gravable y tarifa, deben estar claramente definidos por la ley en virtud del principio de legalidad tributaria y en procura de cumplimiento de la correcta determinación de la base y pago de la obligación.

¹⁹ Ibid., 1.

Cuando el sistema fiscal experimenta una proliferación constante y cambiante de normas, se generan múltiples problemas estructurales. Entre los principales resultados problemáticos están las contradicciones interpretativas, la dispersión regulatoria y la incertidumbre jurídica. Este fenómeno provoca entonces que los contribuyentes enfrenten dificultades para cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales.

En términos institucionales, la hiperinflación normativa produce una asimetría de información entre la administración tributaria y los contribuyentes. Esto significa que la administración, al contar con estructuras técnicas especializadas, puede adaptarse con mayor facilidad a los cambios normativos, mientras que los contribuyentes, especialmente los medianos y pequeños, enfrentan mayores dificultades para interpretar correctamente las reglas fiscales y poder darles cumplimiento. Peor aún, se les imposibilita su derecho principalista de planeación tributaria. Con todo, este escenario afecta directamente uno de los pilares de la justicia tributaria: la igualdad en la aplicación de la ley.

3.2 Hiperinflación normativa tributaria y seguridad jurídica

La seguridad jurídica constituye uno de los principios fundamentales del Estado social de derecho. En materia tributaria, este principio adquiere una relevancia particular ya que los contribuyentes deben poder prever razonablemente las consecuencias fiscales de sus actividades económicas. En este sentido, el exceso de cambios normativos debilita la seguridad jurídica del sistema fiscal.

Cuando las normas tributarias cambian constantemente, los contribuyentes enfrentan dificultades para planificar sus actividades económicas y cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales. El problema se agrava cuando las reformas tributarias introducen modificaciones estructurales sin un período suficiente de adaptación institucional, incluso, cuando la interpretación de parte de la administración es inestable y no tiene límites en número, tiempos o aplicación de nociones de conceptos.

Como órgano de cierre y administrador de justicia, en múltiples ocasiones el Consejo de Estado de Colombia ha destacado la importancia de garantizar estabilidad interpretativa en materia tributaria, especialmente cuando los contribuyentes han actuado de buena fe siguiendo criterios previamente adoptados por la administración. La jurisprudencia contencioso administrativa ha señalado que la administración tributaria no debe modificar

arbitrariamente sus interpretaciones sin tener en cuenta el principio de confianza legítima del contribuyente.

Sin embargo, la realidad es otra. Son numerables los constantes ejemplos de cambios doctrinales o de interpretación normativa de parte de la administración nacional tributaria. Ni que decir de las administraciones territoriales quienes son islas desiertas, o Estados independientes en la aplicación de sus tributos, con todas las consecuencias económicas que representa estas actuaciones para todo el conjunto social. De todo esto se encuentra una realidad del sistema fiscal:

1. Aumento de los costos de cumplimiento tributario.
2. Incremento de la litigiosidad fiscal.
3. Reducción del cumplimiento voluntario.

Contrario a los deseado, la simplicidad, el fenómeno jurídico de la hiperinflación normativa tributaria ha convertido el sistema fiscal en altamente complejo. El cumplimiento tributario ha dejado en parte de ser una actividad accesible para el ciudadano promedio, pasado a depender cada vez más de asesoría especializada, profundizando desigualdades, empero, desalentando el deseo voluntario y la formalización tributaria.

Vamos a finalizar este apartado con el señalamiento de un tópico aún no estudiado, seriamente, y es el efecto adverso en el comportamiento del contribuyente producto de la fiebre de la hiperinflación tributaria.

Desde una perspectiva de economía institucional, inclusive desde conceptos de economía conductual, los contribuyentes no actúan únicamente en función de la obligación legal de pagar impuestos, sino también en función de los incentivos que genera el sistema fiscal a partir de la práctica de planeación fiscal. Así, cuando las reglas tributarias son claras y estables, los contribuyentes tienen mayores incentivos para cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

Sin embargo, cuando el sistema fiscal se caracteriza por cambios constantes y complejidad normativa, pueden surgir comportamientos estratégicos orientados a minimizar el riesgo fiscal, que se traducen en comportamientos indeseables, tales como planificación tributaria agresiva, evasión fiscal, uso intensivo de mecanismos de litigio tributario y postergación del cumplimiento fiscal.

En este contexto, la hiperinflación normativa puede generar un círculo vicioso institucional: la complejidad normativa reduce el cumplimiento voluntario, lo

que a su vez motiva nuevas reformas fiscales orientadas a fortalecer la fiscalización, incrementando aún más la complejidad del sistema.

4. Formalización tributaria

La formalización tributaria constituye uno de los principales pilares de los sistemas fiscales de las economías contemporáneas. Más allá del recaudo inmediato, la política tributaria moderna busca incorporar progresivamente a los agentes económicos dentro del sistema fiscal, de modo que las actividades económicas se desarrollen dentro de un marco institucional de cumplimiento de las obligaciones tributarias, al tiempo que las administraciones cuenten con plena información que les permita advertir y prever comportamientos.

En este sentido, la formalización tributaria puede definirse como el proceso mediante el cual los contribuyentes integran de manera voluntaria y estable sus actividades económicas dentro del sistema fiscal, cumpliendo tanto con las obligaciones sustanciales de pago, así como con las obligaciones formales de información, registros y reportes. Desde esta perspectiva, este proceso se entiende no solo como el cumplimiento a la obligación legal, sino como el resultado de los incentivos institucionales adecuados que produzcan los efectos esperados de impulsar las economías.

Ahora bien, la evidencia indica que, en las economías con altos niveles de informalidad, como ocurre en los países de América Latina, la formalización tributaria constituye un desafío estructural para las autoridades fiscales. La informalidad no solo reduce la base tributaria y limita la capacidad de financiamiento del Estado, sino genera desigualdades entre quienes cumplen sus obligaciones fiscales y quienes permanecen al margen del sistema. De aquí la importancia de la identificación de las variables que la componen y afectan y el tratamiento o políticas fiscales que la impulsen y motiven.

4.1 La formalización tributaria como objetivo del sistema fiscal

La formalización tributaria no depende exclusivamente de la existencia de normas tributarias. Empero, está determinada por factores institucionales como la simplicidad del sistema fiscal y la estabilidad normativa que afectan la percepción de justicia tributaria y la confianza en las instituciones fiscales.

Se tienen entonces que cuando estos elementos funcionan de manera adecuada, los contribuyentes tienden a internalizar el cumplimiento tributario

como parte de su actividad económica regular. Sin embargo, cuando el sistema fiscal presenta altos niveles de complejidad normativa, inseguridad jurídica o incentivos institucionales contradictorios, la formalización tributaria se ve seriamente afectada.

Es justamente en estos casos que el cumplimiento tributario deja de ser una práctica institucional estable y se convierte en una conducta estratégica condicionada por las expectativas que los contribuyentes tienen sobre el comportamiento futuro del sistema fiscal.

Más aún, el problema es en grado inducido por la falta de planeación fiscal, de mediano y largo plazo, de parte de los Estados. Los indicadores económicos de Colombia, de los últimos años son un claro ejemplo de este errado comportamiento. Incluso producto de la falta de una estructuración legislativa consiente y responsable con un deseado sistema fiscal, ha aparecido desde las recientes reformas tributarias un fenómeno bien interesante dentro del sistema tributario colombiano y es la disposición recurrente de beneficios de pago a las obligaciones tributarias en mora.

Si bien, aunque estos instrumentos suelen justificarse como medidas orientadas a aumentar el recaudo o a facilitar la recuperación de cartera fiscal, su uso recurrente puede generar efectos institucionales no previstos. Estos beneficios suelen incluir mecanismos de reducción de sanciones, condonación parcial de intereses moratorios, acuerdos de pago especiales y normalizaciones tributarias o amnistías fiscales.

Lo cierto es que, desde una perspectiva de análisis institucional, la repetición periódica de estos beneficios puede generar un fenómeno que bien podemos denominar como *evasión consciente de medida de no pago*. Este fenómeno ocurre cuando los contribuyentes anticipan que futuras reformas tributarias incluirán mecanismos de alivio fiscal y, en consecuencia, optan estratégicamente por diferir el pago de sus obligaciones tributarias a la espera de dichas medidas.

En este escenario, el contribuyente no necesariamente evade el impuesto en el sentido tradicional de ocultar ingresos o falsear información. En cambio, adopta una conducta racional de *postergación del cumplimiento fiscal*, basada en la expectativa de que el sistema tributario ofrecerá posteriormente condiciones más favorables para el pago.

Este comportamiento puede interpretarse como una forma de *evasión institucionalmente inducida*, en la cual los incentivos generados por el

propio sistema fiscal terminan debilitando el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias y, al tiempo, una recarga en quienes las cumplen oportunamente.

4.2 La intuición lógica: postergación del cumplimiento fiscal o evasión institucionalmente inducida

Desde la perspectiva del comportamiento económico o economía conductual, los contribuyentes expuestos a incentivos tributarios, tienden a desarrollar lo que denominaremos una ***intuición lógica del sistema tributario***.

Esta intuición no se basa necesariamente en un conocimiento técnico detallado de las normas fiscales, sino en la experiencia acumulada de los agentes económicos frente al funcionamiento real del sistema fiscal. En el caso colombiano, las reiteradas reformas tributarias acompañadas de beneficios de pago frente a obligaciones en mora, han generado una expectativa razonable entre muchos contribuyentes: la probabilidad de que en el futuro se otorguen nuevas facilidades para normalizar sus obligaciones tributarias pendientes de pago.

Como resultado, un buen grupo de contribuyentes adoptan estrategias de cumplimiento fiscal diferido en el tiempo, basadas en la expectativa de condiciones de favorabilidad del futuro. Intuyen y son inducidos por el sistema fiscal a una ***evasión institucionalmente inducida***, que ofrece menores erogaciones o pagos de obligaciones tributarias, se realizarán en periodos futuros con la proliferación de reformas. En otras palabras, intuyen lógicamente, producto de la experiencia, que es más barato mantenerse en mora y pagar en el futuro sus obligaciones tributarias, toda vez que cada año y medio en promedio, aparecen reformas que otorgan beneficios de pago.

Este fenómeno refleja la manera en que los incentivos institucionales influyen en el comportamiento fiscal de los contribuyentes. Cuando el sistema tributario premia indirectamente la mora mediante la reducción posterior de sanciones e intereses, se genera una señal institucional que desincentiva el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales, con los consecuentes efectos en el recaudo e incluso sobre carga en un margen de la población que cumple su deber fiscal.

Se tienen entonces que dentro del sistema aparece el fenómeno de cultura institucional de premio a la mora. Esto inducido e incentivado en buena parte por la reiteración de beneficios de pago dentro de las reformas tributarias

que pueden contribuir a la deformación del cumplimiento de pago oportuno. Paradójicamente, esta situación puede generar un trato relativamente desfavorable para los contribuyentes que cumplen oportunamente con sus obligaciones tributarias.

4.3 Beneficios por pronto pago como instrumento de política fiscal

Frente a este escenario, de evasión institucionalmente inducida, resulta pertinente considerar alternativas institucionales que promuevan una ***cultura de cumplimiento tributario basada en incentivos positivos***. Una de estas alternativas consiste en el diseño de mecanismos de beneficios por pronto pago, orientados a recompensar a los contribuyentes que cumplen oportunamente con sus obligaciones fiscales. Así, estos beneficios de descuento por pago oportuno no solo desalientan la práctica adversa de mora, sino cumple la función de incentivo a la buena cultura tributaria, toda vez que acompañada del pago del tributo está el cumplimiento formal del mismos, lo que, a su vez, impacta en positivo al contribuyente quien elimina la exposición a sanciones por mora y encuentra incentivos a la correcta determinación de la base.

Así desde la perspectiva de beneficios *ex ante*, de cumplimientos de obligaciones fiscales, se incentiva en grado la formalización tributaria. Contrario sensu, beneficios *ex post* al cumplimiento de obligaciones fiscales, erosionan la base fiscal, afecta negativamente el recaudo y crea incentivos de informalidad tributaria. Así, dentro de los mecanismos pueden generar señales positivas al sistema fiscal se pueden encontrar formas como:

- descuentos por pago anticipado de impuestos,
- reducción de cargas administrativas para contribuyentes cumplidos,
- acceso preferencial a programas de simplificación tributaria,
- incentivos fiscales para contribuyentes con historial de cumplimiento.

4.6 Precedente administrativo y formalización tributaria

El fortalecimiento de la formalización tributaria requiere más que mecanismos coercitivos de fiscalización. la construcción de un ***pacto fiscal basado en la confianza institucional entre el Estado y el administrado***. Este pacto fiscal implica que los ciudadanos perciban que el sistema tributario opera bajo reglas claras, estables y equitativas. Justo ahí, el precedente administrativo tributario puede desempeñar un papel importante en el fortalecimiento de la formalización fiscal.

Cuando los contribuyentes perciben que el sistema fiscal es justo y coherente, la probabilidad de cumplimiento voluntario aumenta significativamente, producto de la creación de incentivos al cumplimiento oportuno de la obligación, entre otras basado en la planeación. Por el contrario, cuando el sistema tributario genera incentivos contradictorios, como beneficios recurrentes a la mora, afecta la legitimidad del sistema fiscal que se ve erosionada.

Se tienen entonces que cuando el sistema tributario mantiene criterios interpretativos estables y previsibles, los contribuyentes pueden anticipar con mayor claridad las consecuencias fiscales de sus decisiones económicas y maximizar su beneficio. Al tiempo, esta previsibilidad reduce la incertidumbre y facilita el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Apéndice:

Medición practica del modelo de justicia tributaria como indicar de ejecución de administración de justicia

Vamos a ver cómo este modelo empírico, puede brindarnos un índice de justicia tributaria, como indicar de ejecución de administración de justicia, que no es un modelo matemático, pero que si es 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
$$P = \frac{\sum w_i \cdot 1(\text{decisión aplica regla})}{\sum w_i}$$

- 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	☒ Sí
2	Caso resuelto por el Consejo de Estado impuesto renta persona jurídica	1000	☒ Sí
3	Caso contra la DIAN resuelto en el Tribunal Administrativo impuesto renta persona Jurídica	150	☐ No
4	Casos contra la DIAN resuelto en juzgado administrativo impuesto renta persona jurídica	50	☐ No
5	Demanda contra Concepto DIAN impuesto renta persona jurídica en Consejo de Estado	600	☒ 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 ✓
Sujeto Activo	Definido en la ley ✓
Sujeto pasivo	Definido en la ley ✓
Base gravable	Definido en la ley ✓
Tarifa	Definido en la ley ✓
Exenciones	Definido en la ley ✓
Procedimiento	Parcialmente delegado ⚠

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:

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

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
Presunción relativa	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.
Presunción absoluta	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 ☒	Relativa
2. Liquidación de aforo	Sí ☒	Relativa
3. Sanción por inexactitud	Sí ☒	Relativa
4. Presunción de ingresos por juego de inventarios	Sí ☒	Relativa
5. Presunción de renta por activos omitidos	Sí ☒	Relativa
6. Presunción de renta por pasivos inexistentes	No ☒	Absoluta
7. Renta por Comparación patrimonial	Sí ☒	Relativa
8. Sanción por no declarar	No ☒	Absoluta
9. Procedimiento de Sanción por facturación	Parcial ☐	Mixta
10. SIMPLE	Sí ☒	Relativa

En este caso tenemos que hay 3 procedimientos, según la tabla los: 4, 5 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.
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).
- **αDEL + αCOMP + αPRES =**

son pesos iguales por simplicidad: αDEL=αCOMP=αPRES =**1/3 = 0,3333**

(el numero 3 corresponde a número de variables, DEL, COMP, PRESABS)

de donde **T** es:

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

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

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.

2. ¿ESTADOS DE EXCEPCIÓN O REFORMAS TRIBUTARIAS ENCUBIERTAS? HIPERPRESIDENCIALISMO FISCAL

Por: PEDRO JAVIER BARRERA VARELA

Abogado, PhD. en Derecho,

Relator Constitucional del Consejo de Estado, Colombia

Resumen

El presente artículo analiza la tensión constitucional derivada de la facultad impositiva del Ejecutivo durante los estados de excepción en Colombia, con especial énfasis en la reciente declaratoria de Emergencia Económica mediante el Decreto 1390 de 2025. Se examina cómo la utilización de esta figura para subsanar déficits fiscales previsibles y eludir el debate parlamentario constituye una erosión del principio democrático de “*no taxation without representation*” (No hay tributación sin representación). A través de un estudio jurisprudencial, se aborda el fenómeno del hiperpresidencialismo fiscal y la respuesta de la Corte Constitucional, destacando la suspensión provisional del Decreto 1390 como un hito en el control de los excesos del Ejecutivo. El texto concluye que la validación de reformas tributarias encubiertas bajo la etiqueta de emergencia desnaturaliza la Constitución de 1991 y pone en riesgo el sistema de frenos y contrapesos.

Introducción

La arquitectura constitucional de 1991 diseñó los estados de excepción como mecanismos de ultima ratio para conjurar crisis sobrevinientes e imprevisibles, estableciendo límites estrictos para evitar la normalización de la excepcionalidad. Sin embargo, la reciente expedición del Decreto 1390 de 2025, mediante el cual el Gobierno Nacional declaró el Estado de Emergencia Económica y Social, ha reavivado el debate sobre los límites del poder presidencial en materia tributaria.

El problema central que aborda este artículo radica en la desnaturalización de la figura de emergencia económica, utilizada no para atender hechos

repentinos y catastróficos, sino como una herramienta de gestión fiscal ordinaria para tramitar una reforma tributaria para así eludir la deliberación democrática. Esta maniobra plantea un escenario de hiperpresidencialismo fiscal que amenaza con vaciar de contenido el principio de legalidad y la competencia exclusiva del Congreso para imponer tributos en tiempos de paz. Para sustentar esta tesis, el análisis se desarrollará a través de las siguientes cinco premisas argumentativas:

1. El ADN de los estados de excepción en la Constitución de 1991: Se examinará cómo el diseño institucional colombiano busca impedir la arbitrariedad del Ejecutivo, exigiendo que la emergencia sea una respuesta a hechos sobrevinientes y no una corrección a problemas estructurales o de gestión.
2. Del hiperpresidencialismo de gobiernos anteriores a la coyuntura actual: Se trazará un paralelo entre el abuso de facultades legislativas durante la pandemia de COVID-19 y la actual pretensión de legislar impuestos por decreto, evidenciando una tendencia a la concentración de poder y a la cooptación institucional.
3. El rompimiento de la regla “no habrá impuestos sin representación”: Se analizará la tensión entre la urgencia de recursos y el déficit democrático que supone crear tributos sin la deliberación de los representantes del pueblo, y cómo la Corte Constitucional ha exigido una carga argumentativa reforzada para validar estas medidas.
4. La declaratoria de emergencia económica como una reforma fiscal disfrazada: Se demostrará, con base en el caso del Decreto 1390 de 2025, que la insuficiencia de recaudo previsible no constituye un hecho sobreviniente, y que el uso de la excepción para este fin implica desconocer el principio constitucional de separación de poderes.
5. La suspensión del Estado de emergencia y los límites de la Corte Constitucional: Se discutirá la inédita decisión de suspender provisionalmente el decreto declaratorio, evaluando si esta medida constituye una defensa necesaria de la supremacía constitucional o un desbordamiento de las competencias del tribunal frente a la cosa juzgada.

1. ADN de los estados de excepción en la constitución política de 1991

La configuración constitucional de los estados de excepción en Colombia representa una transformación jurídica profunda respecto al antiguo régimen de estado de sitio. Con el cambio de paradigma se establece un

sistema reglado que busca preservar la vigencia de la Carta Política incluso en momentos de crisis. El Constituyente de 1991 diseñó una taxonomía tripartita para limitar la discrecionalidad del Ejecutivo en los estados de sitio. El nuevo diseño se circunscribe a tres eventos específicos: (i) guerra Exterior, (ii) conmoción interior y (iii) emergencia económica, social y ecológica. En este esquema, regulado estatutariamente, las facultades excepcionales solo pueden utilizarse cuando las circunstancias extraordinarias hagan imposible el mantenimiento de la normalidad mediante los poderes ordinarios del Gobierno Nacional, tal como lo estipula el artículo 2 de la Ley Estatutaria 137 de 1994. Esta delimitación institucional impone límites temporales y materiales estrictos para evitar la normalización de la excepcionalidad y garantiza que el presidente actúe como un legislador transitorio pero sometido a controles.

El Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, fijado en el artículo 215 de la Constitución, se activa exclusivamente ante hechos sobrevinientes que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social o ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública (Corte Constitucional. Sentencia C-215, 2020). Para su declaratoria, es imperativo que el decreto sea motivado, firmado por el presidente y todos sus ministros, y que se delimite temporalmente, no pudiendo exceder de treinta días en cada caso ni de noventa días en el año calendario. Asimismo, la jurisprudencia ha enfatizado que este estado de excepción tiene una naturaleza residual frente a los otros dos, enfocándose en factores que afectan sistémicamente las condiciones de vida o la estabilidad financiera sin implicar necesariamente una ruptura del orden público de seguridad.

Una vez declarado el estado de emergencia, el Gobierno adquiere la facultad de expedir decretos con fuerza de ley destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos, los cuales pueden incluir la creación de nuevos tributos o la modificación de los existentes de manera transitoria (Corte Constitucional. Sentencia C-293, 2020). No obstante, este poder no es ilimitado; el artículo 50 de la Ley 137 de 1994 establece una prohibición explícita: “en ningún caso el Gobierno podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores” mediante estos decretos.

El control de constitucionalidad sobre estas medidas es automático, integral y estricto, y opera mediante una serie de juicios materiales que verifican la validez de la declaratoria y de los decretos de desarrollo. La Corte Constitucional evalúa el “presupuesto fáctico” (juicios de realidad, identidad y sobreviniencia), el “presupuesto valorativo” (gravedad e inminencia) y,

crucialmente, el “juicio de suficiencia” (Sentencia C-383, 2023). Este último examina si los mecanismos ordinarios previstos en el ordenamiento jurídico eran idóneos y suficientes para conjurar la crisis; si el Gobierno no logra demostrar la insuficiencia de las leyes ordinarias, como ocurrió en el caso de la emergencia en La Guajira, la declaratoria deviene inconstitucional al considerar que la crisis estructural debió atenderse mediante los canales democráticos regulares y no por la vía de excepción.

Así, cuando la Corte declara la inexequibilidad del decreto que declara la emergencia, se produce un fenómeno jurídico denominado “inconstitucionalidad por consecuencia”, que conlleva el decaimiento de todos los decretos legislativos expedidos a su amparo, dado que desaparece el fundamento jurídico que habilitaba al presidente para legislar (Corte Constitucional. Sentencia C-463, 2023). Sin embargo, el tribunal posee la facultad de modular los efectos de sus fallos; por ejemplo, puede otorgar efectos diferidos a la decisión para evitar agravar una crisis humanitaria, permitiendo que ciertas medidas pervivan temporalmente, o decretar efectos retroactivos si las normas vulneraron flagrantemente principios constitucionales o agotaron su objeto antes del fallo (Corte Constitucional. Sentencia C-383, 2023). Esto demuestra que la justicia constitucional actúa como un dique de contención para asegurar que la emergencia no se convierta en una herramienta de arbitrariedad.

2. Del hiperpresidencialismo de gobiernos anteriores a la coyuntura actual

En 2020 publiqué un estudio en el que analicé el estado de excepción dictado por el gobierno del presidente Iván Duque con ocasión de la pandemia COVID-19. La tesis central de la investigación consistió en dar razones por las cuales, sin necesidad de un nuevo mandato presidencial, el entonces presidente había expandido sus competencias y podríamos estar ante una nueva tipología de hiperpresidencialismo. Esta visa expansiva del Gobierno nacional durante los estados de excepción se fundamenta, en primer lugar, en la exacerbada concentración de poder derivada de una “*hiperproducción normativa*” por parte del Ejecutivo, quien asume el rol de legislador transitorio de manera desproporcionada.

Barrera Varela (2020) señala que, durante la crisis de la COVID-19, el Gobierno expidió 115 decretos legislativos en un lapso de dos meses, una cifra que equivale a cerca de un tercio de todos los decretos de esta naturaleza dictados en los veinte años anteriores. Este exceso no solo

desplazó al Congreso, sino que se materializó en el abuso de las facultades excepcionales, pues se expidieron normas que no guardaban conexidad con la crisis, eran abiertamente inconstitucionales o podían haberse tramitado mediante facultades ordinarias. Esta situación infló artificialmente el ordenamiento jurídico y convirtió la excepción en una herramienta de gobierno ordinario (Dos efectos de la COVID-19 en Colombia pp. 75, 83).

Un segundo factor determinante para la configuración de este fenómeno es la cooptación de los poderes públicos y los organismos de control por parte del presidente de la República, lo que rompe el equilibrio institucional necesario en una democracia. El estudio sostiene que el hiperpresidencialismo no solo surge de la reelección, como lo propone David Landau, sino de la capacidad del Ejecutivo para influir decisivamente en la elección de las cabezas de la Fiscalía General de la Nación, la Procuraduría y la Defensoría del Pueblo, al ubicar a personas cercanas a su gobierno (Barrera Varela, 2020, p. 73). Este escenario, sumado a las mayorías en el Congreso, elimina los contrapesos efectivos (“frenos y contrapesos”), lo que permite al mandatario actuar sin una vigilancia rigurosa y consolidar un poder hegemónico durante la vigencia del estado de emergencia dictado por la COVID-19. (p. 62).

Finalmente, esta concentración de poder se ve facilitada por el débil papel de la Corte Constitucional en su ejercicio de control automático de constitucionalidad, al actuar como un juez “tímido” o minimalista frente a los excesos del Gobierno. Barrera Varela (2020) critica que el alto tribunal avaló la mayoría de los decretos legislativos e ignoró argumentos sólidos sobre su falta de necesidad jurídica y conveniencia (pp. 84-85). Esta pasividad judicial valida la tesis de que la emergencia sirvió de excusa para degenerar en una forma de gobierno donde el Ejecutivo monopoliza la producción legislativa y la dirección del Estado, profundiza la desigualdad y privilegia a sectores específicos como el financiero (p. 62).

Cinco años más tarde, el ciclo se repite en el gobierno del presidente Petro, pues en menos de 4 años dictó tres estados de emergencia económica: (i) Declaración de emergencia económica y social por la Guajira (Decreto 1083 de 2023), (ii) Conmoción interior y estado de emergencia económica tras la crisis de orden público del Catatumbo (Decreto 062 de 2025) y (iii) Declaración del Estado de Emergencia Económica y Social en todo el territorio nacional (Decreto, 1390 de 2025). Lo que cambió fue el papel de la Corte Constitucional, de un tímido control pasó a un control más intenso de la constitucionalidad de los decretos dictados para conjurar estas situaciones excepcionales.

3. El rompimiento de la regla “no habrá impuestos sin representación” en el marco de los estados de emergencia económica, social y ecológica

La facultad del Presidente de la República para legislar en materia tributaria durante los estados de excepción genera una tensión constitucional profunda, pues confronta la necesidad de obtener recursos inmediatos para conjurar una crisis con el principio democrático fundamental de legalidad tributaria. Este poder extraordinario, fijado en el artículo 215 de la Constitución y el artículo 47 de la Ley 137 de 1994, permite al Ejecutivo establecer nuevos tributos o modificar los existentes de forma transitoria (Perilla Granados et al., 2023). Sin embargo, la Corte Constitucional ha señalado que esta competencia no es omnímoda, sino que está estrictamente limitada por los objetivos de la Constitución y los principios que rigen los estados de excepción, debiendo ejercerse exclusivamente para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos (Corte Constitucional, C-293 de 2020).

El punto neurálgico de esta tensión reside en la ruptura del aforismo clásico “*No taxation without representation*” (no hay tributación sin representación), el cual constituye un pilar del Estado democrático liberal y busca evitar los abusos impositivos al exigir que los tributos sean fruto de una discusión democrática en el órgano representativo (Ramón Álvarez & Fajardo, 2023). En tiempos de normalidad, este principio se materializa en los artículos 150.10, 12 y 338 de la Carta Política, pues se trata de una facultad indelegable del Congreso al presidente de la República. No obstante, la Corte ha reconocido que, en un contexto de anormalidad institucional como el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, no resulta aplicable la exigencia de la representación popular previa. Es allí cuando se activa la posibilidad de que el Gobierno pueda imponer contribuciones fiscales o parafiscales sin la mediación legislativa ordinaria.

Para resolver esta problemática y evitar la arbitrariedad, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la ausencia de deliberación democrática no elimina, sino que transforma y eleva la obligación de justificación. La Corte ha determinado que, al no ser exigible el debate parlamentario, el deber argumentativo del Gobierno Nacional es mayor y calificado (C-293 de 2020). El Ejecutivo debe exponer de manera exhaustiva y suficiente los fundamentos constitucionales y fácticos que hacen necesaria la medida impositiva, para superar el déficit democrático mediante una carga justificativa reforzada que demuestre la conexidad y necesidad estricta del tributo.

En este sentido, la Corte ha resuelto que la potestad impositiva excepcional sigue estando fundada en el deber general de tributar, pero sometida rigurosamente a los conceptos de justicia y equidad consagrados en el artículo 95.9 de la Constitución. Esto implica que, aunque el presidente puede crear impuestos que graven a determinados grupos excluyendo a otros, debe justificar dicho trato diferenciado para no vulnerar la equidad horizontal. Por ejemplo, en el análisis del “Impuesto Solidario” durante la pandemia (Sentencia C-293/20), la Corte encontró que gravar exclusivamente a servidores públicos y contratistas del Estado, excluyendo a trabajadores del sector privado con igual capacidad contributiva, rompía el principio de generalidad y equidad. Desde luego, la medida se declaró inexecutable por falta de justificación suficiente sobre dicha discriminación.

Otro aspecto relevante en la resolución de esta tensión es la inaplicación temporal de ciertas prohibiciones constitucionales ordinarias para facilitar la atención de la crisis. Específicamente, la Corte ha aclarado que durante el estado de emergencia no aplica la prohibición del artículo 359 superior sobre la creación de rentas nacionales de destinación específica. Al contrario, la naturaleza misma de la emergencia exige que los recursos recaudados tengan una destinación específica y exclusiva dirigida a conjurar las causas de la perturbación, convirtiendo lo que en tiempos de paz es una prohibición, en un requisito de validez constitucional durante la excepción (Corte Constitucional, C-293 de 2020).

Asimismo, el tribunal constitucional ha enfatizado que la política fiscal de excepción tiene como límite infranqueable la no confiscatoriedad y el respeto a la capacidad contributiva real de los sujetos pasivos. Un tributo de emergencia se torna confiscatorio y, por ende, inconstitucional, si implica una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o si la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, pues se impediría cualquier ganancia. La Corte verifica que la carga impositiva no sea excesiva ni desproporcionada, protegiendo la iniciativa privada y el mínimo vital, incluso frente a la urgencia de recursos del Estado.

Un mecanismo adicional de resolución de conflictos por parte de la Corte ha sido la modulación de los efectos de sus fallos cuando encuentra vicios en estos decretos tributarios. Dado que la declaratoria de inexecutable simple podría generar vacíos o enriquecimientos sin causa, el tribunal ha optado por efectos retroactivos o diferidos según el caso. En la Sentencia C-293 de 2020, al declarar inexecutable el impuesto solidario, la Corte dispuso que los dineros ya recaudados no se devolvieran inmediatamente para no afectar

la caja fiscal en medio de la crisis, sino que se entendieran como un abono o anticipo del impuesto de renta de la siguiente vigencia fiscal.

Finalmente, la Corte Constitucional actúa como el garante último que suple la falta de representación política inicial mediante un control jurídico integral, automático y definitivo. Aunque el presidente actúe como legislador extraordinario, la Corte asegura que no se alteren los principios estructurales del sistema tributario, como la irretroactividad y la legalidad, salvo en lo estrictamente necesario para atender la emergencia. De esta manera, el tribunal equilibra la balanza permitiendo la agilidad ejecutiva requerida por la crisis, pero impidiendo que la excepción se convierta en una vía para la arbitrariedad fiscal o la desnaturalización del Estado social de derecho.

4. La declaratoria de emergencia económica como una reforma fiscal disfrazada

La expedición del Decreto 1390 de 2025 desató una crisis constitucional y fiscal inmediata. El Gobierno Nacional declaró el Estado de Emergencia Económica y Social para enfrentar un déficit presupuestal. Esta medida buscaba recaudar recursos extraordinarios mediante decretos legislativos como el 1474 de 2025. Sin embargo, la Corte Constitucional ordenó la suspensión provisional del “decreto madre”. Esta decisión frenó el impacto fiscal instantáneo de las medidas y congeló la pretensión del Ejecutivo de legislar en materia tributaria sin la intervención democrática -Congreso de la República-.

El argumento central del Gobierno radicó en un faltante de 16 billones de pesos por la no aprobación de la ley de financiamiento. El Ejecutivo calificó este hecho como una amenaza al orden social. No obstante, expertos controvirtieron esta tesis con datos técnicos. El déficit representa menos del 3% del Presupuesto General de la Nación. Tal porcentaje no constituye una catástrofe imprevisible. Fedesarrollo señala que la situación obedece a una mala programación fiscal y no a un hecho sobreviniente (Fedesarrollo, 2026; Mejía, 2026).

La exigencia de hechos sobrevinientes es un requisito insalvable del artículo 215 de la Constitución. La norma exige sucesos imprevisibles y repentinos para habilitar facultades extraordinarias. De suerte que, el archivo de un proyecto de ley en el Congreso no cumple con esta característica. El debate parlamentario incluye la posibilidad natural de la no aprobación. La Corte ha reiterado que las crisis estructurales o previsibles deben gestionarse por vías ordinarias (Corte Constitucional, C-383/23).

La Corte Constitucional aplica un juicio de suficiencia estricto en estos casos. El Ejecutivo debe probar la incapacidad de los mecanismos ordinarios para conjurar la crisis. El Gobierno falló en esta carga argumentativa, porque existían alternativas como el recorte del gasto público o la presentación de un nuevo proyecto con mensaje de urgencia. La evasión del trámite legislativo ordinario carece de justificación válida ante la existencia de estas herramientas democráticas (Corporación Latinoamericana Sur, 2026).

El principio de “no hay tributación sin representación” sufrió una amenaza directa. El Decreto 1474 de 2025 impuso cargas tributarias sin la deliberación de los representantes del pueblo, por lo tanto, el Tribunal Constitucional quien actúa como “guardián de la Constitución” busca proteger el origen democrático de los impuestos (C-463/23). El Ejecutivo solo puede crear tributos en estados de excepción ante crisis agudas e imprevisibles. Por lo que, para algunos sectores este caso aparenta ser una reforma tributaria tramitada por la puerta de atrás para subsanar errores de gestión (Chapman Wilches, 2026).

La suspensión provisional mediante el Auto 082 de 2026 marca un hito en el control constitucional. El tribunal actuó de manera cautelar ante la evidencia de una inconstitucionalidad manifiesta. Esta decisión protege el patrimonio de los contribuyentes frente a cobros inciertos, puesto que la medida evita perjuicios irremediables y reafirma la separación de poderes. Dada la intervención de la Corte, los decretos dictados en desarrollo de la declaratoria del Estado de excepción pierden su fuerza ejecutoria de inmediato (Revista Metro, 2026).

El precedente de la Sentencia C-383 de 2023 sobre La Guajira marca un derrotero para el debate actual. En aquel fallo, la Corte declaró inexecutable la emergencia por tratarse de problemas estructurales. Solo una agravación inusitada por factores climáticos permitió efectos diferidos en temas de agua. Por lo tanto, el déficit fiscal de 2025 bien podría encajar en la categoría de problema estructural o de gestión. No existe un factor externo imprevisible que valide el salto a la excepcionalidad, como la Corte ya lo hizo ver en la referida sentencia de 2023.

Los efectos de la suspensión sobre las medidas tributarias son inmediatos. Las modificaciones al IVA, al impuesto al patrimonio y las sobretasas del Decreto 1474 quedan sin piso jurídico. Es decir, que los contribuyentes no deben atender estas nuevas obligaciones por el momento. El Gobierno debe reajustar sus cuentas con el marco normativo vigente y no el de

excepción. (Chapman Wilches, 2026; Amézquita Colombia, 2026). En suma, la estrategia de eludir al legislativo terminó por complicar el panorama fiscal.

En conclusión, el impacto fiscal del Decreto 1390 amenazó la estabilidad institucional. La Corte Constitucional ejerció un control necesario para frenar el abuso de las facultades de excepción, debido a que el estándar de motivación suficiente no se cumplió por parte del legislador excepcional. Una derrota política en el Congreso no habilita al presidente para crear impuestos vía decreto. El respeto a los cauces democráticos garantiza la legitimidad de las cargas públicas y la seguridad jurídica del país.

5. La suspensión del Estado de emergencia desborda las competencias constitucionales de la Corte Constitucional y su propia cosa juzgada

Independiente de la motivación de la decisión de la Corte Constitucional que llevó a suspender provisionalmente los efectos del Decreto Legislativo 1390 de 2025 que declaró el estado de emergencia económica, considero que hubo un claro exceso por parte del alto tribunal, como se sustenta a continuación.

La decisión adoptada por la Corte Constitucional en el Auto 082 de 2026²⁰, mediante la cual ordenó la suspensión provisional del Decreto Legislativo 1390 de 2025, constituye una ruptura manifiesta de la cosa juzgada constitucional establecida en la Sentencia C-179 de 1994. En dicha providencia, la Corte analizó la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción y declaró inexecutable la posibilidad de suspender provisionalmente los decretos legislativos. El argumento central de aquel fallo radicó en que la competencia de la Corte, según el artículo 241 de la Constitución, se circunscribe a decidir “definitivamente” sobre la constitucionalidad de dichas normas, lo cual excluye la adopción de medidas cautelares que no fueron previstas por el Constituyente para este tipo de control abstracto.

El precedente fijado en la Sentencia C-179 de 1994 estableció una regla clara sobre la naturaleza del control constitucional en los estados de excepción: este debe ser automático, posterior y definitivo. Al declarar inexecutable los artículos que permitían la suspensión provisional en la Ley 137 de 1994, la Corte determinó que tal figura era ajena a su competencia y violatoria de la Carta Política. La jurisprudencia indicó que atribuirse la facultad de suspender los efectos de un decreto legislativo antes de una sentencia de

20 Auto que a la fecha de presentación de este artículo aún no se conoce su texto definitivo.

fondo implicaba una intromisión indebida en las facultades del Ejecutivo durante la crisis, desnaturalizando el diseño constitucional que exige un pronunciamiento final y con efectos de cosa juzgada.

La suspensión del Decreto 1390 de 2025 desconoce este mandato y reactiva una figura expulsada del ordenamiento jurídico. El decreto declaratorio de la emergencia económica, motivado por una crisis fiscal y desfinanciamiento en sectores como la salud, gozaba de presunción de legalidad hasta el fallo definitivo. Sin embargo, la Corte optó por una medida cautelar inédita en más de tres décadas, bajo el argumento de evitar perjuicios irremediables, actuando en contravía de la prohibición explícita de la cosa juzgada constitucional que pesaba sobre la figura de la suspensión provisional desde 1994.

Ahora bien, la cosa juzgada se ha flexibilizado en situaciones excepcionales como el denominado “bloque institucional inconstitucional” desarrollado en la Sentencia SU-355 de 2020. La situación fiscal planteada en el Decreto 1390 no encuadra en esta categoría dogmática, creada por la jurisprudencia en la referida providencia. La SU-355 define el bloqueo institucional como una parálisis funcional o institucional profunda que impide el desarrollo de la Constitución o el cumplimiento de mandatos superiores, derivada generalmente de interpretaciones judiciales que inhabilitan la operatividad de los órganos del poder público. En aquel caso, el bloqueo se refería a la imposibilidad de conformar la Comisión Nacional de Disciplina Judicial, lo cual afectaba la estructura misma de la administración de justicia.

En contraste, la crisis alegada por el Gobierno en 2025 corresponde a un déficit presupuestal y problemas de caja, calificados por expertos como una “mala programación fiscal” y no como una parálisis de la arquitectura constitucional. La falta de recursos o la no aprobación de una ley de financiamiento por el Congreso son vicisitudes propias de la dinámica política y administrativa, pero no constituyen un bloqueo institucional que impida la vigencia de la Carta Política en los términos de la jurisprudencia unificada. La SU-355 exige una desarticulación del engranaje constitucional o una asignación difusa de responsabilidades que paralice una función estatal, elementos ausentes en una discusión puramente presupuestal y tributaria.

Por tanto, la aplicación de la suspensión provisional, como un rompimiento de la cosa juzgada constitucional, no puede ampararse en la excepción del bloqueo institucional. La Sentencia C-179 de 1994 fue enfática en que

el control debe ser definitivo para garantizar la seguridad jurídica. Quizá, una medida más razonable hubiese sido la de imprimir celeridad al proceso constitucional, cuyos tiempos son reducidos cuando se trata del control a decretos legislativos, para emitir un fallo en un tiempo prudente, sin necesidad de ir en contravía de su propio precedente.

Como corolario, la suspensión provisional del Decreto 1390 de 2025 representa una posible extralimitación de la Corte Constitucional que vulnera la cosa juzgada material y formal de la Sentencia C-179 de 1994. La prohibición de suspender provisionalmente decretos legislativos es una regla de competencia inmutable dirigida a preservar el equilibrio de poderes durante los estados de excepción. La Corte rompió así la seguridad jurídica que ella misma está llamada a custodiar.

Conclusiones

La crisis institucional desatada por el Decreto 1390 de 2025 y su posterior suspensión provisional por parte de la Corte Constitucional dejan una lección perentoria para el derecho público colombiano: la urgencia fiscal no puede convertirse en la excusa para demoler el principio de representación democrática.

Si bien los estados de excepción son herramientas legítimas para enfrentar catástrofes, su uso para corregir falencias en la planeación financiera o para superar derrotas políticas en el Congreso constituye una desviación de poder que desfigura el Estado Social de Derecho. Permitir que el Ejecutivo asuma, bajo el ropaje de la emergencia, la facultad permanente de reformar el sistema tributario, nos conduciría a un escenario de hiperpresidencialismo fiscal donde la deliberación parlamentaria se vuelve irrelevante.

En este contexto, el control ejercido por la Corte Constitucional, aunque polémico en sus formas procesales recientes, reafirma su rol contra mayoritario como guardiana de la integridad del sistema. La vigencia de la Constitución de 1991 depende, en última instancia, de que ninguna autoridad, ni siquiera ante la escasez de recursos, pueda saltarse los canales democráticos para imponer cargas a los ciudadanos. El retorno al cauce ordinario no es solo un formalismo jurídico, sino la garantía esencial de que las decisiones fiscales gocen de la legitimidad que solo otorga el debate público en el seno de la democracia representativa. Aun así, la decisión de suspender transitoriamente los efectos de la declaratoria del Estado de emergencia constituye un rompimiento de la cosa juzgada establecida por la misma Corte Constitucional.

Bibliografía

- Amézquita Colombia. (2026). La Corte Constitucional suspendió provisionalmente el Decreto de Emergencia Económica y Social.
- Barrera Varela, P. J. (2020). Dos efectos de la COVID-19 en Colombia: profundización de la desigualdad y retorno al hiperpresidencialismo. *Revista Derecho y Realidad*, 18(36), 59-88. <https://doi.org/10.19053/16923936.v18.n36.2020.12158>
- Chapman Wilches. (2026). Corte Constitucional suspende provisionalmente la emergencia económica y deja en pausa las medidas tributarias.
- Constitución Política de Colombia. (1991). Artículo 215.
- Corporación Latinoamericana Sur. (2026). El ocaso del principio de legalidad: la Corte Constitucional y la suspensión arbitraria del decreto 1390 de 2025.
- Corte Constitucional. Sentencia C-134/94.
- Corte Constitucional. Sentencia C-293/20. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.
- Corte Constitucional. Comunicado de Prensa 001 de 2026.
- Corte Constitucional. Sentencia SU-355/20.
- Corte Constitucional. Sentencia C-293/20.
- Corte Constitucional. Sentencia C-383/23. M.P. Diana Fajardo Rivera y José Fernando Reyes Cuartas.
- Corte Constitucional. Sentencia C-463/23. M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar.
- Decreto Legislativo 1083 de 2023.
- Decreto Legislativo 1390 de 2025.
- Decreto Legislativo 1390 de 2025.
- Decreto Legislativo 1474 de 2025.

- Fedesarrollo. (2026). Las reacciones a la posible declaración de emergencia económica por parte del Gobierno: es inconstitucional.
- Godoy Legal. (2026). Corte Constitucional suspende la emergencia económica.
- Ley Estatutaria 137 de 1994.
- Mejía, L. F. (2026). Luis Fernando Mejía, exdirector de Fedesarrollo, hace análisis de la economía: Gobierno y colombianos a apretarse el cinturón. El País.
- Oñati Socio-Legal Series. (s.f.). *From the exception to the rule*.
- Presidencia de la República. (2025). Decreto 1390 del 22 de diciembre de 2025.
- Revista Metro. (2026). La suspensión provisional del Decreto 1390 de 2025, ¿fallo político o quiebre del precedente constitucional?
- Tratado Integral sobre el Régimen de Excepción en Colombia. (s.f.). *La Arquitectura de la Anormalidad*.
- Universidad de los Andes. (s.f.). *La desnaturalización del estado de excepción frente a la inoperancia del estado*.

3. PACTO POR EL DESEMPEÑO Y LA TRANSPARENCIA FISCAL

Por: PEDRO GIOVANNI CARO ESTUPIÑAN
Abogado, Economista,
Presidente Nacional Sindicato SINEDIAN,
Presidente FRASUR

1. La defensa de lo público y la revolución ética en la administración fiscal. Una propuesta desde el Sindicato mayoritario de la DIAN²¹

*“Lo público es el mundo común que compartimos
y que nos precede y sobrevive.”*
Hannah Arendt

Hablar de “defensa de lo público” no es popular. Algunos lo asocian con la idea práctica de proteger la burocracia paquidérmica, otros con retórica política partidista y algunos con consignas sindicales. Pero si se quiere hablar con rigor, hay que empezar por una pregunta más precisa: ¿qué es exactamente lo público y por qué debería importarle al ciudadano que trabaja y siente que el Estado muchas veces no responde a su esfuerzo? La cosa pública no es simplemente lo estatal. Lo público es aquello que pertenece al espacio de todos y que no puede ser apropiado legítimamente por unos pocos sin romper el pacto social. Es el conjunto de reglas, recursos e instituciones que hacen posible que millones de personas que no se conocen entre sí puedan convivir bajo ciertas expectativas de justicia, estabilidad y previsibilidad.

En ese sentido, lo público no es una ideología; es una condición de posibilidad de la sociedad moderna. Cuando una carretera se construye con recursos públicos, lo público se vuelve concreto. Cuando un hospital funciona con impuestos, lo público se vuelve tangible. Cuando un sistema educativo se financia con recaudo fiscal, lo público se vuelve futuro. Pero hay una dimensión menos visible y más decisiva: la dimensión fiscal. Sin

21 Fuente: DIAN, Subdirección de Gestión de Empleo Público, informe diciembre 31 de 2025.

un sistema tributario que recaude de manera suficiente y justa, lo público se vuelve promesa vacía. Se pueden escribir constituciones generosas, pero sin ingresos sostenibles, esas promesas se transforman en frustración social.

Aquí aparece la DIAN, no como entidad técnica sino como pieza estructural del pacto democrático. La DIAN es una de las instituciones que conecta la obligación individual de contribuir con la capacidad colectiva de garantizar derechos. Es el puente entre el deber fiscal y el bien común. Por eso, cuando SINEDIAN plantea la defensa de lo público como horizonte sindical, no está hablando de proteger una burocracia; está hablando de proteger la capacidad real del Estado de cumplir su función social. Esa distinción es fundamental. Defender lo público no es defender aparatos por inercia; es defender instituciones que funcionan, que son útiles, que son legítimas.

El problema aparece cuando lo público pierde legitimidad. Y la legitimidad no se pierde de un día para otro; se erosiona lentamente. No solamente se deteriora con el gasto público innecesario, con contratos corruptos o despilfarro del estado, sino que también se erosiona cuando el ciudadano percibe que el sistema tributario es desigual. Se erosiona cuando ve grandes evasores impunes y pequeños contribuyentes presionados. Se erosiona cuando escucha escándalos de corrupción en devoluciones, aduanas o fiscalizaciones selectivas. Se erosiona cuando la norma parece confusa y la aplicación parece arbitraria.

La consecuencia de esa erosión no es solo moral; es fiscal y política. Cuando la gente deja de creer en la justicia del sistema, empieza a justificar la evasión. No porque sea correcta, sino porque deja de percibirse como inmoral. Y en ese punto el Estado pierde algo más valioso que el recaudo: pierde autoridad moral.

Defender lo público, entonces, no es un acto romántico. Es un acto de realismo institucional. Significa reconocer que, sin confianza en la administración fiscal, la democracia se debilita. Porque la democracia no se financia con discursos, se financia con impuestos. Y los impuestos solo se sostienen en el tiempo cuando existe una percepción de equidad y de integridad en su administración.

Aquí el sindicalismo adquiere un papel inesperado. Tradicionalmente se ha visto al sindicato como un actor de defensa laboral frente al Estado. Pero en una entidad como la DIAN, el sindicato también es testigo privilegiado de las fallas estructurales del sistema. Ve dónde se atasca el control, dónde

la tecnología falla, dónde la norma complica, dónde la carga laboral se distribuye mal, dónde el liderazgo es débil. Esa mirada interna, si se usa con responsabilidad, puede convertirse en inteligencia institucional. No hacerlo es, además de mediocridad social, una complicidad criminal que condena a las peores condiciones a un pueblo en estado de necesidad.

Por eso el Pacto por el Desempeño y la Transparencia no surge como gesto político coyuntural, no es una consigna vacía. Es una propuesta de transformación nacida desde la experiencia acumulada por años de quienes conocen la operación real de la entidad. La idea de fondo es desafiante: la defensa de lo público no se hace solo con lealtad institucional, sino con autocritica honesta y propuestas de mejora. Defender lo público implica aceptar que lo público puede fallar. Y que precisamente por eso necesita ser corregido.

En el fondo, el sindicato plantea una tesis sencilla pero exigente: la DIAN no debe ser defendida porque exista, sino porque debe funcionar bien. Su defensa pasa por su reforma ética y técnica. Y esa reforma no es enemiga del trabajador honesto; al contrario, es su mejor protección. Porque en instituciones débiles, el funcionario íntegro queda solo; en instituciones fuertes, la integridad se vuelve norma colectiva. Defender lo público es, entonces, defender la posibilidad misma de la vida en común bajo reglas justas. Y en ese terreno de lo público, la administración tributaria no es periférica: es central.

2. La diferencia entre poder y legitimidad es, justamente, la ética: El Estado tiene poder para exigir, pero solo tiene legitimidad si la sociedad acepta que ese poder se ejerce con justicia.

“La dominación legítima descansa en la creencia en su legitimidad”.

Max Weber

La DIAN posee facultades fuertes: puede cobrar, devolver, fiscalizar, sancionar, exigir información, detener mercancías, revisar operaciones. Ese poder no es menor; toca directamente el patrimonio de personas y empresas. Por eso su ejercicio siempre está bajo escrutinio y por eso mismo la DIAN no puede ser solo eficaz; debe ser creíble. Una DIAN eficaz pero percibida como injusta genera resistencia social. Una DIAN justa pero ineficiente genera frustración fiscal. La única combinación sostenible es eficacia con integridad.

Aquí aparece la idea de la DIAN como institución moral. No moral en sentido religioso, sino en sentido republicano: una institución cuya función tiene implicaciones directas sobre la justicia distributiva y la confianza en el Estado. Cada acto de la DIAN comunica algo más que una decisión técnica. Comunica si el sistema es previsible o arbitrario, si trata igual a iguales y distinto a desiguales, si protege el interés general o cede ante presiones.

Esa comunicación silenciosa moldea la cultura tributaria de un país. Un contribuyente que percibe trato justo puede estar en desacuerdo con el monto del impuesto, pero acepta la regla. Un contribuyente que percibe favoritismo o corrupción empieza a buscar cómo evadir. La diferencia no está solo en la tarifa; está en la percepción de integridad.

Por eso el funcionario de la DIAN no es simplemente un tramitador. Es un custodio de la legitimidad fiscal del Estado. Su conducta, su criterio, su independencia, su profesionalismo, impactan directamente la confianza ciudadana. Esa es una carga pesada, y muchas veces invisible. SINEDIAN lo expresa de manera indirecta cuando habla de compromiso con valores éticos institucionales y de la necesidad de que la ética gobierne las relaciones públicas. Llevado a profundidad, eso significa que la ética no puede quedar reducida a una publicación de código de ética y buen gobierno. Debe convertirse en cultura organizacional.

La cultura organizacional es lo que determina qué comportamientos son normales y cuáles son excepcionales. Si la integridad es vista como heroísmo individual, la institución es frágil. Si la integridad es vista como estándar colectivo, la institución se fortalece. Aquí es donde entra la noción de ética como infraestructura.

Normalmente se piensa la ética como algo interno al individuo. Pero en administraciones complejas, la ética también es producto de diseño institucional. Sistemas que dejan trazabilidad, rotaciones en cargos sensibles, protocolos claros, protección al denunciante, liderazgo que da ejemplo, reglas de mérito, controles cruzados: todo eso crea condiciones para que la integridad sea sostenible.

Por eso la Declaración de Arusha de la OMA²² es relevante. No porque sea un documento internacional más, sino porque entiende que la integridad aduanera requiere liderazgo, transparencia, gestión de personal y controles efectivos. SINEDIAN propone tomarla como punto de partida cultural y

22 Declaración de la Organización Mundial de Aduanas en 1993 y revisada en 2003.

aunque está escrita en código aduanero, es posible ampliarla al entorno fiscal que incluya lo tributario. El valor de esa propuesta está en reconocer que la ética necesita método.

Pero hay un punto aún más profundo. Una institución moral no es la que nunca tiene fallas; es la que corrige sus fallas sin negarlas. Cuando una entidad reconoce riesgos de corrupción, problemas tecnológicos o debilidades de control, no se está debilitando; está demostrando madurez. El verdadero riesgo es la negación sistemática, porque esa negación deja crecer los problemas hasta que explotan en crisis.

Ver a la DIAN como institución moral implica también proteger a la mayoría honesta. En toda organización grande hay desviaciones, pero también hay una masa crítica de servidores comprometidos que sostienen la operación diaria. Cuando la narrativa pública solo habla de escándalos, se castiga simbólicamente a quienes sí cumplen. Y eso erosiona la motivación interna.

3. Una reforma ética bien diseñada no persigue a la institución; la fortalece

“La ética no sirve para estar por encima de los otros, sino para estar a la altura de la dignidad humana”.

Adela Cortina

Una reforma ética bien diseñada no persigue a la institución; la fortalece. No convierte al funcionario en sospechoso permanente; lo respalda con reglas claras y sistemas de protección. No genera miedo; genera estándares. En últimas, la DIAN administra algo más que tributos: administra confianza. Y la confianza es un recurso estratégico. Se construye lento y se pierde rápido. Un país con baja confianza en su administración fiscal enfrenta mayores niveles de evasión, más litigios, menor cumplimiento voluntario y mayores costos de control. Un país con alta confianza reduce esos costos y puede concentrarse en inteligencia y prevención.

Hablar de “revolución” en el ámbito institucional puede parecer exagerado. Las revoluciones suelen asociarse con rupturas bruscas, con derrumbes y reemplazos, con momentos de crisis. Pero existe otra forma de revolución menos estridente y más profunda: la que transforma las reglas internas de funcionamiento sin destruir la institución, la que cambia la cultura sin necesidad de incendiar la estructura.

Cuando *SINEDIAN* plantea una ética pública que vaya más allá de teorías o conceptos y que se convierta en experiencia de vida institucional, está apuntando precisamente a esa revolución silenciosa. No se trata de un cambio cosmético ni de una campaña de valores; se trata de modificar la manera en que la institución entiende su propia misión. En muchas entidades públicas, la ética se ha convertido en un ritual. Se firma un código, se asiste a una capacitación, se envían correos con principios institucionales. Todo eso es valioso, pero insuficiente. Porque la ética real no se prueba en los auditorios; se prueba en decisiones concretas: cuando un funcionario recibe presión indebida, cuando un directivo debe elegir entre la cifra rápida y el procedimiento correcto, cuando un servidor observa una irregularidad y debe decidir si la reporta o la calla. Ahí es donde se ve si la ética es discurso o sistema.

Una ética basada solo en la virtud individual es frágil. Depende de la fortaleza moral de cada persona y deja al funcionario íntegro muchas veces aislado. En cambio, una ética institucionalizada crea entorno. Genera condiciones para que actuar correctamente sea lo normal y desviarse sea lo excepcional y detectable. Por eso es clave entender la ética como arquitectura institucional. Arquitectura en el sentido de diseño: cómo se estructuran los incentivos, cómo se distribuye el poder de decisión, cómo se registran las actuaciones, cómo se supervisan los procesos, cómo se protege al denunciante, cómo se rota al personal en áreas sensibles, cómo se evita la concentración prolongada de funciones críticas en las mismas manos.

La *Declaración de Arusha* de la Organización Mundial de Aduanas parte de esta comprensión: la integridad no depende solo de la moral individual, sino de liderazgo, transparencia, controles internos, gestión del talento humano y relación responsable con el sector privado. *SINEDIAN* propone tomarla como punto de partida para la cultura ética de la DIAN. Lo importante aquí no es la cita internacional, sino la lógica: la integridad debe ser gestionada, no solo predicada.

Una revolución ética en la DIAN implica reconocer que la institución opera en un terreno de alto riesgo. No por desconfianza hacia sus funcionarios, sino por la naturaleza misma de su función. Donde hay control de tributos, comercio exterior y divisas, hay intereses económicos fuertes. Y donde hay intereses fuertes, hay intentos de influencia, presión o captura. Ignorar esa realidad sería ingenuo; afrontarla con herramientas institucionales es madurez.

En ese contexto, la ética deja de ser un asunto privado y se convierte en un tema de seguridad institucional. Seguridad fiscal, seguridad económica y seguridad reputacional. Un escándalo de corrupción en una administración tributaria no solo afecta la imagen; afecta la disposición de la ciudadanía a cumplir. Y cuando baja el cumplimiento voluntario, suben los costos de control y litigio. Es decir, la corrupción no solo es inmoral: es fiscalmente costosa. Por eso, invertir en integridad es también una política de eficiencia. Cada peso que se invierte en sistemas de trazabilidad, en ciberseguridad, en protección de denunciantes, en controles internos sólidos, puede ahorrar muchos pesos en pérdidas fiscales futuras. La ética, bien entendida, tiene retorno de inversión.

Hay un aspecto aún más profundo de esta revolución. Se trata de identidad. Cuando una institución logra que sus miembros se sientan parte de una comunidad profesional con estándares superiores, se crea orgullo institucional. Y el orgullo institucional bien fundado es un antídoto contra la corrupción. Porque quien se siente parte de una misión de interés general es menos proclive a traicionarla. Esto no es idealismo; es sociología organizacional. Las instituciones con culturas fuertes de integridad tienden a autorregularse mejor. Las desviaciones no se normalizan, se señalan. Los comportamientos dudosos no se justifican, se cuestionan. La ética deja de ser una carga y se vuelve parte de la identidad profesional.

4. La revolución ética

“La administración pública es inevitablemente una empresa moral”.
Dwight Waldo

La revolución ética que aquí se propone no busca servidores perfectos; busca instituciones que no premien la desviación ni castiguen la integridad. Busca que el funcionario honesto no se sienta ingenuo, sino respaldado. Busca que el mensaje institucional sea claro: la integridad no es heroísmo solitario, es estándar colectivo. Cuando eso ocurre, la ética deja de ser discurso y se convierte en sistema. Y cuando se convierte en sistema, deja de depender de voluntades individuales y empieza a sostenerse en reglas, cultura y diseño. Esa es la revolución silenciosa que necesita la DIAN: una transformación que no destruya la entidad, sino que eleve su estándar moral hasta convertirla en referente de integridad pública.

En la historia administrativa colombiana, la relación entre sindicatos y direcciones institucionales ha estado marcada muchas veces por la

desconfianza mutua. El sindicato visto como opositor permanente; la administración vista como autoridad distante. Ese esquema puede tener explicaciones históricas, pero resulta insuficiente para los desafíos actuales de una administración tributaria moderna. A finales de la década de los 70 y principios de los 80 el Sindicato de Trabajadores de la Hacienda Pública se relacionaba con huelgas cuya mayor amenaza al país era proporcionar esquemas de evasión y erosionar el recaudo²³.

El Pacto por el Desempeño y la Transparencia introduce una idea distinta: la colaboración estructurada. No una colaboración ingenua ni subordinada, sino una colaboración con reglas, roles y responsabilidades claras. Una colaboración donde el sindicato no renuncia a su autonomía, pero asume que su experiencia puede convertirse en insumo para mejorar la gestión pública. La presentación del pacto lo plantea como herramienta flexible en términos de acuerdo y detrás de esa frase hay una innovación de gobernanza: reconocer que los trabajadores no solo ejecutan políticas, también producen conocimiento sobre cómo funcionan en la práctica.

El borrador de acuerdo propone que el sindicato, en calidad de colaborador, aporte propuestas, análisis y borradores; y que la DIAN brinde información y espacios de interlocución para validar e implementar lo pertinente, con reuniones periódicas y cronogramas definidos. Esto crea algo poco común: un canal institucionalizado de retroalimentación técnica desde la base operativa hacia la dirección. En términos de teoría institucional, esto se acerca a modelos de gobernanza colaborativa. Modelos donde distintos actores dentro de una institución participan en la mejora de políticas y procesos. No se trata de cogobierno, sino de co-responsabilidad informada que en la defensa de lo público es mucho más exigible.

La co-responsabilidad es una palabra clave. Significa que los trabajadores no solo reclaman condiciones; también asumen compromiso con resultados y con integridad. Y significa que la dirección no solo debe exigir metas; también escucha a quienes conocen la operación real. Este enfoque tiene ventajas prácticas. Muchas fallas en políticas públicas no provienen de malas intenciones, sino de diseños desconectados de la realidad operativa. Cuando quienes ejecutan no son escuchados, las políticas se vuelven teóricas. El pacto intenta reducir esa brecha entre diseño y ejecución.

El pacto también tiene una dimensión simbólica. Envía un mensaje hacia dentro y hacia fuera: la lucha contra la corrupción y la ineficiencia no es

23 Manual técnico y práctico de evasión fiscal, venta promovida en enero de 1980 en el periódico El Tiempo.

monopolio de una oficina de control; es una tarea compartida. Y cuando esa tarea se asume colectivamente, la cultura institucional cambia. Además, el pacto reconoce explícitamente la defensa de lo público como horizonte sindical y la necesidad de fortalecer la entidad en la lucha contra evasión, elusión, contrabando y corrupción.

Es decir, vincula la agenda laboral con la agenda de integridad y desempeño. Eso rompe con la falsa dicotomía entre derechos del trabajador y eficacia institucional. Un trabajador en una institución débil tiene menos garantías a largo plazo que uno en una institución sólida. Si la DIAN pierde legitimidad o eficacia, la presión política por reformas drásticas aumenta, y esas reformas no siempre protegen al personal ni la experiencia acumulada. Defender la institución, entonces, también es defender la estabilidad profesional de quienes la integran.

El pacto también introduce elementos de rigor: buena fe, uso responsable de información, calidad técnica en los aportes, cronogramas de ejecución. No es un acuerdo retórico; es una invitación a trabajar con método. Y el método es importante porque evita que el pacto se convierta en simple declaración de intenciones.

Ahora bien, ningún pacto funciona solo por firmarse. Funciona si se acompaña de seguimiento, indicadores, rendición de cuentas y evaluación periódica. La arquitectura del pacto debe incluir cómo se mide el avance, qué productos se esperan, cómo se corrigen desvíos. De lo contrario, corre el riesgo de quedar como documento bien redactado, pero poco operativo. Sin embargo, el solo hecho de proponerlo ya marca un cambio de mentalidad. Implica reconocer que la transformación de la DIAN no vendrá solo de decretos ni de cambios de nombre, sino de procesos internos sostenidos. Implica aceptar que la ética y el desempeño se construyen día a día en la interacción entre personas, reglas y sistemas.

En ese sentido, el pacto no es el final del camino; es una puerta. Una puerta hacia un modelo donde la administración tributaria se piense como comunidad profesional orientada por estándares de integridad, eficiencia y servicio al interés general. Si esa puerta se cruza con seriedad, la DIAN puede convertirse en referente regional de administración fiscal íntegra. No por propaganda, sino por resultados y cultura institucional.

5. Información, tecnología y poder fiscal: la nueva columna vertebral de la legitimidad tributaria

“La información es el recurso más valioso en la toma de decisiones públicas”.

Joseph Stiglitz

Durante gran parte del siglo XX, la administración tributaria se apoyaba principalmente en la presencia física del Estado: oficinas, inspectores, visitas, requerimientos escritos, controles manuales. Era una lógica coherente con economías menos digitalizadas y con flujos comerciales más lentos. Hoy ese modelo es insuficiente. No porque la fiscalización presencial haya perdido valor, sino porque la economía se ha vuelto demasiado compleja, veloz y global para depender únicamente de ella.

En el siglo XXI, la información es poder fiscal. Quien tiene información de calidad, oportuna y segura puede perfilar riesgos, anticipar conductas, focalizar controles y reducir la arbitrariedad. Quien no la tiene, reacciona tarde, controla a ciegas y desperdicia recursos. La diferencia entre una administración fiscal moderna y una rezagada no está solo en su marco normativo; está en su capacidad de convertir datos en inteligencia.

Por eso SINEDIAN ha insistido en que el cambio en la DIAN debe girar en torno a la información y ha advertido sobre la obsolescencia y permeabilidad de algunos sistemas. Esta advertencia no es técnica en sentido estrecho; es estratégica. Un sistema informático vulnerable no solo expone datos: expone decisiones, procesos y controles. Y en una entidad de poder fiscal, eso equivale a abrir rendijas por donde pueden colarse la evasión, el contrabando o la manipulación.

La tecnología en la DIAN no puede verse como apoyo operativo; es infraestructura crítica. Es tan estructural como el marco legal o la planta de personal. Sin sistemas robustos, la mejor norma pierde eficacia. Sin trazabilidad digital, el mejor procedimiento se vuelve opaco. Sin ciberseguridad, la información estratégica deja de ser ventaja y se vuelve riesgo. Pero hay que hacer una precisión importante: la tecnología por sí sola no produce integridad. Un mal diseño tecnológico puede incluso sofisticar la opacidad. Sistemas complejos, mal integrados o poco amigables pueden generar dependencia de intermediarios, aumentar la discrecionalidad y crear zonas grises.

Por eso la modernización tecnológica debe ir acompañada de criterios éticos y de simplicidad funcional. Cuando SINEDIAN habla de simplificación y de que “menos es más” en la gestión tributaria y aduanera, esa idea también

aplica a los sistemas. Un sistema claro, interoperable y con rutas definidas reduce la posibilidad de manipulación. La complejidad innecesaria, en cambio, crea oportunidades para la discrecionalidad indebida.

En este punto aparece una dimensión poco discutida: la ética algorítmica. Si la DIAN utiliza analítica de datos e inteligencia artificial para perfilamiento, debe hacerlo con criterios transparentes y auditables. Un algoritmo que perfila riesgos debe ser técnicamente sólido y éticamente defendible. De lo contrario, puede generar sesgos, tratamientos desiguales o decisiones difíciles de explicar al ciudadano. La legitimidad fiscal en la era digital también pasa por la explicabilidad de las decisiones automatizadas. No se trata de revelar secretos operativos, sino de garantizar que la tecnología no se convierta en una caja negra que sustituya el criterio humano sin control.

Además, la información tiene otra función ética: protege al funcionario. Un sistema que deja rastro claro de decisiones, accesos y modificaciones protege al servidor íntegro frente a sospechas injustas. La trazabilidad no solo detecta irregularidades; también respalda actuaciones correctas. En ese sentido, la tecnología es aliada de la integridad. Por eso las propuestas sobre ciberseguridad, plataformas robustas, uso inteligente de datos y fortalecimiento del manejo de información no son simples proyectos de TI; son parte de una estrategia de legitimidad institucional. Una DIAN que domina sus datos domina mejor su función de control. Y una DIAN que controla bien, genera más confianza.

En el mundo contemporáneo, la autoridad fiscal no se apoya solo en la ley y en la presencia institucional; se apoya en la inteligencia de datos. Y esa inteligencia, para ser legítima, debe estar guiada por criterios de integridad, proporcionalidad y respeto al debido proceso. La tecnología no reemplaza la ética; la amplifica. Si la ética es débil, la tecnología escala los problemas. Si la ética es fuerte, la tecnología escala las soluciones.

6. Los trabajadores son el patrimonio moral del Estado

“El honor del funcionario público consiste en ejecutar concienzudamente la orden de las autoridades superiores, como si coincidiera con sus propias convicciones”.

Max Weber

Las instituciones suelen describirse en términos de normas, estructuras y sistemas. Pero en última instancia, son comunidades humanas. Ninguna arquitectura normativa funciona si quienes la operan no creen en su sentido.

Y ninguna tecnología salva a una entidad si su gente está desmotivada, mal distribuida o sin liderazgo confiable. Por eso el talento humano en la DIAN no es solo recurso administrativo; es patrimonio moral del Estado.

Cada servidor público de la DIAN encarna, frente al ciudadano, una parte del rostro del Estado. En una ventanilla, en una visita de fiscalización, en un control aduanero, en una actuación de cobro, el funcionario representa algo más que su cargo: representa la idea de autoridad legítima. Su trato, su criterio y su comportamiento influyen en la percepción ciudadana sobre la justicia del sistema.

SINEDIAN ha señalado problemas de manejo de personal, mala distribución de la planta, sobrecargas en algunos equipos y subutilización en otros. Estos no son solo problemas laborales; son problemas de integridad institucional. Un funcionario saturado de trabajo es más vulnerable al error y al desgaste ético. Un funcionario sin funciones claras pierde motivación y sentido de pertenencia. En ambos casos, la institución se debilita.

La ética pública también requiere condiciones laborales razonables. No porque la ética dependa del confort, sino porque la presión excesiva y la desorganización crean entornos de riesgo. La integridad se sostiene mejor en instituciones donde las cargas son racionales, los roles claros y los liderazgos confiables.

Aquí entra la importancia de la meritocracia y de la carrera administrativa. Cuando el acceso y la permanencia se basan en el verdadero mérito, se fortalece la percepción de justicia interna. Y la justicia interna influye en la justicia externa: un funcionario que siente trato justo dentro de la institución es más proclive a actuar con imparcialidad hacia fuera. Cuando las instituciones encargadas de garantizarlas pervierten su papel y generan mayores injusticias, afectan a la entidad y sus resultados directamente.

La crisis provocada por la intromisión de la rama judicial y el órgano autónomo de la CNSC en la gestión del empleo público en la DIAN ha sido un punto de inflexión para la entidad. El cambio de las reglas en los procesos de selección generó incertidumbre, inestabilidad y dispararon todos los riesgos asociados a la pérdida del empleo; con ello profundizaron las dificultades propias de perder personal capacitado, preparado, entrenado y que brinda resultados de gestión inmediatos frente a una promesa de que el sustituto brindaría iguales resultados y ello solo será posible en el mediano y largo plazo.

De otra parte, las propuestas sobre rotación, redistribución de planta, evaluación del desempeño y fortalecimiento de capacidades deben leerse en clave ética, no solo gerencial. La rotación en cargos sensibles, por ejemplo, no es castigo; es mecanismo de prevención de captura. La evaluación de desempeño no es persecución; es una herramienta de mejora y reconocimiento. Pero quizá el punto más delicado es el liderazgo. Las culturas institucionales se moldean desde arriba. Si el liderazgo tolera zonas grises, esas zonas se expanden. Si el liderazgo da ejemplo de integridad y rigor técnico, envía una señal clara. La ética organizacional se transmite tanto por normas como por el ejemplo.

También es importante reconocer algo que a veces se omite: la mayoría de servidores públicos son honestos. En instituciones grandes, las desviaciones existen, pero no definen a la totalidad. Ignorar a la mayoría íntegra y hablar solo de escándalos genera desmoralización. Y la desmoralización es terreno fértil para la apatía, que es otra forma de deterioro institucional. Proteger al servidor honesto implica darle herramientas, respaldo y canales de reporte seguros. Implica que denunciar irregularidades no signifique quedar aislado. Implica que la institución no mire al denunciante como problema, sino como aliado de la integridad.

Por eso las propuestas sobre protocolos de protección y fortalecimiento de cultura ética son estratégicas. No solo previenen corrupción; fortalecen confianza interna. Y una institución con confianza interna está mejor preparada para enfrentar presiones externas. El activo más valioso de la DIAN no está en sus sistemas ni en sus normas, sino en su gente. Si el talento humano se cuida, se forma y se lidera con ética, la institución tiene futuro. Si se descuida, ninguna reforma tecnológica o normativa será suficiente. La ética pública, en última instancia, se vive a través de personas concretas. Son ellas quienes, día a día, convierten los principios en prácticas.

7. La DIAN del futuro: la ética como ventaja competitiva del Estado

“Las instituciones públicas fuertes son el activo más importante de una economía moderna”.

Joseph Stiglitz

Cuando se habla del “futuro” de una administración tributaria, muchas veces la conversación se concentra en tecnología, en reformas legales o en nuevos modelos organizacionales. Todo eso es importante, pero hay una variable menos visible y más determinante: la confianza. En el siglo XXI, la

confianza institucional se ha convertido en una ventaja competitiva de los Estados.

Un país con alta confianza en su administración fiscal enfrenta menores niveles de evasión, mayor cumplimiento voluntario, menor litigiosidad y costos de control más bajos. En cambio, un país donde la autoridad fiscal es vista con sospecha necesita gastar más en fiscalización, enfrenta más resistencia social y obtiene menos cooperación del contribuyente. Es decir, la confianza reduce costos y aumenta eficacia. En ese sentido, la ética pública no es solo un imperativo moral; es una ventaja estratégica. Una DIAN íntegra puede recaudar mejor con menos fricción social. Puede focalizar controles con mayor legitimidad. Puede construir relaciones más cooperativas con sectores productivos formales. Puede incluso convertirse en referente regional de buenas prácticas.

La pregunta, entonces, no es si la ética es deseable, sino si el país puede darse el lujo de una administración fiscal percibida como poco íntegra. La respuesta es no. En economías abiertas, con movilidad de capitales y comercio internacional complejo, la reputación institucional importa. Los inversionistas, los organismos internacionales y los propios contribuyentes observan la calidad de las administraciones fiscales. Una entidad confiable reduce la percepción de riesgo país en aspectos regulatorios y de cumplimiento.

Por eso, cuando SINEDIAN propone fortalecer la DIAN, mantener su unidad entre impuestos y aduanas y modernizar su funcionamiento, no está defendiendo una estructura por tradición; está defendiendo una capacidad estatal estratégica. Fragmentar una administración tributaria puede debilitar la inteligencia integrada y la trazabilidad de información. Y en un mundo de operaciones transnacionales, la información integrada es clave.

La DIAN del futuro no puede ser solo más grande o más digital. Debe ser más confiable. Y la confianza no se decreta: se construye con coherencia entre discurso y práctica. Cada devolución bien controlada, cada fiscalización bien sustentada, cada control aduanero transparente, cada decisión explicable suma reputación institucional. La reputación no se construye con campañas de imagen; se construye con una conducta consistente.

Aquí aparece una idea que suele pasarse por alto: la ética también es innovación. Innovar no es solo crear nuevas herramientas; es cambiar la forma de hacer las cosas. Una institución que incorpora estándares de integridad, que protege al denunciante, que usa datos de manera

responsable, que simplifica procedimientos, está innovando en gobernanza pública. Además, la ética puede convertirse en ventaja comparativa interna. Los servidores públicos que trabajan en una institución respetada tienden a desarrollar mayor orgullo profesional. Ese orgullo fortalece la cultura organizacional y reduce la tolerancia a desviaciones. Se crea un círculo virtuoso: integridad genera reputación; reputación genera orgullo; orgullo refuerza integridad.

La DIAN del futuro, si asume esta visión, puede dejar de ser vista solo como entidad de control y pasar a ser vista como garante de equidad fiscal. Esa diferencia es profunda. Una entidad temida puede recaudar, pero una entidad respetada puede construir cultura tributaria. Y la cultura tributaria es más sostenible que el control coercitivo permanente. Así las cosas, la ética pública es una inversión de largo plazo en capacidad estatal. No es adorno ni lujo; es infraestructura invisible de la legitimidad.

Si Colombia quiere una DIAN fuerte en el futuro, necesita una DIAN creíble. Y la credibilidad se funda en integridad. Las instituciones no son eternas. Cambian, se reforman, se adaptan. Pero hay algo que puede perdurar más que las estructuras: la cultura. Una cultura institucional puede sobrevivir a los cambios normativos, a las reformas organizacionales e incluso a los cambios de gobierno. Por eso el verdadero legado de una generación de servidores públicos no está solo en las cifras de recaudo o en los proyectos implementados, sino en la cultura que deja.

Si una generación logra instalar una cultura de integridad, deja una huella que va más allá de su tiempo en la entidad. Deja estándares, expectativas y prácticas que otros heredan. En ese sentido, la ética pública es también un legado intergeneracional. El Pacto por el Desempeño y la Transparencia puede leerse como un intento de dejar ese legado. No como documento perfecto ni definitivo, sino como declaración de rumbo. Un rumbo donde el trabajador público no se concibe solo como ejecutor de tareas, sino como custodio de lo público. Donde el sindicato no se limita a la defensa gremial, sino que asume responsabilidad con la integridad institucional. Donde la administración no ve la ética como obstáculo, sino como condición de eficacia.

Este artículo ha insistido en una idea central: la ética no es un lujo moral para tiempos de bonanza; es una necesidad para tiempos de complejidad. En contextos de presión fiscal, de economías globalizadas y de demandas sociales crecientes, la legitimidad del recaudo se vuelve crucial. Y esa

legitimidad descansa, en buena medida, en la percepción de integridad de la autoridad fiscal. También ha sostenido que la mayoría de los servidores públicos actúan con honestidad. Ese hecho, a veces invisible, es la base sobre la cual puede construirse una cultura más fuerte. No se parte de cero; se parte de una masa crítica de integridad que necesita respaldo institucional.

La ética como experiencia de vida en la DIAN implica que la integridad no sea un acto ocasional, sino una forma de ejercer el servicio público. Implica que el funcionario pueda mirar su trabajo como contribución al bien común, no como simple trámite. Implica que la institución pueda decir, con tranquilidad, que su autoridad se ejerce con justicia.

Finalmente, defender lo público no es defender un edificio, un logo o una sigla. Es defender la idea de que la sociedad puede organizarse bajo reglas compartidas y justas. La DIAN es una pieza clave en esa arquitectura. Su fortaleza o debilidad tiene efectos que van mucho más allá de la entidad. Este epílogo no cierra el debate; lo abre. Porque la ética pública no se resuelve con un artículo o en los libros ni en un pacto. Se construye cada día, en decisiones concretas, en liderazgos responsables, en sistemas bien diseñados y en culturas que valoran la integridad. Si este texto sirve para algo, que sea para recordar una verdad sencilla y exigente: la confianza pública es difícil de ganar y fácil de perder. Y en una administración fiscal, esa confianza es tan valiosa como el recaudo mismo.

4. ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO: DIMENSIONES ESENCIAL, SUBJETIVA Y PROCESAL

Por: *FRANK ALBERTO NOBLE OLIVERO*
Abogado, Magister en Derecho Administrativo
Inspector DIAN

Resumen

Este documento desarrolla un análisis exhaustivo del acto administrativo tributario a partir de tres dimensiones fundamentales: esencial, subjetiva y procesal. En primer lugar, se definirá el acto administrativo desde la doctrina clásica, destacando su carácter unilateral, su naturaleza decisoria y su finalidad de satisfacer el interés general. A partir de ello, se delimitará el concepto de acto administrativo tributario, diferenciando entre actos de contenido general y actos de contenido particular, y se explican las características específicas de estos últimos, como su efecto particularizado, su motivación, su fuerza ejecutoria y su régimen de notificación.

En segundo lugar, se examinará el aspecto subjetivo del acto administrativo tributario, identificando a las autoridades competentes para su expedición, tanto en el ámbito nacional como territorial. Se resalta el papel de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN como entidad central en la administración, fiscalización y control de los tributos nacionales, así como las competencias atribuidas a las entidades territoriales para la gestión de sus propios recursos fiscales, en consonancia con el principio de legalidad y el régimen competencial.

Finalmente, el texto desarrollará el aspecto procesal del acto administrativo tributario, abordando los principios que rigen la actuación administrativa, con especial énfasis en el debido proceso, la prevalencia del derecho sustancial, la favorabilidad, la seguridad jurídica y la gratuidad. Se analiza detalladamente la formación del acto administrativo tributario, la estructura de la actuación administrativa, el régimen probatorio aplicable, las reglas de la carga de la prueba, las presunciones e indicios tributarios, así como la obligación de motivar adecuadamente las decisiones administrativas.

El estudio concluye con el examen de la publicidad, la notificación de los actos y los referentes constitucionales, legales y doctrinales que deben observarse en su expedición.

Introducción

El acto administrativo tributario constituye una de las manifestaciones más relevantes del ejercicio de la función administrativa del Estado, en la medida en que a través de él se concretan las obligaciones fiscales, se imponen sanciones y se reconocen derechos en el marco de la relación jurídico-tributaria entre la administración y los contribuyentes. Su estudio resulta esencial para comprender los límites, alcances y garantías que rigen la actuación de la autoridad fiscal dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho.

El presente texto aborda el acto administrativo tributario desde una perspectiva integral, analizando sus aspectos esencial, subjetivo y procesal, con el propósito de responder de manera sistemática a tres interrogantes fundamentales: qué es el acto administrativo tributario, quiénes están facultados para expedirlo y cómo se forma y produce jurídicamente. A partir del desarrollo doctrinal, normativo y jurisprudencial, se examinan las particularidades de estos actos, las competencias de las autoridades tributarias y las garantías procesales que deben observarse durante su expedición, haciendo especial énfasis en el debido proceso, la actividad probatoria y la debida motivación como pilares de la legalidad administrativa.

Tal como se indicó anteriormente, este tratado sobre acto administrativo tributario se desarrollará a través de sus componentes esencial, subjetivo y formal. Cada uno de estos tres aspectos responderán una pregunta que desarrollará sistemática y estructuralmente el acto administrativo tributario. Se recuerda que el aspecto esencial responderá a la pregunta qué es el acto administrativo, el aspecto subjetivo responderá a la pregunta quién expide el acto administrativo y el aspecto formal o procesal responderá a la pregunta cómo se estructura o se forma un acto administrativo tributario.

1. ASPECTO ESENCIAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Este aspecto nos responde a la pregunta qué es el acto administrativo, frente a lo cual Miguel Acosta Romero²⁴ lo define el como una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta

24 Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. México. Editorial Porrúa S.A., primer curso, 11ª edición, 1993, p. 718.

decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general.

Gordillo Agustín expresa que el Acto administrativo es una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata²⁵. Por ello, bajo un criterio mucho más amplio, podríamos expresar que la función administrativa es la gestión ejercida a través de acciones positivas cuyo objeto es el logro de los fines de bienestar, seguridad y progreso colectivo. Es decir, la función administrativa provee la satisfacción de necesidades colectivas de manera permanente y continua²⁶.

Con relación a lo anterior, para todos es sabido que el Estado a través de la función administrativa desarrolla una basta y compleja actividad destinada a la protección de los intereses públicos, la satisfacción directa e inmediata de las necesidades colectivas y la protección de los derechos individuales²⁷, sin embargo, puede abarcar en detalle un listado de actividades típicas de diferente índole entre mucha de las cuales se pueden destacar las siguientes²⁸:

1. La expedición de reglamentos manifestados a través de normas jurídicas generales.
2. La expedición de decisiones de índole particular, como los actos administrativos subjetivos.
3. La ejecución de los actos ordenados en las decisiones administrativas a título de operación administrativa, es decir, la actuación material para satisfacción de una necesidad pública.
4. La ejecución dinámica de las expectativas generales, sociales y/ o colectivas para los asociados al Estado a través de gestión, actos, operaciones, contratos y convenios administrativos.

25 Gordillo, Agustín. Tratado de derecho administrativo. El acto administrativo. Santafé de Bogotá. Biblioteca jurídica DIKE, primera edición colombiana, 1999. p. 33 y IV - 43.

26 Sobre la fusión administrativa Frank Noble hace un amplio comentario en su obra Organismos del Estado. Primera edición. Capítulo 7. Función Administrativa o Ejecutiva. Aspecto Esencial. Pág. 197 y 198. Editorial Ibáñez. 2020. Bogotá.

27 Según el profesor Agustín Gordillo, función administrativa «es toda la actividad que realizan los órganos administrativos, y la actividad que realizan los órganos legislativo y jurisdiccionales, excluidos respectivamente los hechos y actos materialmente legislativos y jurisdiccionales». Tratado de Derecho Administrativo. Parte General. Bogotá. Biblioteca Jurídica Diké, 1998, p. IX-48.

28 Sobre una gran variedad de funciones administrativas Frank Noble especifica un listado más amplio en su obra Organismos del Estado. Primera edición. Capítulo 7. Función Administrativa o Ejecutiva. Aspecto Esencial. Pág. 199. Editorial Ibáñez. 2020. Bogotá.

5. El acto de certificación de circunstancias o hechos jurídicos como las actas, constancias e inspecciones.
6. La consulta para la expedición de conceptos, estudios, dictámenes, cuyo objeto es resolver derechos de peticiones, informar u orientar a través de actos básicos de la administración a los sujetos de servicio del Estado.

Para concretar ya, lo que es de manera específica el Acto Administrativo tributario, es importante advertir que, igual que la doble y típica especificación tradicional, los actos administrativos tributarios pueden ser de contenido general y de contenido particular o subjetivos.

Los actos administrativos generales crean obligaciones o situaciones jurídicas tributarias para una generalidad de contribuyentes, nacen ex lege, es decir, la ley que los impone señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho -el hecho gravado- cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza de una generalidad indeterminada de contribuyentes, responsable o agente retenedor. Este acto administrativo, crea, modifica o extingue situaciones jurídicas impersonales, abstractas, regula aspectos sustanciales o procedimentales y se manifiestan principalmente en resoluciones, órdenes, instrucciones administrativas y conceptos²⁹.

Los actos administrativos subjetivos o particulares son los que determinan obligaciones fiscales que se profieren como corolario de una actuación administrativa dentro de la cual se ha establecido la ocurrencia de un hecho generador, en los que se fija el monto del tributo que debe pagarse en un caso concreto, lo cual implica demostrar que ha ocurrido el presupuesto de hecho previsto en la ley -hecho gravado- y se ha precisado su dimensión económica -base gravable-. Así, los procesos administrativos de determinación de obligaciones tributarias que consisten en aplicar la ley que establece el tributo a la situación particular del sujeto obligado a pagarlo y en tal virtud no crean o constituyen las obligaciones tributarias que surgen ex lege por la realización del hecho gravado, sino que más bien las declaran³⁰.

29 Sentencia C-485 de 2003 Corte Constitucional. Actor: Diego Hernán Gamba Ladino. M. P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

30 Sentencia C-485 de 2003 Corte Constitucional. Actor: Diego Hernán Gamba Ladino. M. P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Ya en lo que nos concierne, el acto administrativo tributario subjetivo es una expresión de la voluntad de la administración tributaria, que tienen las siguientes particularidades específicas:

- **Tiene efectos particulares:** Bajo el entendido que establecen situaciones concretas tales como lo son las liquidaciones oficiales, requerimientos o sanciones.
- **Tienen un destinatario específico:** Porque son dirigidos a un contribuyente o responsable identificado y no a una generalidad indeterminada de personas.
- **Tienen una motivación:** Porque deben estructurarse con fundamentos detallados donde se indican las razones de la decisión.
- **Es un acto unilateral:** Porque es proferido por la administración tributaria dispensando sus competencias, en ejercicio de sus facultades de administrador y controlador tributario.
- **Tiene cláusulas exorbitantes:** Es una característica de los actos administrativos, con base en la cual gozan de presunción de legalidad, tienen fuerza ejecutoria y son de obligatorio cumplimiento una vez queden en firme.
- **Tienen una notificación formal:** Esta condición da cumplimiento a la publicidad del acto y la actuación administrativa y es necesaria para que produzca efectos jurídicos y contabilizar términos para los recursos que proceden y para la ejecutoria.

Como conclusión en este primer aspecto se podría afirmar que el acto administrativo tributario es la manifestación de la voluntad de la autoridad fiscal, en ejercicio de sus potestades públicas, que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas sobre circunstancias generales de la comunidad o sobre las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que produce efectos vinculantes expresados en impuestos, sanciones o reconocimiento de derechos.

2. ASPECTO SUBJETIVO DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Alude al organismo, al área o a los servidores públicos que expiden los actos administrativos, quienes deben tener la capacidad y la facultad o competencia atribuida por la Constitución, la ley o el reglamento. Dicho de otra manera, este aspecto nos responde la pregunta de quiénes expiden

los actos administrativos tributarios y para ello, es necesario recordar las dos grandes modalidades de actos administrativos, como son los actos administrativos de contenido general y los de contenido particular.

Los actos administrativos tributarios de contenido general, por su naturaleza y especificación, son expedidos principalmente por entidades o por dependencias u organismos centralizados o principales de la rama ejecutiva del poder público a nivel nacional o a nivel territorial, como el Ministerio de Hacienda, las alcaldías y gobernaciones o por un organismo descentralizado como lo es la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a quien de acuerdo al inciso 6 del artículo 1 del Decreto 1742 de 2020, le compete mantener la unidad doctrinal en la Interpretación de las normas en materia tributaria³¹.

Así mismo, pueden expedir actos administrativos tributarios de contenido general, a nivel territorial, las alcaldías y las gobernaciones, a través de las secretarías de Hacienda o de sus organismos descentralizados que tengan funciones de administración y control de obligaciones tributarias.

De otro lado, los actos administrativos tributarios de contenido particular, teniendo en cuenta su naturaleza y características, son expedidos por entidades y dependencias donde se despliegan funciones de control tributario, mediante la determinación y liquidación de obligaciones fiscales y la expedición de sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales previstas en las leyes y los reglamentos.

En el nivel territorial, estos actos pueden ser expedidos por los gobernadores y alcaldes, a través de sus secretarías de hacienda o direcciones de rentas, en ejercicio de los derechos fundamentales de las entidades territoriales, previstas en el artículo 287 de la Constitución Política, como son administrar sus recursos y establecer tributos³².

Como se ha expresado anteriormente, a nivel Nacional la entidad competente para expedir los actos administrativos de contenido particular, es la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la cual según el artículo 3 del Decreto 1742 de 2020³³, le corresponde administrar los impuestos sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, nacional al consumo, al patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, de timbre nacional,

31 http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html.

32 http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto.CONSTITUCION_POLITICA_1991 (secretariasenado.gov.co).

33 http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html.

impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, entre otros, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción y los demás que las leyes determinen, que no estén asignados a otras entidades.

Así mismo, el Decreto 1742 de 2020, establece como una de las funciones de la Dirección de Fiscalización³⁴ la de dirigir, administrar, supervisar y controlar las acciones de prevención, investigación, penalización, determinación, aplicación y liquidación de los tributos nacionales, los derechos de aduana y comercio exterior, así como la recopilación de evidencias, material probatorio, para efectos de determinar la aplicación de las sanciones, multas y demás emolumentos por infracciones a los mismos.

Prosigue el decreto 1742 de 2020, estableciendo como una de las funciones de la Subdirección de Fiscalización Tributaria³⁵ la de planear y controlar las actividades relacionadas con la prevención, investigación, determinación, aplicación y liquidación de los tributos nacionales, de las sanciones, multas y de los demás emolumentos de competencia de la DIAN, así como reportar, cuando sea del caso, al área o a la entidad competente los hechos detectados que den lugar a inicio de la acción penal.

Descendiendo un poco más al aspecto competencial, la resolución 064 de 2021³⁶, estableció que la competencia para Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes, sin consideración de su ubicación geográfica, será ejercida por la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes, lo cual incluye la recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción, atención, servicio y todos los demás aspectos relacionados.

De otro lado, la competencia para la administración de los impuestos de los contribuyentes que no se encuentren calificados como Grandes Contribuyentes será ejercida por las Direcciones Seccionales de Impuestos y Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas, con competencia tributaria en el lugar donde se encuentren domiciliados los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes en general y terceros, de conformidad con lo dispuesto en la presente resolución y comprende

34 http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html. Artículo 28.

35 http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html. Artículo 29.

36 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Por la cual se determina la competencia funcional y territorial de las Direcciones Seccionales de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario Oficial No. 51.761 de 9 de agosto de 2021.

la recaudación, fiscalización, liquidación, sanción, discusión, cobro, devolución y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Finalmente, la Resolución 099 de 2021³⁷ distribuye las Divisiones y sus funciones y se crean los Grupos Internos de Trabajo con sus funciones, en las Direcciones Seccionales de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), estableciéndose con esto las competencias funcionales territoriales de cada Dirección Seccional en la DIAN.

Visto lo anterior queda claro quiénes son titulares de la expedición de los actos administrativos, bien sea por competencia legal o por disposición reglamentaria, de donde se infiere la imposibilidad de expedir actos y emprender actuaciones administrativas de manera arbitraria y sin ninguna investidura competencial, aspecto que garantiza el respeto al régimen legal de un Estado de derecho como lo es Colombia.

3. ASPECTO PROCESAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y SU COMPONENTE PROBATORIO EN LA TOMA DE LA DECISIÓN

El aspecto procesal nos va a indicar cómo se produce el acto administrativo Tributario. Como ya es conocido, en un *Estado Social de Derecho*, la administración pública está sujeta al ordenamiento constitucional y ordinario. Este patrón de obligatoriedad facilita el alcance de sus fines dentro de los parámetros legales que deben coincidir con los fines del Estado. Así, al efectuar el análisis de los principios que soportan la gestión pública ordenadora de la actuación administrativa y las formas de su ejercicio como un conjunto de manifestaciones del poder público, el desempeño se vuelve complejo por las exigencias del Estado de derecho y el dinamismo que infiere el avance de la función en correlación con los ciudadanos.

Debido a lo anterior, las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad³⁸.

37 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Por la cual se determina la competencia funcional y territorial de las Direcciones Seccionales de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario Oficial No. 51.761 de 9 de agosto de 2021.

38 http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011.html. Artículo 3.

Sin embargo, además de los principios previstos en la norma general, en materia tributaria se cuenta con los siguientes principios:

- **Prevalencia del derecho sustancial:** Este principio sostiene que, al interpretar la ley procesal, se deberá tener en cuenta que el objeto de los procedimientos es la efectividad de los derechos reconocidos por la ley sustancial. Este concepto constitucional sostiene que las obligaciones y derechos deben predominar sobre las formas procesales, es decir, el proceso debe ser un instrumento para lograr un fin ajustado a la ley, por lo tanto, las normas procesales deben ser instrumentalizadas para materializar los derechos de los administrados, priorizando la ley sustantiva sin desconocer las formalidades legales.
- **Naturaleza de las infracciones tributarias:** El término “Infracción tributaria” encierra el desconocimiento de normas que regulan el deber de tributar y las que señalan las cargas que facilitan la función fiscal de la administración, como las obligaciones accesorias de dar, hacer o no hacer. Lo anterior teniendo en cuenta que las infracciones tributarias son hechos u omisiones de los obligados tributarios, que no comportan el cumplimiento de las normas fiscales estando estas establecidas legalmente. Su naturaleza es administrativa y su consecuencia es sancionadora y persiguen el cumplimiento de deberes sustanciales como el pago o solución de obligaciones tributarias y formales tales como declarar o informar. Se clasifican por su gravedad en leves, graves o muy graves, derivando en multas y otras sanciones.
- **Principio de Lesividad:** Hay lesividad si el contribuyente incumple con sus obligaciones. Siempre se dejará constancia de esto en la motivación del acto administrativo. Este principio, también llamado de antijuridicidad material ha facilitado que los esquemas sancionadores castiguen a los infractores de las normas, lo que impide desarrollar procedimientos cuyo costo sea mayor que el beneficio de sancionar conductas simples.
- **Principio de Progresividad:** Se aplicará la proporcionalidad en la sanción o liquidación prevista expresamente en la norma tributaria. Este principio establece que se debe contribuir al gasto público conforme a la capacidad económica, procurando que el deber tributario sea adecuado, justo y no confiscatorio. Infiere que, a mayor capacidad contributiva, mayor el impuesto a pagar, buscando un equilibrio en la carga fiscal.

- **Principio de Gratuidad:** La actuación pública tributaria no tiene costo para el contribuyente. Este principio garantiza que los trámites ante la DIAN no le generen costos ocultos o excesivos. Se estructura sobre la base de que las actuaciones tributarias tienen que ser sin cargas onerosas y accesibles a todos los sujetos de derecho para que no se imposibilite la interrelación con la autoridad tributaria.
- **Principio de Favorabilidad:** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior al hecho sancionatorio o al deber legal. Este principio aplica principalmente en materia sancionatoria tributaria y está asentado en el principio del debido proceso y la igualdad, facilitando un efecto retroactivo sobre los derechos con respecto a la aplicación de la norma favorable.
- **Principio de Seguridad Jurídica:** Ostenta rango constitucional derivado del preámbulo de la constitución y de sus artículos 1, 2, 5 y 6. Supone una garantía de certeza a los administrados sobre el criterio con el que se decidirá un asunto. El principio de seguridad jurídica es la seguridad de la que goza el administrado respecto de la protección de sus derechos. Implica lo anterior que las normas rectoras deben ser robustas, transparentes y estables con una aplicación sustentada, que garantice el debido proceso.
- **El debido proceso:** A lo anterior le agregamos el derecho fundamental del Debido Proceso, que es una garantía procesal constituida por un conjunto de formalidades imprescindibles, que deben observarse y primar en todas las actuaciones administrativas, ya que comporta el cumplimiento de una serie de pasos, etapas y tiempos que facilita la comprensión de la actuación y promueve el mantenimiento del equilibrio procesal, garantizando que las partes que integran la litis dispongan de unos amparos, que faciliten el resultado justo en el procedimiento administrativo. Incluye también las condiciones que deben cumplirse para asegurar que toda persona sometida a una investigación o procedimiento pueda ejercer su defensa.

Por otro lado, el debido proceso se garantiza cuando el contribuyente es oído durante toda la actuación, se le notifica oportunamente y de conformidad con la ley, se surte una actuación sin dilaciones injustificadas, se le permite al contribuyente una participación en

la actuación desde su inicio hasta su culminación, la actuación es efectuada por la autoridad competente y con el pleno respeto de las formas propias y correspondientes, con la presunción de la inocencia, se le permite el ejercicio del derecho de defensa y contradicción, así como la revisión de la admisión o denegación de las pruebas solicitadas y la controversia por las que son aportadas por la administración y, finalmente, la facilitación y trámite de las impugnaciones de las decisiones.

- **Formación del Acto administrativo tributario.** El acto administrativo es la consecuencia de una actuación administrativa desplegada por la autoridad tributaria. Así mismo puede decirse que la actuación administrativa tributaria es el despliegue de un organismo administrativo central o descentralizado que cumple una función fiscal o de control tributario.

4. ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA.

La actuación administrativa tributaria es el despliegue un organismo administrativo central o descentralizado que cumple una función fiscal o de control tributario, en ejercicio de cualquiera de las situaciones previstas en el artículo 3 de la Ley 1437 de 2011³⁹. De esta forma se tiene que estos organismos pueden incoar competencias por peticiones de los contribuyentes o cuando actúan oficiosamente y/ o en cumplimiento de una obligación que les impone la norma.

Ahora bien, cualquiera que resulte la motivación del órgano que despliega la actuación y, que termina con un acto administrativo, debe cumplirse bajo un procedimiento previamente estipulado, dependiendo si la actuación está regida por un ritual especial o por el régimen de la norma general previamente citada.

Para el caso de las actuaciones tributarias y de los actos administrativos tributarios de contenido particular, se hace necesario adoptar el contenido formal o procesal previsto en el estatuto tributario, bien si es una norma específica en las entidades territoriales o, bien en el estatuto Tributario nacional que rige para las actuaciones de la DIAN, o para las entidades territoriales que no tengan normas especiales y específicas aprobadas por sus autoridades administrativas.

39 http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011.html. Artículo 4.

Una vez sucede esto, la administración avoca conocimiento y adopta la aplicación del procedimiento pertinente, agotando cada etapa y situación particular prevista en la legislación, tales como la expedición de los actos preparatorios⁴⁰, como los requerimientos de información, el auto que ordena la inspección tributaria, el auto que decreta y cierra periodo probatorio y el Requerimiento Especial, para que después de valorados los descargos del sujeto administrado, pueda la entidad emitir el acto administrativo principal o de fondo, es decir, aquel que define el asunto fundamental de la actuación.

Componentes de la actuación administrativa tributaria de contenido particular

Dentro de la actuación administrativa se debe observar el cumplimiento de ciertas garantías constitucionales, tales como el derecho de audiencia y defensa, el decreto, práctica y valoración de la prueba, el cumplimiento de los términos previstos en la norma rectora, la debida motivación del acto, cuando por el tipo de decisión sea requerido, es decir, cuando no sean actos discrecionales; además se debe cumplir el principio de la publicidad, de cada uno de los actos proferidos en la actuación, dentro de los términos y bajo las formalidades previstas, indiferentemente que estos sean preparatorios o definitivos⁴¹.

Los siguientes son los conceptos que la Jurisprudencia y la doctrina expresan que se deben tener en cuenta en la expedición del acto de la administración, verbo y gracia del acto administrativo tributario:

- a. Derecho de audiencia y de defensa.** Es la principal garantía del debido proceso para que la persona contra quien se surta la actuación ejerza su defensa y de esta forma pueda ser oído, haga valer sus razones, pueda controvertir y objetar las pruebas allegadas a la actuación administrativa, al mismo tiempo que aportar o solicitar las que considere convenientes para su defensa y ejercer el derecho de contradicción mediante la interposición de los recursos con que distinga los derechos invocados.
- b. Decreto, práctica y valoración probatoria.** Establece el artículo 742 del estatuto Tributario que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados

40 El acto preparatorio es aquel que contribuye a formar el juicio o criterio de la administración para decidir la actuación. Más que impulsarla, su objeto es el de preparar o contribuir a formar la decisión o el acto final. BERROCAL GUERRERO, Luis Enrique. Óp. Cit. p. 309.

41 Artículo 43 del CPACA.

en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

Frente a las pruebas allegadas al plenario investigativo, se debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 744 del estatuto tributario. Las pruebas solicitadas y las que de oficio practique la administración, cuidando que sean aportadas y practicadas, deben comportar el debido proceso, deben aceptarse, negarse y practicarse mediante un auto de trámite administrativo oponible, deben valorarse con sujeción a los postulados y principios de la sana crítica y dársele el correspondiente valor probatorio que soportará la decisión.

En el procedimiento tributario, la prueba pretende comprobar un hecho gravable y la cuantía en que se afecta. Este desarrollo de la prueba se presenta tanto en el proceso, como en el procedimiento administrativo. Por ello se debe verificar cómo se ha atendido las deducciones en el impuesto de renta y la carga probatoria por los costos.

En ese ejercicio procesal se aplican criterios legales de la carga de la prueba cuando estamos en los eventos que disminuyen la imposición tributaria, como sucede con las deducciones y los costos, con el objetivo de aportar un instrumento que facilite la confrontación de circunstancias ventiladas en los procedimientos tributarios, frente a la obligación y la existencia de los hechos discutidos.

Por lo anterior, es evidente que la autoridad tributaria dispone de facultades probatorias exorbitantes para soportar la decisión que va a adoptar, aun si se presentan evidentes incertidumbres. Lo anterior teniendo en cuenta que en materia tributaria se estima la obligación tributaria teniendo en cuenta presunciones e indicios cuantificados.

Como las reglas de la carga de la prueba se ventilan en el derecho adjetivo, se hace necesario considerar los eventos en que el obligado presenta la declaración tributaria, cuando omite este deber y los casos en que está obligado o no a llevar contabilidad, así mismo en los casos de los requerimientos ordinarios, indicios, presunciones, estimaciones, inspecciones y eventos que deben ser probados por el mismo contribuyente.

Las reglas de la carga de la prueba fueron establecidas en el Estatuto Tributario de la siguiente manera:

La primera regla es el *in dubio pro contribuyente* del artículo 745, que establece que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar hechos específicos.

La presunción de veracidad prevista en el artículo 746 tributario,⁴² establece que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una demostración especial, ni la ley la exija. Es una presunción legal que puede ser controvertida con la prueba opuesta del hecho que se dispuso como probado.

La segunda regla de *dispensación de la carga probatoria*, se evidencia a partir que la Administración controvierte la presunción de veracidad de la declaración tributaria o solicite una prueba plena, bien por dinámica de la misma autoridad tributaria o porque la ley la impele, caso en el cual se le corre la carga de probar y demostrar al mismo contribuyente las circunstancias patrimoniales y financieras que generen derechos a su favor. La oportunidad que tiene el contribuyente para demostrar lo indicado anteriormente es durante la etapa de investigación, también en la atención a los requerimientos o durante la etapa de discusión del acto administrativo⁴³.

Frente a la omisión del deber de declarar, el artículo 715 del Estatuto Tributario establece que cuando el contribuyente es omiso en la presentación de la declaración tributaria, le corresponde a la Administración probar el incumplimiento del contribuyente y cuantificar esa omisión. Así, el emplazamiento para declarar se expide después que esté probado el incumplimiento. Aquí, igual que como se indicó anteriormente, la carga de la prueba se invierte una vez se le ponga en conocimiento al contribuyente la presunta infracción.

Las inspecciones tributarias o contables, son un medio de prueba del que se dispone para *inmediar* directamente y atribuirle el valor al material probatorio recaudado y requerido para adoptar la decisión dentro de la investigación tributaria. Por su parte, la inspección contable recae en forma exclusiva en la documentación contable del contribuyente o de terceros.

42 La presunción es un indicio determinado por la ley que puede ser legal o de Derecho, conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil. La presunción legal admite la prueba en contrario; la presunción de Derecho, no.

43 Artículo 744 del Estatuto Tributario.

De otra parte, en los casos en que el contribuyente no presente la prueba contable cuando la Administración se lo exija, hay que tener en cuenta que, en principio, la contabilidad constituye prueba a su favor, siempre que se lleve en debida forma con forme lo prevé el artículo 772 E.T. Se aclara que para que se entienda llevada en debida forma, la contabilidad debe cumplir las exigencias previstas en el Decreto 2649 de 1993, reglamentario de la contabilidad en general, y de los principios o normas de contabilidad, en particular los artículos 773 y 774⁴⁴.

Si el contribuyente no aporta la contabilidad exigida por la administración tributaria, se puede desconocer los costos, deducciones, descuentos y pasivos, a menos que, con posterioridad, el contribuyente los acredite plenamente, aduciendo que la contabilidad no fue presentada por motivos de fuerza mayor o caso fortuito y, por el otro, dispone que cuando no se presente la prueba o no se acrediten las circunstancias especiales señaladas, se debe desconocer los pasivos y descuentos, costos y deducciones.

A continuación, proseguimos con el tema de la confesión, que en el ámbito tributario es prueba plena en contra del confesor. La confesión se surte en los siguientes casos:

El artículo 747 del estatuto tributario establece, que los escritos dirigidos a las oficinas de impuestos por el contribuyente capaz, en los que se informe la existencia de un hecho físicamente posible que perjudique al contribuyente constituye, plena prueba en su contra. En este caso el contribuyente debe demostrar el hecho doloso de un tercero, la coacción física o el yerro en que incurrió.

El artículo 748 del Estatuto Tributario, prevé una presunción legal contra del contribuyente a quien se le envía un requerimiento verbal o escrito en el que se evidencie una respuesta ambigua, imprecisa o incoherente sobre alguna circunstancia investigada. En este caso, el contribuyente puede informar el error o un cambio de ubicación en la sede de sus oficinas.

Por lo cual se debe tener en cuenta el principio de indivisibilidad de la confesión previsto en el Estatuto Tributario en el artículo 749, que establece que cuando la afirmación de ser cierto un hecho va acompañada de la expresión de circunstancias lógicamente inseparables de él, como cuando se afirma haber recibido un ingreso, pero en cuantía inferior, o

44 Artículo 744 del Estatuto Tributario. -forma y requisitos de llevar la contabilidad- -requisitos para que la contabilidad constituya prueba.

en una moneda o especie determinadas. Pero cuando la afirmación va acompañada de la expresión de circunstancias que constituyen hechos distintos, aunque tengan íntima relación con el confesado, como cuando afirma haber recibido, pero a nombre de un tercero, o haber vendido bienes, pero con un determinado costo o expensa, el contribuyente debe probar tales circunstancias.

Frente al testimonio, previsto en los artículos comprendidos entre el 750 al 753 del estatuto tributario, se establece que estarán sujetos los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonios a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

Los testimonios surtirán efectos, siempre y cuando las declaraciones o respuestas se hayan presentado antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación a quien los aduzca como prueba, pero esta prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito.

Así mismo las declaraciones rendidas fuera de la actuación tributaria, pueden ratificarse ante las oficinas que conozcan del negocio o ante las dependencias de la Dirección General de Impuestos Nacionales comisionadas para el efecto, si en concepto del funcionario que debe apreciar el testimonio resulta conveniente contrainterrogar al testigo.

Con respecto a los indicios, en los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, están previstos como tales las estadísticas de sectores económicos, lo cual facilita el cálculo del valor de los activos patrimoniales e impuestos descontables, ingresos, costos y deducciones. En este caso está a cargo del contribuyente desvirtuar los indicios y las demás pruebas que soportan la investigación administrativa.

Establece el Estatuto Tributario, frente a las presunciones tributarias, la autorización para adicionar ingresos en el impuesto de renta, mismas que están establecidas en el artículo 755 del estatuto Tributario, referidas a las presunciones por omisión del NIT o nombre en la correspondencia, facturas

y recibos, las establecidas en el artículo 757 del estatuto Tributario, referidas a diferencias de inventarios, las establecidas en el artículo 758 del estatuto Tributario por control de ventas o ingresos gravados, las establecidas en el artículo 759 del estatuto Tributario por omisión de registro de ventas o prestación de servicios y las establecidas en el artículo 760 del estatuto Tributario por omisión del registro de compras.

La normativa tributaria establece circunstancias especiales que deben ser probadas por el contribuyente. Dentro de estas se encuentran los ingresos no constitutivos de renta, contenido en el artículo 786, los pagos y pasivos negados por los beneficiarios, previsto en el artículo 787, las circunstancias que lo hagan acreedor de una exención, que aparece en el artículo 788, los hechos que justifican aumento patrimonial, fijados en el artículo 789, los activos poseídos a nombre de terceros, regido por el artículo 790 y, finalmente, las transacciones efectuadas con personas fallecidas que están regladas en el artículo 791.

De todo lo expuesto, queda claro que la autoridad tributaria detenta amplias prerrogativas, que le facilita la incorporación de material probatorio suficiente para la determinación del impuesto y la imposición de sanciones. Lo anterior por las ventajas probatorias incluidas en el Estatuto Tributario, y las amplias competencias de fiscalización previstas para la DIAN.

Plazo para expedir la liquidación oficial Tributaria

La liquidación oficial tributaria debe ser expedida antes que ocurra la firmeza de la declaración privada que, de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto tributario, es hasta los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial. Se aclara que cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de su presentación.

Frente a las declaraciones tributarias en las que se presenten un saldo a favor quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial⁴⁵. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado anteriormente.

45 http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html. Parágrafo del artículo 23.

Así mismo la declaración privada quedará en firme si esta no se notifica antes de vencerse el término para practicar la liquidación de revisión. La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas del estatuto tributario⁴⁶.

Frente al Requerimiento especial⁴⁷, como acto preparatorio para expedir el acto administrativo tributario, debe contener todos los puntos que se proponga modificar en la declaración privada, con explicación de las razones en que se sustenta. Deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada y notificarse a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

En los casos en que la declaración inicial haya sido presentada extemporáneamente, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de su presentación y cuando la declaración tributaria sea con saldo a favor, el requerimiento deberá notificarse a más tardar tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

Motivación del acto administrativo tributario

Atendiendo los postulados del Estado de Derecho, dentro del cual la administración está sujeta a los controles de pesos y contra pesos y, a los formalismos obligatorios, la generalidad es que los actos de la administración tributaria deben motivarse, esto es, deben expedirse con argumentos sustentados en hechos y circunstancias asociadas a la actuación que soportan los criterios frente a la exposición de la defensa y las pruebas incorporadas.

El Consejo de Estado ha reiterado que los actos administrativos en su contenido se distinguen por sus elementos, a saber: *i) el sujeto, ii) el objeto, iii) la causa o motivo, iv) la finalidad, v) la formalidad y vi) el mérito.*

Se soporta lo anterior teniendo en cuenta el sustento expuesto por la Corte Constitucional que indica que la motivación de los actos administrativos es el desarrollo del principio de publicidad establecido por el artículo 209 de la Constitución Política y que se estandariza como uno de los que orientan la función administrativa.

46 http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr029.html#713.

47 http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr029.html#74 a 706.

En esta providencia, expuesta anteriormente sostiene el Consejo de Estado⁴⁸:

“La motivación es aquella en la que se plasman las razones de hecho y de derecho que da lugar a la decisión que se expide. A partir de este postulado, puede afirmarse que los actos administrativos deben estar motivados, expresando las disposiciones normativas y las razones de hecho que dan lugar a la decisión que se adopta.

Al respecto no puede olvidarse que todo acto administrativo tiene un móvil o motivo determinante para su expedición, esto es, ha estado precedido de unas circunstancias de hecho o de derecho que deben incluirse dentro del texto del acto. Así la motivación del acto administrativo tributario se convierte en un elemento fundamental para determinar las causas que impulsan a la administración a expedir una liquidación oficial o a imponer una sanción por incumplimiento de los deberes formales del contribuyente”.

El otro extremo de la debida motivación del acto administrativo tributario, se evidencia en la falta de motivación y la falsa motivación. El primero de los casos refiere a la inexistencia del texto literario en el que se soporta la decisión adoptada y donde se exponen las condiciones de hecho y de derecho que sirvieron de fundamento. En el segundo caso la explicación no corresponde a la verdad procesal o probatoria, supone un yerro en la determinación de dichas condiciones y en la invocación de las normas rectoras que sustenta el objeto fundamental de la decisión, lo cual vicia el desarrollo y resultado del procedimiento incurriendo en probabilidad de generar un daño antijurídico que hace proclive los escenarios de litigiosidad contra el Estado y las pocas probabilidades de éxito en su defensa técnica⁴⁹.

Según se ha dicho, el procedimiento busca la efectividad de los derechos. En el caso del Derecho tributario, la ley dispuso un procedimiento especial seguido por la Administración Tributaria, que en Colombia es ejercida por la U.A.E. DIAN, con la finalidad de determinar y recaudar la obligación tributaria.

Tratándose, por ejemplo, del acto sancionatorio, es importante tener en cuenta las facultades previstas en el *Ius puniendi* del Estado, que no es más que la potestad reconocida al Estado mediante la constitución y las leyes,

48 Consejo de Estado. Sección Segunda. Subsección A. Radicación Número 76001-23-33-000-2013-00230-01 (10007-14). C. P. Gabriel Valbuena Hernández.

49 Frank Noble. Organismos del Estado. Primera edición. Capítulo 7. Función Administrativa o Ejecutiva. Aspecto Esencial. Pag. 281. Editorial Ibáñez. 2020. Bogotá.

organizado mediante un conjunto normativo de disposiciones reguladoras de la actividad administrativa que tiene como finalidad el establecimiento de sanciones administrativas y su procedimiento, derivadas del incumplimiento de las normas destinadas a la protección de un bien jurídico previamente considerado, que culmina con la imposición de una sanción administrativa con observancia de los principios constitucionales establecidos.

Frente a esto, Piza Rodríguez⁵⁰ sostiene que las etapas del procedimiento de aplicación o determinación de los tributos son las siguientes:

1. Declaración por parte de los administrados;
2. Procedimiento de gestión que comprendería a su vez tres sub-etapas: fiscalización, determinación o liquidación de los impuestos y recaudo, y
3. El procedimiento de discusión o impugnación administrativo de los actos de la administración tributaria.

El procedimiento se configura con la declaración que el contribuyente presenta en cumplimiento de un deber formal de colaboración, misma en la que suministra información tributaria indicando valores, los cuales son verificados por la autoridad tributaria. Se exceptúa de lo anterior aquellos casos en los que el obligado tributario no cumple con ese deber, lo cual da lugar al inicio de un procedimiento administrativo tributario sancionatorio.

Piza Rodríguez⁵¹ señala que una particularidad muy importante es que, en estos procedimientos, la Administración no prueba, sino que *comprueba* que hayan tenido lugar los hechos que generan la obligación tributaria y determinan su cuantificación. A esa conclusión llegó el tratadista teniendo en cuenta tres condiciones: no hay intervención de un juez de la república, es decir no hay un organismo de la rama jurisdiccional que intervenga como un tercero a dirimir el caso; no hay alteridad porque la Administración ordena la prueba, la valora y toma la decisión de fondo que pone fin al asunto investigado, a pesar de ser parte interesada y, como una característica *sui generis* el procedimiento opera con la colaboración del contribuyente, siendo el más trascendente la presentación de la declaración tributaria.

50 Piza Rodríguez, J. R. (2010). *Curso de Derecho tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

51 Piza Rodríguez, J. R (2016). *Análisis crítico de la reforma tributaria, Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Otra característica importante para destacar, ya indicada anteriormente, es la potestad inquisitiva de la autoridad tributaria para realizar la revisión fiscal, pudiendo, inclusive, ordenar de oficio las pruebas que estime pertinentes, conducentes y necesarias. Así mismo, puede presumir hechos y circunstancias que permitan estimar claramente la obligación tributaria.

Estos mismos postulados le imponen a la autoridad el deber de motivar los actos que cambian la declaración tributaria, para que el contribuyente ejerza sus derechos. Razón por lo cual la motivación se alinea con la declaración tributaria y con los eventos revisados en todas las etapas de la investigación, pues todo esto circunscribe la actuación administrativa⁵².

Acápito resolutivo, publicidad y notificación

Para que el acto administrativo tributario guarde unidad de materia, la decisión expuesta en la resolución debe ser coherente con la explicación, motivación, pruebas y contenido normativo invocado. Si el acto es de carácter particular, debe previamente reconocérsele personería jurídica a quien actúa en representación legal o en calidad de mandatario o apoderado en caso de que el derecho de postulación cumpla las condiciones previstas en el artículo 77 del Código General del Proceso.

Así, para que el acto administrativo tributario produzca los efectos esperados debe hacerse efectivo el principio de publicidad de los mismos; por ello, si el acto es de carácter general debe publicarse y, si es de carácter particular debe notificarse, incluyendo a terceras personas que puedan resultar directamente afectadas por la decisión que se adopte en la actuación y, que como tal, no son partes dentro de la misma, pero tienen algún tipo de interés legítimo en las resultas de la actuación administrativa⁵³.

Por último, siendo consecuente con el referido derecho a defensa y contradicción deben indicarse los recursos que proceden contra la decisión y detallarse con las normas correspondientes, para que el procesado pueda comprender claramente sus mecanismos de defensa, tiempos de la misma y la autoridad ante quien debe hacerlo⁵⁴.

52 Cfr. artículo 711 del Estatuto Tributario, que contiene el principio de correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión. Además, con fundamento en los artículos 29 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario, debe tenerse en cuenta que la Administración está obligada a respetar el derecho de defensa de los contribuyentes, lo que implica que se le informe los hechos sometidos a investigación, así como las pruebas obrantes.

53 Frank Noble. Organismos del Estado. Primera edición. Capítulo 7. Función Administrativa o Ejecutiva. Aspecto Esencial. Pag. 282. Editorial Ibáñez. 2020. Bogotá.

54 Ibidem nota de texto # 22.

Para cumplir el deber de notificar establece el artículo 565 del Estatuto Tributario que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente⁵⁵.

Frente a lo anterior establece el Estatuto Tributario que una vez el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante informe la dirección electrónica a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en los términos previstos en los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario, todos los actos administrativos proferidos con posterioridad a ese momento, independientemente de la etapa administrativa en la que se encuentre el proceso, serán notificados a esa dirección hasta que se informe de manera expresa el cambio de dirección.

La notificación electrónica se entenderá surtida para todos los efectos legales, en la fecha del envío del acto administrativo en el correo electrónico autorizado; no obstante, los términos legales para el contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante o su apoderado para responder o impugnar en sede administrativa, comenzarán a correr transcurridos cinco (5) días a partir de la entrega del correo electrónico⁵⁶.

5. REFERENTES CONSTITUCIONALES, LEGALES Y NORMATIVOS DE OBLIGATORIA APLICACIÓN EN LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

- 1. Aplicación uniforme de la jurisprudencia del Consejo de Estado:** Establece el artículo 10 del CPACA- que al resolver los asuntos las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos y se deberá tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado.

55 ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. <Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr023.html#565

56 ARTÍCULO 566-1. NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA. <Artículo modificado por el artículo 105 de la Ley 2010 de 2019.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr023.html#565

Así mismo prevé la norma anteriormente indicada, que el Consejo de Estado es el tribunal supremo de lo contencioso administrativo y cuerpo supremo consultivo del gobierno y el art. 102 del CPACA dispone que las autoridades deberán extender los efectos de una sentencia de unificación jurisprudencial dictada por el Consejo de Estado en la que se haya reconocido un derecho, a quienes lo soliciten y acrediten los mismos supuestos fácticos y jurídicos.

2. Aplicación de sentencias de la corte constitucional: Sobre esto hay dos aspectos a tener en cuenta:

- **Sentencias de constitucionalidad:** Solo será de obligatorio cumplimiento y con efecto *Erga Omnes* en su parte resolutive. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de autoridad se hace tiene carácter obligatorio general.
- **Obligatoriedad de la jurisprudencia constitucional:** Afirmada sobre el principio de seguridad jurídica, al ser la Corte Constitucional el órgano de cierre de la jurisdicción constitucional, sus determinaciones son fuentes del derecho para las autoridades y particulares cuando establece interpretaciones vinculantes de los preceptos de la Carta, ratificando la obligatoriedad de la *ratio decidendi* (fundamentos jurídicos en que el operador judicial basa la decisión) y la *obiter dicta* (los comentarios secundarios o complementarios que puede contener la decisión, que no son vinculantes, aunque pueden tener cierto grado de influencia) (Parte motiva y parte resolutive), por ello la *ratio decidendi* tiene fuerza y valor de precedente para todas las autoridades en sus decisiones⁵⁷.
- **Decisiones en Acción de Tutela:** Tienen carácter obligatorio únicamente para las partes. Su motivación solo constituye criterio auxiliar para la autoridad judicial y administrativa.

3. Aplicación de la doctrina de la DIAN: El decreto 1742 de 2.020⁵⁸ establece que los conceptos emitidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, en ejercicio de la facultad establecida en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, que sean publicados en la página WEB de la DIAN, constituyen interpretación oficial para los empleados

57 Sentencia C-621 del 30 de septiembre de 2.015 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

58 http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html. Parágrafo del artículo 56.

públicos de la Entidad y por ende de su obligatoria observancia. Hay que aclarar que los conceptos referidos anteriormente no tienen efecto vinculante para los administrados y por ende no son de su obligatorio acatamiento.

Conclusiones

El acto administrativo tributario se erige como una herramienta esencial para la materialización de la potestad fiscal del Estado, pero también como un escenario en el que deben garantizarse de manera estricta los derechos fundamentales de los contribuyentes. Su validez y legitimidad dependen no solo de la competencia de la autoridad que lo expide, sino también del respeto riguroso de los principios constitucionales, las normas procedimentales y las garantías propias del debido proceso administrativo.

El análisis de sus aspectos esencial, subjetivo y procesal permite concluir que la actuación de la administración tributaria no puede ser arbitraria ni discrecional en sentido amplio, sino que debe estar plenamente motivada, sustentada en pruebas legalmente obtenidas y sometida a un procedimiento previamente establecido por la ley. Asimismo, la amplia potestad probatoria y sancionadora de la autoridad fiscal encuentra su límite en la seguridad jurídica, la favorabilidad y el derecho de defensa del contribuyente.

En consecuencia, el estudio del acto administrativo tributario no solo resulta indispensable para comprender la estructura y funcionamiento del sistema tributario, sino también para fortalecer la legalidad administrativa y la confianza de los ciudadanos en la actuación del Estado, garantizando un equilibrio adecuado entre la eficacia de la gestión fiscal y la protección de los derechos de los administrados.

Bibliografía

- Acosta Romero, M. (1993). Teoría general del derecho administrativo (11.^a ed.). Editorial Porrúa.
- Álvarez-Gendin, S. (1958). Tratado general de derecho administrativo (Tomo I). Bosch.
- Berrocal Guerrero, L. E. (s. f.). [Obra citada]. (p. 309).
- Congreso de la República de Colombia. (1991). Constitución Política de Colombia. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

- Congreso de la República de Colombia. (2006). Ley 1111 de 2006. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr023.html#565
- Congreso de la República de Colombia. (2011). Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo). http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011.html
- Congreso de la República de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr023.html#566-1
- Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A. (s. f.). Sentencia Rad. 76001-23-33-000-2013-00230-01 (10007-14). C. P. Gabriel Valbuena Hernández.
- Corte Constitucional. (2003). Sentencia C-485 de 2003. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.
- Corte Constitucional. (2015). Sentencia C-621 de 2015. M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.
- Gordillo, A. (1998). Tratado de derecho administrativo. Parte general. Biblioteca Jurídica Diké.
- Gordillo, A. (1999). Tratado de derecho administrativo. El acto administrativo. Biblioteca Jurídica Diké.
- Noble, F. (2020). Organismos del Estado (1.^a ed.). Editorial Ibáñez.
- Piza Rodríguez, J. R. (2010). Curso de derecho tributario: Procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia.
- Piza Rodríguez, J. R. (2016). Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 1819 de 2016. Universidad Externado de Colombia.
- Presidencia de la República de Colombia. (2020). Decreto 1742 de 2020. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1742_2020.html

5. PRINCIPIOS BÁSICOS DE NIIF Y CONCILIACIÓN TRIBUTARIA

Por: JUAN CARLOS LEYTON DIAZ

Contador público, Máster, Especialista en Revisoría fiscal y auditoría
Socio de Arista Global Group

Resumen

La relación entre la información contable y la información tributaria es antigua y estrechamente ligada al desarrollo de la sociedad y de los negocios. Debe esperarse que, con los nuevos avances en tecnologías emergentes, la obtención de información acuda cada vez más a niveles no solo predictivos, sino también prescriptivos, llevando a las organizaciones al uso de software de automatización de datos y plataformas de análisis basadas en IA (inteligencia artificial), lo que está optimizando los procesos de toma de decisiones, entre los cuales ocupa un lugar importante la planeación tributaria. Lo anterior reafirma que ese estrecho vínculo entre lo contable y lo tributario en los años venideros no desaparecerá, sino que su interdependencia será clave en los procesos de toma de decisiones.

Introducción

Dos pilares fundamentales del cambio en la comprensión de la conciliación tributaria en Colombia fueron la expedición de la Ley 1314 de 2009 y la Ley 1819 de 2016.

En la primera de las leyes mencionadas, se puede afirmar que la misma nace de requerimientos de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en el sentido de implementar y adoptar un modelo único de estándares internacionales de contabilidad y de las conclusiones acerca de la necesidad de adoptar estándares que mejoren los flujos de información y fortalezcan la supervisión y regulación financiera, incluidas en el estudio denominado *“Reports on the observance of standards and codes”*, preparado por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional (Banco Mundial, 2003). La intención del legislador es clara en dicha orientación y se desprende de

la lectura de la exposición de motivos de la Ley 1314 de 2009. (Cámara de Representantes de Colombia, 2007, p. 4).

Pese a lo anterior, tal como se afirma en el *“Informe sobre la Observancia de Normas y Códigos de Contabilidad y Auditoría”*, también emitido por el Banco Mundial a solicitud del Gobierno de Colombia (Banco Mundial, 2021), existen limitaciones en la aplicación de la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios en los procesos de adopción de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) y de las NIA (Normas Internacionales de Auditoría). Lo anterior obedece a un proceso escalonado que también ha retrasado procesos necesarios, como los de marcos de competencias para el ejercicio de contadores y auditores, y el fortalecimiento de las regulaciones de supervisión para los profesionales en su ejercicio.

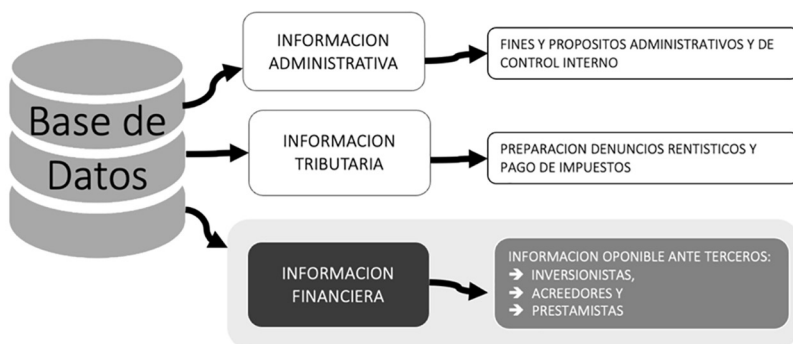
En materia tributaria, la exposición de motivos de la reforma tributaria expedida en el año 2016, Ley 1819 de 2016 (Cámara de Representantes de Colombia, 2016, p. 127), manifiesta que: a) las nuevas normas de contabilidad y las normas tributarias sí pueden coexistir, y b) la correcta aplicación de las normas de contabilidad genera, a la par, información financiera de alta calidad para la toma de decisiones y mejora del cálculo para el pago de tributos, obteniendo resultados apropiados, contemplando siempre el principio de la prevalencia de las normas tributarias sobre las normas contables y de información financiera.

De lo expuesto, se puede colegir que la norma fiscal es la que da origen a la intromisión en la norma contable, prescribiendo tratamientos contables para transacciones económicas y reafirmando que la información contable constituye prueba a favor del contribuyente, siempre que esta cumpla con los marcos técnicos normativos contables vigentes (MTNC) en Colombia, según lo dispuesto en los anexos técnicos 1, 2 y 3 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015), tratamiento tributario contenido en el artículo 772 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989).

Se concluye, por tanto, que el punto de encuentro entre lo contable y lo fiscal parte del sistema de información contable, que es quien suministra información con fines disímiles en algunos momentos e iguales en otros, tanto a los usuarios de los estados financieros y a la administración del preparador de estos como a la autoridad tributaria. La figura que se presenta a continuación describe este concepto.

Figura 1. ESQUEMA CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

Esquema conceptual Contabilidad



Fuente: Elaboración propia.

Pilares de la tributación que se relacionan con la contabilidad

Cada vez es más común el uso de expresiones técnicas de las NIIF en la norma tributaria, con interacción entre ambas a través de remisiones y omisiones, especialmente cuando no se ofrece una definición expresa, que debe completarse entonces con el concepto contable correspondiente, tal como lo afirma Gustavo Chalparizan (2024) en su estudio de investigación acerca de la contabilidad como medio de prueba en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

Expresiones técnicas como reconocimiento y medición, propias de la dinámica de las NIIF, se encuentran contenidas en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario; asimismo, se incluyen otras, como el valor residual (artículo 128) y los costos atribuibles a la adquisición de activos (artículo 69), también contenidos en el Estatuto Tributario.

El esquema de depuración de la renta líquida gravable en Colombia, especialmente para las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, puede resumirse en la siguiente figura.

Figura 2. Esquema conceptual de la Renta líquida

	Conceptos fiscales
1	Ingresos brutos
2	(-) Ingresos no constitutivos de renta (INCR)
3	(=) Renta bruta

	Conceptos fiscales
4	(-) Costos
5	(-) Deducciones
6	(=) Renta líquida
7	(-) Rentas exentas y descuentos
8	(=) Renta líquida gravable

Fuente: Elaboración propia.

Considerando que es precisamente la renta líquida gravable la base sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto de renta vigente, se pone de relieve la necesidad de conciliar los conceptos NIIF con los conceptos tributarios en tres aspectos fundamentales durante el año o período gravable: ingresos, costos y deducciones.

La característica común a los tres (3) aspectos es que la realización fiscal corresponde al devengo contable, tal como lo disponen los artículos 28-1, 59 y 105 del Estatuto Tributario, todos ellos modificados por la Ley 1819 de 2016, y que corresponden, en su orden, a la realización del ingreso, del costo y de la deducción.

Ahora bien, los conceptos contables que imponen la obligación tributaria de conciliación son, entre otros, los intereses implícitos, la aplicación del método de participación patrimonial, mediciones a valor razonable, gastos y/o reversiones de deterioro del valor de los activos, costos y/o gastos por provisiones asociadas a obligaciones de fecha o monto inciertos, provisiones por desmantelamiento, restauración o rehabilitación de activos, ingresos y costos y/o gastos originados en la aplicación de conceptos que den origen a partidas en el Otro Resultado Integral (ORI), entre otras.

Entre la realidad financiera y la ficción tributaria

El concepto de la realidad financiera podría corresponder a la posible imagen que, en un momento económico dado, una parte interesada (en adelante, stakeholder) pueda obtener sobre el uso de sus recursos económicos, representación que le debe permitir guiar sus acciones, decisiones y resultados. Considerando esto, se puede constatar que el objetivo planteado por el International Accounting Standards Board (*IASB, por sus siglas en inglés*), organismo emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), contenido en el Marco Conceptual para la Información Financiera (IASB, 2024), es: “proporcionar información financiera sobre la entidad que informa y que sea útil a los inversores, prestamistas y

otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad”.

IASB considera como momentos clave para analizar y aplicar una NIC (norma internacional de contabilidad) o NIIF (norma internacional de información financiera) el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de las transacciones (registros), los convenios o condiciones (contratos) y los eventos (riesgos).

En palabras de Samuel Mantilla, contador público colombiano y referente en el estudio de las NIIF y las Normas de Auditoría en Latinoamérica, el lenguaje de los negocios, es decir, la contabilidad, ha tenido transformaciones asombrosas y se ha concretado en información financiera sometida a condiciones rigurosas: que sea de la más alta calidad e igual a nivel global, independiente de las formas jurídicas que se usen para los contratos, los riesgos o las transacciones, pero todavía más: sometida a controles internos fuertes y asegurada razonablemente por equipos de alto desempeño (Mantilla Blanco, 2013, p.11).

Si se aborda el concepto de ficción tributaria, puede contrastarse con el de la realidad financiera. Tal como lo afirma Valderrey Huertos (2022, p. 33), la ficción jurídica es considerada como un mecanismo técnico que falsea la realidad, o bien, sin forzar la realidad, da respuesta a una necesidad, creando formas nuevas, ocasionando que se inserten dentro de otras preestablecidas; agrega, la ficción es un instrumento usado por el derecho para satisfacer una necesidad jurídica, basándose en la fuerza legal que se le otorga, ya que no se puede ir en contra de ella.

En la normativa tributaria colombiana se puede hacer referencia a varias ficciones tributarias, como la contemplada en el artículo 336-1 del Estatuto Tributario, que establece que la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) puede estimar topes indicativos de costos y gastos, creando una “verdad fiscal” sobre los valores deducibles, más allá de la realidad contable. Para mencionar otra ficción tributaria, se podría acudir a la contemplada en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, que ignora la realidad financiera de un préstamo al limitar la deducibilidad de los intereses cuando las obligaciones sean contraídas a favor de vinculados económicos, estableciendo como regla no exceder el resultado de multiplicar por dos (2) el patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

En la figura que se presenta a continuación, se muestran otras diferencias que obedecen a conceptos contables originados en NIIF y contenidos en los

marcos técnicos normativos contables (MTNC), y que el Estatuto Tributario considera de tratamiento especial, como no gravados y/o no deducibles, en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

Figura 3. Algunas diferencias entre MTNC y ET

Algunas diferencias entre MTNC y ET		
Ingresos	Costos	Deducciones
○ Transacciones de financiación que generen intereses implícitos ○ Ingresos devengados por concepto de aplicación del método de participación patrimonial ○ Ingresos devengados por la medición a Valor Razonable ○ Ingresos por reversiones de provisiones asociadas a Pasivos ○ Ingresos por reversiones de Deterioro ○ Pasivos por ingresos diferidos originados en programas de fidelización de clientes ○ Ingresos que se originen en conceptos de ORI	○ Las pérdidas por deterioro del inventario ○ En las adquisiciones que generen intereses implícitos ○ Las pérdidas generadas por medición a valor razonable ○ Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación. ○ Los costos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones ○ El deterioro de los activos ○ Costos que se originen en conceptos de ORI	○ Iguales conceptos que los considerados para los costos Considera la norma tributaria Colombiana que los siguientes gastos son diferencias permanentes: ○ Deducciones devengadas por concepto de aplicación del Método de la Participación Patrimonial ○ Impuesto de Renta ○ Multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales.

Fuente: Elaboración propia.

Como colofón a la situación, el contribuyente se ve abocado a conciliar la información contenida en sus estados financieros, preparados conforme a los marcos técnicos normativos contables vigentes, con la información a la que está obligado a suministrar a la autoridad tributaria, en cumplimiento de la normativa fiscal cambiante, en la cual lo que hoy está gravado mañana podría no serlo, o en sentido contrario, y lo que hoy es deducible mañana podría no serlo, o en sentido contrario.

El sistema de conciliación fiscal colombiano

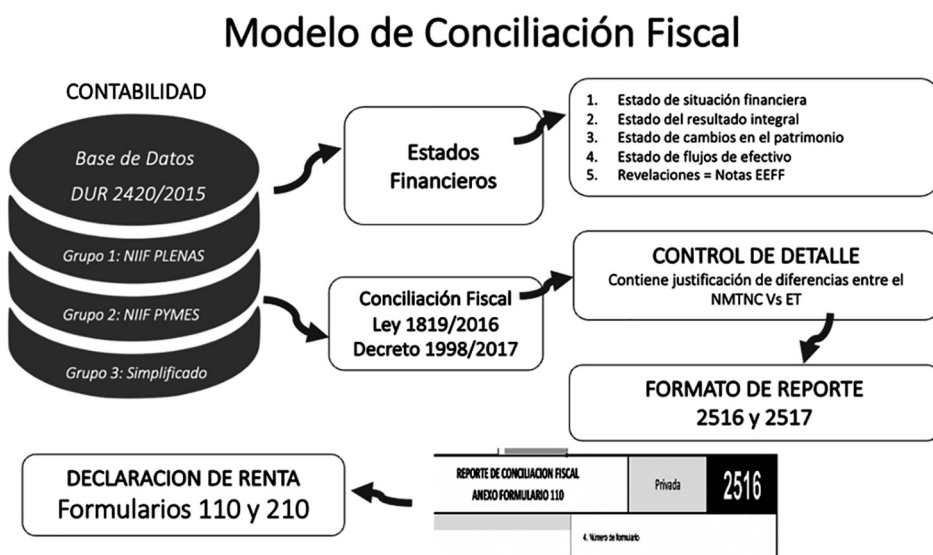
El artículo 772-1 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1819 de 2016, impone a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad la obligación de implementar un sistema de control de las diferencias entre las cifras contenidas en los estados financieros preparados conforme a los marcos técnicos normativos contables vigentes y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Tal como indica Valencia (2025), en términos sencillos, la conciliación fiscal es un sistema que permite al contribuyente documentar y explicar las

diferencias entre su información contable y la que refleja en su declaración de renta, cuyo propósito es justificar por qué los valores contables pueden no coincidir con los valores fiscales utilizados para calcular el impuesto de renta, debido a los distintos tratamientos que establece la normativa contable frente a la tributaria.

A su vez, el artículo 1.7.1 del Decreto 1625 de 2016 establece que el sistema de conciliación fiscal está compuesto por el control de detalle y el reporte de conciliación fiscal, constituyendo este último un anexo de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario, y haciendo parte integral de esta.

Figura 4. Esquema conceptual de la relación entre la contabilidad y el sistema de conciliación fiscal.



Fuente: Elaboración propia.

El reporte de conciliación fiscal es prescrito por la DIAN, constituyendo un informe en el cual se consolidan y explican las diferencias entre los dos marcos normativos (contable y fiscal), para lo cual se han diseñado dos (2) formatos: el formato 2516 y el formato 2517; debiendo ser elaborados por personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad, respectivamente, o quienes decidan llevarla de forma voluntaria, y que pertenezcan al régimen ordinario o al régimen especial del impuesto sobre la renta.

Como condición *sine qua non*, la DIAN establece que el reporte de conciliación fiscal debe presentarse (envío electrónico) antes de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable que se concilia (incluso antes de la fecha de vencimiento del plazo legal para presentar la declaración), exceptuando de la obligación de presentación, mas no de preparación y conservación, a aquellos contribuyentes con ingresos brutos fiscales inferiores a 45.000 UVT (unidades de valor tributario).

La obligación de enviar formatos de reporte de conciliación fiscal comenzó a regir a partir del año gravable 2017 y ha venido sufriendo cambios, como la incorporación de una mayor cantidad de información y el establecimiento de la obligatoriedad de presentación para varios contribuyentes inicialmente exceptuados. Por ejemplo, el artículo 1.4.3.1 de la resolución 227 de 2025, el cual fue modificado por la resolución 246 de 2025, añadiendo el inciso tercero, obliga a las filiales, subsidiarias u otras entidades inscritas en el registro mercantil como grupo empresarial o en situación de control, o que hayan sido objeto de consolidación o combinación de estados financieros por parte del contribuyente obligado, a presentar el reporte de conciliación fiscal sin considerar el tope de 45.000 UVT.

El término de firmeza del formato de reporte de conciliación fiscal tiene el mismo plazo de firmeza que la declaración de renta y complementarios del año gravable al cual corresponda, el cual, de manera general, está establecido en tres (3) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar (artículo 714 del Estatuto Tributario). Lo anterior quiere decir que, una vez que dicha declaración adquiera la firmeza (incluido su formato de reporte de conciliación fiscal), la DIAN no podrá ejercer su facultad de fiscalización y el contribuyente no podrá ser sancionado en relación con la información contenida en dicha declaración.

La normatividad tributaria ha otorgado pleno valor probatorio a la Conciliación Fiscal en los términos descritos en los artículos 772 al 775 del Estatuto Tributario, así lo dispuso el artículo 1.7.3. del Decreto 1998 de 2017 (Presidencia de la República, 2017), por lo que la misma deberá ajustarse a los lineamientos legales, considerando que, para que constituya prueba contable a favor del contribuyente (especialmente el control de detalle), deberá ser llevada en “debida forma”, de lo cual se recuerda que esta prueba contable es, por excelencia, la principal prueba en materia tributaria, tal como lo señala el Consejo de Estado, Sección Cuarta (2022).

El régimen sancionatorio inherente al no reporte del formato de conciliación fiscal establece que la DIAN expedirá una resolución independiente en la que argumentará irregularidades en la contabilidad, conforme al artículo 655 del Estatuto Tributario. Sin embargo, el alcance sancionatorio podrá

llegar hasta evaluar situaciones en las cuales el contribuyente suministre información errónea o incompleta en los términos de lo contemplado en los literales b) y c) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, dado que la DIAN considera que la presentación incorrecta afecta directamente su función fiscalizadora, afirmando, dicho sea de paso, que el formato de conciliación fiscal le permite verificar la razonabilidad entre la contabilidad y la determinación del impuesto sobre la renta, posición expresada en el Concepto 100208192-889 de la DIAN (2025).

Estructura del formato de reporte de la conciliación fiscal

El formato de conciliación fiscal es definido por la DIAN para los contribuyentes obligados a presentarlo, conforme a lo establecido en el artículo 1.7.4 del Decreto 1625 de 2016. De él se destaca una estructura técnica que permite a la autoridad tributaria la trazabilidad y la alineación con las NIIF y la base tributaria en aspectos como la renta líquida y el equilibrio patrimonial, el reconocimiento y la medición de ingresos, costos y gastos, la propiedad, planta y equipo, los tratamientos de revaluaciones y ajustes fiscales, el deterioro y las mediciones a valor razonable de instrumentos financieros, así como la coherencia entre los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos. Además, el formato contempla conciliar los ingresos devengados contablemente con los ingresos facturados.

Los formatos de reporte de conciliación fiscal siguen una lógica deductiva que parte de la información contable y llega hasta la información fiscal, exigiendo que se detallen las diferencias por conversión, las diferencias que disminuyen el valor contable y aquellas que lo aumentan, tal como se describe en la figura a continuación:

Figura 5. Lógica de conciliación entre valores contables y fiscales



Fuente: Elaboración propia.

Para tal fin, los formatos de reporte de conciliación fiscal dispuestos por la DIAN están compuestos de secciones o anexos, como se relacionan a continuación:

- H1 – Carátula, diligenciable
- H2 - ESF, Patrimonio, diligenciable
- H3 - ERI, Renta líquida, diligenciable
- H4 - Ingresos, Facturación, diligenciable
- H5 - Activos fijos, diligenciable
- H6 – Resumen: resumen del estado de situación financiera y del estado de resultados integral, el cual se llena automáticamente a partir de los datos registrados en los anexos anteriores (H1 y H2).

Es importante mencionar que la DIAN también diseña y pone a disposición de los contribuyentes obligados a preparar el formato de reporte de conciliación fiscal prevalidadores fiscales que permiten el diligenciamiento y la obtención del archivo en formato XML, el cual deberá ser cargado en la plataforma de servicios informáticos electrónicos de la autoridad tributaria.

Dado que todos los obligados a llevar contabilidad en Colombia tienen la obligación de preparar el formato de reporte de conciliación fiscal correspondiente (formato 2516 o formato 2517), pero el anexo que utilizan frente a los marcos técnicos normativos es distinto, encontrarán que las secciones que componen cada formato de reporte utilizan indistintamente conceptos de taxonomía propios de los Grupos 1 (NIF plenas) y 2 (NIF para las PYMES). Para dar un ejemplo, se trata del renglón incluido en la Sección H1 - ESF, Patrimonio del Formato 2516, que corresponde a “activos no corrientes mantenidos para la venta”, concepto utilizado únicamente por los preparadores de información del Grupo 1 (anexo 1 del DUR 2420 de 2015).

También se encuentra que el formato de reporte en sus renglones de valores contables no permite clasificar de manera adecuada conceptos que en la taxonomía NIIF corresponden a grupos de cuentas, como es el caso de preparadores del grupo 1 frente a recursos que, pese a ser activos biológicos, su esencia corresponde a plantas productoras de frutos que, por disposición de la NIC 16, Propiedades, planta y equipo (IASB, 2024), están dentro de su alcance, debiendo el contribuyente clasificar dicha partida en Activos Biológicos en el formato de reporte.

La autoridad tributaria, a efectos de determinar a qué grupo de preparación de información financiera pertenece el contribuyente, exige actualizar el

RUT (Registro Único Tributario) conforme a lo establecido en el artículo 1.7.2 del Decreto 1625 de 2016.

Como se mencionó antes, los formatos de reporte de conciliación fiscal están sujetos a actualización por parte de la DIAN en función de cambios normativos derivados de reformas tributarias y otras regulaciones que le permiten obtener una mayor cantidad y calidad de información en procura de su función fiscalizadora.

El control de detalle del sistema de conciliación fiscal

Como se mencionó anteriormente, el artículo 1.7.1 del Decreto 1625 de 2016 establece que el control de detalle forma parte del sistema de conciliación fiscal, así como el formato de reporte de conciliación fiscal. A diferencia de este último, diseñado por la DIAN, el control de detalle es estructurado por el contribuyente, quien es autónomo.

A pesar de lo anterior, el artículo 1.7.1 del Decreto 1998 de 2017 establece como requisitos mínimos:

- Reflejar el tratamiento fiscal de las transacciones que generen diferencias de reconocimiento y medición, es decir, el concepto de diferencia.
- Permitir la identificación y la trazabilidad de la diferencia encontrada (concepto) en los registros contables asociados.
- Registrar las diferencias utilizando como moneda el peso colombiano. Este punto es importante, ya que podrían existir diferencias entre el tratamiento contable aplicable a un tratamiento originado en una moneda funcional distinta del peso colombiano (NIC 21, párrafo 9) y la exigencia del artículo 868-2 del estatuto tributario.

El reto es importante para los preparadores de información financiera, ya que implica integrar dicho control de detalle en su ERP (Enterprise Resource Planning) o en su software contable, lo que permite identificar las partidas conciliatorias entre los tratamientos contables NIIF y las cifras fiscales que finalmente integran el formato de reporte de la DIAN.

Se debe tener presente, además, al momento de diseñar el control de detalle, que el artículo 26 de la Ley 2195 de 2022 modificó el artículo 57 del Código de Comercio en temas relacionados con los libros de comercio, en consideración a los cambios tecnológicos en los procesos de teneduría de libros (ahora electrónicos más que físicos), incluyendo prohibiciones tales

como: alterar archivos electrónicos, llevar doble contabilidad, es decir, llevar dos o más libros iguales en los que se registre de manera diferente las mismas operaciones, entre otras cuestiones. Lo anterior reafirma la posición de la contabilidad como base de datos única para propósitos contables y fiscales, incluyendo partidas conciliatorias que permitan la coexistencia de partidas NIIF con diferencias fiscales.

Los impuestos diferidos, otro tema de conciliación fiscal

Los marcos técnicos normativos contables contemplan la estimación de los impuestos diferidos, lo que origina la obligación de reconocimiento y medición conforme a las NIIF, con remisión directa tanto a la NIC 12 (preparadores de información del Grupo 1) como a la Sección 29 (preparadores de información del Grupo 2).

Un concepto sencillo sobre los impuestos diferidos es que corresponden al reconocimiento en los estados financieros de las diferencias entre los valores contables y fiscales que generan consecuencias fiscales futuras, ya sean deducibles o imponibles, en términos del Impuesto sobre las Ganancias. Sobre dichas diferencias se aplican las tasas impositivas que corresponda al período en que se determinen a pagar o recuperar, originando un pasivo por impuesto diferido o un activo por impuesto diferido, respectivamente.

El objetivo de la estimación del impuesto diferido es que, en el Estado del Resultado Integral, se refleje la apropiación del impuesto de renta directamente asociada a los resultados del período y que, en el balance, se divulguen los derechos y obligaciones vinculados al pago del impuesto de renta una vez efectuadas las apropiaciones del ejercicio.

El concepto no es nuevo en la normatividad contable colombiana, pero su metodología de cálculo ha cambiado con ocasión de los procesos de convergencia hacia los estándares internacionales NIIF.

En los antiguos PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados), contenidos en el Decreto 2649 de 1993, se contemplaba su estimación conforme al “Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados”. El artículo 67 mencionaba que “se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán”. A su vez, el artículo 78 de la citada norma mencionaba que “se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales

que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán”. A modo de síntesis, la metodología consistía en obtener diferencias temporales mediante la comparación de los ingresos, costos y gastos en sus bases contables y fiscales y, sobre dichas bases, aplicar la tasa impositiva correspondiente, obteniendo así las partidas de impuesto diferido débito e impuesto diferido por pagar.

Chávez (2020) sostiene que, de acuerdo con las NIIF, cuando se registran contablemente los efectos del impuesto a la renta, estos deben reflejarse en los estados financieros y en las consecuencias fiscales actuales y futuras. Las consecuencias fiscales actuales se reflejan en el impuesto a la renta por pagar cada año (también conocido como ‘impuesto corriente’). Por otro lado, las consecuencias fiscales futuras quedan reflejadas en el registro de los impuestos diferidos. Los impuestos diferidos pueden ser de dos tipos: activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos.

Se acude, por tanto, al principio de asociación en donde “se debe imputar al resultado financiero en cada período el gasto por impuesto a la renta que resulte atribuible a dicho resultado”, y, por otra parte, el Impuesto Diferido asocia con el resultado un gasto que refleje la realidad de ese resultado sin considerar la manera en que la norma tributaria exija la liquidación del impuesto.

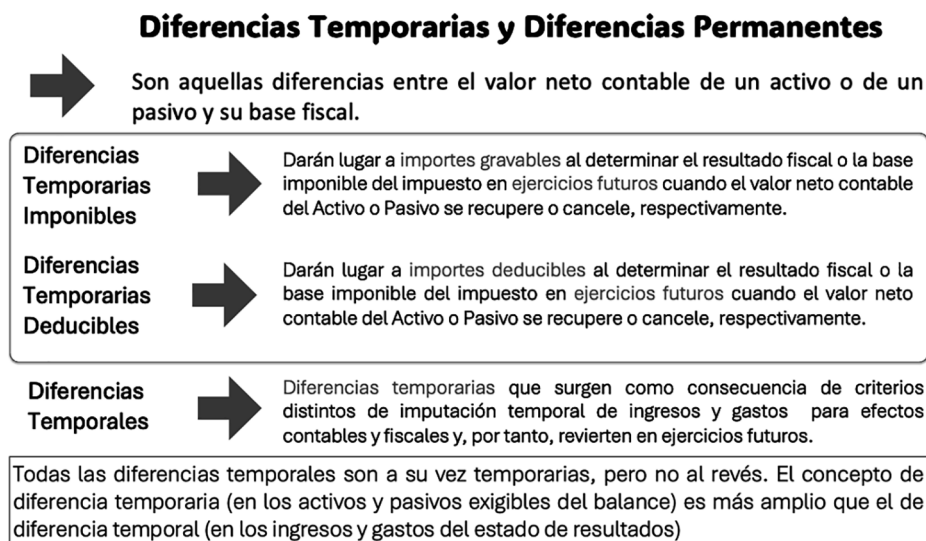
El esquema planteado en la imagen a continuación establece reglas de cálculo para determinar la existencia de activos o pasivos por impuestos diferidos a partir de la clasificación de la diferencia temporaria, siendo esta mayor o menor entre sus bases contables y fiscales.

Figura 6. ¿La diferencia temporaria origina un activo o un pasivo por Impuesto Diferido?



En la imagen a continuación se resume el concepto de las diferencias temporarias imponibles y deducibles, así como de las diferencias permanentes.

Figura 6. Diferencias temporarias y diferencias permanentes



Fuente: Elaboración propia.

También se deben reconocer y medir las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados y procedentes de períodos anteriores, entendiendo por crédito fiscal (Tax Credit) una operación que se realiza para deducir del pago de impuestos sobre las ganancias el importe que la norma considera a favor del contribuyente. A dicho importe se le aplica la tasa correspondiente para obtener el activo por impuestos diferidos.

En el caso colombiano, según el artículo 147 del Estatuto Tributario, las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias que obtengan en los doce (12) años o períodos gravables siguientes, por lo cual este hecho constituye un crédito fiscal y, por ende, un activo por impuesto diferido.

Especial mención merece el párrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario, ya que permite al contribuyente que el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria pueda compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes. Vale la pena recordar que dicho mecanismo de renta presuntiva tuvo modificaciones con ocasión

de la Ley 2010 de 2019, por lo que el porcentaje de renta presuntiva a partir del año gravable 2021 corresponde al cero por ciento (0%), siendo, finalmente, este un crédito fiscal que paulatinamente irá desapareciendo como beneficio de compensación sobre rentas líquidas ordinarias.

Tasa de tributación depurada: a la Dian le interesan las NIIF

La reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2002 introdujo en Colombia el concepto de la Tasa de Tributación Depurada (TTD), de manera que el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario estableció que dicho indicador tributario no podrá ser inferior al quince por ciento (15%), so pena de que el contribuyente deba adicionar lo restante hasta alcanzar dicho porcentaje, importe conocido tributariamente como el Impuesto Adicional (IA), concepto que ya forma parte de los formularios de declaración de renta para personas jurídicas desde el año gravable 2023.

Lo novedoso de la medida es que el cálculo de la TTD se obtiene al dividir el Impuesto Depurado (ID) entre la Utilidad Depurada (UD). Frente al denominador es donde se ha originado una gran controversia respecto al cálculo de la Utilidad Depurada (UD).

La fórmula para definir la utilidad depurada (UD) es la siguiente:

$$UD = UC + DPARL - INCRNGO - VIMPP - VNGO - RE - C$$

De donde,

- UC: utilidad contable o financiera antes de impuestos.
- DPARL: Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.
- INCRNGO: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera.
- RE: Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición – CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas – CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y del numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.
- C: Compensación de pérdidas fiscales o de excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.

Tal como expresé en un artículo sobre el mismo tema (Leyton Diaz, 2026), podría existir una tendencia a que el contribuyente cumpla fielmente con los marcos técnicos normativos contables vigentes para la obtención de su resultado financiero antes de impuestos y que se adapte a su realidad financiera, ante el surgimiento de procesos de fiscalización orientados a evaluar la correcta aplicación del cálculo de la TTD.

Entonces se entenderá cómo el sistema de conciliación fiscal ordenado por el artículo 772-1 del Estatuto Tributario cobra gran importancia en la función fiscalizadora de la DIAN, no solo por exigir un adecuado y verificable control de detalle de las diferencias fiscales, inmerso en la contabilidad del contribuyente (no propiamente en hojas de Excel), sino también mediante un formato de conciliación fiscal (formatos 2516 y 2517), cada vez con mayores requerimientos de información.

Conclusiones: ¿Qué nos depara el futuro inmediato?

A partir del parecer del autor de estas líneas, las tendencias se podrían resumir en los siguientes aspectos:

- Modificaciones a los anexos técnicos del Decreto 2420 de 2015: en su informe de programa de trabajo para el primer semestre de 2026, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2026) envió a los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo y de Hacienda y Crédito Público, que evaluará, entre otros temas de actualización normativa, las NIIF, tales como: actualización de la NIIF 7 y NIIF 9 (modificaciones en la clasificación y medición de instrumentos financieros), divulgaciones sobre incertidumbre en los estados financieros, traducción de la moneda de presentación hiperinflacionaria (enmiendas a la NIC 21), evaluación de la NIIF 19 (subsidiarias sin obligación pública de rendir cuentas), la NIIF 18 (presentación e información a revelar en los estados financieros), y el debido proceso para determinar la adopción por convergencia en Colombia de la NIIF para las PYMES 2025, entre otros temas.
- Estas modificaciones impactarán directamente las actualizaciones de los manuales de políticas contables de las empresas y en los estados financieros que deban preparar en el futuro cercano, por lo que también se deberá esperar a que la administración tributaria (DIAN) introduzca cambios en los formatos de reporte de conciliación fiscal, en busca de mayor cantidad y calidad de información en apoyo a sus programas de fiscalización.

- La DIAN hará más intensivos sus programas de fiscalización con apoyo de herramientas tecnológicas y de analítica avanzada que le permitan cruzar una mayor cantidad de información, tal como lo informó Portafolio (2025), diario económico digital colombiano. La firma de auditoría EY Colombia (2026) también coincide en afirmar que la autoridad tributaria reforzará sus mecanismos de control mediante el uso de datos electrónicos y modelos avanzados de fiscalización, por lo cual las empresas deberán elevar sus estándares de precisión, automatizar procesos y fortalecer sus controles internos.

Monitorear los aspectos anteriormente enunciados debe formar parte de los procesos de planificación tributaria de las empresas, entendiendo, dicho sea de paso, que lo financiero (NIIF) coexiste con lo tributario; son innegables las diferencias y propósitos de ambos marcos de información, pero en tiempos modernos de ASG (ambiental, social y gobernanza), la transparencia empresarial se impone como buena práctica y es el mercado y la sociedad en general quienes promoverán beneficios a las organizaciones que respetan ambos horizontes de responsabilidad.

Bibliografía

- Banco Mundial (2003). *Colombia: Report on the observance of Standards and Codes (ROSC), Colombia: Accounting and Auditing*. <http://documents1.worldbank.org/curated/en/353391468241455747/pdf/350200CO0Accounting0rosc1aa1col.pdf>
- Banco Mundial (2021). *Colombia: informe sobre la Observancia de Normas y Códigos (ROSC) – Contabilidad y Auditoría*. <https://incp.org.co/wp-content/uploads/2022/06/Informe-ROSC-1.pdf>
- Chalparizan Obando, G. (2024). La contabilidad como medio de prueba documental en el Impuesto sobre la Renta y complementario. Universidad Externado de Colombia.
- Chávez, L. A. (2018). NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las administraciones tributarias. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, (43), 15-46. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_43/espanol/2018_RAT43_ebook_es.pdf
- Cámara de Representantes de Colombia. (2007, 11 de octubre). Proyecto de Ley 165 de 2007. Por medio de la cual el Estado colombiano

adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables. Gaceta del Congreso 517. <https://svrpubindc.imprenta.gov.co/senado/view/gestion/gacetaPublica.xhtml>

- Cámara de Representantes de Colombia. (2016, 19 de octubre). Proyecto de ley 178 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Gaceta del Congreso 894. <https://svrpubindc.imprenta.gov.co/senado/view/gestion/gacetaPublica.xhtml>
- Congreso de la República de Colombia. (2009, 13 de julio). Ley 1314 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia. Diario Oficial No. 47.409. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255>
- Congreso de la República de Colombia. (2016, 29 de diciembre). Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 50.101. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30030265>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2022). *Sentencia del 30 de junio de 2022, Exp. 25997* [M.P. Milton Chaves García]. https://www.hklaw.com/-/media/files/insights/publications/2022/07/cest_sec4_25997_2022.pdf
- Corredor Alejo, J. (2020). El impuesto de renta en Colombia. Sociedades y demás obligados a llevar contabilidad. Bogotá: Hache S.A.S.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2026). *Programa de trabajo primer semestre de 2026*. <https://incp.org.co/wp-content/uploads/2026/01/Programa-de-trabajo-primer-semester-de-2026-CTCP.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2025). Concepto 100208192 - Int. 889. Subdirección de Normativa y Doctrina. Recuperado de <https://legalytributarioenlinea.co.pwc.com/Repositorio%20PwC/PDF/Doctrina/DIAN/Conceptos/2025/CON-000889-25.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2025, 23 de septiembre). *Resolución 000227 de 2025. Por la cual se expide la*

Resolución Única en materia tributaria, aduanera y cambiaria [Resolución 000227]. <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000227%20de%2023-09-2025.pdf>

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2025, 30 de diciembre). Resolución 000246. Por la cual se prescribe el formulario para el Reporte de Conciliación Fiscal. www.dian.gov.co.
- EY. (28 de enero de 2026). ¿Cómo está transformando la tecnología el cumplimiento tributario? https://www.ey.com/es_co/insights/tax/global-compliance-reporting/tecnologia-transforma-cumplimiento-tributario
- IASB. (2024). Las normas de contabilidad NIIF ilustradas, Parte A. Fundación IFRS.
- Leyton Díaz, J. C. (2026). Tasa de tributación depurada: un cálculo imprescindible para el cierre 2025, consideraciones frente a los últimos pronunciamientos del Consejo de Estado. En *Novedades doctrinales y jurisprudenciales en materia tributaria 2026* (pp. 149-154). Nueva Legislación.
- Presidencia de la República de Colombia. (1989, 30 de marzo). Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1132325>
- Presidencia de la República de Colombia. (2017, 30 de noviembre). Decreto 1998 de 2017. Por el cual se sustituye la Parte 7 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. [Gestor Normativo - Función Pública](#).
- PwC Colombia. (2022). Impuestos sobre la renta: Impuesto diferido. PricewaterhouseCoopers. Artículo del 15 de marzo de 2022. <https://www.pwc.com/co/es/pwc-insights/impuesto-diferido.html>
- Nueva Legislación SAS. (2026). *Estatuto Tributario Nacional 2026: Concordado y Actualizado*. Grupo Editorial Nueva Legislación.
- Mantilla Blanco, Samuel Alberto. *IFRS/NIIF entendiendo lo básico* (1.^a ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.

- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2015, 14 de diciembre). Decreto 2420 de 2015. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 49.726. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030273>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2016, 11 de octubre). Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. [Decreto 1625 de 2016]. Diario Oficial No. 50.023. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=72237>.
- Valderrey Huertos, S. (2022). Presunciones y ficciones en el ámbito tributario [Trabajo de fin de grado, Universidad de Valladolid]. Repositorio Institucional UVA. <https://uvadoc.uva.es/handle/10324/59672>
- Valencia Alfaro, Leyder Alcides. Introducción al sistema tributario colombiano, un enfoque pedagógico. Primera edición. Bogotá: 2025.

6. ACTIVOS, COSTO FISCAL Y VALOR PATRIMONIAL

Por: *JORGE IVÁN BUITRAGO REINOSA*
Contador Público, Especialista Tributario
CEO Reto Tributario

Resumen

Durante la determinación del costo fiscal y del valor patrimonial de los activos, los artículos 70, 71, 72, 73 y 277 del Estatuto Tributario cumplen funciones distintas pero complementarias, especialmente relevantes para la planeación tributaria en la enajenación de activos fijos y la determinación de la ganancia ocasional.

así, el artículo 71 *ibid.*, establece los factores que integran el costo fiscal de los activos, partiendo del costo de adquisición e incluyendo mejoras, construcciones y demás erogaciones permitidas por la norma. A su vez, el artículo 72 autoriza, de manera puntual y opcional, tomar el avalúo o el auto avalúo como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente, persona natural o jurídica.

Ahora, el artículo 70 *ibid.*, permite un ajuste anual y opcional al costo fiscal de los activos fijos, basado en la inflación (IPC) certificada por el DANE. Este ajuste puede ser aplicado por personas naturales y jurídicas, obligadas o no a llevar contabilidad, y tiene como principal efecto preservar el poder adquisitivo del costo fiscal, reduciendo la renta o ganancia ocasional al momento de la venta, así como impactando el patrimonio fiscal.

Por su parte, el artículo 73 *ibid.*, consagra un mecanismo especial de actualización del costo fiscal, exclusivo para personas naturales, aplicable a bienes raíces y a acciones o aportes considerados activos fijos. Este ajuste, que se realiza mediante factores de actualización fijados anualmente por decreto, es más potente que el del artículo 70, y se aplica generalmente al

momento de la enajenación y es incompatible con este último. Su correcta utilización puede disminuir significativamente, e incluso eliminar, la ganancia ocasional de forma plenamente legal.

Finalmente, el artículo 277 de la misma norma, no regula el costo fiscal, sino el valor patrimonial de los inmuebles que debe declararse al cierre del año gravable. Para los obligados a llevar contabilidad, el inmueble se declara por su costo fiscal; para los no obligados, por el mayor valor entre el costo, el costo fiscal y el avalúo o auto avalúo catastral, siendo esta regla de aplicación obligatoria.

En conjunto, estas normas permiten diferenciar claramente el reconocimiento contable, del fiscal y constituyen herramientas legítimas para una planeación tributaria eficiente, orientada a reducir legalmente la carga impositiva futura, especialmente en materia de ganancia ocasional.

Introducción

La correcta aplicación de los artículos 70, 71, 72, 73 y 277 del Estatuto Tributario constituye una herramienta fundamental de planeación tributaria lícita, que permite al contribuyente definir, dentro del marco legal, las reglas más adecuadas para la determinación del costo fiscal y del valor patrimonial de los activos. Un análisis integral de estas disposiciones puede generar resultados altamente eficientes, especialmente en la reducción del impuesto por ganancia ocasional al momento de la enajenación de activos fijos.

El adecuado entendimiento de estas normas exige diferenciar claramente el reconocimiento contable del tratamiento fiscal, así como identificar si el contribuyente es persona natural o jurídica y si se encuentra obligado o no a llevar contabilidad, factores que inciden directamente en la aplicación de cada artículo. En particular, resulta esencial comprender en qué escenarios procede el ajuste anual del artículo 70 o la actualización especial del artículo 73, y cómo estas decisiones impactan el patrimonio y la tributación futura.

En este contexto, el presente artículo se propone como una guía clara y práctica, dirigida tanto a contribuyentes como a estudiosos de la tributación en Colombia, incorporando ejemplos ilustrativos que facilitan la comprensión del tema y permiten aplicar correctamente la normativa, optimizando de manera legal la carga fiscal y fortaleciendo la toma de decisiones tributarias informadas.

1. Marco conceptual del patrimonio y de los activos

1.1. Activos, reconocimiento contable y sus diferencias con el reconocimiento fiscal

Para diferenciar de manera clara el reconocimiento contable y el reconocimiento fiscal de los activos, resulta determinante comprender que cada uno de ellos responde a finalidades distintas. La norma contable tiene como propósito esencial la generación de información útil para la toma de decisiones económicas, mientras que el reconocimiento fiscal persigue una finalidad eminentemente tributaria, orientada a la determinación de bases gravables, tarifas y, en general, al pago de impuestos.

En efecto, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) establecen criterios técnicos de reconocimiento y medición aplicables de manera general, cuya finalidad es que los accionistas, las partes interesadas y el público en general puedan tomar decisiones informadas a partir de estados financieros que reflejen razonablemente la realidad económica del ente. (ver concepto de materialidad o importancia relativa. NIIF para PYMES párrafo 2.13).

Desde el punto de vista fiscal, en cambio, el interés del legislador no se centra en la representación fiel de la situación financiera, sino en el reconocimiento de valores fiscales de los activos que sirvan como insumo para la determinación de una base impositiva y la aplicación de una tarifa tributaria. Por ello, el tratamiento fiscal de los activos se encuentra sujeto a reglas propias, autónomas y de carácter legal.

En este contexto, cobra especial relevancia lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, el cual establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a llevar contabilidad deben aplicar los sistemas de reconocimiento y medición técnica previstos en las NIIF. No obstante, la misma norma prevé que, cuando exista una diferencia entre el tratamiento contable y el tratamiento fiscal de los activos, pasivos, ingresos, costos o gastos, prevalecerá la disposición expresa de la ley tributaria que regule de manera específica el tratamiento fiscal correspondiente.

En consecuencia, a partir de este postulado legal, es necesario concluir que el valor contable de los activos no coincide necesariamente con su valor fiscal, y que dicha diferencia no solo es válida, sino esperada, en atención a las distintas finalidades que persiguen la norma contable y la norma tributaria.

1.2. Inventarios y propiedad, planta y equipo

Tanto los inventarios como la propiedad, planta y equipo parten de la misma definición base de activo según el Marco Conceptual de las NIIF. Ambos son activos y un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros. A partir de esta definición común, la finalidad del activo dentro del negocio es lo que permite diferenciarlos de manera clara e inequívoca.

Los Inventarios según la NIC 2 del estándar pleno y de la Sección 13 de la NIIF para PYMES, son activos que, además de cumplir con la definición general de activo, se caracterizan porque se mantienen para la venta en el curso ordinario del negocio, o se encuentran en proceso de producción con miras a esa venta o se consumen en la prestación de servicios o en la producción de otros bienes. En otras palabras, los inventarios representan la razón de ser del negocio en empresas comerciales, industriales y de servicios.

Ejemplos: Una empresa comercial tiene mercancías para la venta. Una empresa industrial, tiene materias primas, productos en proceso y productos terminados que van a ser usados en sus procesos para crear nuevos productos que luego van a ser comercializados. Una empresa de servicios tiene servicios en proceso de ejecución (inventario de servicios).

Los costos del inventario, de acuerdo con las NIIF incluye tres elementos fundamentales: La materia prima, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación (CIF). Estos elementos no solo aplican a bienes físicos, sino también al inventario de servicios, el cual está expresamente contemplado por la norma.

Por su parte los bienes clasificados como propiedad, Planta y Equipo, según la NIC 16 del estándar pleno y/o la sección 17 de la NIIF para PYMES, también cumplen la definición general de activo, pero tiene características adicionales que la diferencian claramente de los inventarios, ya que son activos tangibles, se utilizan para la producción, la administración o la prestación de servicios, se espera que sean utilizados durante más de un período (generalmente más de un año) y no se adquieren con la intención de ser vendidos en el curso ordinario del negocio.

Ejemplos de esto pueden ser la maquinaria que tiene la empresa para operar, los edificios, lotes, terrenos, muebles y enseres, equipos de cómputo entre otros bienes, que son usados para la prestación de los servicios o para la

producción de los bienes. La diferencia entre los inventarios y la propiedad, planta y equipo esencialmente no está solo en la forma del bien, sino en su finalidad económica dentro de la empresa.

Cuando estas diferencias están claras, se puede afirmar con tranquilidad que los inventarios son activos destinados a la venta o al consumo directo en la operación, y su rotación es esencial para la generación de ingresos, mientras que la propiedad, planta y equipo son activos que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, sino que se utilizan de manera continua para apoyar la producción, la administración o la prestación de servicios.

Los inventarios se venden; la propiedad, planta y equipo se usa.

1.3. Personas naturales y Personas jurídicas

De conformidad con la legislación comercial colombiana, las personas naturales, entendidas como personas físicas, pueden desarrollar actividades mercantiles y, para tal efecto, pueden constituir y explotar un establecimiento de comercio en el ejercicio de su actividad económica. En contraste, las personas jurídicas son entes creados a la luz de la ley, que, si bien tienen capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, no actúan por sí mismas, sino que lo hacen a través de sus órganos de administración, tales como gerentes, administradores, apoderados o quienes ejerzan funciones de representación legal.

En este contexto, es relevante señalar que las personas naturales pueden o no estar obligadas a llevar contabilidad, dependiendo de la actividad que desarrollen y de las condiciones previstas en la normatividad vigente. Por su parte, las personas jurídicas se encuentran obligadas en todos los casos a llevar contabilidad, de conformidad con las disposiciones del Código de Comercio y las normas contables aplicables en Colombia.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la contabilidad en Colombia se lleva con fundamento en un marco técnico normativo de referencia internacional, adoptado a través de la Ley 1314 de 2009, el cual incorpora las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En consecuencia, tanto las personas naturales obligadas a llevar contabilidad como las personas jurídicas deben aplicar las normas contables correspondientes para el reconocimiento, medición y presentación de sus activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

Por el contrario, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad cuentan con una mayor flexibilidad en la forma de control y soporte de sus bienes y obligaciones, circunstancia que incide de manera directa en el tratamiento tributario de dichos activos, aspecto que deberá analizarse con especial cuidado más adelante.

1.4. Valor patrimonial y costo fiscal de los activos – diferencias

Cuando se habla del valor patrimonial de los activos, se hace referencia al valor de los bienes apreciables en dinero, determinado a partir de la técnica contable, pero depurado y ajustado conforme a las reglas fiscales previstas en el Estatuto Tributario y demás normas tributarias. En este sentido, el valor patrimonial no es un concepto puramente contable ni económico, sino una construcción legal que responde a criterios específicos definidos por el legislador.

Por su parte, el costo fiscal de los activos no debe confundirse con el valor de venta de los bienes, sino que corresponde, en términos generales, al valor de adquisición o formación del activo, debidamente ajustado conforme a las normas del Estatuto Tributario, y que sirve como base para determinar la renta, la ganancia ocasional al momento de su enajenación o también podrá servir de base a las entidades territoriales para impuestos prediales, de plusvalía y otros.

En este punto resulta pertinente señalar que, en la práctica, un mismo bien puede tener simultáneamente, un valor de adquisición o compra, un valor patrimonial fiscal, y un costo fiscal, los cuales pueden coincidir o diferir dependiendo de las circunstancias y de las normas aplicables. Inicialmente, el valor de adquisición del bien es el que se reconoce como parte del patrimonio; sin embargo, cuando dicho bien es enajenado, transferido o vendido a un tercero, se hace indispensable identificar correctamente su costo fiscal, pues este será el que permita determinar el resultado fiscal de la operación.

Es precisamente en este escenario donde el Estatuto Tributario establece reglas particulares que, en muchos casos, se apartan del reconocimiento contable. Desde el punto de vista contable, el valor del activo puede estar conformado por distintos elementos, tales como: el costo de adquisición, las mejoras o adiciones realizadas al bien, la depreciación acumulada, en el caso de activos depreciables como los de propiedad, planta y equipo, en poder de los obligados a llevar contabilidad y los deterioros reconocidos cuando

existen circunstancias que afectan negativamente el valor recuperable del activo frente a su valor razonable.

No obstante, desde la óptica fiscal, no todos estos conceptos son aceptados o reconocidos. Por ejemplo, el deterioro del valor de los activos no tiene efectos fiscales, ya que no es un concepto admitido para la determinación del costo fiscal ni del valor patrimonial. De igual forma, dependiendo de si se trata de una persona natural o jurídica, y de si esta se encuentra obligada o no a llevar contabilidad, el tratamiento de partidas como la depreciación puede variar, pues solo los contribuyentes obligados a llevar contabilidad pueden reconocerla tanto contable como fiscalmente, bajo las condiciones y límites establecidos por la ley tributaria.

Adicionalmente, existen estimaciones propias del ámbito contable, como los costos por desmantelamiento o restauración, que forman parte del reconocimiento técnico del activo bajo las NIIF, pero que no son aceptadas fiscalmente, en la medida en que corresponden a estimaciones y no a erogaciones efectivamente realizadas o fiscalmente reconocidas.

En consecuencia, es evidente que el reconocimiento contable y el reconocimiento fiscal de los activos obedecen a lógicas distintas, lo cual explica por qué el valor contable, el valor patrimonial y el costo fiscal de un mismo bien pueden diferir de manera significativa sin que ello implique un error o una inconsistencia, sino simplemente la aplicación de normas con finalidades diferentes.

1.5. Valor razonable

De acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES, específicamente la Sección 13, el valor razonable de un activo corresponde al importe por el cual dicho activo podría ser intercambiado entre partes interesadas, debidamente informadas y en condiciones de independencia mutua, en una transacción realizada en un momento determinado.

En este sentido, el valor razonable refleja el precio al que dos agentes económicos, con pleno conocimiento de las condiciones del activo, de los beneficios económicos que puede generar y de las restricciones asociadas al mismo, estarían dispuestos a realizar el intercambio. Por ello, en la práctica, el valor razonable suele asimilarse al valor de mercado del activo.

En muchos casos, es el propio mercado el que determina el precio de negociación. Por ejemplo, en el caso de las acciones, existen mercados organizados como las bolsas de valores que proporcionan precios observables. Para los vehículos, se cuenta con revistas especializadas, tablas de referencia y peritos expertos que permiten estimar su valor razonable. De igual manera, para los bienes inmuebles existen bases de datos, avalúos técnicos y profesionales especializados que, con base en información objetiva y condiciones de mercado, pueden determinar el valor de intercambio de dichos activos.

1.6. Valor de los bienes adquiridos por Leasing

Para determinar el valor de los bienes adquiridos mediante leasing financiero, es necesario revisar de manera conjunta la sección 20 de la NIIF para las PYMES, en especial los párrafos 4, 5 y 6, que establecen cuándo un arrendamiento se clasifica como financiero y el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, numeral 2, que define el tratamiento fiscal para el arrendatario, es decir, quien adquiere el bien a través del leasing.

Desde la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, aplicable a partir del 1 de enero de 2017, y en concordancia con el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, la regla general es la convergencia entre normas contables y fiscales, salvo diferencias expresas. En el caso del leasing financiero, el tratamiento contable y tributario se encuentra alineado, tanto en el reconocimiento inicial como en la medición posterior.

Tratamiento contable y fiscal del arrendatario

Cuando el contrato califica como arrendamiento financiero, el arrendatario debe reconocer un activo por derecho de uso, y un pasivo por arrendamiento, ambos medidos inicialmente por el valor presente de los cánones futuros del arrendamiento, más la opción de compra, si es razonablemente ejercible, y el valor residual garantizado, si es apreciable, todo ello calculado a la fecha de inicio del contrato y utilizando la tasa implícita del contrato o, en su defecto, la tasa incremental de endeudamiento.

Explicemos esto con un ejemplo que nos permita comprender mejor la situación: Una persona natural adquiere su vivienda a través de una entidad financiera, usando la figura del Leasing, esto es, el banco compra el bien inmueble y se lo entrega al deudor con un contrato de arrendamiento financiero a un plazo de 20 años (240 meses), con una cuota mensual de \$2.500.000, a una tasa de interés anual del 0.662% M.V. y sin opción

de compra. El valor de la vivienda es de \$450.000.000=. El valor del Leasing es de \$300.000.000, ante lo cual el deudor debió pagar un valor inicial de \$150.000.000=. Como es apenas previsible el contrato transfiere sustancialmente los riesgos y beneficios. Por todo lo anterior estamos ante un contrato de leasing financiero.

- 1) **Medición inicial:** Al inicio del contrato, se calcula el valor presente de los cánones futuros, incluida la opción de compra. Con las variables dadas el valor presente de los cánones futuros es de \$300.000.000. Este valor coincide, en la práctica, con el valor razonable del inmueble al inicio del leasing.
- 2) **Reconocimiento contable inicial:** Si la persona natural está obligada a llevar contabilidad, el registro sería: Activo (propiedad, planta y equipo – vivienda): Débito: \$300.000.000 y un pasivo por arrendamiento financiero: Crédito: \$300.000.000. No hay diferencias entre lo contable y lo fiscal en este reconocimiento.

Elaboración de la tabla de amortización del Leasing Financiero en el patrimonio del arrendatario (deudor – inquilino)

TABLA DE AMORTIZACIÓN				
	CANON	INTERESES	CAPITAL	SALDO
INICIO				300.000.000
1	2.500.000	1.987.509	512.491	299.487.509
2	2.500.000	1.984.114	515.886	298.971.624
3	2.500.000	1.980.696	519.304	298.452.320
4	2.500.000	1.977.256	522.744	297.929.576
5	2.500.000	1.973.793	526.207	297.403.369
...	...	...	...	...
236	2.500.000	81.192	2.418.808	9.836.544
237	2.500.000	65.167	2.434.833	7.401.711
238	2.500.000	49.037	2.450.963	4.950.748
239	2.500.000	32.799	2.467.201	2.483.546
240	2.500.000	16.454	2.483.546	0

Explicación: Obsérvese que el valor inicial del Leasing es de \$300.000.000, donde se va a pagar mensualmente un canon fijo de \$2.500.000=. Según la tabla de amortización, cada canon se descompone en un valor a capital más los intereses, de tal suerte que para el primer canon corresponde unos intereses de \$1.987.509, este valor es gasto que puede ser inclusive deducible de la renta y un

abono a capital de \$512.491, que corresponde al abono a la obligación financiera, con lo cual el saldo, una vez cancelado este primer pago, es de \$299.487.509.

Si analizamos el valor al final del ejercicio financiero, encontramos que en el canon 240 (ultimo pago), el valor de los intereses es de tan solo \$16.454 y el valor que va a llevar como amortización de capital es de \$2.467.201, con lo cual queda cancelado en su totalidad el valor inicial de la operación.

- 3) **Efecto tributario:** Desde el punto de vista fiscal, el activo hace parte del patrimonio del arrendatario. El pasivo es fiscalmente reconocible y los intereses son deducibles, si cumplen los requisitos generales.

De acuerdo con lo anterior cuando una persona natural adquiere un bien mediante leasing financiero, tanto la NIIF para las PYMES (Sección 20) como el artículo 127-1 del Estatuto Tributario coinciden en exigir el reconocimiento de un activo y un pasivo por el valor presente del contrato. En este escenario, el tratamiento contable y tributario es armónico, lo que simplifica el control, la medición y la determinación de efectos fiscales.

2. Regulación del valor patrimonial de los activos en el Estatuto Tributario

2.1. Regla general de valoración patrimonial

De conformidad con el artículo 267 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de los activos está constituido por el valor de los bienes y derechos apreciables en dinero que posea el contribuyente al último día del año o período gravable. Este concepto implica que el patrimonio fiscal representa una fotografía económica de los activos del contribuyente al cierre del ejercicio. No obstante, para su correcta determinación, es necesario tener en cuenta varios aspectos relevantes:

- 1) **Relación entre valor patrimonial y costo fiscal:** Como regla general, el Estatuto Tributario establece que el valor patrimonial de los activos corresponde a su costo fiscal, determinado conforme a las disposiciones aplicables a activos fijos, o activos movibles, según su naturaleza y destinación. Esto implica que, en términos generales, el valor que se reporta en el patrimonio fiscal de la declaración de renta coincide con la base técnica al costo, y no con valores de mercado, ni con valores razonables, salvo disposición legal expresa en contrario.

- 2) **Activos no monetarios y ajustes por inflación:** Para los activos no monetarios, en la determinación del valor patrimonial deben considerarse los ajustes por inflación que fueron aplicables en su momento, cuando dicho sistema estuvo vigente en la legislación tributaria. Estos ajustes hacen parte del costo fiscal histórico y, por ende, del valor patrimonial del activo.
- 3) **Excepciones y normas especiales del artículo 267:** El propio artículo 267 advierte que el valor patrimonial debe calcularse conforme a su regla general, salvo las normas especiales que el mismo Estatuto Tributario establece, entre las cuales se destacan:
 - a) Depósitos bancarios: Los depósitos en cuentas bancarias se deben declarar por el saldo existente al último día del año gravable.
 - b) Bienes en moneda extranjera: Los activos representados en moneda extranjera deben convertirse a moneda nacional con base en la tasa representativa del mercado (TRM) vigente en la fecha del reconocimiento inicial, es decir, en la fecha de adquisición del bien o en la fecha en que los recursos ingresaron a la cuenta bancaria del exterior.
 - c) Créditos y cuentas por cobrar: Las cuentas por cobrar se declaran por su valor nominal. Cuando exista evidencia objetiva de que un crédito no será recuperado total o parcialmente, es procedente reconocer una provisión por pérdida esperada, conforme a los métodos permitidos por el artículo 72 del Decreto 187 de 1975.
 - d) Acciones y aportes: Las acciones y aportes sociales deben declararse por su costo fiscal, sin atender a valorizaciones contables o valores de mercado, salvo disposiciones especiales.
 - e) Bienes inmuebles – artículo 277 del Estatuto Tributario: Se hace necesario hacer la distinción cuando se está Obligado a llevar contabilidad: Declaran los inmuebles por su costo fiscal. Y los no obligados a llevar contabilidad: Declaran los inmuebles por el mayor valor entre: el costo de adquisición, el costo fiscal ajustado conforme a los artículos 70 o 73 del Estatuto Tributario, y el avalúo catastral o auto avalúo.
- 4) **Relación con el artículo 73 del Estatuto Tributario:** Es importante resaltar que, cuando el contribuyente —especialmente una persona natural— opta voluntariamente por actualizar el costo de sus bienes

raíces o de sus acciones mediante los factores de ajuste del artículo 73, el valor resultante de dicha actualización debe reflejarse en el patrimonio fiscal del contribuyente. La palabra “opta” implica una decisión consciente del contribuyente, cuyos efectos deben ser coherentes tanto en el costo fiscal como en la determinación del patrimonio.

Es así como podemos afirmar que el valor patrimonial constituye una representación estática de los bienes y derechos del contribuyente al cierre del año gravable. Cuando se quiere revisar el valor patrimonial desde el punto de vista fiscal dicho valor se fundamenta, de manera predominante, en el costo fiscal, determinado conforme a las reglas generales del Estatuto Tributario y a las normas especiales de valoración previstas en los artículos 267, 277, 70, 73 y demás disposiciones concordantes.

El valor patrimonial desde la contabilidad es el valor de adquisición de los bienes, más sus mejoras, sus remodelaciones, más sus incrementos medidos a valor razonable, más las sumas estimadas de desmantelamiento y menos sus depreciaciones y menos su deterioro. Conceptos que varían notablemente de los valores fiscales.

2.2. Valor patrimonial de los inmuebles (Artículo 277)

Las reglas para determinar el valor patrimonial de los bienes inmuebles deben analizarse teniendo en cuenta si la persona natural está obligada o no a llevar contabilidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 277 del Estatuto Tributario, así:

2.1. Personas naturales obligadas a llevar contabilidad: Deben declarar los inmuebles por su costo fiscal, determinado conforme a las reglas del Estatuto Tributario, para lo cual el costo fiscal incluye, entre otros aspectos, el valor de adquisición, las mejoras y construcciones incorporadas al inmueble, los ajustes que procedan conforme a las normas fiscales aplicables. (Por ejemplo; anteriormente se debían reconocer algunos activos no monetarios aplicando ajustes integrales por inflación).

2.2. Personas naturales no obligadas a llevar contabilidad; Deben declarar los inmuebles por el mayor valor entre, el valor de adquisición, el costo fiscal del inmueble, el avalúo catastral o auto avalúo, actualizado al cierre del ejercicio gravable, sin perjuicio de la aplicación de las reglas previstas en los

artículos 72 y 73 del Estatuto Tributario, en especial cuando el contribuyente haya optado por la actualización del costo fiscal mediante los factores allí previstos. Es importante precisar que las construcciones o mejoras que no hayan sido incorporadas al avalúo catastral o al costo fiscal del inmueble principal deben declararse por separado en el patrimonio del contribuyente. Estas partidas conservan su propio tratamiento fiscal y no se entienden automáticamente incluidas dentro del valor del inmueble, mientras no hagan parte del avalúo o del costo fiscal debidamente reconocido.

Es así como el valor patrimonial de los inmuebles, conforme al artículo 277 del Estatuto Tributario, depende directamente de la condición contable del contribuyente. Mientras que los obligados a llevar contabilidad declaran los inmuebles por su costo fiscal, los no obligados deben atender a un criterio de mayor valor, incorporando el avalúo catastral como referencia mínima, garantizando así una base patrimonial acorde con la realidad económica y fiscal.

2.3. Diferencia en la aplicación de los Artículos 70, 73 y 277 de Estatuto Tributario: Aunque los artículos 70, 73 y 277 del Estatuto Tributario se relacionan con la valoración de los activos, no regulan lo mismo ni producen los mismos efectos fiscales. Cada uno cumple una función distinta dentro del sistema tributario.

2.3.1. Artículo 70 del Estatuto Tributario: El artículo 70 regula el reajuste fiscal anual del costo de los activos fijos, tanto muebles como inmuebles. Es un ajuste por inflación, que toma como referencia el artículo 868 del Estatuto Tributario. La variación de la UVT corresponde al IPC certificado anualmente por el DANE. Se aplica para activos fijos, muebles o inmuebles. Es un mecanismo optativo y es el contribuyente quien decide año a año si aplica o no el reajuste. No está limitado a personas naturales; puede ser aplicado por cualquier contribuyente que tenga activos fijos. Los efectos fiscales inciden en la determinación de la renta o ganancia ocasional al momento de la venta del activo, en el cálculo del patrimonio líquido y en la base para la renta presuntiva (aunque actualmente esté en cero). En esencia, el artículo 70 preserva el poder adquisitivo del costo fiscal frente a la inflación anual.

2.3.2. Artículo 73 del Estatuto Tributario es un ajuste especial del costo fiscal para personas naturales: Establece un mecanismo especial de actualización

del costo fiscal, diseñado específicamente para personas naturales, y únicamente sobre bienes raíces urbanos o rurales, haciendo distinción entre bienes rurales de naturaleza agropecuaria (con reglas particulares a partir del año 2025), y para las acciones y aportes sociales que tengan la condición de activos fijos.

Este es un procedimiento más robusto que el del artículo 70, orientado a evitar que la valorización nominal por inflación genere una tributación excesiva al momento de la venta. Se basa en factores de incremento calculados con el IPC, para lo cual el Gobierno Nacional expide anualmente un decreto que fija dichos factores y allí se establece la forma de aplicación, tomando el valor histórico de adquisición y multiplicándolo por el factor correspondiente, desde el año de adquisición hasta el año de enajenación del bien. Este ajuste se aplica al momento de la venta, no de forma anual.

Relación con el patrimonio: Cuando el contribuyente opta por aplicar el artículo 73, el costo fiscal resultante debe reflejarse en el patrimonio fiscal declarado, haciendo que exista una coherencia obligatoria entre éste y el costo fiscal actualizado. Es importante aclarar que, en este caso, hay incompatibilidad, entre el ajuste del artículo 73 con el del artículo 70; el contribuyente debe optar por uno u otro, pero no puede aplicar ambos sobre el mismo activo.

2.3.3. Valor patrimonial de los inmuebles, según el artículo 277 del Estatuto Tributario: A diferencia de los artículos 70 y 73, el artículo 277 no regula el costo fiscal, sino el valor patrimonial que debe informarse en la declaración de renta del contribuyente, es decir, este artículo determina la “foto” del inmueble al cierre del año gravable, sin embargo se debe aclarar que existe una diferencia sustancial entre quienes deben aplicar este procedimiento, pues si se trata de obligados a llevar contabilidad, deben declarar los inmuebles por su costo fiscal, el cual incluye, el precio de adquisición, las mejoras y construcciones incorporadas, los ajustes realizados conforme al artículo 70, si fueron aplicados, menos la depreciación fiscal acumulada. Y para los no obligados a llevar contabilidad deben declarar los inmuebles por el mayor valor entre el costo de adquisición, el costo fiscal, y el avalúo catastral o auto avalúo. Contrario a lo regulado por los artículos 70 y 73, este mecanismo no es opcional, sino obligatorio, ya que la norma expresamente señala que el contribuyente “debe declarar” por el mayor valor resultante de la comparación.

Resumen de Aplicación:

Concepto	Art. 70	Art. 72	Art. 73	Art. 277
Tipo de activo	Muebles e inmuebles.	Inmuebles.	Bienes raíces, acciones y aportes.	Inmuebles.
Contribuyente	Todos.	Todos.	Solo Personas Naturales .	Todos (con reglas distintas según si llevan libros).
Momento de uso	Declaración anual o venta.	Específicamente en la venta .	Específicamente en la venta .	Declaración anual
Base del ajuste	Porcentaje de la UVT. (IPC)	Avalúo catastral o auto avalúo.	Incremento IPC o valor propiedad raíz.	Utiliza los resultados de los Arts. 70 y 73 para compararlos con el avalúo.

En síntesis: Los artículos 70 y 73 regulan cómo se ajusta el costo fiscal de los activos y tienen efectos principalmente en la venta y en la determinación de la renta o ganancia ocasional, mientras que el artículo 277 regula cómo se declara el inmueble en el patrimonio, sin modificar el costo fiscal.

Los ajustes de los artículos 70 y 73 son decisiones del contribuyente, la regla del artículo 277 es un mandato legal obligatorio, especialmente relevante para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.

3. Casos prácticos

Ahora bien, para comprender un poco mejor los conceptos anteriores, se hace necesario traer a este escenario un ejemplo que nos ilustre el manejo de los activos fijos, en el patrimonio de una persona natural obligada o no a llevar contabilidad.

3.1. En este ejemplo vamos a tomar un contribuyente, persona natural, no obligada a llevar contabilidad, quien posee un apartamento (vivienda), cuyo año de adquisición fue 2000, por un valor según el certificado de tradición de \$200.000.000, al cual le realizó unas mejoras por valor de \$20.000.000, en el mismo año 2000, es importante aclarar, que este contribuyente tiene las facturas de materiales y los soportes de los pagos realizados a los arquitectos e ingenieros que hicieron las mejoras. Costo total histórico \$220.000.000. El avalúo catastral al 31 de diciembre de 2025, es de \$650.000.000. Supongamos además que el bien se vende en 2026 por \$3.200.000.000.

3.1.2 Aplicación del artículo 70

Ajuste anual del costo fiscal (opcional). Supongamos que el contribuyente sí aplicó el ajuste anual del artículo 70 todos los años. Inflación acumulada 2000–2025, así:

APLICACIÓN ART 70 E.T. HISTORICO AÑO A AÑO			
AÑO	INFLACIÓN	AJUSTE ANUAL EN PESOS	VALOR BIEN AJUSTADO
2000			220.000.000
2001	7,65%	16.830.000	236.830.000
2002	6,99%	16.554.417	253.384.417
2003	6,49%	16.444.649	269.829.066
2004	5,50%	14.840.599	284.669.664
2005	4,85%	13.806.479	298.476.143
2006	4,48%	13.371.731	311.847.874
2007	5,69%	17.744.144	329.592.018
2008	7,67%	25.279.708	354.871.726
2009	2,00%	7.097.435	361.969.161
2010	3,17%	11.474.422	373.443.583
2011	3,73%	13.929.446	387.373.029
2012	2,44%	9.451.902	396.824.930
2013	1,94%	7.698.404	404.523.334
2014	3,66%	14.805.554	419.328.888
2015	6,77%	28.388.566	447.717.454
2016	5,75%	25.743.754	473.461.208
2017	4,09%	19.364.563	492.825.771
2018	3,18%	15.671.860	508.497.630
2019	3,80%	19.322.910	527.820.540
2020	1,61%	8.497.911	536.318.451
2021	5,62%	30.141.097	566.459.548
2022	13,12%	74.319.493	640.779.041
2023	9,28%	59.464.295	700.243.336
2024	5,20%	36.412.653	736.655.989
2025	5,10%	37.569.455	774.225.445

El valor del costo fiscal ajustado será equivalente a \$774.225.445, sobre este valor vamos a realizar los siguientes cálculos:

Valor venta \$3.200.000.000= menos costo fiscal ajustado \$774.225.445, esto nos da un valor de ganancia ocasional de \$2.425.774.555, que a razón de una tasa impositiva del 15% nos da un impuesto a pagar de \$363.866.183.

Para hallar el valor patrimonial según el artículo 277, en la declaración de renta del año 2025, sería de la siguiente manera: como no está obligado

a llevar contabilidad, debe comparar los siguientes valores y declarar el mayor entre:

- Costo de adquisición: \$220.000.000
- Costo fiscal ajustado (art. 70): \$774.225.445
- Avalúo catastral: \$650.000.000

En este caso debe declarar el valor del bien por \$774.225.445

3.2. Aplicación del artículo 73: Ajuste especial del costo fiscal (opcional y excluyente). Ahora supongamos que el contribuyente NO aplicó el artículo 70, y opta por el artículo 73 al momento de la venta.

Buscamos el factor de actualización para el año de adquisición que fue el año 2000, y según el proyecto de resolución que tiene disponible el ministerio de hacienda en su página web, sería de 9.16 veces, con lo cual el valor de adquisición más las mejoras que fueron de \$220.000.000, pasa ahora a ser de \$2.015.200.000= (resultado de multiplicar 220.000.000 × 9.16 veces).

Cálculo del costo fiscal para determina la renta o ganancia ocasional en el año 2026:

- Costo fiscal para la venta: \$2.015.200.000
- Valor de venta \$3.200.000.000
- Ganancia ocasional \$1.184.800.000
- Impuesto de ganancias ocasionales \$177.720.000 (según Art 73 E.T.)

Al comparar el procedimiento del artículo 70 con el procedimiento del artículo 73, resulta en este caso más beneficioso para el contribuyente aplicar el artículo 73, donde el valor del costo fiscal es superior al costo fiscal hallado con el artículo 70, haciendo que el impuesto a pagar por tener un activo fijo por más de dos años, como es este caso, nos de un valor de ganancia ocasional mucho menor.

3.3. Valor patrimonial del inmueble, aplicación del artículo 277: Este mandato es de cumplimiento obligatorio. Aquí no se está ajustando el costo fiscal, solo se determina qué valor se declara en el patrimonio al 31 de diciembre del año 2025. Como es no obligado a llevar contabilidad, debe declarar el mayor valor entre

- Costo de adquisición: \$220.000.000
- Costo fiscal (sin ajustes): \$220.000.000
- Avalúo catastral: \$350.000.000.

En este caso el valor patrimonial obligatorio: \$350.000.000. Es supremamente importante tener presente que este valor no sirve para calcular la ganancia en la venta, solo para mostrar el patrimonio.

Comparación final clara

ARTÍCULO	QUÉ AJUSTA	CUANDO SE USA	VALOR CLAVE
70 E.T.	Costo fiscal	Año a año	\$ 774.225.445
73 E.T.	Costo fiscal	Al vender	\$ 2.015.200.000
277 E.T.	Valor patrimonial	Al cierre del año	\$ 350.000.000

Nota Importante de resumen:

- Artículo 70: protege el costo fiscal contra la inflación gradualmente.
- Artículo 73: es una actualización fuerte para personas naturales, ideal para ventas con alta valorización.
- Artículo 277: no ajusta costos, solo obliga a declarar el inmueble por un valor patrimonial mínimo.

El 70 y el 73 miran hacia la venta; el 277 mira la foto del patrimonio.

4. Interpretación doctrinal: Análisis de la sentencia 28994 de mayo 08 de 2025 de la sección cuarta del Consejo De Estado

Revisaremos en este caso los ingresos por venta de inmuebles (activos fijos o inventarios) y determinación de la naturaleza del bien para efectos tributarios.

4.1. Contexto de la controversia: En el presente caso se analizan los ingresos derivados de la venta de un inmueble y la correcta determinación de su naturaleza jurídica y contable para efectos tributarios. El contribuyente, una persona jurídica, enajenó un lote de terreno que había estado en su patrimonio por más de cuarenta (40) años. Previamente, el inmueble fue objeto de un proceso de parcelación, lo cual le permitió obtener una rentabilidad significativamente mayor al momento de su venta.

Con ocasión de dicha enajenación, la empresa liquidó y pagó el impuesto correspondiente bajo la figura de ganancia ocasional, aplicando la tarifa del 15%, bajo el entendido de que se trataba de un bien inmueble poseído por más de dos (2) años. A primera vista, esta interpretación podría considerarse válida, en la medida en que la normativa tributaria asocia a la ganancia ocasional, entre otros criterios, el tiempo de tenencia del activo.

No obstante, la controversia no se limitó a la revisión del lapso de posesión del bien. La Administración Tributaria consideró que el inmueble no podía ser tratado como propiedad, planta y equipo, pues existían elementos adicionales que incidían en su verdadera naturaleza, los cuales serían determinantes para la correcta calificación del ingreso, tal como se analizará más adelante.

4.2. Marco conceptual contable y tributario: Antes de abordar el estudio de la sentencia, resulta indispensable recordar las normas contables y tributarias aplicables al caso. Desde la perspectiva de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y de la legislación tributaria colombiana, existe una diferenciación clara entre los inventarios y los activos de propiedad, planta y equipo (PPE).

Dicha distinción no se fundamenta exclusivamente en criterios de temporalidad o en el hecho de que el activo haya sido poseído por un período superior a dos años. Por el contrario, el elemento determinante es la finalidad económica del activo dentro del giro ordinario del negocio. En otras palabras, no es relevante cuánto tiempo haya permanecido el bien en poder del contribuyente, sino para qué se tenía y cómo se integra a su actividad económica principal.

4.3. Punto nuclear de la controversia: El eje central de la discusión se concentró en la naturaleza del bien inmueble objeto de venta, lo cual condujo a formular el siguiente interrogante: ¿Se trata de un inventario o de un activo fijo clasificado como propiedad, planta y equipo (PPE)?

La respuesta a esta pregunta depende de si el bien estaba destinado a la venta o comercialización en el curso ordinario de los negocios, o si, por el contrario, se tenía para su uso propio en la producción de bienes o servicios, o para fines administrativos.

El Consejo de Estado realizó una diferenciación conceptual precisa entre los inventarios y los activos de propiedad, planta y equipo, señalando que los inventarios son activos mantenidos para la venta, con independencia

del tiempo de tenencia, mientras que los activos clasificados como PPE son aquellos destinados al uso propio de la entidad —ya sea para la producción, la administración o la prestación de servicios— sin la intención de ser vendidos dentro del giro normal del negocio.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado fue enfática en precisar que el análisis no puede limitarse al tiempo de posesión del activo, sino que debe centrarse en su finalidad económica y en el uso que el contribuyente le ha dado. En palabras del Alto Tribunal: *“La finalidad económica y la actividad principal del contribuyente determinan la naturaleza del bien, no el tiempo que haya transcurrido desde su adquisición”*.

Un aspecto determinante, tanto para la Administración Tributaria como para el Consejo de Estado, fue la actividad económica principal del contribuyente, la cual, según los registros oficiales de la cámara de comercio y del R.U.T. es la comercialización de bienes inmuebles. Este elemento fue decisivo, pues permitió concluir que, aunque el bien hubiese permanecido en el patrimonio del contribuyente durante varias décadas, hacía parte de un giro continuo de negocio, propio de su objeto social.

Tanto la DIAN como el Consejo de Estado interpretaron de manera armónica y coherente los conceptos de inventario y propiedad, planta y equipo, concluyendo que los bienes destinados a la venta en el curso ordinario de los negocios conservan la naturaleza de inventario, incluso cuando no se venden de forma inmediata después de su adquisición, siempre que exista la intención de comercializarlos y que dicha actividad corresponda al objeto principal del contribuyente.

La defensa había sustentado su posición en el hecho de que el activo se mantuvo por un largo período sin rotación y que se trataba de un inmueble. Sin embargo, ante la apelación del contribuyente, el Consejo de Estado descartó este razonamiento, reiterando que el tiempo de tenencia no resulta determinante, y que un lote de terreno destinado a la comercialización, dentro de una empresa cuya actividad principal es la venta de inmuebles, sigue siendo inventario, independientemente de los años que haya permanecido en su poder.

Como consecuencia de lo anterior, el ingreso obtenido por la venta del inmueble fue calificado como renta ordinaria derivada de inventarios, y no como ganancia ocasional por la enajenación de un activo de propiedad, planta y equipo, lo que dio lugar a una mayor carga tributaria, además de sanciones e intereses.

Ejemplo: Una empresa que vende vehículos, puede tener un vehículo para su propio uso. La venta de los vehículos de la vitrina, generan una renta ordinaria, dado que a esto se dedica la empresa. Por el contrario, la venta del vehículo que la empresa tiene para su propio uso, puede llegar a generar una ganancia ocasional, siempre y cuando su tenencia sea de un lapso de tiempo mayor a dos años.

4.4. Implicaciones prácticas para contadores y revisores fiscales:

Este caso deja una enseñanza fundamental para los contadores públicos y revisores fiscales: el reconocimiento contable y la clasificación de los activos no puede basarse exclusivamente en la temporalidad prevista en la norma fiscal (art 300 E.T.). Por el contrario, debe atender principalmente al objeto social, la actividad económica real del contribuyente y la finalidad económica del activo, conforme a los principios establecidos por las NIIF.

Una incorrecta clasificación contable puede tener efectos tributarios significativos y generar contingencias fiscales de alto impacto para las organizaciones.

5. Propuesta de mejora

No hay quinto malo. Con todo lo estudiado, debemos empezar a hablar de un método de determinación anticipada del impuesto, esto porque el costo fiscal se “discute” cuando ya se vendió el activo, generando en muchos cosas, correcciones, sanciones, intereses y procesos largos de discusión.

La propuesta es crear la figura de “*determinación anticipada del costo fiscal del activo*”, para esto el contribuyente define el costo fiscal antes de la venta, se deja documentado y soportado y la Administración tributaria puede revisarlo preventivamente.

Esto trae ventajas para el Estado, dado que se puede hacer un control previo, generando menos evasión y mejor planeación de recaudo. Por su parte para el contribuyente, hay certeza tributaria y menos contingencias que en el futuro se puedan convertir en mayores impuestos, sanciones e intereses moratorios por la mala aplicación de la compleja normatividad tributaria.

Conclusiones

El estudio integrado de los artículos 70, 71, 72, 73 y 277 del Estatuto Tributario permite comprender que la determinación del costo fiscal y del

valor patrimonial de los activos no es un ejercicio automático ni meramente declarativo, sino una decisión técnica que requiere análisis normativo, criterio profesional y visión de planeación tributaria. Estas disposiciones no actúan de manera aislada; por el contrario, se complementan y deben aplicarse de forma coherente según la naturaleza del activo, la calidad del contribuyente y su obligación —o no— de llevar contabilidad.

El artículo 71 constituye el punto de partida, al definir los elementos que integran el costo fiscal, para determinar la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles, mientras que el artículo 72 autoriza tomar como costo el avalúo o el auto avalúo para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Por su parte el artículo 70 ofrece a los contribuyentes una herramienta opcional y anual para ajustar el costo fiscal de los activos fijos por inflación, preservando su poder adquisitivo y reduciendo, de manera progresiva, la base gravable en una futura enajenación.

El artículo 73 se consolida como un mecanismo estratégico y de alto impacto, exclusivo para personas naturales, que permite una actualización especial del costo fiscal de bienes raíces y de acciones o aportes considerados activos fijos, discriminando si se trata de inmuebles urbanos, rurales, y aquellos de producción agropecuaria. Su correcta aplicación, en el momento oportuno, puede disminuir significativamente —e incluso eliminar— la ganancia ocasional, siempre que se comprenda su carácter optativo, su incompatibilidad con el artículo 70 y su necesaria coherencia con el valor patrimonial declarado.

Finalmente, el artículo 277 cumple una función distinta pero esencial: definir el valor patrimonial de los inmuebles al cierre del año gravable. Esta norma no ajusta costos ni genera beneficios directos en la venta, pero garantiza que el patrimonio fiscal refleje una base mínima razonable, diferenciando claramente entre contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, y estableciendo un deber legal que no admite discrecionalidad.

En conjunto, estas normas ofrecen al contribuyente un marco legal robusto para tomar decisiones informadas, lícitas y estratégicas. Para los estudiantes, su análisis permite entender la lógica del sistema tributario colombiano más allá de la simple memorización de artículos; para los profesionales y consultores, representa un conjunto de herramientas técnicas de planeación que, bien aplicadas y debidamente documentadas, permiten optimizar la carga fiscal, fortalecer la seguridad jurídica y anticiparse de manera responsable a los efectos tributarios de la enajenación de activos.

Bibliografía

- Colombia. Congreso de la República. (1989). *Estatuto Tributario de Colombia* [Decreto 624 de 1989]. Pasajes extraídos de los artículos 60 a 90 y 261 a 282.
- Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2025). *Proyecto de decreto: Por el cual se reglamentan los artículos 70 y 73 del Estatuto Tributario y se sustituyen los artículos 1.2.1.17.20. y 1.2.1.17.21. del Decreto 1625 de 2016*. Incluye certificaciones del DANE y del Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (2025, 8 de mayo). *Sentencia de segunda instancia. Radicación: 08001-23-33-000-2023-00115-01 (28994)*. Demandante: Inversiones Oma Osio Mancini & CIA SCA. Consejero Ponente: Wilson Ramos Girón.
- Fundación IFRS. (2025). *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES®* (3.^a ed.). Londres, Inglaterra.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2023). *Norma Internacional de Información Financiera 13: Medición del Valor Razonable (NIIF 13)*.
- Perez, J. [Joe Perez Consultor Financiero]. (s.f.). *COSTO FISCAL EN ACTIVOS FIJOS - MIÉRCOLES DE CONSULTORÍA* [Archivo de Vídeo]. YouTube
- Colombia. Congreso de la República. (2014). Ley 1739 de 2014.

7. EL PASIVO, DESDE LA ÓPTICA CONTABLE Y FISCAL

Por: CARLOS GUERRA RANGEL

Abogado, Contador Público, Especialista en Impuestos,
CEO, Fundador IMPUESTOS CON BOTAS

Introducción

El pasivo es un elemento esencial de los estados financieros y también reviste especial importancia en el ámbito tributario, particularmente en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al patrimonio. En el primero su relevancia radica en que, al detraerse del patrimonio bruto, permite determinar el patrimonio líquido, concepto que hoy, ante la tarifa cero de la renta presuntiva adquiere especial utilidad como mecanismo de control del incremento patrimonial del contribuyente, so pena de que se configure una renta líquida gravable por comparación patrimonial. O en el peor de los escenarios, la inexactitud por la inclusión de un pasivo inexistente.

En relación con el impuesto al patrimonio, su importancia es aún mayor, toda vez que el pasivo se detrae directamente del patrimonio bruto para cuantificar la base gravable del tributo.

Dada su trascendencia, la normativa tributaria exige que el monto de los pasivos pueda ser debidamente probado. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, ello debe acreditarse mediante documentos de fecha cierta; y para los obligados a llevar contabilidad, a quienes se dedica el presente escrito, mediante la contabilidad misma y documentos idóneos. En ambos casos, además, debe ser posible evidenciar la realidad material de la obligación que da origen al pasivo.

Desde la óptica contable y fiscal

Desde la expedición de la Ley 1819 de 2016 se ha vuelto recurrente afirmar que los saldos fiscales corresponden a los saldos contables, siempre que la norma tributaria remita expresamente a aquellos o cuando esta no

establezca una regla especial. Esta conclusión se desprende de lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario.

Desde la esfera contable el pasivo se define como una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.⁵⁹ Esta definición fue incorporada de manera literal por la ley referida en el inciso primero del artículo 283 del Estatuto Tributario, disposición que define, para efectos fiscales, el concepto de deudas.

Algo similar ocurrió con el activo. El párrafo único del artículo 261 adoptó la definición contable de activo; no obstante, dicho párrafo precisó que, desde la esfera tributaria, no harán parte del patrimonio bruto los activos contingentes, de conformidad con la técnica contable, ni el activo por impuesto diferido, ni las operaciones de cobertura y de derivados derivadas de los ajustes de medición a valor razonable.

Esa exclusión también se presenta respecto de los pasivos. El artículo 286 del Estatuto Tributario establece de manera taxativa los siguientes pasivos reconocidos contablemente no producen efectos fiscales:

1. *Las provisiones y pasivos contingentes según lo define la técnica contable.*
2. *Los pasivos laborales en los cuales el derecho no se encuentra consolidado en cabeza del trabajador, salvo la obligación de pensiones de jubilación e invalidez pensiones.*
3. *El pasivo por impuesto diferido.*
4. *En las operaciones de cobertura y de derivados no se reconoce la obligación por los ajustes de medición a valor razonable.*

Hasta aquí podría concluirse, de manera preliminar, que los pasivos fiscales corresponden a los pasivos contables, con excepción de aquellos señalados en los cuatro numerales anteriores. Y, en efecto, esa afirmación es parcialmente correcta.

Para incluir un pasivo en la depuración del patrimonio líquido, es decir, para detraerlo del patrimonio bruto, el artículo 283 del Estatuto Tributario estableció lo siguiente:

59 Decreto 2420 de 2015, Anexo 1 (Normas de Información Financiera – NIIF plenas) y Anexo 2 (Normas de Información Financiera para Pymes – NIIF para Pymes).

Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:

- 1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632.*
- 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.*

En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

Este artículo exige a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, a quienes dedicamos el presente escrito, respaldar el pasivo en un documento idóneo, esto es, en cualquier documento que permita probar la existencia del negocio jurídico que dio origen a la obligación.

La norma no señala de manera expresa que deba tratarse de un pagaré, una factura, un cheque o una letra de cambio; simplemente hace referencia a un documento idóneo, cuya idoneidad debe analizarse a la luz del negocio jurídico particular para determinar si efectivamente acredita la existencia del pasivo.

En consecuencia, podría inferirse que a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se les exige acreditar fecha cierta, precisamente por la existencia de la contabilidad. Esta, junto con cualquier documento idóneo, por ejemplo, un contrato, puede respaldar, en principio, el pasivo de un contribuyente obligado a llevar contabilidad.

En todo caso, el artículo 771 *ibidem* permite que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal de los pasivos, es decir con los documentos idóneos de que trata el artículo 281 y 770 del estatuto tributario, acrediten los pasivos que registren en sus declaraciones de renta mediante una prueba supletoria, consistente en que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el acreedor.

Debe resaltarse que, en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, por su condición de comerciantes, el elemento del rendimiento resulta trascendental, toda vez que en los negocios jurídicos celebrados entre comerciantes se espera que tengan carácter oneroso.

En las líneas anteriores hemos señalado que, en principio, la contabilidad y los documentos idóneos respaldan la procedencia de los pasivos. Sin embargo, existe un elemento superior que condiciona su aceptación fiscal: la realidad de la operación.

En la actividad fiscalizadora de la administración tributaria, el desconocimiento de costos, impuestos descontables y pasivos suele fundamentarse en indicios de simulación de operaciones que, aunque reposan en la contabilidad y cuentan con documentos idóneos, por lo general, la factura electrónica de venta, no corresponden a transacciones reales.

En relación con lo anterior, el Consejo de Estado mediante la Sentencia 27133 de 2025, dispuso lo siguiente:

*“De modo que, es a partir del análisis de pruebas directas obtenidas de los documentos (facturas y contabilidad) y explicaciones dadas por el representante legal de Expoálvarez, sobre la inexistencia de transacciones con Global Importaciones; el rastro de los supuestos pagos hechos con cheques y la falta de corroborabilidad de operaciones del del tercero Distribuciones Dupraga SAS; que no se puede dar valor probatorio a las facturas y demás registros contables que la actora aportó como soporte de los pasivos y costos derivados de las transacciones con Global Importaciones. **Lo anterior, porque esos documentos carecen de realidad material frente a las demás pruebas directas e indicios que consiguió la DIAN para rechazarlos.**” Resaltado es nuestro.*

En tiempos más recientes, el Consejo de Estado, mediante Sentencia 28375 del 12 de febrero de 2026, dispuso:

Una vez revisado el acervo probatorio relacionado con los pasivos de 2014, la sala estima que el pagaré aportado no basta para demostrar la existencia del pasivo por las diversas razones que se pasan a explicar. En primer lugar, los registros contables no coinciden con lo que revela ese documento y ni en sede administrativa ni judicial la demandante dio explicaciones sobre esas diferencias, que por demás le fueron advertidas por la Administración, de tal forma que no existe certeza probatoria sobre el valor de la deuda. Por ejemplo, además de las explicaciones sobre esas diferencias, la demandante hubiese podido aportar pruebas que evidenciaran el monto de capital desembolsado a su favor.

En segundo lugar, debido a que los comprobantes contables internos y externos nunca fueron aportados, no está demostrado en el proceso la situación del pasivo en cuanto a la clase, origen, vigencia, existencia y cuantía al final del periodo gravable.

(...) Así, es claro que el demandante incumplió con su carga probatoria y no logró acreditar el pasivo registrado en la declaración de renta del 2014 ni con las pruebas directas ni con la supletoria autorizada por la Ley, de manera que no prosperan los argumentos del apelante.

Estas dos sentencias, cuya relevancia se acentúa por su reciente expedición, una de finales de 2025 y la otra de inicios de 2026, dan cuenta de la carga probatoria que recae sobre el contribuyente para demostrar con certeza el tipo de deuda, las razones de su origen, su monto, el plazo pactado para su pago y la capacidad económica del acreedor.

Dicha acreditación deberá realizarse mediante las pruebas directas correspondientes: el documento idóneo, la contabilidad con sus documentos internos y externos o, en su defecto, la prueba supletoria. En esta última resulta trascendental que exista un rendimiento declarado como ingreso por parte del acreedor, al menos en operaciones celebradas entre comerciantes.

Conclusión

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán incluir pasivos en su declaración de renta cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que el pasivo haya surgido de un negocio jurídico real y no simulado, que pueda sustentarse en la necesidad del deudor y la capacidad del acreedor.
2. Que el pasivo se encuentre registrado en la contabilidad y esté respaldado por documentos internos o externos idóneos o que se sustente en la prueba supletoria, esto es, probar que en la declaración de renta del acreedor se ha incluido tanto la cuenta por cobrar como los respectivos rendimientos por la deuda.
3. Que corresponda a una obligación con un tercero plenamente identificado, por un monto determinado y con una fecha de vencimiento definida.

Debe advertirse que la inexactitud derivada de la inclusión de pasivos inexistentes se encuentra sancionada con la mayor tarifa prevista en el

artículo 648 del Estatuto Tributario, esto es, el 200 % del mayor impuesto a cargo que se genere. Pero la consecuencia no se agota en el ámbito administrativo, el artículo 434A del Código Penal también prevé sanciones de carácter penal para esta conducta.

No obstante, conviene distinguir dos situaciones diferentes. Una cosa es el pasivo inexistente, que surge de una operación simulada, y otra, en nuestro entender y sentir, el pasivo que, aunque proviene de un negocio jurídico con realidad material, no se encuentra respaldado con un documento idóneo.

8. CRIPTOACTIVOS: RECONOCIMIENTO CONTABLE Y FISCAL

Por: *CARLOS FELIPE AROCA*

Abogado, Magíster Tributario
Ceo Aroca Vives

Por: *EDGAR ANDRES MONTOYA*

Abogado, Magister Tributario

Resumen

El reconocimiento y la medición de los hechos económicos es fundamental para la contabilidad, la tributación y el régimen cambiario, pero los criptoactivos ofrecen dificultades para las formas acostumbradas de estos. En este contexto, el IASB ha indicado que no es necesario crear una nueva categoría de activos, y que procede tratarlos como inventario o activo intangible. Aun así, permanecen retos para la fiscalización tributaria y cambiaria, tales como el reconocimiento y la valoración contable, la evasión tributaria y la falta de información. Al respecto, se observan alternativas y propuestas de soluciones, y se postulan otras, que, aplicadas conjuntamente, podrían contribuir al mejoramiento de la fiscalización tributaria y cambiaria actual.

Introducción

Para una existencia económica racional son necesarios el reconocimiento y la medición de la realidad económica, más estas pueden llegar a ser duras tareas en la medida en que los hechos económicos a valorar sean más inmateriales, o correspondan a hechos hipotéticos e inactuales.

Parte de la existencia económica racional moderna es la supervisión estatal y la tributación, y para ambos fines la técnica ha postulado la contabilidad como solución, y esta ha planteado normas financieras con el objetivo de determinar el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de la información económica. Con todo, debe tenerse en cuenta que los Estados modernos, para efectos del control de sus ingresos (tributación)

y del movimiento de activos (efectos cambiarios, de lavado de activos y financiación del terrorismo), suele adicionar precisiones, ajustes y controles a la técnica contable para proteger sus intereses, las cuales se ven representadas en diferencias concretas en el reconocimiento y medición de diversos hechos.

En este artículo se tratará en especial el reconocimiento contable, tributario y cambiario de un tipo particular de hecho económico, caracterizado por una gran inmaterialidad, el cual es la existencia de criptoactivos. Al respecto, debe partirse de que un activo digital es un bien inmaterial (o intangible), de naturaleza software, es decir, un texto computacional. Ahora, siendo tal, en principio es infinitamente reproducible, y, por tanto, sería imposible constituir titularidad o propiedad privada (excluyente y rival en el consumo⁶⁰) sobre él.

Sin embargo, con la adopción de la criptografía por la técnica computacional se estableció la posibilidad de apropiar este tipo de bienes. En consecuencia, cuando estos bienes son apropiables y susceptibles de valor económico a favor de entidades, y, por tanto, deben ser medidos por la técnica contable como hechos económicos relevantes de las entidades objeto de contabilización. En particular, a los activos digitales que cumplen con estas características, se les llama criptoactivos, y son el objeto de esta investigación.

Los criptoactivos ofrecen problemas muy particulares para el reconocimiento y medición. En primer lugar, no son simplemente perceptibles por los sentidos, sino en la medida en que se tenga control u observación del software en que se encuentren. En segundo lugar, son bienes negociados en mercados determinados, pero no necesariamente relacionados a otros bienes en los mercados. Esto los hace doblemente problemáticos en el reconocimiento económico, porque su valor resulta fuertemente variable en intervalos muy breves (alta volatilidad); y porque es difícil relacionarlos con el valor de otros bienes (por escasa o inexistente materialización), lo que permitiría asignarles valores determinados.

Si bien la valoración resulta relativamente sencilla para las criptomonedas, se torna más compleja para otros tipos de criptoactivos, especialmente cuando se trata de aquellos que son menos comerciales o expuestos al mercado, y su valor no tiene representación bursátil. Por otra parte, el anonimato en las

60 De acuerdo con los conceptos de Mankiw: "1) un bien es excluyente si se puede evitar que las personas lo usen.

2) Un bien es rival en el consumo si el uso de ese bien por parte de una persona reduce la capacidad de otra para usarlo" (2012, p. 218).

transacciones de criptoactivos dificulta su control externo. También, resulta fácil simular operaciones, hacer uso indebido de los tratados internacionales para evitar la doble imposición (*treaty shopping*), y ofrece dificultades en la clasificación de los ingresos (Ojeda, 2023).

En este contexto, se forma la pregunta de investigación que se atenderá en este artículo: ¿Cómo se hace el reconocimiento contable, tributario y cambiario de los criptoactivos en Colombia, y qué oportunidades de mejora ofrece? Para efectos de resolver esta pregunta, nos concentraremos exclusivamente en los aspectos generales del reconocimiento contable, tributario y cambiario, y su valoración consecuente. Luego, seguiremos con las apreciaciones doctrinales de autoridades y académicos, y las propuestas normativas de regulación que han llegado a Colombia. Con esto, pasaremos a dar nuestras consideraciones sobre las limitaciones de las normas existentes, de las propuestas de regulación, y cerraremos con nuestras recomendaciones y conclusiones.

1. Concepto genérico de criptoactivos y clasificación aplicada en este artículo

Considerando la variedad de definiciones que han sido emitidas por diversas autoridades y académicos, y sin preferir alguna en particular, se partirá del concepto de Criptoactivos como representaciones digitales de valor criptográficamente seguras, que pueden transferirse, almacenarse o negociarse electrónicamente mediante tecnología de registro distribuido (DLT) o tecnologías similares (Ripley y Heindler, 2023; Betancur y Gómez Torres, 2025). En particular, debe resaltarse que la DLT implica una descentralización de las operaciones con criptoactivos; y que su criptografía, si bien guarda un historial de sus operadores a los sujetos, consigue que este sea virtualmente imposible de descryptar, produciendo lo que es llamado un pseudoanonimato.

Existen diferentes tipos de Criptoactivos, como los *tokens de pago*, los *utility tokens*, *asset tokens*, y *Non-Fungible Tokens*:

- *Tokens de pago* son aquellos que son pensados como meras representaciones de valor, y están destinadas al pago de obligaciones. El ejemplo más claro de estas son las criptomonedas, como Bitcoin y Ethereum.
- *Utility tokens* son aquellos que otorgan derechos dentro de una plataforma o ecosistema. Son derechos funcionales o de consumo

en ella, y son negociables atípicos, tales como el derecho a un mejor ancho de banda, a una mayor capacidad de procesamiento, a actualizar la funcionalidad de la red, o para contribuir con trabajo, esfuerzo o recursos al sistema.

- *Asset tokens*, son aquellos que representan otros activos, como acciones de sociedades, la propiedad u otros derechos sobre objetos físicos. Entre estos, destacan los Security tokens, correspondientes a derechos sobre valores, como acciones, bonos, y otros.
- *Non-Fungible Tokens* son aquellos que son pensados como bienes únicos, no divisibles ni intercambiables. Pueden ser considerados incluso como obras de arte, y el mercado les asigna valor en el momento concreto de su transacción.

2. Antecedentes normativos

2.1. Clasificación contable de los criptoactivos

Contablemente, en el contexto de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las criptomonedas han sido tratadas como activos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados (intención de negociar), activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral (intención de acumular) o como equivalentes de efectivo (si continuamente se usa como medio de pago)⁶¹.

Sin embargo, el Comité de Interpretaciones de las NIIF (2019) no acepta la clasificación de las criptomonedas como efectivo, teniendo en cuenta que el efectivo es “un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se valoran y reconocen todas las transacciones en los estados financieros” (párr. GA3), y que ningún activo digital es base para valorar estados financieros, incluso si en ocasiones son medios de pago.

Además, la NIC 7 (Estado de flujos de efectivo) indica que los equivalentes al efectivo “son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor” (párr. 6), y la alta volatilidad de muchos de los activos digitales les impide ser efectivo también según esta definición.

61 Polatay *et al.* (2020) y Hartley (2019). En especial, Bjerg (2015) y De Filippi (2014) sostienen que son efectivo.

Tampoco serían activos financieros, dado que no caben en la definición de la NIC 32 de Instrumentos financieros, que, en su párrafo 11, considera tales solo al i) efectivo; a ii) instrumentos de patrimonio de otra entidad; a iii) derechos contractuales a percibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; a iv) derechos contractuales de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad; o a v) contratos que puedan ser liquidados empleando instrumentos de patrimonio propios de la entidad. Esto, sin perjuicio de que un criptoactivo cuente con un activo de respaldo, que se podría calificar como activo financiero, por implicar un derecho contractual de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad.

En consecuencia, el Comité considera las criptomonedas como activos intangibles, siguiendo la NIC 38 (Activos Intangibles), al ser “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física” (párr. 8); o inventarios, siguiendo la NIC 2 (Existencias), como activos “poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación” (párr. 6, ord. A). Para definir cuál, el Comité se inclina por examinar la finalidad de la tenencia de las criptomonedas. Si el propósito es su venta en el curso normal de explotación, deben ser catalogadas como inventarios, y si no es el caso, deben ser clasificadas como activo intangible⁶².

2.2. Tratamiento contable

Dicho lo anterior, se tiene que el reconocimiento de los criptoactivos se debe hacer una vez se identifica el control, el potencial de generar beneficios económicos, y la fiabilidad del costo inicial del activo (NIC 38, párrs. 8-17, 21-23). Ahora, debe clasificarse como inventario si hay intención de la entidad de venderlos en el curso normal de explotación (NIC 2, párr. 6). En caso contrario, deberá ser tratado como intangible.

2.2.1. Como inventario

De acuerdo con Luciani-Toro *et al.* (2023, p. 60), la medición inicial debe hacerse a partir de su costo de adquisición, incluyendo las tarifas aplicables por la acreditación del criptoactivo (NIC 2, párrs. 10-11). La medición posterior debe valuarlas al menor el costo y el valor neto realizable. El valor neto realizable de una será el precio de cotización anunciado en su mercado activo menos las comisiones estimadas que cobra la plataforma en la venta (NIC 2, párrs. 6, 28-33). Cuando el valor neto realizable resulta

62 A esta conclusión llegan también Polatay *et al.* (2020) y Luciani Toro *et al.* (2023).

inferior a su costo, se materializa un indicio de deterioro (NIC 36), el cual debe reconocerse inmediatamente en resultados, y disminuir el valor en el activo. Las reversiones de dichas pérdidas originan un incremento en el valor del inventario y un ingreso que debe reconocerse en resultados. Ahora bien, cuando el valor neto realizable exceda el costo, la entidad no deberá reconocerlo.

2.2.2. Como activo intangible

De acuerdo con Luciani-Toro (2023, p. 62), la medición inicial se debe realizar al costo de adquisición cuando se paga con efectivo, y las comisiones pagadas por la recepción del criptoactivo serán cargadas al costo (NIC 38, párrs. 25-32). Sin embargo, cuando se paga con permuta, su valor debe estimarse razonablemente (NIC 38, párrs. 45-47). La medición posterior debe hacerse según el modelo de revalorización (de acuerdo con la NIC 13 “Valoración del valor razonable”), para lo cual se sugiere seguir el valor en mercados activos según la fecha de los informes⁶³. Por otra parte, la ausencia de mercados activos puede ser un indicio de deterioro de valor (NIC 38, párrs. 75-84).

El incremento del valor debe reconocerse en el Otro resultado integral, y acumularse en el patrimonio como superávit por revaloración, a menos que sea reversión de una disminución previa, en cuyo caso debe reconocerse en el Resultado. Por su parte, la reducción del valor debe afectar directamente el Resultado, a menos que sea reversión de un incremento anterior, en cuyo caso debe reconocerse en el Otro resultado integral. Como apunte final se tiene que la vida útil de una criptomoneda sería indefinida (NIC 38, párrs. 88-89).

2.3. Tratamiento tributario

No hay norma en Colombia que regule directamente los tributos sobre los criptoactivos. Por ello, cualquier aproximación jurídica se hace con base en la ley vigente para todos los otros aspectos. Por su parte, solo la DIAN emite doctrina vinculante, pero solo le es exigible a sus funcionarios⁶⁴. Por esto, sus conceptos serán revisados junto a la demás doctrina vigente.

63 Con esto concuerda el CTCP (2023).

64 Ley 2010 de 2019. Artículo 131. Esto, en su debida proporción, sobre todo teniendo en cuenta esta obligatoriedad no le brinda al contribuyente protección cuando la doctrina viola la ley. Cf. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 16 de octubre de 2025 (exp. 28.683, C.P.: Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 9 de mayo de 2024 (exp. 28.334, C.P.: Dr. Wilson Ramos Girón), y del 11 de mayo de 2023 (exp. 26.963, C.P.: Dr. Wilson Ramos Girón), entre otras.

El medio tributario colombiano tiene diferencias conceptuales con el régimen contable, debidas a su origen en el derecho continental, el cual diferencia su regulación según el tipo de bienes que trata. Así, desde el principio se tiene claro que los criptoactivos no son efectivo ni divisas, y que, por el contrario, son bienes intangibles no relacionados con la propiedad industrial. Por lo tanto, las reglas de su valoración se deben asimilar a las de tales bienes, entre cuyas consecuencias más importantes está que las operaciones con criptoactivos no están sujetas al Impuesto sobre las ventas, de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario (ET), pero sí a los Impuestos sobre la renta, y de industria y comercio, y sus complementarios, y sobre el patrimonio.

El parágrafo 6 del artículo 21-1 del ET establece que los hechos contables deben medirse al costo de adquisición, salvo que el Estatuto disponga lo contrario, sin miras al valor actual o razonable. Por lo tanto, no se deben realizar ajustes durante todo el tiempo que los activos permanezcan en el patrimonio, pues deben llevarse según su reconocimiento inicial⁶⁵.

Ahora, si bien es claro que los criptoactivos deben considerarse poseídos en Colombia para efectos tributarios si su explotación económica ocurre en el país, la ley no explica en qué sentido se entiende que tal explotación ocurre en el país, excepto cuando son utilizados para la adquisición de otros bienes o efectivo que se encuentran en el país⁶⁶. Esto tiene relevancia también para efectos de determinar cuándo un ingreso es de fuente nacional o extranjera, teniendo en cuenta el texto del artículo 24 del ET, que solo considera de fuente nacional:

“los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación”.

Pero también la tiene para determinar si un no residente fiscal debe declararlos en Colombia⁶⁷, si un residente fiscal debe incluirlos en su declaración informativa de activos en el exterior⁶⁸, e incluso para efectos de

65 ET. Artículo 269.

66 ET. Artículo 265.

67 De acuerdo con el artículo 9 del ET.

68 De acuerdo con el artículo 607 del ET.

determinar la residencia fiscal de personas naturales nacionales colombianas según las normas del artículo 10 del ET. Ahora bien, frente al gravamen sobre el patrimonio o los ingresos percibidos por los residentes fiscales esto produce menos dificultades, pues todo activo o ingreso debe ser incluido en la declaración de renta, pero quedan dudas frente a la posibilidad de tomarse los descuentos de los impuestos pagados en el exterior por los ingresos de fuente extranjera⁶⁹, o los que permitan los convenios contra la doble imposición.

Este problema de territorialidad se hace más severo frente a los municipios, con miras a los impuestos de industria y comercio y complementarios. En efecto, la realización de ingresos debe considerarse, no a partir de la residencia fiscal, sino de la realización del ingreso en el marco de la jurisdicción municipal⁷⁰, y de acuerdo con reglas de territorialidad de las actividades industriales (como lo sería la minería o diseño de criptoactivos), comerciales (como lo serían la compraventa, seguros de criptoactivos, entre otras operaciones), y de servicios⁷¹. En este contexto, la ley determina la territorialidad del ingreso y del gravamen en el municipio donde se encuentre la producción de los criptoactivos, donde se perfeccione su venta, donde se encuentre la sociedad en que se posean, o donde se prestan los servicios correlativos, pero ofrece muchas dificultades resolver estos puntos.

Según se determine que el criptoactivo es activo fijo o inventario (en cuyo caso se le llama “movible” en el contexto tributario) (ET, Art. 60), tendrá diferente cálculo de su costo fiscal⁷², y, siendo activo fijo tenido por más de dos años, le podría ser aplicable el Impuesto a las ganancias ocasionales, con su depuración especial (ET, Arts. 299 a 315). A su vez, en el impuesto de industria y comercio y complementarios, la venta de activos fijos no está gravada⁷³, y, en todo caso, no siempre se puede hablar de ser inversionista como una actividad comercial⁷⁴. Claro está, en caso de sucesiones,

69 De acuerdo con el artículo 254 del ET.

70 Decreto 1333 de 1986. Artículo 196.

71 Ley 1819 de 2016. Artículo 343. Esto se observa en concordancia con los acuerdos municipales que implementan estos tributos en cada jurisdicción.

72 Según los artículos 74 y 75, o 62 a 65 del ET, respectivamente.

73 Decreto 1333 de 1986. Artículo 196.

74 Teniendo en cuenta que el impuesto solo grava las actividades comerciales de acuerdo con lo definido en la Sentencia de unificación jurisprudencial 2021CE-SUJ-4-002, del 2 de diciembre de 2021 (exp. 23424, C.P.: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez): “para juzgar si se realiza la «actividad comercial» gravada en el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, el criterio de decisión radica en determinar si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica, ya sea a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios, accionistas, asociados o partícipes”.

liquidaciones de sociedades, donaciones o juegos de azar, cuya ganancia sean criptoactivos, también se podría producir ganancia ocasional.

Cuando se trate de activo fijo, los contribuyentes pueden ajustar anualmente el costo fiscal según el porcentaje establecido en el artículo 868 del ET, conforme al artículo 70. Así, el costo fiscal de los criptoactivos no siempre será el precio de compra, ya que dependerá de la naturaleza del activo y de si el contribuyente está obligado a llevar contabilidad. Cuando se analicen activos movibles, deben ser tratados como inventarios.

Desde el punto de vista de la información y la fiscalización de los criptoactivos, se tiene que los formularios de declaración del impuesto sobre la renta o del impuesto de industria y comercio no cuentan con una sección específica para los criptoactivos⁷⁵. No obstante, el artículo 30 de la Resolución DIAN 162 de 2023, de información exógena nacional, establece la obligación de reportar su valor patrimonial en el Formato 1012. Así, se hace el reconocimiento patrimonial específico de los criptoactivos para efectos tributarios, si bien solo para los obligados a reportar información exógena (*id.*, art. 1). Ahora bien, para efectos de la información exógena municipal, no se ha conocido de obligación similar.

3. Antecedentes doctrinales y proyectos normativos

3.1. Consejo Técnico de la Contaduría Pública

El CTCP ha seguido plenamente las consideraciones del Comité de Interpretación de las NIIF (2019), a través de su Documento de Orientación Técnica No. 20 del 5 de junio de 2023. En especial, ha hecho apuntes concretos respecto de criptoactivos distintos de criptomonedas. Pero adiciona que, si se trata de criptoactivos respaldados por activos, que otorgan al titular el derecho a un activo subyacente (*asset tokens*), la contabilidad deberá llevarse según la naturaleza del activo subyacente.

Por su parte, indica que los *utility tokens* pueden tener características similares a los cupones, puntos de fidelidad o fichas de póquer de casino, que el titular puede canjear por bienes o servicios. Reconoce que puede haber incertidumbre sobre las obligaciones contractuales, o la entidad que asume la obligación, pero sopesa que podrían ser tratados como pago anticipado de un bien o servicio futuro.

⁷⁵ Resolución DIAN No. 000022 del 14 de febrero de 2023, y Resolución 4056 del 1 de diciembre de 2017 de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De manera análoga, entiende que los *security tokens*, como títulos, pueden dar al titular un derecho a recibir dinero en efectivo, basado en los beneficios futuros de la plataforma o en una participación residual en los activos netos del proyecto. Estos derechos pueden ser discrecionales u obligatorios, y pueden ir acompañados de la facultad de influir en la toma de decisiones. De este modo, puede existir un derecho contractual a un activo financiero de acuerdo con la NIIF9.

En todo caso, concluye que “los términos específicos de cada activo criptográfico pueden ser únicos, por lo que es importante considerar cuidadosamente su combinación de la función/objetivo comercial y la naturaleza económica, incluidos los derechos del titular, los cuales formaran la base conceptual para el reconocimiento y la medición de diferentes criptoactivos”⁷⁶.

3.2. DIAN

La ley obliga a los funcionarios de la DIAN a aplicar los conceptos de su Dirección de Gestión Jurídica. Por tanto, los conceptos de la DIAN son el modelo aplicable por ella en calidad de entidad fiscalizadora de los impuestos nacionales y del régimen cambiario.

La DIAN ha emitido múltiples conceptos sobre criptoactivos desde 2017, mas compiló sus pronunciamientos previos y estableció su postura vigente respecto a estos activos mediante el Concepto Unificado No. 018075 de 2023. Ha postulado posiciones como las ya mencionadas en materia tributaria. Sin embargo, debe notarse que su solución al problema de qué considerar “explotación de criptoactivos en Colombia”, con miras a la aplicación del artículo 265 del ET, y, por lo tanto, al reconocimiento de la posesión del criptoactivo en Colombia para efectos de los impuestos al patrimonio y sobre la renta y complementarios. Entiende tal explotación como el intercambio del criptoactivo por moneda de curso legal o divisas dentro del territorio nacional, o cuando se utilizan como medio de pago para adquirir bienes o servicios en Colombia.

3.3. Banco de la República

Desde el Concepto JDS-19261 de 2018, el Banco postula su doctrina vigente sobre el término “Criptoactivos”. Ha considerado que resultan instrumentos

76 *Id.* Página 20.

digitales de pago que pueden desempeñar funciones similares a las de otros medios de pago tradicionales, a pesar de no ser moneda de curso legal en Colombia, y presentar notorios riesgos inherentes.

En el concepto C21-102745 de 2021, ha establecido los siguientes criterios respecto a los criptoactivos:

- i. No se consideran moneda nacional ni extranjera, con lo cual coinciden con las autoridades contables y tributarias. Por lo tanto, no constituyen dinero, divisa o efectivo para efectos legales.
- ii. No son considerados activos financieros ni activos de inversión en términos contables. Tampoco, son un valor de los regulados para captación de recursos del público, de la Ley 964 de 2005, por lo que se debe evitar su mención o asimilación.
- iii. No existe obligación legal de aceptarlos como medio de pago, ni en el ámbito nacional ni en el comercio exterior.
- iv. Las transacciones con criptoactivos no están respaldadas por garantías estatales o privadas ni cubiertas por seguros de depósito, lo que incrementa el riesgo para sus usuarios (JDS-CA-13581 de 2019).

De este modo, se observa que la norma cambiaria no considera en ningún sentido las operaciones con criptoactivos, excepto en la medida en que conciernan o paguen obligaciones de los siguientes tipos:

“1. Importación y exportación de bienes. 2. Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes, así como los costos financieros inherentes a las mismas. 3. Inversiones de capital del exterior en el país, así como los rendimientos asociados a las mismas. 4. Inversiones de capital colombiano en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas. 5. Inversiones financieras en títulos emitidos y en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas, salvo cuando las inversiones se efectúen con divisas provenientes de operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario. 6. Avalos y garantías en moneda extranjera. 7. Operaciones de derivados”⁷⁷.

77 Resolución Externa 1 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República. Artículo 41.

3.4. Doctrina Académica

Además de la doctrina académica contable repasada, un sector de la misma señala que valdría la pena crear una nueva clasificación contable⁷⁸. Sin embargo, una mayoría considera que:

“el actual marco normativo de las NIIF contiene las disposiciones necesarias para el registro contable de las criptomonedas. De hecho, la naturaleza y las características de las criptomonedas son congruentes con los respectivos criterios de reconocimiento para admitir su incorporación como activos en el conjunto completo de estados financieros. El objetivo de la tenencia de las criptomonedas, por parte de la entidad, determinará si su clasificación estará enmarcada en el rubro financiero de inventarios (venta o transferencia en el curso normal de explotación) o si deberá formar parte de los activos intangibles (conservación más allá del curso ordinario del negocio). [...] la emisión de un estándar único para criptomonedas no constituye un compromiso imperioso para el ente regulador”⁷⁹.

Así, en líneas generales, el reconocimiento y medición contable están mayormente atendidos con las normas existentes, independientemente de las dificultades que esto implica en algunos casos.

Mas otro asunto es el reconocimiento tributario y cambiario, donde la legislación parecería estar por detrás del reto que la realidad le plantea. Ya se observaron las dificultades de la territorialidad de las operaciones y de la explotación económica, propios de una legislación tributaria y cambiaria nacida en tiempos de las economías nacionales no globalizadas, y previas a la economía digital. Pero también, Betancur y Gómez Torres (2025, p. 36) han considerado como riesgos financieros de los criptoactivos: 1) efecto pirámide al no poderse intercambiar con dinero legal, 2) volatilidad, 3) seguridad, pese a la criptografía que lo respalda, 4) lavado de activos y financiación del terrorismo, e 5) inestabilidad financiera y económica. Y estos riesgos no escapan de los intereses tributarios y cambiarios de los países.

Desde el punto de vista tributario, el problema normativo es el equilibrio de justicia y capacidad contributiva, pero le sigue el de establecer las

78 Por ejemplo, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (2020) y el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (2019).

79 Luciani Toro *et al.* (2023), secundado por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (2019), y diversas autoridades nacionales, como el CTCP colombiano (2023).

capacidades estatales para hacer cumplir las normas. En efecto, las dificultades en la medición de los hechos económicos representan problemas en la determinación de la capacidad contributiva, y, por tanto, en la medición de la base gravable de los diversos tributos, directos e indirectos. Asimismo, la falta de control de las operaciones incentiva la falta de aplicación voluntaria de las normas por falta de prevención general de los ilícitos, e impide a la Administración actuar en defensa de las. De este modo, las economías íntegramente transadas en criptoactivos podrían escapar completamente a la supervisión y control económico estatal, afectando el recaudo tributario⁸⁰.

Desde el punto de vista cambiario, el efecto es similar. Recuérdesse que los cambios solo conciernen a la realización de las operaciones enunciadas en el artículo 41 de la Resolución Externa 1 de 2018. Por ello, el control cambiario, dirigido a estimular la inversión de capitales del exterior, controlar los movimientos de capital, mantener un nivel de reservas internacionales suficiente, y coordinar las políticas macroeconómicas, entre otras (Ley 9ª de 1991, Art. 2), no es concernido por la generalidad de las operaciones con criptoactivos. Sin embargo, el mercado de criptoactivos ya no es mínimo, y puede constituir inversión extranjera, tiene efectos sobre el movimiento de capitales, las existencias de reservas internacionales, y las políticas macroeconómicas. Así, el registro y control cambiario de las operaciones con criptoactivos sería el paso a seguir.

3.5. Propuestas de regulación anteriores y vigentes

En Colombia, el Congreso de la República de no se interesó prontamente en la regulación de los criptoactivos. Solo hasta 2018 aparece el primer proyecto de ley al respecto, el 28S de 2018, el cual propuso obligar a los prestadores de servicios de intercambio de criptoactivos a adoptar sistemas de prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo (LA/FT), y asignaba al Ministerio de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones (MinTIC) las funciones de inspección, vigilancia y control de las mismas. Además, proponía crear un impuesto indirecto del 5% sobre “cualquier transacción que se realice con monedas virtuales, dentro del territorio colombiano, desde este y hacia el exterior, o desde el exterior hacia Colombia”⁸¹. Sin embargo, no tuvo debate, y fue archivado.

En 2019 fue presentado un nuevo proyecto, el 268S de 2019, con un énfasis más suavizado frente a la prevención del LA/FT, sin asignación especial

80 Con esto han estado de acuerdo Munizaga Prunés (2025), Ramírez Pérez (2025), Baer *et al.* (2023), y la OCDE (2020).

81 Artículo 14.

de la inspección, vigilancia y control, pero obligando a los proveedores de servicios de criptoactivos (PSC) a garantías de seguridad de la información y de los controles de acceso, entre otros derechos a favor de los participantes del mercado de criptoactivos. Este proyecto tampoco tuvo debate, y también fue archivado.

Luego, siguió el 139C de 2021 y 267S de 2022, el cual avanzó 3 debates legislativos, y no alcanzó a tener oportunamente su cuarto debate para ser aprobado por el Congreso. Sin embargo, este no trató aspectos contables, tributarios o cambiarios, por lo cual no se discurrirá sobre él.

Cabe destacar que en el proyecto de ley 283C de 2025, de financiamiento del Presupuesto General de la Nación de 2026, en cuyos artículos 46 a 52 se propuso dar a los criptoactivos el tratamiento de sus activos subyacentes, considerar no poseídos en Colombia todo criptoactivo que no lo tenga, y obligar a los PSC a reportar operaciones de usuarios que superen cierto monto anual. Sin embargo, este proyecto fue archivado en el Congreso.

Actualmente, se encuentra en trámite en el Congreso de la República el Proyecto de Ley 510C de 2025, cuyo objetivo es regular las actividades relacionadas con los criptoactivos en Colombia. El proyecto fue aprobado en primer debate el 14 de mayo de 2025, y espera su debate en plenaria de la Cámara. Este proyecto busca, en particular, establecer normas que incidan en la operación de las instituciones financieras con criptoactivos, y en el control de la información vinculada a estos activos, lo que podría fortalecer la supervisión y mitigación de riesgos asociados a su uso. En materia tributaria destacan los artículos 4 y 16. El artículo 4 propone la creación de un registro de titulares de criptoactivos. Y el artículo 16 ordenaría inicialmente aplicar la legislación tributaria vigente a los criptoactivos, sin modificar las condiciones actuales contables o tributarias de su reconocimiento.

Finalmente, debe tenerse en consideración el Marco de Reporte de Criptoactivos de la OCDE⁸² (o CARF, por sus siglas en inglés), el cual Colombia firmó en octubre de 2024, y que espera su debido trámite de ley para implementarse a partir de 2027. El CARF busca que los Estados intercambien información sobre los que llama “Criptoactivos relevantes”, que serían todos aquellos que pueden ser usados para propósitos de pago o inversión, excluyendo las criptomonedas estabilizadas y los criptoactivos que son divisas emitidas por bancos centrales. Específicamente, se busca

82 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, que comprende 38 de los Estados más desarrollados del mundo actual (OECD por sus siglas en inglés).

que los PSC hagan reporte de los intercambios de criptoactivos por divisas o por otros criptoactivos, y de las transferencias de criptoactivos. Esto, complementado con la obligación de hacer conocimientos del cliente y debidas diligencias previas al ingreso de individuos a los mercados.

4. Consideraciones frente a las normas contables, tributarias y cambiarias

4.1. Situación ante las normas actuales

Arango-Arango *et al.* han postulado como mayores riesgos de este ecosistema en el mediano plazo:

“1) la integridad financiera y fiscal, debido a que estos esquemas pueden convertirse fácilmente en canales para actividades asociadas al lavado de activos, la financiación del terrorismo (LA/FT) y la evasión tributaria, y 2) la protección del consumidor frente a los riesgos asociados con estos esquemas y con los operadores especializados que ofrecen servicios de negociación, custodia y transferencia de fondos en estos Criptoactivos” (2018, p. 40).

Con miras a lo dicho a lo largo de este artículo, se pueden sintetizar los siguientes retos en el contexto de las normas vigentes:

Tabla 1. Riesgos contables, tributarios y cambiarios de los criptoactivos.

Contables	Tributarios	Cambiarior
Valoración de los activos, inicial y posterior, por la descentralización, la alta volatilidad, especialmente cuando el criptoactivo no ha tenido valoración previamente o no está expuesto al mercado ni tiene representación bursátil.	1. Evasión tributaria (por dificultades en clasificación, <i>treaty shopping</i> y simulación de operaciones). 2. Determinación del lugar de explotación del criptoactivo. 3. Control de las operaciones y de los contribuyentes.	1. Falta de registro de las operaciones. 2. Efectos en la inversión internacional y el mercado de capitales. 3. Efectos en la política macroeconómica.

Frente a todo esto, debe decirse que las normas contables actuales dan buenas referencias para la determinación de los valores, sea como inventarios o como intangibles, mase la valoración de los criptoactivos depende de su exposición al mercado, y, eventualmente, del valor razonable de los mismos.

Por otra parte, el problema de la valoración de activos que no han sido expuestos al mercado o transados parece ser ineludible, de modo que

se puede concluir que la normatividad contable ha reaccionado de forma prudente y adecuada al reto de los criptoactivos, dado que no ha obligado a pensar desde cero una nueva manera de contabilizar, y se usan como referencia dos tipos de hechos económicos ya estudiados. Por lo tanto, en este artículo no hacemos propuestas de modificación del reconocimiento contable de los criptoactivos.

En un orden de menor a mayor dificultad, se tiene a los activos digitales representativos (*asset tokens*), seguidos de los activos fungibles (*tokens de pago* y *utility tokens*), y, finalmente, los activos no fungibles. A su vez, vale la pena resaltar que algunos criptoactivos ni siquiera fueron adquiridos con dinero, como para expresarlos directamente en alguna moneda.

Asunto aparte son las normas tributarias y cambiarias. La norma sustancial tributaria colombiana cuenta con el impase de no haberse acompasado con la actualidad de la economía digital, y más aún con los problemas propios de la descentralización y el pseudoanonimato de las operaciones con criptoactivos, que producen problemas para la determinación de la territorialidad para efectos de los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio, y de industria y comercio, y sus complementarios.

Por eso mismo, puede ser difícil determinar cuáles son los criptoactivos poseídos o explotados en Colombia, o el municipio en el que se entiendan percibidos los ingresos. Así, incluso superadas las dificultades del reconocimiento y medición contable de los criptoactivos, determinar la procedencia de su declaración tributaria es un grado adicional de dificultad.

Otro obstáculo para el recaudo es la falta de información para fiscalizar estos tributos, lo cual desincentiva al contribuyente de cumplir con normas que ya de por sí son complejas de aplicar. Por lo pronto, es positivo contar con la información exógena de renta, pero esto depende totalmente del mismo contribuyente, y no es contrastable con ninguna base de datos existente. Así, un contribuyente solo necesitaría reportar lo mismo que lo que declara, y la DIAN no podría objetar nada de ello. Pero la búsqueda de información sobre criptoactivos ofrece un problema adicional, y es que no siempre se tiene a quién pedírsela, o como hallarla, más cuando se observan transacciones transnacionales con usuarios sin identificar plenamente, o mediante plataformas o PSC no identificables o en el exterior.

Además, por la falta de resolución de casos en esta materia, lo cual se debe tanto a la ignorancia del tema en las administraciones tributarias colombianas, como a la lentitud de la discusión tributaria (la cual suele

tardar diez años desde el vencimiento de la oportunidad para declarar el tributo hasta la decisión judicial de segunda instancia), y a la novedad de la materia, aún la Rama Judicial colombiana no ha establecido claras reglas de derecho aplicadas a casos concretos que indiquen cómo debería cumplirse con las obligaciones tributarias en materia de criptoactivos. Por otra parte, según se indicó, la norma cambiaria no trata siquiera el asunto de los criptoactivos, y pretende ignorar sus efectos en todos los ámbitos.

4.2. Análisis de las propuestas regulatorias vigentes

Las propuestas vigentes representan atención parcial a las problemáticas halladas. En primer lugar, debe partirse de la total falta de atención a los problemas contables, los cuales, como se mencionó, no pueden ser más simplificados con las herramientas técnicas actuales de medición de hechos económicos. Por otra parte, para algunos de los problemas tributarios y cambiarios se han venido planteando alternativas con efectos diferentes, los cuales se pasan a estudiar:

4.2.1. Impuesto indirecto sobre las operaciones con criptoactivos

Este impuesto, propuesto en el Proyecto de Ley 28S de 2018, sustituiría el menor recaudo observado en los tributos directos afectados por el fenómeno de los criptoactivos. En efecto, al gravar toda operación basada en ellos, lleva a gravar cada momento de la cadena de valor. Sin embargo, siendo un tributo típicamente indirecto, haría falta plantear un esquema de repercutibilidad y deducibilidad para que no asfixie el mercado y las operaciones con criptoactivos. Esta solución sujetaría a los PSC que quisieran operar en Colombia, o que operaran con clientes nacionales o residentes fiscales colombianos, a recaudar y presentar declaraciones por tales operaciones.

Ahora bien, por sí sola, esta solución a la evasión tributaria sigue requiriendo una fiscalización analítica fuerte, con relevantes alcances internacionales, que actualmente no ejercen las autoridades colombianas. En efecto, se necesitaría poder determinar de manera contrastada y confrontada cuándo ocurren las operaciones con criptoactivos, y cómo medirlas en moneda nacional. Para esto, podrían combinarse herramientas como la información exógena y la facturación electrónica, con intercambios de información internacionales (como el CARF). Además, podría utilizarse la valoración diaria de las criptomonedas más reconocidas (o incluso horaria, teniendo

en cuenta su volatilidad) para simplificar la medición del valor de adquisición o de enajenación de las mismas.

4.2.2. Registro de PSC, de operaciones con criptoactivos y CARF

El reporte de operaciones con criptoactivos es fundamental para el reconocimiento de los hechos económicos por la administración pública tributaria y cambiaria. Claro está, debe estar secundado de una debida y suficiente identificación de los actores del mercado de criptoactivos, lo cual impondría otros requisitos de verificación. Si bien los criptoactivos por naturaleza son descentralizados, aquellos que son expuestos y negociados en mercados necesitan PSC que reúnan a los agentes del mercado. Allí es precisamente donde cabe poner las obligaciones de reporte, y donde se pueden imponer las sanciones y controles necesarios para verificar la legalidad de las operaciones en el mercado.

Lograr vincular a los PSC a esta función de reporte, así como a entidades financieras y de pagos que realicen giros a las PSC, o los reciban de ellos, es la clave para detectar e identificar a los contribuyentes que participan del mercado, además. Por su parte, el componente internacional y técnico del reconocimiento ya ha sido bastante avanzado a través de CARF, el cual será un estándar de reporte a la escala de la OCDE, que exige los elementos necesarios para reconocer las operaciones con criptoactivos. La debilidad de CARF, si bien es una condición de su posibilidad, es que no es un registro, sino un mero reporte anual. En este sentido, podría ser útil adicionar tal obligación de reporte con la introducción de la facturación electrónica, y la introducción de registros a modo de estados de cuenta a cargo de los PSC.

Ahora bien, los reportes y registros no atienden el problema de la valoración de los criptoactivos, ni de la determinación de su lugar de explotación. Pero sin duda son parte esencial de la solución al problema de la falta de información. Desde el punto de vista cambiario, el problema de la falta de información de las reservas podría suplirse con la información de los intermediarios del mercado cambiario que tratan con PSC y con tenedores de criptoactivos.

El principal problema de los reportes y registros es la eventual invasión de la intimidad que representaría la fiscalización de cada una de las operaciones que pudiera tener una persona⁸³. Téngase en cuenta que en Colombia y

83 Esto ya fue considerado por OECD (2023).

muchos países, la intimidad es reconocida como un derecho humano, y constituye un derecho fundamental o constitucional. Mas este debate ya fue mayormente superado en el caso colombiano, y en buena parte del mundo, como parte legítima de los esfuerzos contra el LA/FT y la evasión tributaria. Mas no es legítimo excederse, ni viabilizar cualquier intromisión en la existencia privada. Siempre debe entenderse que la averiguación de información es legítima solo en la medida en que el hecho económico a estudiar tenga relevancia social.

4.2.3. Síntesis.

En lo que sigue, se mostrará una tabla que ilustrará estas apreciaciones sobre las propuestas normativas examinadas:

Tabla 2. Retos y soluciones contables, tributarias y cambiarias en propuestas normativas en Colombia.

Reto	PL 28S de 2018	PL 268S de 2019	PL 139C de 2021 y 267S de 2022	PL 283C de 2025	PL 510C de 2025	CARF
Valoración de los activos, inicial y posterior	No atiende el problema.	No atiende el problema.	No atiende el problema.	Brinda elemento, sobre todo para <i>asset tokens</i> .	No atiende el problema.	No atiende el problema.
Evasión tributaria	Crea un impuesto indirecto sobre cada transacción, con lo cual se supliría la evasión tributaria nacional, aunque requeriría normas de fiscalización y control.	El registro de operaciones facilita hasta cierto punto su reconocimiento más se requerirían y condiciones y prohibiciones para que los PSC operen.	No atiende el problema.	Facilita la fiscalización de <i>asset tokens</i> en Colombia, pero ignora los demás.	El registro de operaciones facilita hasta cierto punto la fiscalización más se requerirían y condiciones y prohibiciones para que los PSC operen.	Viabiliza una fiscalización concreta de la propiedad y operaciones pero solo a escala internacional y para ciertos criptoactivos y operaciones.
Determinación del lugar de explotación del criptoactivo	No atiende el problema.	No atiende el problema.	No atiende el problema.	Lo resuelve solo para <i>asset tokens</i> .	No atiende el problema.	Solo respecto de la ubicación fiscal del PSC.

Reto	PL 28S de 2018	PL 268S de 2019	PL 139C de 2021 y 267S de 2022	PL 283C de 2025	PL 510C de 2025	CARF
Control de las operaciones y de los contribuyentes	Pretende superar el problema mediante el impuesto indirecto, pero ofrece problemas de capacidad contributiva.	Registro de operaciones, e identificación de usuarios.	No atiende el problema.	No atiende el problema.	Registro de operación e identifica usuarios.	Lo plantea de manera básica para ciertos criptoactivos y operaciones.
Efectos en la inversión internacional y el mercado de capitales	No atiende el problema.	Da información sobre algunos intercambios realizados, si bien no sobre las divisas.	No atiende el problema.	Da información sobre algún intercambio realizado, si bien no sobre las divisas.	No atiende el problema.	Da información sobre algunos intercambios realizados, si bien no sobre las divisas.
Efectos en la política económica						

Así, se observa que las propuestas normativas en Colombia no han atendido en conjunto los problemas contables, tributarios y cambiarios aquí identificados, ni lo han hecho de manera plena y a fondo. Ahora bien, una determinada combinación de estas propuestas, y su profundización con otras herramientas, incluso ya existentes, podría facilitar el control tributario y cambiario de los criptoactivos. En todo caso, se resalta que el CARF sería un buen avance para Colombia, pues llevaría a la fiscalización actual a una mayor información, teniendo en cuenta también que la mayoría de los PSC que operan con residentes fiscales o nacionales colombianos se encuentran en el exterior.

Conclusiones

Las recomendaciones en las circunstancias presentes deberán mejorar los factores de medición, protección del fisco y del mercado de activos digitales, y debido registro de los cambios, los cuales están siendo descuidados actualmente debido a la opacidad de la libre operatividad privada de estos activos.

La OCDE ha considerado que tales “retos surgen a partir de la falta de control centralizado, el (pseudo)anonimato, las dificultades de valoración,

las características híbridas incluyendo aspectos tanto de instrumentos financieros como de activos intangibles, y la rápida evolución tanto de la tecnología subyacente como de la forma de estos activos” (2020, p. 6). De esto se puede concluir que cualquier propuesta que busque atacar los retos mencionados, deberá partir de tratar con estas situaciones.

De manera coherente, Munizaga Prunés ha considerado que los retos mencionados se enfrentan mediante “mecanismos legales que les permitan [a las administraciones tributarias] recabar información para relacionar las direcciones de las monedas virtuales (wallets) con la identidad del propietario u operadores”, planteando como alternativa una declaración de criptoactivos (2025, p. 71). Por otra parte, frente al control de los contribuyentes y el reto del pseudoanonimato, con miras a la prevención del LA/FT, plantea que:

“También se debe tener en cuenta la importancia de regular a los Proveedores de Servicios de Activos Virtuales (VASP), siguiendo el modelo de la Unión Europea, que los reguló como resultado de la Quinta Directiva Antiblanqueo de Capitales, a través de la cual introdujo cambios para exigir compliance respecto del conocimiento de sus clientes y limitar el anonimato relacionado con las monedas virtuales y los proveedores de billeteras, aplicándose a entidades que prestan servicios de tenencia, almacenamiento y transferencia de monedas virtuales” (id., p. 72).

Frente a esto, resalta el ejemplo normativo de Australia y Canadá, los cuales realizan registros exhaustivos de cada transacción, sin dejar de incentivar la innovación en esta materia. Y observó el CARF como una atención global a un problema global, con lo cual concordamos razonablemente.

Pero, además, propone la implementación de las siguientes medidas:

1. Obligar a los PSC a recaudar información de sus operaciones y de sus clientes.
2. Asociar el acceso a *wallets*, *tokens* o contratos inteligentes a datos personales mínimos, con el objeto de aumentar la trazabilidad de las operaciones.
3. Condicionar la ejecución de contratos inteligentes a su envío automatizado a la administración tributaria.
4. Determinar cero el costo fiscal de los criptoactivos no declarados.

Ahora bien, cabe resaltar que algunas de estas propuestas son protectoras del fisco, pero exceden típicamente los alcances de una fiscalización tributaria razonable, e incluso desconocen abiertamente el principio tributario de capacidad contributiva. Así, estamos de acuerdo con que los PSC deberían conocer sus clientes, el origen de sus ingresos, y llevar un registro de sus operaciones. No obstante, esto no es mejorado mediante un acceso a *wallets*, *tokens* o a contratos inteligentes con datos personales. Por su parte, los contratos pertenecen íntegramente al derecho privado, y no se explicaría por qué solo tendrían existencia jurídica cuando son remitidos automáticamente al fisco. Y que el costo fiscal de los criptoactivos no declarados sea cero sería equivalente a considerarlos originados en transacciones fraudulentas, o como si, a pesar de las pruebas que hicieren constar lo contrario, hubieran sido conseguidos gratuitamente, por lo cual se desincentivaría el mercado.

En lugar de esto, vale la pena realizar una combinación de las herramientas de fiscalización, que permita preservar el derecho a la intimidad y el derecho y deber de tributar solo según lo ordena la ley⁸⁴. Para ello, vale la pena someter a los PSC a regulaciones de información similares a las de las bolsas de valores, depósitos de valores y entidades financieras. Es de nuestra consideración que no es necesario transformar todo el sistema tributario y cambiario para incluir la fiscalización y propiciar el cumplimiento en cuanto a los criptoactivos.

En primer lugar, se plantean las siguientes alternativas para recuperar el recaudo, para efectos de resolver la definición de la territorialidad de los impuestos sobre la renta y de industria y comercio y complementarios, y sobre el patrimonio:

- (A) Declarar sujetos pasivos del tributo a los residentes fiscales según su lugar de habitación o estadía más frecuente en el país en cada año gravable, o su domicilio reportado en el RUT.
- (B) Determinar el lugar donde se encuentren los servidores o el domicilio principal del PSC como aquel donde se obtiene el ingreso, y gravarlos allí.
- (C) Como en el Proyecto de Ley 283C de 2025, establecer la territorialidad de las operaciones con algunos criptoactivos (*asset tokens*) transparente a sus activos subyacentes, y excluir el análisis de otros criptoactivos no localizables.

84 ET. Artículo 683.

Ahora bien, frente a la posibilidad de un impuesto indirecto que recaiga sobre las operaciones con criptoactivos, debe decirse que ello sería complejo, pues involucraría la creación de un marco legal correspondiente. Mínimamente, como se mencionó, se requeriría diseñar un esquema de repercutibilidad y deducibilidad para que no se asfixie el mercado y las operaciones con criptoactivos. Para eso, podría sujetarse las operaciones con criptoactivos a Impuesto sobre el Valor Agregado, siendo responsables los PSC, y creando la facultad a favor de sus usuarios de hacer declaraciones voluntarias eficaces para aplicar los impuestos descontables. Ahora bien, frente a qué personas un PSC debería aplicar tal impuesto, quedaría aún por resolver.

En segundo lugar, se plantean las siguientes obligaciones para facilitar la fiscalización:

Tabla 3. *Propuesta normativa de fiscalización.*

Responsable	Obligación
A cargo de los PSC y de entidades financieras y pagadoras relacionadas.	1. Debida y suficiente identificación de los actores del mercado de criptoactivos, y de las cuentas que poseen, mediante obligación de recaudo de información y su registro. 2. Facturación electrónica de las operaciones con criptoactivos, con envío a la autoridad. 3. Reporte de información exógena de las operaciones con criptoactivos.
A cargo de los Estados.	4. Intercambio internacional y automático de información (como el CARF). 5. Valoración diaria (o incluso horaria, teniendo en cuenta su volatilidad) de divisas, como referencia unificada de la medición del valor de adquisición o de enajenación de las mismas, sin perjuicio de la validez de prueba en contrario.

Para hacer cumplir estas normas, haría falta condicionar la posibilidad de las PSC de operar con residentes fiscales o cambiarios colombianos al cumplimiento de las mismas.

Con la conjugación de estas medidas se lograría identificar a los usuarios de criptoactivos y sus operaciones en Colombia y en el exterior, se tendría la información necesaria para medir los hechos económicos que realicen, y se confrontarían los reportes de información y facturación entre sí. Esto requeriría una inmensa infraestructura analítica y de personal, pero permitiría dejar la fiscalización tributaria y cambiaria de las operaciones con criptoactivos en una posición similar a la de la fiscalización de operaciones

con otros activos. Ahora, esta información sería igualmente útil para efectos cambiarios, sobre todo en la medida en que los intercambios de criptoactivos se hagan por divisas, o mediante cuentas en el extranjero.

Todas las propuestas dadas requerirían trámite de ley ordinaria para implementarse en Colombia.

Como se mencionó, el registro y reporte de operaciones con criptoactivos se puede hacer obligando a sujetos identificables a hacer tales reportes, a saber, a los PSC, y las entidades financieras y de pago. Pero solo los usuarios de criptoactivos interesados en concurrir al mercado para hacerlos valer resultarían reportados. ¿Qué hay de los que quieren hacer valer? Estos ofrecen problemas más graves todavía: dado que sus criptoactivos no son valorados por el mercado, ¿cómo se deberá medir su valor para efectos contables o tributarios? Estos son problemas que exceden los alcances de esta investigación.

Muchos más problemas no han sido atendidos o resueltos en esta materia, e incluso quedarán sin identificar. Apenas nos encontramos en el comienzo del estudio económico y fiscal de este fenómeno con apenas dieciocho años de existencia sobre la faz de la tierra, y continuaremos aprendiendo a convivir con él.

Bibliografía

- Circular Externa 29 de 2014, Básica Jurídica. (2014, 3 de octubre). Superintendencia Financiera de Colombia. <https://www.superfinanciera.gov.co/publicaciones/10083443/normativanormativa-generalcircular-basica-juridica-ce-10083443/>
- Circular Externa 6 de 2025, Básica Jurídica. (2025, 25 de junio). Superintendencia Financiera de Colombia. <https://www.superfinanciera.gov.co/publicaciones/10083443/normativanormativa-generalcircular-basica-juridica-ce-10083443/>
- Compendio actualizado de la Circular Reglamentaria DCIP-83 (2023). (2023, 12 de septiembre). Junta Directiva del Banco de la República. <https://www.banrep.gov.co/es/regulacion-operaciones-cambiaras-dcip-83>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2022). *Normas Internacionales de Información Financiera*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

- Decreto 1333 de 1986, Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. (1986, 25 de abril). Presidencia de la República. Diario Oficial No. 37.466.
- Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario [ET]. (1989, 30 de marzo). Presidencia de la República. Diario Oficial No. 38.756.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2017). *Oficio 20436 de 2017*. DIAN.
- Jiménez López, C. A. (2018). *Proyecto de Ley 28S de 2018, por el cual se regula el uso de las monedas virtuales o criptomonedas y las formas de transacción con éstas en el territorio de Colombia y se dictan otras disposiciones*. Gaceta del Congreso N° 549, del 27 de julio de 2018.
- López Tenorio, J. D. & Moreno Hurtado, G. (2025). *Proyecto de Ley 510C de 2025, por la cual se regulan los proveedores de servicios de activos virtuales (psav) y se dictan otras disposiciones*. Gaceta del Congreso N° 206, del 3 de marzo de 2025.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2025). *Proyecto de ley 283C de 2025, por medio de la cual se expiden normas para el financiamiento del Presupuesto General de la Nación orientadas al restablecimiento del equilibrio de las finanzas públicas, la sostenibilidad fiscal, y se dictan otras disposiciones*. Gaceta del Congreso N° 1.734, del 18 de septiembre de 2025.
- International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters. Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 Update to The Common Reporting Standard, 8 de junio, 2023, https://www.oecd.org/en/publications/international-standards-for-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters_896d79d1-en.html
- Resolución Externa No. 1 de 2018, por la cual se compendia y modifica el régimen de cambios internacionales. (2018, 25 de mayo). Junta Directiva del Banco de la República. <https://www.banrep.gov.co/es/normatividad/resolucion-externa-1-2018>
- Sentencia del 2 de diciembre de 2021 (No. 2021CE-SUJ-4-002, exp. 23424). Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta (Julio Roberto Piza Rodríguez, C.P.).

- Sentencia del 11 de mayo de 2023 (exp. 26.963). Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta (Wilson Ramos Girón, C.P.).
- Sentencia del 9 de mayo de 2024 (exp. 28.334). Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta (Wilson Ramos Girón, C.P.).
- Serpa Moncada, H. J., Toro Orjuela, M. A., Santos García, G., & Rojas Lara, R. A. (2019). *Proyecto de Ley 268S de 2019, por la cual se regulan los servicios de intercambio de criptoactivos ofrecidos a través de las plataformas de intercambio de criptoactivos*. Gaceta del Congreso N° 334, del 9 de mayo de 2019.
- Toro Orjuela, M. A., & Rojas Lara, R. A. (2021). *Proyecto de Ley 139C de 2021, por la cual se regulan los Servicios de Intercambio de Criptoactivos ofrecidos a través de las Plataformas de Intercambio de Criptoactivos*. Gaceta del Congreso N° 990, del 12 de agosto de 2021.

9. INVERSIONES FINANCIERAS Y TRIBUTACIÓN: ANÁLISIS DE OPORTUNIDAD

Por: ANDRES MAURICIO DURAN

Abogado, Especialista Tributario,
LLM Tributación Internacional, Socio Duranwealth

Introducción: El inversionista individual frente al estado fiscalizador

Durante la última década, la inversión financiera por parte de personas naturales colombianas ha dejado de ser un privilegio exclusivo para las élites, para ser una necesidad de supervivencia económica, de construcción de futuro y, fundamentalmente, en un fenómeno aspiracional para el ciudadano promedio.

Hoy, más que nunca, los colombianos tenemos todas las facilidades para acceder desde bajos capitales a los mercados globales con dos clics. Abrir una cuenta en un bróker en el exterior se puede realizar desde la comodidad de la casa, fondear la cuenta se realiza con el uso de aplicativos tecnológicos al alcance de todos o simplemente, mediante el uso de plataformas de pago, por lo que ya es muy común ver que parte de la dinámica a la que nos tenemos que enfrentar en el trabajo tributario es entender y realizar el cumplimiento tributario de estos activos en el exterior. Ser inversionista está de moda y se ha transformado en progreso y autonomía en el imaginario colectivo del país.

Pero esta transformación responde igualmente a una realidad económica profunda. En escenarios inflacionarios consistentes, como se ha visto en nuestra economía, el simple ahorro de dinero no permite conservar si quiera su valor en el tiempo. La inflación erosiona silenciosamente el poder adquisitivo del capital deteriorando el ahorro de la mayoría de las personas. Por esta razón, en un ambiente que cada vez se preocupa más por la educación financiera, invertir deja de ser una tarea para el más sofisticado para convertirse en una estrategia básica de cuidado del patrimonio.

Adicionalmente, la inversión cumple una función estructural en el bienestar de largo plazo. Los sistemas pensionales contemporáneos generan brechas

naturales entre las expectativas de ingreso en la vejez y la capacidad real del sistema para entregar recursos a las personas pensionadas. Se junta esto a los cambios demográficos y la alta informalidad laboral de nuestra economía, que generan escenarios donde una parte significativa de la población no alcanzará pensiones equivalentes a los ingresos que recurrentemente generaban en la vida laboral activa. Por lo anterior, la inversión privada debería ser entendida como un complemento al esfuerzo del sistema pensional que debería ser fomentada, a través de incentivos como los tributarios, con el fin de que las personas puedan construir autonomía financiera futura y generar luego de un proceso disciplinado el cierre estratégico de las brechas que el sistema genera.

Invertir, entonces, cumple una doble función social y económica. Por un lado, actúa como mecanismo de preservación de valor en contextos inflacionarios; por otro, genera bienestar en el tiempo para la población de cara a los diferentes momentos de su vida económica y laboral. La rentabilidad no es únicamente un indicador financiero, o un número bruto que deba perseguir el Estado de cara al cobro de impuestos; es una herramienta para ampliar y generar oportunidades, reducir vulnerabilidad y fortalecer la independencia económica individual y familiar.

Sin embargo, esta democratización del acceso al capital se encuentra con una realidad jurídica y tributaria que no ha evolucionado a la misma velocidad que la tecnología. Mientras que para el colombiano es hoy sencillo “abrir la puerta” al mundo financiero, lo que ocurre una vez que el capital comienza a transitar por ese ecosistema es un laberinto de fricciones.

Este artículo se propone analizar, las bondades que incentivan el ahorro como las complejidades que lo asfixian. El objetivo no es solo señalar las fallas, sino analizar cómo la interacción de las normas actuales impacta la realización de estas inversiones, buscando identificar los puntos se advierte normatividad fuera de la técnica o que es difícilísima de cumplir, y que en vez de incentivar a que las personas invierten lo que hace es alejarlas de un motor de generación de bienestar para nuestra sociedad.

I. ELEMENTOS POSITIVOS DEL ESQUEMA TRIBUTARIO EN MATERIA DE INVERSIÓN FINANCIERA

Un análisis del sistema tributario no puede limitarse a señalar sus fricciones. Si el propósito del artículo es examinar cómo las normas impactan la realización de inversiones financieras por parte personas naturales en

Colombia, es igualmente necesario reconocer algunos elementos en los cuales se generan incentivos o adoptan una lógica técnica.

Nuestro sistema, aún con evidentes tensiones y complejidades especialmente frente al cumplimiento fiscal, contiene disposiciones que revelan un intento por armonizar el recaudo con la necesidad de fomentar la acumulación patrimonial o el incentivo del mercado de valores. Estos elementos positivos no eliminan las distorsiones estructurales que se analizarán, pero sí constituyen puntos de apoyo relevantes dentro del diseño normativo.

1. El reconocimiento del componente inflacionario en rendimientos financieros

El aspecto más relevante y de más difícil entendimiento por parte de los inversionistas, es el porcentaje de los rendimientos financieros que se considera como componente inflacionario y que por ende tiene la definición de ingreso no constitutivo de renta.

Nuestra norma tributaria, en su artículo 38, establece que un porcentaje de los rendimientos financieros derivados de ciertas inversiones se considera un ingreso que no es renta ya que corresponde a la inflación.

Este beneficio tributario, que aplica únicamente a personas no obligadas a llevar contabilidad, es trascendental en las principales inversiones de los colombianos, como lo pueden ser los certificados de depósito a término (CDTs) o las cuentas de ahorro, así como los Fondos de Inversión Colectiva que invierten en estos activos u otros que tienen derecho a este tratamiento.

El sistema reconoce que no todo rendimiento nominal constituye ganancia real. Una parte del rendimiento financiero corresponde, en contextos inflacionarios, a la simple preservación del poder adquisitivo del capital invertido. Gravar toda la rentabilidad implicaría, en la práctica, imponer un tributo sobre capital y no únicamente sobre renta.

El reconocimiento parcial del componente inflacionario como ingreso no constitutivo de renta muestra una comprensión técnica importante: el ingreso debe ser considerado como aquel que incrementa de una manera real el patrimonio y el impuesto debe sobre la capacidad contributiva real, más no sobre meramente ajustes del valor del dinero en el tiempo producto de la inflación.

Si bien el mecanismo no es perfecto y su aplicación está delimitada a ciertos instrumentos, su existencia constituye un elemento positivo dentro del sistema. Permite que el ahorro financiero en productos tradicionales no sea penalizado en su totalidad por el efecto de la inflación, protegiendo parcialmente la rentabilidad real, lo cual termina incentivando el ahorro formal y la intermediación financiera a través de entidades vigiladas y certificadas, protegiendo el ahorro del público y el desarrollo del mercado de capitales, lo cual es fundamental para nuestra economía en desarrollo.

2. La utilidad en la venta de acciones inscritas en bolsa colombiana

Otro elemento favorable es el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta para la utilidad en la venta de acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, siempre que se cumplan los requisitos legales vigentes respecto al porcentaje máximo de participación transferido de las acciones en circulación del emisor en el respectivo año gravable.

Esta disposición, que es el artículo 36-1 del Estatuto Tributario, constituye uno de los incentivos más claros al mercado de capitales nacional y permite que determinadas utilidades obtenidas en la enajenación de acciones listadas no se encuentren gravadas, incentivando los inversionistas para invertir en el mercado público de valores colombiano con el propósito de canalizar el ahorro del público a las empresas que han inscrito sus acciones en nuestra bolsa.

Es importante mencionar adicionalmente que este beneficio tributario se extiende a las acciones internacionales que en virtud del sistema de cotización de emisiones internacionales se ha implementado en nuestra bolsa de valores. Este sistema se ha denominado como el Mercado Global Colombiano en el cual se encuentran inscritas acciones de diversas jurisdicciones como Chile, Estados Unidos e Irlanda. Así, desde la óptica del inversionista individual, esta norma ofrece una oportunidad concreta de estructuración patrimonial, especialmente en estrategias de inversión diversificada en el mercado local.

3. El diferimiento en Fondos de Inversión Colectiva y Fondos de Pensión Voluntaria

Uno de los elementos más sofisticados del sistema tributario colombiano en materia de inversión financiera es el tratamiento basado en el principio de diferimiento en determinados vehículos colectivos, especialmente en los

Fondos de Inversión Colectiva (FIC) y los Fondos de Pensión Voluntaria (FPV).

El diferimiento implica que los ingresos por las inversiones en fondos no se causan por las valorizaciones permanentes o rotación de activos dentro del vehículo, sino únicamente en el momento en el cual el inversionista realiza los retiros de los rendimientos de estos vehículos. Esta lógica evita que se tribute sobre utilidades no percibidas o sobre incrementos transitorios que pueden revertirse como consecuencia de la volatilidad propia de los mercados financieros.

De cara a los fondos de inversión colectiva dicho diferimiento se consagra en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario, mientras que para los fondos voluntarios de pensiones se establecen en el artículo 126-1 del mismo cuerpo normativo.

El diferimiento genera un impacto profundo en el crecimiento del capital. Al no presentarse una obligación tributaria en cada período de valorización, la totalidad del rendimiento permanece invertida dentro del vehículo, potenciando el efecto del interés compuesto.

4. Fondos voluntarios de pensiones como mecanismos estratégicos de canalización del ahorro

Los fondos voluntarios de pensiones (FVP) son uno de los instrumentos más relevantes de nuestro sistema tributario para incentivar el ahorro en el largo plazo. Su arquitectura tributaria genera diversas ventajas fiscales que son estratégicas al momento de realizar un proceso de inversión articulado, y que podemos resumir de la siguiente forma.

En primer lugar, como se mencionó anteriormente, solo se genera el ingreso por rendimientos sino hasta el momento del retiro.

En segundo lugar, las personas naturales pueden utilizar los aportes realizados a estos vehículos como una renta exenta, lo cual canaliza parte del ingreso laboral hacia inversiones que tienen el propósito de ahorro de largo plazo, compra de vivienda o cierre de la brecha pensional. Lo anterior, sujeto a los límites de las rentas exentas previstas en las normas tributarias colombianas.

En tercer lugar, en caso de utilizar el capital que ha llegado con beneficio tributario a estos vehículos para los fines que la norma incentiva, que se han mencionado anteriormente, se puedan consolidar los beneficios tributarios sobre el capital y los rendimientos previamente establecidos.

En cuarto lugar, que las empresas a través de planes institucionales puedan realizar pagos a sus empleados, que puedan ser deducibles para el empleador, y que hasta el cumplimiento de una condición no se genere el efecto de ingreso para el empleado, lo cual es otro ejercicio de diferimiento fiscal que sirve estratégicamente para planear la carga tributaria de los empleados, y que directamente fomenta la cultura de inversión de los colombianos.

Es cierto entonces que los límites porcentuales y los topes legales han reducido el alcance del incentivo; pero no eliminan su relevancia e importancia estratégica, particularmente en un sistema en el cual la presión fiscal es importante.

5. La causación bajo el principio de realización financiera

Finalmente, uno de los pilares técnicos del sistema colombiano es el respeto por el principio de realización financiera como criterio general de causación del impuesto sobre la renta en personas naturales.

Las valorizaciones no realizadas no generan, en principio, obligación tributaria, sino hasta el momento en que la utilidad se materializa jurídicamente mediante el pago de unas utilidades o rendimientos, o hasta cuando se produce la enajenación del respectivo activo, lo cual es coherente con la capacidad contributiva real y evita que el inversionista deba asumir el pago de impuestos sin liquidez, o en un escenario de volatilidad, donde las valorizaciones fácilmente pueden revertirse.

6. Una lectura equilibrada del esquema

Lo anteriormente descrito demuestra que nuestro sistema no es totalmente hostil a los procesos de inversión financiera y que incluye mecanismos que logran incentivar el ahorro e inversión, así como el crecimiento del mercado de valores. El desafío no es desconocer lo que funciona, sino fortalecerlo y armonizarlo con el resto del sistema.

II. FRICCIONES Y DISTORSIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En el capítulo anterior se identificaron elementos que reflejan entendimiento técnico de las inversiones y voluntad de incentivar el ahorro formal que se convierte en inversión por parte de los colombianos. En este capítulo entraremos a examinar aquellas disposiciones que por su diseño frente a la

obligación sustancial de pago de impuestos o su dificultad de cumplimiento normativo introducen fricciones significativas e innecesarias frente a la dinámica de inversión financiera de las personas naturales.

Estas fricciones no siempre se manifiestan en una obligación más elevada de pagos. En algunos casos corresponden a constantes cambios normativos que generan falta de confianza en el proceso de inversión, asustan a los inversionistas, generan asimetrías normativas entre productos sustancialmente iguales o procesos de cumplimiento sumamente complicados para inversiones que desde su realización terminan siendo muy sencillas.

En ese sentido, siempre la pregunta debe ser: cuál debe ser la posición del Estado frente a la realización de inversiones por parte de personas naturales. Debe su visión estar enfocada en el mero recaudo impositivo o debe enfocarse en fomentar y facilitar el ahorro e inversión de las personas naturales que detrás tiene una función social de generar recursos, bienestar y cierre de brechas pensionales. A continuación, se analizan algunos de los puntos más relevantes.

1. Inestabilidad tributaria y reformas recurrentes

Uno de los factores que más impacta la inversión de largo plazo no es simplemente el valor del impuesto a pagar, sino la constante incertidumbre de cuál es la norma tributaria que va a terminar aplicando.

Durante los últimos años, el sistema tributario colombiano ha sido objeto de reformas frecuentes y estructuralmente profundas, que además se complejizan dado la constante interpretación, muchas veces encontrada y con cambios de opinión permanente, por parte de la DIAN y los tribunales en estas materias. Algunos de los temas que han tenido profundos cambios o interpretación son la tributación sobre dividendos, el impuesto al patrimonio, la interpretación sobre qué se entiende por un activo fijo, los límites en las exenciones o beneficios tributarios.

La inversión financiera, por su naturaleza, de largo plazo, y las personas la hacen para construir su futuro. El inversionista toma decisiones con base en expectativas razonables y riesgos en todas las aristas relevantes, dentro de ellas la tributación. Ahora, cuando el marco normativo cambia de forma constante, la planeación pierde estabilidad y la evaluación de rentabilidad debe incorporar un componente adicional de riesgo regulatorio. El problema

ahora radica en que la rentabilidad esperada pasa a depender también de la probabilidad de modificaciones legislativas.

Pero más allá del análisis económico, la inestabilidad normativa tiene un efecto psicológico importante, especialmente en personas naturales que no cuentan con formación especializada ni acceso permanente a asesoría contable o tributaria. Muchos inversionistas potenciales optan por abstenerse de invertir por que *“lo tributario”* se percibe como difícil y riesgoso, lo cual nunca debería ser el resultado de un sistema fiscal.

El miedo a equivocarse, a tener que pagar de más, a enfrentar contingencias por un error en el cumplimiento fiscal, termina convirtiéndose en una barrera para la participación en el mercado, mientras que, a todo nivel, partícipes institucionales, el gobierno e inversionistas están trabajando permanentemente en fórmulas para darle una mayor profundidad al mercado de valores sumando todo tipo de estrategias. En este sentido, más allá del menor recaudo potencial, lo que estamos afectando acá es el bienestar de las personas y la profundización del mercado de capitales.

Por otro lado, la estabilidad normativa cumple una función pedagógica fundamental. Las reglas claras y permanentes permiten que los inversionistas aprendan, comprendan el sistema y ajusten su comportamiento de una persona informada. Cuando las normas se mantienen en el tiempo, incluso quienes no cuentan con asesores especializados pueden interiorizar las reglas básicas y actuar con mayor seguridad jurídica. La previsibilidad facilita la educación financiera y tributaria, reduce la dependencia exclusiva de expertos y fortalece la cultura de cumplimiento.

En un sentido contrario, si estamos en un constante cambio normativo las personas, fuera de la incertidumbre, temor y la abstención para actuar, se genera un aumento significativo de errores involuntarios y planeación de todo tipo. Personas que invierten de buena fe incurren en omisiones o interpretaciones incorrectas simplemente porque el sistema cambió y no lograron comprender la nueva estructura a la par de su proceso de inversión. En este contexto, la inestabilidad no solo opera como un impuesto implícito en términos económicos, sino también como una carga que eleva el costo de invertir.

Alguien podría simplemente acudir al simple concepto de que *“el desconocimiento de la ley no sirve de excusa”*, el cual es cierto y va de la mano con la obligación de cumplir la ley. Pero considero que en este artículo esa no es la discusión, la cual radica en cómo el sistema tributario

colombiano afecta nuestro proceso de inversión, lo cual ya, como se dijo previamente, es un proceso en el cual personas de todos los niveles económicos están activas, dejando de ser un beneficio de los más ricos de nuestro país.

2. Doble tributación en utilidades empresariales

El esquema colombiano mantiene una separación entre la tributación en cabeza de la sociedad y la tributación posterior en cabeza del accionista cuando se distribuyen dividendos. Si bien existen mecanismos de integración parcial, el efecto combinado puede resultar significativo.

En términos económicos, la utilidad empresarial puede estar gravada inicialmente con el impuesto sobre la renta corporativo y, posteriormente, volver a ser gravada cuando se distribuye al accionista persona natural. Esta doble capa de tributación incrementa la tasa efectiva sobre la renta empresarial y reduce el retorno final del inversionista. Este efecto normativo puede llevar a que dichas utilidades estén gravadas a la tarifa de renta de la sociedad (35%), y que luego al ser repartidas al accionista incluyan una carga fiscal por aportes a seguridad social, más el pago del impuesto de renta a la tarifa progresiva de las personas, que como sabemos va del cero al treinta y nueve por ciento.

Luego, si integramos una tarifa de renta del 35% en la sociedad sobre utilidades, y una tarifa del 33% de renta para la persona natural, el efecto combinado podría estar alrededor del 56%. (sin considerar otros impuestos que en el desarrollo de las actividades empresariales podríamos encontrar en nuestro país).

El incentivo que este tipo de normas genera es abstenerse a invertir en acciones, particularmente en nuestro mercado de valores, y mejor invertir en otras jurisdicciones o a través de otro tipo de vehículos que brinden eficiencia a la tributación sobre dividendos. Recordemos que nuestro mercado que ha venido recuperando su profundidad en los últimos años, pero se encuentra lejos de la que podemos encontrar en mercados desarrollados⁸⁵.

Por último, parte de mi carrera profesional la he dedicado a la enseñanza de impuestos a los inversionistas y, si algo he podido advertir, es que el

⁸⁵ Según los datos de la Securities and Exchange Commission de Estados Unidos, más del 60% de los hogares participan en el mercado de valores. <https://www.sec.gov/data-research/statistics-data-visualizations/us-households-participation-capital-markets/us-households-participation-capital-markets-number-percentage-1989-2022>

aspecto más complejo que hoy tenemos en nuestra tributación de cara a la enseñanza y al entendimiento por el inversionista común es la norma sobre dividendos para personas naturales. Sencillamente es un sistema inentendible para los participantes del mercado de valores, difícil los inversionistas simplemente ven pasar en sus declaraciones, y frente a las cuales es literalmente difícil advertir un resultado.

Urge en nuestro país simplificar la tributación de dividendos si de verdad queremos propender por la estabilidad y profundidad de nuestro mercado de valores.

3. Dividendos del exterior gravados a tarifas elevadas

Al tener Colombia un sistema de renta global, los dividendos generados en el exterior por parte de residentes fiscales son por naturaleza ingresos gravados. Ahora, resulta que según los decretos expedidos por los gobiernos la tarifa de tributación en renta para estos dividendos resulta ser un plano 35%, sin siquiera revisar la progresividad propia del sistema tributario colombiano.

Así las cosas, una persona por sus rentas que van a la tabla progresiva alcanza una tarifa de renta marginal que puede ir del 0 al 39%, lo que se ha definido vía decreto es que la tributación sea un 35%. De este modo, a diferencia del sistema interno, donde existe una integración parcial entre impuesto corporativo y tributación en cabeza del accionista, en el ámbito internacional la coordinación no es equivalente.

El resultado puede ser una carga fiscal efectiva considerablemente superior a la que enfrentaría una inversión similar en el ámbito local. Esta asimetría introduce un elemento distorsivo en la decisión de diversificación internacional, lo cual es uno de los pilares de la técnica de construcción de portafolios que la mayoría de los inversionistas utilizan.

4. Descuento por impuestos pagados en el exterior y limitaciones prácticas

El principal mercado de valores en el cual se invierte a nivel internacional es el de los Estados Unidos, pero particularmente Colombia no cuenta con un tratado para evitar la doble imposición con dicho país. Lo que genera que el descuento por impuestos pagados en el exterior sea el mecanismo con el que cuentan los inversionistas en dicho mercado de valores para evitar una doble tributación.

Como entre Colombia y Estados Unidos no existe el mencionado tratado, según las normas internas estadounidenses, los ingresos como dividendos que obtenga un residente fiscal colombiano están sujetos a una retención del 30%. Luego, como es natural y se habló previamente, al ser un residente fiscal en nuestro país debe incluir el ingreso y calcular un impuesto, que según las normas colombianas estaría por el 35%. De no existir el descuento estaríamos hablando de una tributación del orden del 65% (sin que entremos a hablar de otras cargas como los aportes a seguridad social).

Entonces, afortunadamente existe la norma del artículo 254 del Estatuto Tributario que es el descuento por impuestos pagados en el exterior. Que permitiría en términos generales que los 30 pagados en Estados Unidos puedan ser restados de los 35 a pagar en Colombia, dejando una tributación solo del 35%.

Ahora bien, como muchas de nuestras normas, la redacción es enredada y ha sido producto de cambios en el tiempo. Dicha norma señala que dicho descuento no aplica cuando no se trata de inversiones especulativas, mejor dicho, que no sean activos fijos. Acudiendo a la norma del artículo 60 del estatuto tributario, quiere decir que si una persona participa activamente en el mercado de valores y compra y vende acciones, los dividendos no son sujetos del descuento por impuestos pagados en el exterior, y carga entonces con la doble tributación.

En mi opinión considero esta una salida compleja que desincentiva la inversión, limita el recaudo tributario por que empuja a los inversionistas a otro tipo de vehículos que presenten acumulación y diferimiento tributario, pero sobre todo, afecta el crecimiento patrimonial de cara a su bienestar y cierre de brechas pensionales. Sin duda esta es una de las normas que no están acordes con el desarrollo de los mercados financieros internacionales.

5. La regla del costo promedio en acciones

El tratamiento del costo fiscal de acciones bajo la regla del costo promedio constituye otra fuente de complejidad relevante. Cuando un inversionista adquiere acciones de la misma especie en distintos momentos y a diferentes precios, el sistema exige consolidar un costo promedio ponderado para efectos de determinar la utilidad en la venta.

Desde el punto de vista conceptual, la regla busca evitar arbitrajes selectivos en la identificación del costo. Sin embargo, en la práctica, su cumplimiento

puede resultar extremadamente complejo para inversionistas activos que realizan múltiples operaciones a lo largo del tiempo.

La necesidad de llevar un registro detallado y preciso de cada adquisición, así como recalcular el costo promedio ante cada nueva compra, introduce una carga administrativa significativa. En términos prácticos, en cada operación de venta es necesario ir a la historia de tenencia de las acciones para identificar los costos de compra y el número de acciones, para ver cada adquisición cuanto suma para un promedio que se da en cada venta.

Si bien la norma parece adecuada, para personas naturales que invierten en el mercado se convierte en una carga complicadísima de cumplir, producto del análisis permanente que es necesario realizar para en cada caso. Adicionalmente, los estándares internacionales y la aplicación en los brókers más relevantes se dirigen a una lógica de primero en entrar es el primero en salir, y así los mismos aplicativos entregan la información de utilidad. Por lo que a un inversionista colombiano es posiblemente necesario realizar todo un análisis adicional para poder calcular el monto del impuesto.

Esto se suma a la circunstancia que desde las normas de seguridad social se hace referencia a las normas de costo tributarias. Sin entrar a hablar mucho de este tema, recordemos que esto implica un cálculo mensual respecto del costo para poder realizar los respectivos aportes a seguridad social.

6. Limitación en la deducibilidad de pérdidas en acciones

Este no es un tema de norma, sino de justicia y equidad. Sencillamente, no resulta justo que el Estado quiera ser parte de las utilidades, pero que no quiera ver las pérdidas. La inversión en bolsa es un negocio en el cual unas veces se gana y otras veces, simplemente se pierde.

Así pues, una norma que tenemos vigente hace décadas señala que no resulta deducible la pérdida en la enajenación de acciones. Se entiende completamente que, en el contexto de la Bolsa de Colombia, si una utilidad es un ingreso no constitutivo de renta, pues la pérdida no pueda ser deducida. Ahora, si lo vemos en un contexto de inversiones a nivel internacional, donde la utilidad si es gravada, ya sea como una renta ordinaria, o una ganancia ocasional, limitar completamente la pérdida de acciones es una situación que se sale de una situación equitativa.

Otras jurisdicciones usan otro tipo de medidas para evitar que esto pueda resultar en abusos, es decir, que solo se vendan las acciones para obtener ventajas fiscales. En Estados Unidos por ejemplo existe la regla de wash sale, que incluye unas reglas para que la pérdida pueda ser efectiva para términos fiscales, particularmente limitando la compra del mismo activo o alguno similar en un periodo de tiempo.

Cuando el Estado grava las ganancias, pero restringe el reconocimiento de las pérdidas, se altera la neutralidad y se incrementa la tasa efectiva real sobre el inversionista. Esta asimetría desincentivar la toma racional de riesgo dentro del mercado.

7. Diferencia en cambio

Uno de los aspectos menos visibles, pero técnicamente más exigentes para la persona natural que invierte en el exterior, es el tratamiento de la diferencia en cambio. El artículo 288 del Estatuto Tributario establece que las variaciones en la tasa de cambio generan efectos fiscales en el momento en que se produce la enajenación del activo en el exterior, sin importar si los recursos han sido o no repatriados al país.

Más que discernir si esta regla es adecuada o no, lo que frente a la misma me parece relevante es llamar la atención sobre su impacto operativo. En la práctica, cada compra, venta, recepción de un pago o movimiento de fondos puede implicar la necesidad de realizar registros de datos que permitan en el futuro un adecuado cálculo la diferencia entre las diversas tasas representativas del mercado (TRM) aplicables. Este seguimiento exige un registro detallado y constante de la información, operación por operación.

Para un inversionista que realiza múltiples transacciones en mercados internacionales, la carga administrativa se vuelve inagotable. No se trata simplemente de conocer el valor final del portafolio al cierre del año, sino de consolidar datos precisos sobre fechas, montos en moneda extranjera y tasas de conversión aplicables a cada evento. La gestión correcta de esta información es fundamental para evitar errores en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Adicionalmente, es importante mencionar que la TRM que se mantiene en cada uno de los activos de inversión para las diversas declaraciones es el de adquisición, lo cual imprime una validación adicional para reflejar los valores patrimoniales adecuados en las declaraciones de renta, activos en el exterior y patrimonio, entre otras.

Como se puede ver con esta situación y otras advertidas, invertir en el exterior no es únicamente abrir una cuenta y operar en mercados globales. Implica asumir un compromiso permanente de seguimiento cambiario, de consolidación técnica de datos y de análisis detallado al momento de presentar la declaración de renta. Quien decide operar activamente en mercados internacionales debe ser consciente de que la diferencia en cambio no es un asunto marginal, sino un componente estructural del resultado de su inversión.

8. Consideraciones sobre el régimen simple

El Régimen Simple de Tributación fue concebido como un mecanismo de simplificación para pequeños y medianos empresarios, reduciendo cargas formales y unificando impuestos bajo una tarifa consolidada sobre ingresos brutos. Para muchos profesionales independientes y emprendedores, este sistema resulta atractivo por su *aparente* facilidad operativa y por la promesa de menor complejidad administrativa.

Sin embargo, cuando estos contribuyentes, como es natural, empiezan a querer invertir los recursos que han ganado en su trabajo, comienzan a surgir restricciones estructurales que pueden convertirse en un obstáculo significativo.

En el Régimen Simple, la base gravable se determina sobre ingresos brutos, sin depuración amplia de costos y gastos. Esta característica puede generar distorsiones evidentes en el ámbito de la inversión. Por ejemplo, si un contribuyente compra una acción por 100 y la vende por 100, el ingreso bruto de la operación es 100, aun cuando la utilidad económica real sea cero. Bajo una lógica de renta neta, no existiría capacidad contributiva; bajo la lógica del Simple, puede generarse tributación sobre el ingreso bruto, desconociendo la inexistencia de ganancia.

Adicionalmente, el régimen establece límites respecto a la participación de ingresos provenientes de rentas de capital dentro del total de ingresos brutos, usualmente restringidos a un porcentaje determinado. Cuando el componente de inversión supera dicho umbral, por ejemplo, el límite del 20%, el contribuyente puede perder la posibilidad de permanecer en el régimen. Esto obliga a una planeación constante para evitar superar topes que, en la práctica, pueden resultar difíciles de monitorear cuando se combinan actividad profesional e inversión activa.

En el caso de sociedades acogidas al Régimen Simple, existen además prohibiciones relevantes respecto a la posibilidad de invertir en acciones, fideicomisos u otras entidades legales. Estas limitaciones reducen la flexibilidad estructural del vehículo societario y pueden impedir que la empresa utilice excedentes de liquidez para realizar inversiones estratégicas.

El Régimen Simple, entonces, puede ser un instrumento eficiente desde la óptica de simplificación operativa para ciertas actividades económicas. Sin embargo, cuando se integra con una estrategia de inversión financiera relevante, sus restricciones pueden generar efectos adversos. Lo que inicialmente aparece como un vehículo estratégico de optimización tributaria puede convertirse, si no se analiza cuidadosamente, en un escenario de tributación desproporcionada o de limitación estructural para la diversificación patrimonial.

Conclusiones

La inversión financiera por parte de personas naturales en Colombia dejó de ser un fenómeno marginal para convertirse en una pieza central de la construcción patrimonial, la protección frente a la inflación y el cierre de brechas pensionales estructurales. En un entorno económico donde el ahorro pasivo pierde valor real y donde los sistemas pensionales enfrentan limitaciones evidentes, invertir no es un lujo ni una sofisticación reservada para unos pocos: es una necesidad económica y social.

El análisis realizado muestra que el sistema tributario colombiano no es completamente adverso a este proceso. Existen mecanismos técnicamente valiosos, como el reconocimiento del componente inflacionario, el tratamiento favorable de ciertas operaciones bursátiles, el diferimiento en vehículos colectivos y el respeto por el principio de realización, que revelan una intención de armonizar el recaudo con el incentivo al ahorro.

Sin embargo, estas fortalezas conviven con ciertas fricciones significativas: inestabilidad normativa, complejidad excesiva en el cumplimiento, doble tributación económica, limitaciones en el reconocimiento de pérdidas, reglas operativas de difícil seguimiento y asimetrías que afectan la neutralidad fiscal. En muchos casos, el problema no es únicamente el monto del impuesto, sino la incertidumbre, la carga administrativa y el temor que genera un sistema que cambia constantemente y que resulta difícil de comprender para el inversionista promedio.

El resultado es un escenario donde invertir exige no solo conocimiento financiero, sino una comprensión tributaria sofisticada. Y cuando esa

comprensión no está al alcance de todos, el sistema corre el riesgo de desalentar la formalidad, limitar la profundización del mercado de capitales y afectar el bienestar de quienes buscan construir autonomía económica.

Si realmente se reconoce que la inversión privada cumple una función social, preservar capital, generar bienestar futuro y complementar el sistema pensional, entonces el diseño tributario debe orientarse no solo al recaudo inmediato, sino a la coherencia, estabilidad y simplicidad. Un sistema más claro y predecible no implica menor responsabilidad fiscal; implica mayor confianza, mayor participación y, en el largo plazo, una base económica más sólida para el país.

La pregunta de fondo no es si el Estado debe tributar la inversión. La verdadera discusión es cómo hacerlo sin convertir el proceso de invertir en un laberinto que termine alejando a quienes buscan, legítimamente, construir su futuro.

10. TRIBUTACIÓN EN LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL Y CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

Por: JOSÉ DARÍO ZULUAGA CALLE

Abogado, Magister en Derecho y Tributación
Doctrinante Tributario

Por: CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA

Abogado, Contador Público, Especialista Tributario
Magister Derecho Procesal, Doctrinante Tributario

Introducción

La tributación de los contratos de colaboración empresarial puede afirmarse que presenta un punto de quiebre marcado por la expedición de la Ley 1819 de 2016. En efecto, esta reforma estructural —la última de tal envergadura adoptada en el país en los últimos catorce años— introdujo normas en torno al tratamiento tributario aplicable a esta clase de actos jurídicos. Asimismo, definió de manera expresa cuáles contratos de colaboración empresarial se integran dentro de esta categoría.

No obstante, en la actualidad, el artículo 18⁸⁶ del Estatuto Tributario Nacional ha suscitado un amplio debate, particularmente a partir de las problemáticas que subyacen al contrato en cuentas de participación. Ello

86 **Estatuto Tributario Nacional. Artículo 18. Contratos de Colaboración empresarial.** <Artículo modificado por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.

Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN, en relación con los contratos de colaboración empresarial.

Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de

se debe a que la Autoridad Tributaria ha venido interpretando un tratamiento disímil al que se desprende del tenor literal de la norma. Esta situación ha generado preocupación no solo en el ámbito empresarial, sino también en el académico, al punto de que la Universidad Autónoma Latinoamericana -UNAULA, a través de los docentes de la Especialización en Legislación Tributaria, tuvo que intervenir mediante el ejercicio del medio de control de nulidad simple, con el fin de que fuese el Consejo de Estado, como máximo órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa y operador jurídico delegado por el imperio de la ley, quien determinara de manera definitiva cuál es la correcta interpretación y aplicación de esta disposición.

En este sentido, reviste un alto grado de relevancia profundizar en el tratamiento tributario del contrato de colaboración empresarial, específicamente en el de cuentas en participación. Por tal motivo, en este artículo se estudiarán no solo los efectos derivados de la sentencia del 30 de agosto de 2024⁸⁷ —proferida dentro del proceso en el cual los autores fueron accionantes del medio de control de nulidad simple instaurado contra la doctrina institucional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, decisión que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados—, sino también diversos asuntos relacionados con el impuesto a la renta, el impuesto a las ventas y la presentación de esta clase de actos en cabeza del socio gestor en el formulario de IVA prescrito por la autoridad. Estos aspectos, desde una perspectiva práctica, permiten reflexionar acerca de las dificultades que genera la asimetría normativa que en ocasiones introduce el legislador en el complejo y apasionante mundo del derecho.

Asimismo, este artículo recopila la doctrina vigente proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en relación con el contrato de cuentas en participación, junto con algunas sentencias del Consejo de Estado que han tenido un impacto significativo en la tributación de los contribuyentes

colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado.

Parágrafo 1o. *En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación.*

Parágrafo 2o. *Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables.*

87 Consejo de Estado. Sentencia del 30 de agosto de 2024. Radicado No. 11001-03-27-000-2021-00003-00 (26085). Magistrada Ponente Stella Janeth Carvajal Bastos.

del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Sin más consideraciones introductorias, pasamos a desarrollar el derrotero propuesto en el presente artículo.

1. Contratos de Colaboración empresarial

En el estudio de las instituciones jurídicas, resulta indispensable acudir a sus orígenes, o más precisamente, a las raíces que dieron lugar al surgimiento de esta tipología contractual. Por ello, en este artículo se mencionarán, de manera sucinta, los hechos y desarrollos que condujeron a la configuración de los contratos de colaboración empresarial como una categoría propia dentro del derecho privado y, posteriormente, dentro del ámbito tributario.

1.1. Orígenes

Hablar de los orígenes de los contratos de colaboración empresarial nos conduce inevitablemente a la historia de Roma, civilización pionera del derecho privado, que ha contribuido a la construcción de esta disciplina, propia de nuestras instituciones jurídicas. En efecto, la exegesis de este instrumento jurídico se remonta a una serie de negocios realizados por figuras bien conocidas en el derecho romano como fueron Cayo y Ticio.

Así pues, todo comienza con Cayo, quien había adquirido un cargamento de trigo procedente de Egipto, destinado a ser vendido en Roma. Sin embargo, para ese entonces (año 48 a. C.), César —emperador de Roma— había declarado la guerra a Ptolomeo, a raíz del asesinato de Pompeyo Magno ordenado por el faraón. A ello se sumaba la actitud beligerante de César, quien decidió apoyar a Cleopatra VII en la disputa por el poder que ella sostenía contra Ptolomeo.

Ante la incertidumbre generada por el panorama bélico que se avecinaba, Cayo acudió a Ticio y le formuló una propuesta: asumir conjuntamente el riesgo del negocio relativo al cargamento de trigo. Ticio aceptó el acuerdo y se llevó cuatro décimos del negocio, aunque sin adelantar la parte del precio que le correspondía pagar.

Por otra parte, Cayo ejecutaría el negocio a nombre propio; por tanto, pagaría el precio del trigo pactado con el vendedor, estaría al frente de toda la logística del negocio —incluida la cadena que comprendía el embarque de la mercancía en los barcos y la posterior reventa del producto— y, además, rendiría cuentas a Ticio para determinar quién le debía a quién y en qué

cuantía. De allí, entonces, se destaca que el negocio celebrado entre Cayo y Ticio fue calificado como *societas unius rei*, al tener un único objeto.

Otro de los acontecimientos que contribuyó al perfeccionamiento de los contratos de colaboración empresarial fue el ocurrido en 1914. En efecto, en este año se promulgaron la Uniform Partnership Act y la Uniform Limited Partnership Act, cuerpos normativos que definieron el concepto de partnership como “una asociación de dos o más personas para conducir, como copropietarios, un negocio con el fin de obtener utilidades”. Estas disposiciones introdujeron un marco conceptual que consolidó una tendencia regulatoria en torno a los contratos de colaboración empresarial. Conviene destacar que la partnership se configura como un negocio en común siempre que las partes no opten por someter su relación a un régimen jurídico especial.

En consecuencia, se entiende que toda asociación que no se erija bajo la forma de una company será calificada como partnership. Entre los rasgos definitorios de esta figura se encuentra la ausencia de personería jurídica de la entidad surgida del acuerdo entre los asociados, lo cual implica que la relación jurídica se estructura directamente entre los socios y frente a terceros. Asimismo, se enfatiza la responsabilidad solidaria e ilimitada de los asociados, tanto en el plano contractual como en el extracontractual, característica que otorga singular relevancia a la confianza y a la cooperación entre los partícipes.

De esta forma, años más tarde, con la llegada del siglo XX, varios países de tradición jurídica continental comenzaron a incorporar en sus ordenamientos diversas figuras destinadas a estructurar negocios de naturaleza colaborativa. Así, por ejemplo, en Francia se crearon las Agrupaciones de Intereses Económicos; en Italia, los Consorcios; en Portugal, el Agrupamiento Complementario de Empresas; en España, las Agrupaciones de Interés Económico y las Uniones Temporales de Empresas; en Argentina, el Agrupamiento de Colaboración y la Unión Transitoria de Empresas; y en Brasil, diversas modalidades de consorcios empresariales.

Expuesto este panorama general sobre la evolución de los contratos de colaboración empresarial en distintos sistemas jurídicos, es oportuno retomar el hilo conductor del presente artículo. En lo que sigue, se abordará desde una perspectiva académica qué debe entenderse por contratos de colaboración empresarial, para posteriormente desarrollar una clasificación sistemática de las principales categorías que los integran.

1.2 Definición jurídica y categorías del contrato de colaboración empresarial

Siempre que se aborda un tema jurídico, resulta indispensable iniciar por su fundamento conceptual; es decir, por la definición del objeto de estudio que se pretende desarrollar. En esta oportunidad, corresponde acudir a lo que la doctrina ha entendido por contrato de colaboración empresarial. Al respecto, la Superintendencia de Sociedades ha considerado estas figuras como mecanismos jurídicos mediante los cuales varias personas — naturales o jurídicas— se articulan para integrar esfuerzos, conocimientos y capacidades técnicas o científicas con el propósito de desarrollar una gestión orientada a intereses recíprocos. Se trata de estructuras basadas en una lógica asociativa en la que no existen socios en sentido estricto, sino un modelo colaborativo destinado a ejecutar uno o varios proyectos, preservando cada participante su independencia jurídica y operativa.

Ahora bien, entre las principales características de este tipo de contratos sobresalen:

- a. **Predominio de la libertad contractual.** Se trata de un contrato en el cual impera la autonomía de la voluntad privada. En consecuencia, el principio *pacta sunt servanda* se erige como uno de sus elementos estructurales, pues el acuerdo de voluntades adquiere fuerza vinculante y se convierte en ley para las partes, según lo ha reconocido de manera reiterada la doctrina.
- b. **Régimen de responsabilidad.** La responsabilidad de las partes suele estar regulada directamente en el acuerdo que estas celebren. Aunque existen excepciones —como ocurre en las uniones temporales y en los consorcios, donde la Ley 80 de 1993 establece con claridad el alcance de la responsabilidad frente a terceros—, en la mayoría de los contratos de colaboración la determinación del régimen aplicable depende de lo pactado en una cláusula específica dentro del acuerdo.
- c. **Carácter *intuitu personae*.** Estos contratos suelen tener una naturaleza *intuitu personae*, lo que significa que se celebran atendiendo a la confianza, cualidades o características particulares de una de las partes. Por ello, no es posible sustituir a un contratante por un tercero sin afectar la esencia del acuerdo y, en muchos casos, sin el consentimiento previo de los demás participantes
- d. **Participación en utilidades y pérdidas.** De acuerdo con la práctica y la costumbre comercial, cada parte participa en las utilidades o pérdidas

del negocio, en proporción al derecho o participación definido en el contrato. Esta asignación dependerá de lo negociado por las partes y deberá constar expresamente en el acuerdo correspondiente.

- e. **Aportes admisibles.** Entre los elementos que integran este tipo de contratos destaca la amplia libertad para aportar cualquier clase de bienes que contribuyan a su ejecución. Así, pueden aportarse bienes muebles o inmuebles, corporales o incorporeales, fungibles o no fungibles, siempre que el aporte resulte funcional al objeto contractual expresamente definido en el acuerdo de colaboración.
- f. **Necesidad de sustancia económica y prohibición de simulación.** El contrato debe revestir una auténtica esencia económica, de manera que no dé lugar a situaciones de simulación o, en sentido estricto, a un uso abusivo del derecho. En materia tributaria, la Sección Cuarta del Consejo de Estado —en sentencia del 2 de agosto de 2017, con ponencia del consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez— se pronunció sobre esta exigencia, concluyendo:

“5.12. La Sala reitera que no es forzoso para la Administración aceptar de manera incondicional la apariencia de los contratos suscritos por los contribuyentes, cuando de las pruebas aportadas en el trámite administrativo surge que en realidad, el acuerdo de las partes corresponde a un contrato diferente señalado por el contribuyente.

5.13. Así las cosas, se concluye que si la administración, en el proceso de fiscalización, encuentra serios elementos de juicio que le permiten inferir que un contrato, que en apariencia corresponde al de colaboración empresarial, en realidad, concierne a uno de prestación de servicios, se invierte la carga de la prueba, correspondiéndole al contribuyente probar la realidad contractual.”⁸⁸

De otra parte, tal como lo ha señalado la doctrina institucional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el concepto de *contrato de colaboración empresarial* constituye el género, mientras que sus diferentes modalidades representan las especies que lo integran. Así pues, basándonos en esta premisa, puede colegirse que dicho género se clasifica de la siguiente manera:

⁸⁸ Consejo de Estado. (2017, agosto 2). Sentencia del 02 de agosto de 2017, Radicado 17001233100-2012-0019-01. Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Contratos generales

Son aquellos actos jurídicos considerados típicos, dado de que se encuentran expresamente regulados por el ordenamiento jurídico. Dentro de esta modalidad encontramos:

- Consorcios
- Uniones temporales
- Contrato en cuentas de participación
- El Contrato de fiducia.

Contratos especiales

En contraste con los contratos generales, los contratos especiales son aquellos catalogados como atípicos, esto es; que no se encuentra una ley expresa que regule su debido tratamiento. Por tanto, estos vacíos jurídicos se llenan con otras disposiciones o por el desarrollo académico que realizado la doctrina o la jurisprudencia de las altas Cortes. Hacen parte de esta clase de contratos:

- El Contrato de distribución
- Joint venture

Ahora, si bien cada uno de estos tópicos jurídicos se compone de una serie de elementos que los diferencian entre sí, lo cierto es que, desde el punto de vista tributario, el legislador definió —a partir del año 2016— la expresión jurídica sobre la cual se fundamenta la forma de cuantificar la carga impositiva aplicable a todos ellos.

En consonancia con lo anterior, y teniendo en cuenta que el objeto principal de este artículo es el análisis tributario de los contratos de cuentas en participación, se dedicará un apartado a realizar una descripción general de los elementos jurídicos que integran esta figura. Posteriormente, se abordarán una serie de problemáticas tributarias identificadas en esta modalidad de negocio jurídico.

2. Contrato en cuentas de participación

El contrato de cuentas en participación es una figura jurídica típica, en la medida en que se encuentra reglamentada en el Código de Comercio

colombiano. Se afirma, entonces, que se trata de un contrato de naturaleza asociativa, con características jurídicas propias, normado y autónomo, que implica una gestión individual, pero con resultados comunes y repartibles entre sus socios. En palabras del exmagistrado de la Corte Suprema de Justicia, Jaime Arrubla Paucar:

“Es un contrato como cualquier otro, con una nominación propia y una reglamentación independiente, el cual se añadió en el título X del libro de las sociedades, por razones que obedecen más a la historia que a la técnica jurídica, dado que su reglamentación debería encontrarse ubicada en el libro de los contratos mercantiles”.

Dentro de sus principales características se destacan:

- (a) La ausencia de personería jurídica, a diferencia de lo que sucede con las sociedades. Como se mencionó anteriormente, se trata de un acto jurídico de índole colaborativo en el que dos o más personas se unen para desarrollar un objeto lícito, sin que ello implique la creación de un ente con personería jurídica propia.
- (b) La falta de solemnidades específicas para su validez. En consecuencia, no requiere escritura pública, documento privado ni otras formalidades especiales. En términos más simples, esta modalidad contractual no exige actos particulares para su perfeccionamiento, pudiendo incluso celebrarse de manera verbal, pese a las dificultades probatorias que ello podría generar.
- (c) La carencia de un nombre, de un patrimonio social común y de un domicilio. Como lo ha señalado la Superintendencia de Sociedades, el contrato de cuentas en participación no constituye un ente social, pues no contiene el *animus societatis* o *affectio societatis*, que constituyen elementos esenciales del contrato de sociedad.
- (d) Su duración, la cual se limita al periodo necesario para la ejecución del negocio jurídico que constituye su objeto. No obstante, dicho término puede finalizar de manera anticipada por factores ajenos a las partes o por circunstancias conocidas por ellas que justifiquen la terminación prematura del acuerdo.
- (e) Según la legislación comercial, pueden participar dos o más personas que ostenten la calidad de comerciantes. No obstante, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha interpretado, en sentencia del 1 de

abril de 2004 (expediente 13724) y posteriormente en providencia del 12 de octubre de 2006 (radicado 25000-23-27-000-2002-00141-01 [15272]), que de una lectura armónica de las disposiciones del Código de Comercio se colige que no existe impedimento para celebrar un contrato de cuentas en participación entre no comerciantes. Ello obedece a que la determinación de la eventual ilegalidad de este tipo de negocios corresponde a la jurisdicción ordinaria y, mientras no haya decisión en contrario, el contrato se presume válido y produce efectos jurídicos. Además, no existe disposición en el ordenamiento jurídico que prohíba a una persona no comerciante celebrar un contrato en cuentas de participación.

Así las cosas, y en virtud del principio según el cual “*Quod non est prohibitum, licitum est*”, una persona no comerciante puede celebrar este tipo de actos jurídicos, a la luz del principio de autonomía de la voluntad.

De otra parte, la ley distingue dos tipos de partícipes en los contratos de cuentas en participación. El gestor es quien ejecuta todas las operaciones, figura como único dueño frente a terceros y responde de manera exclusiva ante estos. Los partícipes ocultos son aquellos que no se muestran frente a terceros y esperan recibir una renta pasiva derivada del rendimiento convenido en el negocio jurídico. Asimismo, todos los partícipes deben contribuir con un aporte en dinero o en especie para el negocio común y pactar con claridad la proporción en la que participarán en las ganancias o pérdidas.

- (f) En cuanto a las obligaciones de las partes, estas dependerán de la calidad que ostenten dentro del contrato. Así, el socio gestor será responsable de explotar el negocio con la diligencia debida y deberá responder frente a los acreedores por las deudas adquiridas en desarrollo del contrato. También está obligado a rendir cuentas a los partícipes ocultos y a liquidar los resultados obtenidos, de conformidad con la participación que corresponda a cada uno según lo pactado.

Por su parte, los partícipes ocultos están obligados a cumplir con el aporte convenido en el contrato, ya sea en dinero o en especie, y no deben intervenir en las operaciones propias de la gestión, pues dicha responsabilidad recae exclusivamente en el gestor. Entre sus derechos se encuentra el de inspeccionar los libros contables en los que se registran todas las operaciones derivadas del contrato de cuentas en participación.

Expuestos los principales aspectos jurídicos que surgen del contrato de cuentas en participación conforme a la legislación comercial, procede ahora analizar la tributación en esta clase de negocios.

2.1 Tributación del Contrato en cuentas de participación

Entremos en materia respecto de la tributación aplicable a los contratos de colaboración empresarial, en particular al contrato de cuentas en participación, donde se realiza un análisis técnico del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Asimismo, se abordarán algunas de las principales problemáticas que se presentan en torno a estos tributos, incluyendo aspectos de carácter formal relacionados con la presentación del Formulario 300 del IVA, a cargo del socio gestor.

Dicho esto, pasemos a examinar, desde una perspectiva estrictamente pragmática, las dificultades en materia tributaria que actualmente afronta el régimen del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

2.1.1. En el Impuesto de Renta y Complementarios

El régimen del Impuesto sobre la Renta y Complementarios ha experimentado una evolución normativa significativa en lo referente a los contratos de colaboración empresarial. En este contexto, la primera disposición que reguló esta clase de negocios jurídicos fue el artículo 18 de la Ley 223 de 1995, normativa que estableció pautas sobre la tributación de los contratos de colaboración empresarial, con especial énfasis en los consorcios y uniones temporales. Dicha disposición determinó la forma en que debían asignarse los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones a cada uno de los consorciados y miembros de la unión temporal.

Asimismo, esta proposición jurídica extendió sus efectos a las sociedades unipersonales, equiparándolas a las sociedades de responsabilidad limitada para fines fiscales. Como puede apreciarse, para aquella época, el ordenamiento jurídico tributario colombiano no contemplaba un tratamiento específico que regulara la tributación aplicable al contrato de cuentas en participación. Fue entonces el Consejo de Estado, mediante sentencia del 30 de mayo de 1997⁸⁹, quien trazó las directrices para definir la manera en que debían tributar tanto el socio gestor como el partícipe oculto en esta clase de negocios.

89 Consejo de Estado. Sentencia del 30 de mayo de 1997. Radicado No. 76001-23-31-000-1997-08258-01. Magistrado Ponente Delio Gómez Leyva.

En este punto resulta necesario destacar que la jurisprudencia emitida por el máximo órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa concluyó que todos los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones derivados del contrato de cuentas en participación debían tributar exclusivamente en cabeza del socio gestor, por ser este el sujeto visible y responsable ante terceros, conforme a las reglas del derecho comercial. Por su parte, respecto de las utilidades generadas en el negocio jurídico, el partícipe oculto únicamente debía de exigir el pago de la participación que le correspondía, mientras que el socio gestor debía reconocer dicha porción como una expensa necesaria y procedente en la depuración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Con el fin de facilitar la comprensión del lector, presentaremos un ejercicio cuantitativo que permita visualizar con mayor claridad cómo operaba este tratamiento fiscal antes del 1 de enero de 2017. Para ello, supongamos dos sociedades: A, en calidad de socio gestor, y B, como partícipe oculto. Además, asumamos que el contrato estableció una distribución de utilidades del 60 % para la sociedad A y 40 % para la sociedad B. De igual forma, imaginemos que las operaciones ejecutadas en desarrollo del contrato arrojaron las siguientes cifras:

Tabla No. 1: Balance de comprobación del contrato en cuentas de participación para el caso hipotético planteado.

Rubro	Valores del negocio jurídico
Disponible	\$100
Cartera Comercial por cobrar	\$350
Activos por Impuestos	\$120
Inventarios	\$850
Propiedad Planta y Equipo	\$1.000
Intangibles	\$750
Cuentas comerciales por pagar	(\$1.180)
Pasivos por Impuestos	(\$490)
Aportes	(\$1.000)
Ingresos	(\$5.000)
Costos	\$2.500
Gastos de administración	\$700
Gastos de distribución y ventas	\$800
Otros gastos	\$500
Sumas iguales	\$0
Nota: Los valores en negativo corresponden a la naturaleza crédito de la cuenta contable	

Fuente: Elaboración propia

Nótese entonces del balance de comprobación expuesto en la Tabla No.1, que el negocio jurídico tuvo ingresos por valor de \$5.000, así como un total de costos y deducciones que asciende a la suma de \$4.500⁹⁰, por tanto, la utilidad de la operación fue de \$500. Digamos que, para efectos académicos los valores contables son exactamente iguales a los fiscales, de manera que no existen diferencias entre marcos normativos. Así las cosas, y considerando la tributación para el contrato en cuentas de participación antes del 1 de enero de 2017, la carga impositiva para el socio gestor y el partícipe oculto se ilustra a continuación:

Tabla No. 2: *Tratamiento tributario del contrato en cuentas de participación antes del 1 de enero de 2017*

Socio Gestor	Valores	Socio Oculto	Valores
Ingresos	\$5.000		
Costos	(\$2.500)		
Ganancia bruta	\$2.500		
Gastos de administración	(\$700)		
Gastos de distribución y ventas	(\$800)		
Otros gastos	(\$500)		
Ganancia antes de impuestos	\$500	Renta pasiva del socio oculto	\$200
Gasto por participación del partícipe oculto (40%)	(\$200)		
Base gravable del Impuesto de renta	\$300	Base gravable del Impuesto de renta	\$200
Tarifa del impuesto de renta	35%	Tarifa del impuesto de renta	35%
Impuesto de renta	(\$105)	Impuesto de renta	(\$70)
Ganancia neta del socio gestor	\$195	Ganancia neta del socio oculto	\$130

Fuente: Elaboración propia

Pese al tratamiento anteriormente expuesto, el legislador consideró pertinente, en el año 2016, que el contrato de cuentas en participación tuviese una regulación específica, al menos para efectos fiscales. En esa línea, estimó necesario que, a diferencia de lo previsto en el derecho comercial, en el ámbito tributario el partícipe oculto adquiriera visibilidad fiscal mediante la obligación de declarar los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que le correspondieran. Con ello, se incorporó a esta figura un principio rector que transformó su tratamiento impositivo: *el principio de transparencia fiscal*.

De esta manera, el legislador definió en el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016 un tratamiento plenamente reglado, es decir, establecido de manera

⁹⁰ Este valor corresponde a la suma de \$2.500 por costos, \$700 de gastos de administración, más \$800 de gastos de distribución y ventas, más \$500 por otros gastos.

expresa en la legislación tributaria y no derivado de una providencia judicial en la cual el Consejo de Estado, en su momento, tuvo que dar una serie de pautas necesarias, ante el vacío normativo que presentaba el ordenamiento jurídico respecto de la tributación aplicable a esta clase de contratos.

Es menester resaltar que el efecto cuantitativo en la determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, originado por el cambio normativo, continuó siendo el mismo que reflejaba el tratamiento tributario del contrato de cuentas en participación antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. Veamos:

Tabla No. 3: *Tratamiento tributario del contrato en cuentas después del 1 de enero de 2017*

Rubro	Valores	Part. (60%)	Part. (40%)
	Contrato en cuentas	Socio Gestor	Socio Oculto
Disponible	\$100	\$60	\$40
Cartera Comercial por cobrar	\$350	\$210	\$140
Activos por Impuestos	\$120	\$72	\$48
Inventarios	\$850	\$510	\$340
Propiedad Planta y Equipo	\$1.000	\$600	\$400
Intangibles	\$750	\$450	\$300
Cuentas comerciales por pagar	(\$1.180)	(\$708)	(\$472)
Pasivos por Impuestos	(\$490)	(\$294)	(\$196)
Aportes	(\$1.000)	(\$600)	(\$400)
Ingresos	(\$5.000)	(\$3.000)	(\$2.000)
Costos	\$2.500	\$1.500	\$1.000
Gastos de administración	\$700	\$420	\$280
Gastos de distribución y ventas	\$800	\$480	\$320
Otros gastos	\$500	\$300	\$200
Sumas iguales	\$0	\$0	\$0
Nota: los valores en negativo corresponden a la naturaleza crédito de la cuenta contable			

Fuente: Elaboración propia

No obstante, si bien a *prima facie*, no se aprecia un cambio sustancial en la tributación del socio gestor y del partícipe oculto, este nuevo marco normativo puede modificar la carga fiscal de las partes involucradas en esta clase de actos jurídicos, dada la incidencia que tiene el reconocimiento de los ingresos derivados del contrato, máxime si se consideran disposiciones que establecen límites a las deducciones en el impuesto sobre la renta. Un ejemplo claro de esta afectación es el artículo 107-1⁹¹ del Estatuto Tributario

91 Estatuto Tributario Nacional. Artículo 107-1. Limitación de deducciones. <Artículo adicionado por el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente

Nacional, disposición que impuso un tope máximo de deducibilidad del 1 % de los ingresos netos fiscales para conceptos como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos ofrecidos a clientes, proveedores y colaboradores.

Es pertinente recordar que en el medio se han desarrollado dos tesis orientadas a determinar cuál debe ser el límite aplicable para calcular el valor máximo deducible en este tipo de deducciones. En efecto, una primera posición jurídica sostiene que el límite del ingreso neto fiscal debe incluir los ingresos provenientes de ganancias ocasionales, con fundamento en el principio de unidad del impuesto consagrado en el artículo 5⁹² del Estatuto Tributario Nacional.

Por su parte, otra corriente sostiene que el límite del ingreso neto fiscal relativo a los gastos de atención debe determinarse exclusivamente con base en los ingresos netos relacionados con la(s) actividad(es) productora(s) de renta. Si bien es cierto que no se encuentra una doctrina expresamente desarrollada por la autoridad tributaria sobre esta interpretación, sí existe el Oficio No. 2822 de 2019⁹³, en el cual la División Jurídica del nivel central enfatiza el nexo causal entre el ingreso neto fiscal y la(s) actividad(es) productora(s) de renta. Por esta razón, los autores del presente artículo consideramos que el límite aplicable debe corresponder al ingreso neto fiscal asociado exclusivamente a la renta, es decir, sin incluir los ingresos obtenidos por concepto de ganancias ocasionales.

Ahora bien, aunque el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016 aparentemente dejó definido el tratamiento tributario del contrato de cuentas en participación en el impuesto sobre la renta y complementarios, lo cierto es que las problemáticas asociadas a esta figura jurídica aún persisten. Ello porque, el debate continuo en lo que respecta al derecho que les asiste a ambos

siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y con las siguientes limitaciones:

1. Atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos. El monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados. (...)
- 92 Estatuto Tributario Nacional. Artículo 5o. El impuesto sobre la renta y sus complementarios constituyen un solo impuesto. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 1o.> El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende:(...)
- 93 Oficio DIAN No. 2822 del 02 de febrero de 2019. En consecuencia, se encuentran dentro del giro ordinario de los negocios aquellas actividades que realizan las empresas, que pueden calificarse como actos de comercio o mercantiles habituales, en desarrollo del objeto social, tanto el principal como el secundario.

De manera que, solamente quedan cobijadas por este concepto, aquellas actividades que en forma habitual u ordinaria ejecuta la sociedad y que se relacionan con su objeto social, no estando incluidas aquellas operaciones que se realizan de forma extraordinaria o esporádica y que resultan ajenas al objeto para el cual fueron creadas.

En este sentido, deberá cada sociedad determinar cuáles atenciones a clientes, proveedores y empleados hacen parte del giro ordinario de sus negocios, teniendo en cuenta que éstas deben estar siempre directamente relacionadas con el desarrollo del objeto social y deben considerarse actos habituales.

socios – dependiendo de sus respectivos regímenes- para imputar, en su respectiva declaración de renta, las retenciones en la fuente derivadas del negocio jurídico.

En efecto, la Administración Tributaria, a través de los Oficios Nos. 008537 del 9 de abril de 2018, 024226 del 3 de septiembre de 2018, 1274 [019441] del 27 de julio de 2018, 1649 del 26 de diciembre de 2018, 040 del 21 de enero de 2019, 010 del 16 de enero de 2019, 002992 del 12 de febrero de 2020, 906045 del 15 de octubre de 2020, 0161 del 12 de diciembre de 2020 y 0085 del 29 de enero de 2021, concluyó que las retenciones practicadas en virtud del contrato de cuentas en participación eran propiedad exclusiva del socio gestor. Por consiguiente, determinó que el partícipe oculto no tenía derecho a imputar la parte proporcional que le correspondía en el marco del negocio jurídico celebrado.

Sin embargo, la academia tuvo que intervenir, demandando la doctrina anteriormente mencionada, y sosteniendo la tesis de que el artículo 18 del Estatuto Tributario Nacional constituye una norma especial, propia del derecho tributario. En consecuencia, una norma de carácter general propia del derecho comercial no podía prevalecer sobre una disposición especial, conforme al principio de especialidad normativa.

Aunado a este argumento, los autores de este artículo señalaron en su demanda que impedir la imputación de las retenciones en la fuente al impuesto de renta del partícipe oculto implicaría, *per se*, financiar la carga tributaria del socio gestor, dado que las retenciones en la fuente deben estar directamente asociadas a los ingresos efectivamente percibidos por cada contribuyente, según lo señalado por el Consejo de Estado en la jurisprudencia de la Sección Cuarta.

Bajo este entendimiento, el Consejo de Estado, mediante sentencia del 30 de agosto de 2024, radicado No. 11001-03-27-000-2021-00003-00 (26085), consejera Ponente Stella Jeannette Carvajal Basto anuló los apartes de la doctrina administrativa cuestionada y dejó claro que las retenciones en la fuente deben imputarse de manera proporcional a los ingresos que perciben tanto el socio gestor como el partícipe oculto.

Pese a este antecedente jurisprudencial, en el cual el Consejo de Estado esclareció el derecho a imputar de forma proporcional las retenciones en la fuente generadas en virtud de un contrato de cuentas en participación, la Administración Tributaria continúa interpretando la normativa de forma inapropiada. Para comprender esta discrepancia, resulta necesario revisar la más reciente doctrina emitida por dicha autoridad administrativa.

Al respecto, en el Concepto DIAN No. 010470 del 12 de diciembre de 2024 — esto es, cuatro meses después de haberse conocido el fallo del Consejo de

Estado— la Administración Tributaria continuó interpretando que el tenor del artículo 18 del Estatuto Tributario es de carácter facultativo. En consecuencia, sostuvo que el partícipe oculto “podrá” imputar las retenciones en la fuente practicadas en desarrollo del contrato de cuentas en participación celebrado entre las partes, desconociendo así la obligatoriedad de su distribución proporcional, criterio establecido por el alto tribunal. Desde luego, la interpretación jurídica expuesta en el concepto referido abre la puerta para que los contribuyentes imputen las retenciones en su declaración de renta a su arbitrio, es decir, según su conveniencia fiscal. Esta situación, a todas luces, contraviene lo dispuesto en el artículo 18 *ibídem*, así como el criterio fijado por el Consejo de Estado en la sentencia antes referida.

En línea con nuestro análisis doctrinal, el 4 de junio de 2025, y ante la brecha que dejó la Administración Tributaria en el Concepto DIAN No. 010470 del 12 de diciembre de 2024, un ciudadano elevó una consulta acerca de la posibilidad de imputar el cien por ciento (100 %) de las retenciones practicadas en un contrato de cuentas en participación, celebrado entre un contribuyente del impuesto sobre la renta y una entidad no contribuyente de dicho impuesto, en favor del primero.

Frente a este planteamiento, la Administración Tributaria fue concreta en su respuesta, manifestando la imposibilidad de que el sujeto contribuyente del impuesto sobre la renta pudiera imputar el cien por ciento (100 %) de las retenciones. Así lo expresó la División Jurídica del nivel central de dicha entidad:

“En virtud de lo anterior, debe decirse que no es posible que el socio gestor impute el cien por ciento de las retenciones, ello porque de manera muy clara ha establecido el Consejo de Estado:

“(…) las retenciones practicadas en desarrollo del contrato vienen a representar un activo igualmente repartible al partícipe oculto a prorrata de su participación, en cuanto surgen de los ingresos y utilidades derivados de la ejecución del contrato, certificados por el socio gestor y constitutivo de un factor de depuración de la renta ordinaria, que no afecta al fisco”.

*Corolario de lo anterior, que el socio gestor se beneficie de la totalidad de las retenciones practicadas en el supuesto de hecho planteado por el consultante, implica desconocer el criterio de proporcionalidad establecido en el artículo 18 del Estatuto Tributario señalado por la jurisprudencia citada, así como de alguna manera aplicar la doctrina anterior objeto de anulación.”*⁹⁴ -<Subraya por fuera del texto original>

94 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto No. 007332 del 04 de junio de 2025.

A pesar de esta posición —acertada desde una perspectiva estrictamente jurídica— la Administración Tributaria extrañamente modificó su criterio mediante el Concepto DIAN No. 2476 del 31 de diciembre de 2025.

En esta oportunidad, la entidad realizó un análisis detallado de lo que ocurre en el contrato de cuentas en participación cuando interviene una entidad no contribuyente del impuesto sobre la renta, apartándose por completo de la orden que imparte el artículo 18 del Estatuto Tributario Nacional y generando de nuevo inseguridad jurídica ante este repentino cambio interpretativo.

En definitiva, la Administración Tributaria concluyó:

Tabla No. 4: Descripción de la forma en que el socio gestor y participe oculto deben de imputar la retención en la fuente en el contrato en cuentas de participación, cuando en el negocio jurídico existan sujetos no contribuyentes del Impuesto a la renta.

Contrato de cuentas en participación		Socio oculto		
	Calidades tributarias de la parte	Contribuyente, régimen tributario especial, no contribuyente declarante	No contribuyente no declarante	Régimen SIMPLE
Socio Gestor	Contribuyente	Las retenciones practicadas se distribuyen entre las partes.	El gestor se reputa como único dueño del negocio, lleva todo el ingreso, los costos y gastos. El gestor es el único con derecho a llevar las retenciones en la fuente que le fueron practicadas. Al distribuir la utilidad al socio oculto, el gestor debe reconocer un gasto cuya deducibilidad se somete a lo previsto en el artículo 107 del E.T. y demás requisitos previstos en el E.T.	Las retenciones practicadas se distribuyen entre las partes. En el caso del socio oculto contribuyente del SIMPLE, este deberá incluir las retenciones practicadas al y distribuidas por el socio gestor en el Renglón 77 del Formulario 2593 a efectos del recibo de pago y en el Renglón 96 y siguientes del Formulario 260 a efectos de la declaración anual consolidada, o los que hagan sus veces. Estas retenciones deberán ser proporcionales, en los términos del art. 18, y además deberán observar lo dispuesto en los artículos 906, 908 y 913 del E.T.
	Régimen SIMPLE	Al gestor no se le practican retenciones en la fuente.	El gestor se reputa como único dueño del negocio, lleva todo el ingreso, los costos y gastos. El gestor no se somete a retención en la fuente.	Al gestor no se le practican retenciones en la fuente.

Contrato de cuentas en participación		Socio oculto		
	Calidades tributarias de la parte	Contribuyente, régimen tributario especial, no contribuyente declarante	No contribuyente no declarante	Régimen SIMPLE
Socio Gestor	Régimen tributario especial	El gestor solo se somete a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros de acuerdo con el Art. 19-1, E.T.	El gestor se reputa como único dueño del negocio, lleva todo el ingreso, los costos y gastos. El gestor es el único con derecho a llevar las retenciones en la fuente que le fueron practicadas. Al distribuir la utilidad al socio oculto, el gestor debe reconocer un gasto cuya deducibilidad se somete a lo previsto en el artículo 107 del E.T. y demás requisitos previstos en el E.T.	El gestor sólo se somete a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros de acuerdo con el Art. 19-1, E.T. y deberá trasladarle al socio oculto lo proporcional. En el caso del socio oculto acogido al SIMPLE, este deberá incluir las retenciones practicadas al y distribuidas por el socio gestor en el Renglón 77 del Formulario 2593 o el que lo sustituya. Estas retenciones deberán ser proporcionales, en los términos del art. 18, y además deberán observar lo dispuesto en los artículos 906, 908 y 913 del E.T.
	No contribuyente declarante	El gestor no se somete a retención en la fuente.	El gestor se reputa como único dueño del negocio, lleva todo el ingreso, los costos y gastos. Al distribuir la utilidad al socio oculto, debe reconocer un gasto.	El gestor no se somete a retención en la fuente.
	No contribuyente no declarante	El gestor se reputa como único dueño del negocio, lleva todo el ingreso, los costos y gastos. Al distribuir la utilidad al socio oculto, debe reconocer un gasto.	El gestor se reputa como único dueño del negocio, lleva todo el ingreso, los costos y gastos. Al distribuir la utilidad al socio oculto, debe reconocer un gasto.	El gestor se reputa como único dueño del negocio, lleva todo el ingreso, los costos y gastos. Al distribuir la utilidad al socio oculto, debe reconocer un gasto.

Fuente: Concepto DIAN No. 2476 del 31 de diciembre de 2025

Como se observa, en algunas de las conclusiones esbozadas en la tabla presentada por la Autoridad en el Concepto DIAN No. 2476 del 31 de diciembre de 2025, se omite el tenor literal del artículo 18 del Estatuto Tributario Nacional, en lo relativo al reconocimiento de activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones conforme al porcentaje de participación pactado en el respectivo contrato, cuando el socio gestor es contribuyente del

impuesto sobre la renta y el partícipe oculto es una entidad no contribuyente y no declarante del impuesto sobre la renta.

Hacemos énfasis en la condición de “*no declarante del impuesto sobre la renta*”, pues es precisamente esta expresión en la que la administración tributaria fundamenta su postura para concluir que el socio oculto no debe reconocer —de manera proporcional a su participación— activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones. Lo anterior, en la medida en que la norma es enfática al establecer que las partes “deberán declarar de manera independiente” y, tratándose de una entidad no contribuyente, no declarante, la Autoridad considera “lógica” esta posición jurídica.

No obstante, consideramos que la Administración continúa interpretando de forma inapropiada el alcance de dicha disposición. En efecto, la expresión “deberán declarar de manera independiente” no puede entenderse en un sentido estrictamente literal, pues ello conduciría a crear prerrogativas que la ley no consagra. Para explicar mejor a qué nos referimos, consideremos la siguiente situación fáctica.

Imaginemos a dos personas naturales, Doncey y Donald, quienes, con ánimo de emprender, celebran un contrato en cuentas de participación. Partamos de que Doncey es comerciante, contribuyente del impuesto sobre la renta y declarante por cumplir los topes previstos en el ordenamiento jurídico tributario; que, para efectos de este ejemplo académico, Doncey ostenta la calidad de socio gestor. Por su parte, Donald es un trabajador asalariado (empleado dependiente) que aporta al desarrollo del contrato una suma de treinta millones de pesos, producto de sus ahorros de toda su vida. Donald es también contribuyente del impuesto sobre la renta, pero no cumple los requisitos establecidos en los artículos 1.6.1.13.2.6. y 1.6.1.13.2.7. del Decreto 1625 de 2016 para ostentar la calidad de declarante.

Obsérvese, entonces, cómo en un ejemplo sencillo concurren dos personas que son contribuyentes del impuesto sobre la renta, pero difieren respecto de su deber formal de declarar: mientras Doncey es declarante, Donald no lo es, sin perjuicio de la eventual aplicación del artículo 6⁹⁵ del Estatuto Tributario Nacional.

95 Estatuto Tributario Nacional. Artículo 6o. 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 regirá por lo dispuesto en el Libro I de este Estatuto.

Desde esta perspectiva, la tesis de la Autoridad se debilita, pues en estricto derecho no podría sostenerse que la totalidad de los ingresos deba declararlos Doncey y, por ende, que sea él quien impute íntegramente las retenciones practicadas por los clientes en virtud del contrato desarrollado. Ello, por cuanto tanto el ingreso como la retención corresponden, en proporción, a Doncey y a Donald, independientemente de que, para efectos del derecho comercial, las reglas del negocio jurídico asignen al socio gestor la visibilidad externa de la operación.

Así las cosas, y a la luz del panorama expuesto, no parece razonable acomodar al arbitrio de cada situación fáctica una disposición legal a partir de una sola expresión, cuando —en nuestra opinión— dicha regla debe aplicarse de manera igualitaria, más allá de la calidad que ostenten las partes (contribuyentes o no contribuyentes; declarantes o no declarantes) en un contrato en cuentas de participación, pues a fin de cuentas, como lo reza el aforismo del derecho romano, *dura lex, sed lex*: es la ley por dura que sea la que debe de aplicarse, más allá de las consecuencias operativas que puedan derivarse de su aplicación.

Más bien, lo que se advierte en esta nueva interpretación de la Autoridad es un intento de reducir trámites administrativos. En efecto, para nadie es un secreto que, si la norma se aplicara en los términos en que la ha interpretado el Consejo de Estado, las entidades no contribuyentes y no declarantes que actúen como socios ocultos en contratos en cuentas de participación tendrían que solicitar la devolución de las sumas asociadas a dichas operaciones, bajo la figura de pago de lo no debido, dada su condición frente al impuesto sobre la renta y complementarios.

Si bien es cierto que la interpretación de la Autoridad se ajusta al principio de eficiencia, al evitar trámites administrativos innecesarios, en una ponderación de principios no puede prevalecer la eficiencia sobre el principio de legalidad, máxime cuando el espíritu del legislador con dicha medida no fue otro que replicar el principio de transparencia fiscal en los contratos de colaboración empresarial, tópico del cual hace parte el contrato en cuentas de participación.

Ahora bien, esta discusión fáctica y jurídica podría finiquitar mediante una sola actuación, liderada desde la misma Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Nos referimos a que, si estas dos autoridades administrativas promovieran la expedición de un decreto —incorporado al Decreto 1625 de 2016— que

establezca reglas claras sobre la forma en que debe practicarse la retención en la fuente en los contratos de colaboración empresarial, el revuelo generado por la doctrina institucional culminaría de manera definitiva.

Desde la academia, consideramos que esta sería la salida más justa y equitativa para que, de una vez por todas, se defina el procedimiento de retención en la fuente que deben aplicar los agentes de retención cuando celebran operaciones en virtud de un contrato en cuentas de participación. Finalmente, conviene cerrar este apartado abordando dos asuntos de especial relevancia en materia de tributación del impuesto sobre la renta aplicable al contrato en cuentas de participación, los cuales merecen una consideración especial debido a sus implicaciones prácticas y dogmáticas.

El primer aspecto que se desea resaltar se relaciona con el tratamiento fiscal de los contratos de colaboración empresarial en aquellos escenarios en los que se pacta un rendimiento garantizado, circunstancia que no resulta ajena al contrato en cuentas de participación. En los eventos en que se configure dicho rendimiento, la regla especial conforme a la cual los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que deben reconocerse a prorrata del porcentaje de participación acordado por las partes se ve alterada, dando lugar a una transformación sustancial del tratamiento fiscal de la operación.

En efecto, en presencia de un rendimiento garantizado, se rompe la lógica propia del contrato de colaboración y se configura, según las particularidades del caso concreto, una enajenación de bienes o una prestación de servicios entre el socio gestor y el partícipe oculto. Esta calificación dependerá, naturalmente, del derecho al rendimiento garantizado y de la naturaleza económica subyacente a la relación, lo que exige un análisis cuidadoso de las cláusulas contractuales, así como de la realidad que gira en torno al negocio jurídico.

El segundo punto de reflexión se refiere a la problemática que surge cuando concurren simultáneamente dos reglas de realización del ingreso en el marco de un mismo negocio jurídico. Esta situación se presenta, por ejemplo, cuando un contrato de construcción se ejecuta a través de un contrato en cuentas de participación, generándose una interacción compleja entre dos esquemas normativos distintos.

A modo ilustrativo, puede pensarse en el caso de dos constructores —para efectos del ejemplo, sociedades comerciales— que celebran un contrato en cuentas de participación, en virtud del cual una de ellas asume la ejecución

integral de la obra, mientras la otra aporta determinados equipos o recursos necesarios para el desarrollo del proceso constructivo. Incluso en un ejemplo aparentemente sencillo como este, se evidencian dos regímenes híbridos de reconocimiento fiscal.

De una parte, el contrato en cuentas de participación celebrado entre las partes implica que tanto el socio gestor como el partícipe oculto deben reconocer los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones de conformidad con el porcentaje de participación pactado en el contrato. De otra parte, el socio gestor —en su calidad de ejecutor de la obra frente al tercero contratante— deberá reconocer los ingresos derivados del contrato de construcción aplicando las reglas de realización del ingreso previstas en el artículo 200 del Estatuto Tributario Nacional.

Es importante destacar que esta interpretación ha sido respaldada por la administración tributaria, particularmente a través del Concepto DIAN No. 006083 de 2023, el cual valida la coexistencia de ambos regímenes y refuerza la necesidad de analizar cada operación atendiendo a su estructura jurídica y económica.

Hechas estas precisiones en materia del impuesto sobre la renta, corresponde ahora avanzar hacia el estudio de la tributación del contrato en cuentas de participación en el régimen del Impuesto sobre las Ventas (IVA), ámbito en el cual también se presentan desafíos interpretativos relevantes.

2.1.2 En el Impuesto sobre las Ventas

Abordemos ahora la tributación del contrato en cuentas de participación en el marco del Impuesto sobre las Ventas. Conviene precisar que, a diferencia de otras modalidades de contratos de colaboración empresarial, el contrato en cuentas de participación no constituye, por sí mismo, un sujeto pasivo autónomo del impuesto al valor agregado (IVA).

En efecto, el contrato en cuentas de participación carece de personalidad jurídica y de responsabilidad tributaria frente a este gravamen, por ende, no puede ser considerado responsable directo del tributo. En este sentido, la obligación tributaria no recae sobre el contrato como tal, sino sobre las partes que lo integran, atendiendo al rol económico y jurídico que cada una desempeña en la operación tipificada por la ley como el hecho generador del impuesto. Esta particularidad lo distingue de otros esquemas asociativos en los que, dependiendo de su estructuración, puede configurarse un sujeto pasivo independiente para efectos del impuesto. Verbigracia, el caso de los

consorcios y de las uniones temporales son un claro ejemplo de algunos contratos en los que el responsable, por mandato expreso de la ley, los considera sujetos pasivos de iure en el régimen del Impuesto a las Ventas.

Bajo el contexto expuesto, el análisis del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los contratos en cuentas de participación debe partir necesariamente de la identificación del sujeto que realiza alguno de los presupuestos de hecho definidos expresamente en el artículo 420 del Estatuto Tributario Nacional, hechos que por supuesto, desde la naturaleza jurídica de esta clase de contratos se realizan en cabeza del socio gestor, en la medida en que es este quien actúa ante terceros, por tanto realiza toda clase de operaciones y celebra diferentes actos jurídicos con los clientes y agentes externos.

Así, es el socio gestor quien asume las obligaciones formales y sustanciales propias del impuesto sobre las ventas, tales como la de facturar, declarar y consignar el gravamen recaudado propiedad del fisco. Por su parte el socio oculto, no mantiene una relación directa con terceros, pues lo que espera del contrato es obtener una renta pasiva, que no se enmarca como hecho generador del impuesto.

Ahora bien, aunque las responsabilidades en materia del impuesto sobre las ventas se encuentran claramente definidas por la ley, resulta fundamental no perder de vista un aspecto ya abordado en el apartado anterior: aquellos contratos en cuentas de participación en los que se pacta un rendimiento garantizado. Dicho acuerdo genera necesariamente efectos en el impuesto sobre las ventas a la luz del principio de integridad normativa, a pesar de que el artículo 18 del Estatuto Tributario Nacional es una disposición que, en estricto sentido, regula el régimen del impuesto a la renta y complementarios.

En este contexto, es pertinente precisar que, cuando se pacta un rendimiento garantizado, la ficción tributaria contemplada en el inciso tercero del artículo 18 ibídem —según la cual el negocio jurídico se transforma en una regla de enajenación de bienes o de prestación de servicios entre el socio gestor y el partícipe oculto— implica, per se, la causación del impuesto sobre las ventas, siempre que detrás de dicha operación se configure efectivamente el presupuesto establecido por la ley como hecho generador de este tributo. Así lo ha señalado la doctrina de la administración tributaria mediante el Concepto No. 019784 del 28 de octubre de 2024, del cual transcribimos algunos de sus apartes:

“Lo anterior para afirmar que, si de la ejecución de cualquier acto que configure una modalidad de asociación se deriva la prestación de

servicios o la venta de bienes, se entenderá causado el IVA, a menos de que el servicio o el bien se encuentre expresamente excluido en la Ley.

En este sentido, será necesario analizar la naturaleza del aporte que realicen los miembros del contrato de participación con el fin de identificar si están o no gravados con este tributo, lo cual corresponde a una operación diferente al bien y/o servicio que comercializará el contrato de colaboración.

Adicionalmente, el artículo 18 del Estatuto Tributario señala que, si en el contrato de colaboración se pacta un rendimiento garantizado definido en el Oficio 007397 de 31 de marzo de 2017 como «un pago fijo que recibe cualquiera de las partes del contrato de colaboración empresarial – para el caso de cuentas en participación, el gestor o el participe oculto – independientemente de las utilidades o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo», se entenderá que existe una prestación de servicios, desnaturalizando el contrato de colaboración y aplicando un tratamiento fiscal de contratos celebrados entre partes independientes”.

Aterrizando lo expuesto por la doctrina institucional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conviene observar lo que ocurre en la práctica, donde por desconocimiento de las disposiciones sobre abuso en materia tributaria, algunos contribuyentes continúan recurriendo a la figura del contrato en cuentas de participación, utilizándola como instrumento de evasión fiscal, a pesar de las restricciones que la ley ha definido de manera expresa. Para ilustrar con mayor precisión esta situación, resulta necesario traer a colación un ejemplo de lo que acontece, especialmente en la denominada “universidad de la vida”, es decir, en la práctica cotidiana.

Pensemos en dos sociedades: la primera es propietaria de un local comercial ubicado en un reconocido centro comercial de la ciudad de Cartagena; la segunda desarrolla una actividad económica que, para efectos del presente análisis, corresponde a un centro de acondicionamiento físico. Conviene resaltar que entre estos dos entes sociales existe total independencia, es decir, no se configura supuesto alguno que permita colegir la existencia de una vinculación económica entre ellos.

Ahora bien, esta última sociedad, con el propósito de eludir el pago del impuesto sobre las ventas —IVA—, propone al propietario del local que, en lugar de celebrar un contrato de arrendamiento, se pacte un contrato en cuentas de participación. En dicho acuerdo se garantizaría el pago de una

contraprestación —denominada rendimiento garantizado—, equivalente al canon mensual de arrendamiento, sobre el cual se pretende evitar que la obligación tributaria en materia del Impuesto a las Ventas se consolide.

Desde la óptica académica, resulta claro que esta clase de prácticas ha sido correctamente regulada por el legislador colombiano, quien, consciente de este tipo de transacciones incorporó una ficción jurídica prevista en el inciso tercero del artículo 18 *ibidem*. En consecuencia, dicha operación, más allá de la forma contractual adoptada por las partes, debe considerarse en todo caso como la prestación de un servicio y, por tanto, generar el impuesto sobre las ventas respecto del rendimiento garantizado.

Algunos lectores podrían discrepar de esta posición, la cual desde la academia rechazamos de manera categórica. Y ello no solo porque la ley expresamente prohíba este tipo de conductas, sino también porque resultan contrarias a los preceptos constitucionales que rigen en el sistema tributario, en particular si se atiende al deber ciudadano consagrado en el artículo 95, numeral 9, de la Carta. Finalicemos este apartado abordando dos temas más.

El primero de ellos consiste en aclarar ciertas interpretaciones extensivas derivadas de la Sentencia No. 26085, proceso en el cual los autores del presente artículo actuaron como accionantes. En relación con este punto, nos genera una profunda preocupación la interpretación extensiva que han adoptado algunas firmas —cuyos nombres nos reservamos—, según la cual el impuesto descontable generado en los contratos en cuentas de participación debe distribuirse a prorrata entre el socio gestor y el partícipe oculto. Si bien respetamos dicha postura, consideramos que resulta jurídicamente errada, por las razones que a continuación procedemos a desarrollar.

En primer lugar, el impuesto sobre las ventas (IVA) constituye un gravamen de naturaleza indirecta, que recae particularmente sobre el responsable, esto es, sobre el sujeto que realiza efectivamente la operación gravada. Bajo este entendimiento, no son el socio gestor y el partícipe oculto quienes, de manera conjunta, realizan el hecho generador del tributo, sino que es el socio gestor quien lo materializa, en su condición de responsable del negocio jurídico frente a terceros. Por esta razón, desde una lógica jurídica razonable y sistemática, no resulta coherente que ambos sujetos tengan derecho a reconocer, de forma proporcional y simultánea, tanto el

IVA descontable como el IVA generado en cada una de las operaciones de venta gravadas con el impuesto al valor agregado.

En segundo lugar, la tesis relativa a la improcedencia de distribuir el impuesto sobre las ventas a prorrata entre las partes involucradas en los contratos de colaboración empresarial —distintos de las uniones temporales y los consorcios— ha sido objeto de análisis por parte de la Autoridad Tributaria, particularmente en el Concepto No. 009943 de 2024. En dicha doctrina, la DIAN sostuvo que, en el contrato de joint venture, no es viable distribuir el IVA descontable de manera proporcional entre las partes, conclusión que resulta plenamente análoga a la aplicable al contrato en cuentas, pese a que el primero corresponde a un contrato innominado y el segundo no. No obstante, esta diferencia tipológica no incide en la justificación jurídica que sustenta la negativa al reconocimiento de tal distribución.

En efecto, permitir la distribución del IVA pagado y generado para imputarlo como descontable entre los partícipes de un contrato en cuentas generaría inconsistencias fiscales y contravendría directamente lo dispuesto en los artículos 485 y 488 del Estatuto Tributario Nacional, en la medida en que se afectaría la trazabilidad del impuesto y su necesaria vinculación con las operaciones gravadas realizadas por cada sujeto. En consecuencia, el IVA descontable no puede distribuirse entre los partícipes de manera proporcional a su participación en el acuerdo, salvo en aquellos eventos en los que cada uno de ellos haya realizado directamente las adquisiciones que dieron lugar al impuesto descontable.

Finalmente, un segundo aspecto de especial relevancia se relaciona con una inquietud recurrente en la práctica: determinar la forma correcta en que el socio gestor debe declarar en el impuesto sobre las ventas, varios conceptos directamente relacionados con el desarrollo de un contrato en cuentas. Para comprender adecuadamente la manera en que debe reflejarse en el formulario 300 del Impuesto sobre las Ventas, los ingresos, las compras, los impuestos generados y los impuestos descontable, resulta necesario partir de las mismas cifras expuestas en la Tabla No. 3, en la cual se explicó el tratamiento tributario del contrato en cuentas después del 1 de enero de 2017 en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

Para ello, digamos pues que, dentro del pasivo por impuestos por pagar correspondiente al contrato en cuentas de participación, por un valor total de \$490, se identifica el siguiente nivel de detalle:

Tabla No. 5: Descripción de los conceptos que integran el pasivo por impuestos planteado en el ejemplo

Detalle del pasivo por impuestos:	Saldo del contrato en cuentas
Impuesto de Industria y Comercio	(\$50)
Impuesto a las Ventas	(\$400)
Otros impuestos	(\$40)
Total pasivos por impuestos	(\$490)

Fuente: Elaboración propia

Obsérvese que el saldo del impuesto sobre las ventas por pagar, generado en el desarrollo del contrato en cuentas de participación, asciende a \$490, suma dentro de la cual se encuentran incluidos los impuestos generados, los impuestos descontables y las retenciones de IVA practicadas. Para un mejor desarrollo de la temática propuesta, analicemos cómo se encuentra integrado el saldo por pagar del impuesto sobre las ventas por valor de \$490:

Tabla No. 6: Detalle de las operaciones que integran la base gravable y el saldo a pagar del Impuesto al Valor Agregado para el caso hipotético planteado

Concepto	Operaciones realizadas con o sin el Impuesto a las ventas			
	Gravadas	No gravadas diferentes a las excluidas o exentas	Impuesto Generado	Impuesto descontable
Ingresos brutos	\$4.526	\$474	(\$860)	\$0
Compras asociadas al costo	\$2.000	\$500	\$0	\$380
Compras asociadas al gasto de administración	\$200	\$500	\$0	\$38
Compras asociadas al gasto de ventas	\$100	\$700	\$0	\$19
Compras asociadas a otros gastos	\$42	\$458	\$0	\$8
Totales generales			(\$860)	\$445

Fuente: Elaboración propia

Es probable que nuestros lectores se formulen la siguiente inquietud:

¿Las cifras no cuadran? Si a \$860 se le restan \$445, el resultado es \$415; sin embargo, el impuesto sobre las ventas por pagar asciende a \$400. ¿A qué obedece, entonces, dicha diferencia?

En efecto, se presenta una diferencia de \$15, la cual corresponde a las retenciones de IVA practicadas por los clientes del contrato en cuentas de

participación. Estas retenciones inciden de manera directa en el saldo de la cuenta corriente del impuesto sobre las ventas, disminuyendo el valor final a pagar.

Ahora bien, una recomendación fundamental al celebrar contratos en cuentas de participación consiste en mantener separada la contabilidad del contrato de la operación propia del socio gestor. Dicho de otro modo, lo más adecuado es que, a través de un software contable, se registren de manera independiente todas las transacciones derivadas del contrato en cuentas de participación y, en un módulo o sistema aparte, aquellas que correspondan a la actividad propia del socio gestor, quien es el responsable directo de la operación.

Seguramente, el profesor Javier García Restrepo, reconocido por su apego a la disciplina contable, recomendaría llevar un control detallado y separado de cada uno de estos rubros en cuentas de orden. No obstante, desde una perspectiva práctica, esta alternativa puede dar lugar a errores transaccionales, en la medida en que las utilidades o pérdidas propias del contrato en cuentas de participación terminen mezclándose con las provenientes de otras operaciones del socio gestor. Por esta razón, y atendiendo a la experiencia contable de los autores, no se aconseja esta alternativa. Así pues, y teniendo en cuenta la recomendación previamente expuesta, examinemos lo que ocurre tanto desde la técnica contable como en la presentación de la declaración del Impuesto sobre las Ventas (IVA). Para ello, es menester señalar que dentro de los ingresos obtenidos por el socio gestor deben incorporarse la totalidad de aquellos relacionados con la operación propia del contrato en cuentas de participación.

Como puede apreciarse en el ejemplo desarrollado en la Tabla No. 3, dichos ingresos ascienden a la suma de \$5.000, valor que se encuentra integrado por \$4.526 correspondientes a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas y \$474 derivados de operaciones no gravadas, distintas de aquellas que la legislación tributaria califica como exentas o excluidas del gravamen.

De igual forma, los costos y gastos asociados a la operación están conformados por la sumatoria de \$2.000 en costos, \$200 en gastos de administración, \$100 en gastos de ventas y \$42 en otros gastos, valores que corresponden a la base gravable de los impuestos descontables asociados de forma directa e indirecta a cada una de las operaciones generadas con el Impuesto sobre las Ventas. La composición y el detalle de estos rubros se explican de manera minuciosa en la Tabla No. 6.

Hechas estas consideraciones, el socio gestor, una vez determine el valor del saldo a pagar del impuesto sobre las ventas correspondiente a las operaciones derivadas del contrato en cuentas de participación, deberá integrar contablemente dichas operaciones con el resto de sus transacciones y, posteriormente, proceder al traslado, mediante el correspondiente asiento contable, de cada uno de los valores que corresponden al socio oculto, tal como se ilustra en la siguiente tabla:

Tabla No. 7: *Movimiento transaccional en los libros de contabilidad del contrato en cuentas a cargo del socio gestor*

Rubro	Saldo contable inicial en el contrato en cuentas	Debito	Crédito	Saldo contable final en el contrato en cuentas
Disponible	\$100			\$100
Cartera Comercial por cobrar	\$350			\$350
Activos por Impuestos	\$120			\$120
Inventarios	\$850			\$850
Propiedad Planta y Equipo	\$1.000			\$1.000
Intangibles	\$750			\$750
Cuentas comerciales por pagar	(\$1.180)			(\$1.180)
Traslado de activos contrato en cuentas a participe oculto			\$1.268¹	(\$1.268)
Pasivos por Impuestos	(\$490)			(\$490)
Traslado de pasivos contrato en cuentas a participe oculto		\$668²		\$668
Aportes	(\$1.000)			(\$1.000)
Traslado de patrimonio contrato en cuentas a participe oculto		\$400³		\$400
Ingresos	(\$5.000)			(\$5.000)
Traslado de menor ingresos en contrato en cuentas		\$2.000⁴		\$2.000
Costos	\$2.500			\$2.500
Traslado de menores costos en contrato en cuentas			\$1.000	(\$1.000)
Gastos de administración	\$700			\$700
Traslado de menores gastos de administración en contrato en cuentas			\$280⁵	(\$280)
Gastos de distribución y ventas	\$800			\$800

Rubro	Saldo contable inicial en el contrato en cuentas	Debito	Crédito	Saldo contable final en el contrato en cuentas
Traslado de menores gastos de ventas en contrato en cuentas			\$320 ⁶	(\$320)
Otros gastos	\$500			\$500
Traslado de menores otros gastos en contrato en cuentas			\$200 ⁷	(\$200)
Sumas iguales	\$0	\$3.068	\$3.068	\$0

Fuente: Elaboración propia.

1. Corresponde al derecho que tiene el socio oculto sobre los activos, resultado que se obtiene al multiplicar la sumatoria de todos los activos expuestos en la Tabla No. 3, cuyo valor asciende a 3.170, por el 40% que le corresponde según el ejemplo planteado.
2. Corresponde al derecho que tiene el socio oculto sobre los pasivos, resultado que se obtiene al multiplicar la sumatoria de todos los pasivos expuestos en la Tabla No. 3, cuyo valor asciende a 1.670, por el 40% que le corresponde según el ejemplo planteado.
3. Corresponde al derecho que tiene el socio oculto sobre el patrimonio, resultado que se obtiene al multiplicar el patrimonio expuesto en la Tabla No. 3, cuyo valor asciende a 1.000, por el 40% que le corresponde según el ejemplo planteado.
4. Corresponde al derecho que tiene el socio oculto sobre los ingresos, resultado que se obtiene al multiplicar los ingresos expuestos en la Tabla No. 3, cuyo valor asciende a 5.000, por el 40% que le corresponde según el ejemplo planteado.
5. Corresponde al derecho que tiene el socio oculto sobre los gastos de administración, resultado que se obtiene al multiplicar los gastos de administración expuestos en la Tabla No. 3, cuyo valor asciende a 700, por el 40% que le corresponde según el ejemplo planteado.
6. Corresponde al derecho que tiene el socio oculto sobre los gastos de distribución y ventas, resultado que se obtiene al multiplicar los gastos de distribución y ventas expuestos en la Tabla No. 3, cuyo valor asciende a 800, por el 40% que le corresponde según el ejemplo planteado.
7. Corresponde al derecho que tiene el socio oculto sobre los otros gastos, resultado que se obtiene al multiplicar los otros gastos expuestos en la Tabla No. 3, cuyo valor asciende a 500, por el 40% que le corresponde según el ejemplo planteado.

Si bien el ejemplo planteado resulta sencillo, en la práctica la operación puede tornarse más compleja, en la medida en que el socio gestor debe considerar, al momento de presentar la declaración del Impuesto sobre las Ventas, las operaciones propias, es decir, aquellas que son distintas de las derivadas del contrato en cuentas de participación.

Una vez realizado este proceso, el socio gestor deberá consignar en el formulario 300 las cifras que reflejan su contabilidad. En el caso analizado, dicha contabilidad únicamente incorpora los saldos del contrato en cuentas de participación, toda vez que el socio gestor no desarrolla operaciones

propias adicionales. Bajo este entendido, la posición que planteamos desde una perspectiva académica es la siguiente:

Tabla No.8 : Presentación técnica de los ingresos en el formulario 300 del Impuesto a las ventas en cabeza del socio gestor cuando se tengan operaciones a cargo en un contrato en cuentas de participación

Conceptos de ingresos		RG	Valor declarado
Ingresos	Por operaciones gravadas a la tarifa general	28	\$4.526
	Por operaciones no gravadas	40	\$474
	Total brutos (sume 27 a 40)	41	\$5.000
	Devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas	42	\$2.000
	Total ingresos netos recibidos durante el periodo (41 – 42)	43	\$3.000

Fuente: Elaboración propia

Es probable que los lectores se estén cuestionando respecto al valor de \$2.000 declarados bajo el concepto de Devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas cuando el ejercicio no lo plantea. Si bien esta afirmación es totalmente cierta, esta presentación lo que busca es exactitud aritmética entre la base gravable del tributo y el impuesto a las ventas generado.

Esta es la razón por la cual, a juicio de los autores, lo conveniente será declarar la parte proporcional de los ingresos trasladados al socio oculto como una devolución en ventas. Solo de esta forma, la declaración tributaria reflejará un juego de operaciones exacto, más allá de que este concepto técnicamente no corresponda. Solo así, el 19% de \$4.526 reflejaría el valor del impuesto generado. Veamos cómo se visualiza en el respectivo formulario:

Tabla No. 9: Presentación técnica de los impuestos generados en el formulario 300 del Impuesto a las ventas en cabeza del socio gestor cuando se tengan operaciones a cargo en un contrato en cuentas de participación

Concepto de impuesto generado		RG	Valor declarado
Liquidación privada	Impuesto generado		
	A la tarifa general	59	\$860
	Total impuesto generado por operaciones gravadas (sume 58 a 66)	67	\$860

Fuente: Elaboración propia

Nótese como la operación aritmética respecto al impuesto generado a las operaciones gravadas es exacta, ya que el producto de \$4.526 equivale a

\$860. De esta forma la presentación en el formulario 300 es consistente, entre la relación base gravable por tarifa igual al impuesto generado.

Miremos ahora lo que sucede con los impuestos descontables. Siguiendo la lógica empleada en el IVA generado, la presentación de las compras sería la siguiente:

Tabla No. 10: *Presentación técnica de las compras en el formulario 300 del Impuesto a las ventas en cabeza del socio gestor cuando se tengan operaciones a cargo en un contrato en cuentas de participación*

Concepto de compras nacionales			RG	Valor declarado
Compras	Nacionales	De bienes gravados a la tarifa general	51	\$2.000
		De servicios gravados a la tarifa general	53	\$342
		De bienes y servicios excluidos, exentos y no gravados	54	\$2.158
		Total compras e importaciones brutas (sume 44 a 54)	55	\$4.500
		Devoluciones en compras anuladas, rescindidas o resueltas en este periodo	56	\$1.800
		Total compras netas realizadas durante el periodo (55 – 56)	57	\$2.700

Fuente: Elaboración propia

Como se aprecia en la Tabla No. 10, el valor total de las compras de bienes y servicios asciende a \$4.500, teniendo en cuenta que los costos y gastos asociados al contrato en cuentas corresponden, en su totalidad, a la adquisición de bienes y servicios. Así, en el ejemplo planteado, los valores tomados de la Tabla No. 6 por concepto de gastos de administración (\$200), gastos de ventas (\$100) y otros gastos (\$42) fueron considerados como servicios gravados, para un total de \$342, tal como se ilustra en el formulario correspondiente. En contraste con estos valores, la suma de \$2.000 fue declarada como compra de bienes gravados con el impuesto sobre las ventas.

Por otra parte, los valores asociados en la Tabla No. 6 correspondientes al costo por \$500, gastos de administración por \$500, gastos de ventas por \$700 y otros gastos por la suma de \$458, para un total de \$2.158, corresponden a compras de bienes y servicios no gravados, excluidos y exentos. Adicionalmente, y siguiendo la misma tesis ilustrada en la presentación de las ventas, se continúa con la identificación y clasificación de las compras de bienes y servicios asociadas.

Finalmente, analicemos cómo se presentarían los impuestos descontables asociados a los impuestos generados. Es importante destacar que, en

Colombia, el Impuesto sobre las Ventas (IVA) funciona bajo un sistema de deducciones financieras de forma imperfecta⁹⁶, de acuerdo con el análisis realizado por el profesor Mauricio Plazas Vega en su obra *Régimen del Impuesto sobre las Ventas*.

En este orden de ideas, la presentación en el Formulario 300 de los impuestos descontables asociados a las compras anteriormente descritas se ilustra a continuación.

Tabla No. 11: *Presentación técnica de los impuestos descontables en el formulario 300 del Impuesto a las ventas en cabeza del socio gestor cuando se tengan operaciones a cargo en un contrato en cuentas de participación*

Liquidación privada	Impuesto descontable	Por compras de bienes gravados a la tarifa general	72	\$380
		Por servicios gravados a la tarifa general	75	\$65
		Total Impuesto pagado o facturado	77	\$445
		Total Impuestos descontables	81	\$445
	Saldo a pagar del periodo fiscal		82	\$415
	Retenciones por IVA que le practicaron		85	\$15
	Saldo por pagar impuesto		86	\$400

Fuente: Elaboración propia

Obsérvese cómo el valor del impuesto sobre las ventas descontable coincide plenamente con el valor de la base gravable. En efecto, si se toma el valor de las compras de bienes gravados a la tarifa general, así como el de los servicios gravados a esta misma tarifa, y se multiplican por la tarifa del 19 %, el impuesto sobre las ventas resultante asciende a \$380 y \$65, respectivamente, cifras que concuerdan de manera exacta con la base correspondiente. En consecuencia, no se trata de una postura excesivamente rígida o formalista, sino de la necesidad de que la presentación del elemento cuantitativo permita a la autoridad tributaria realizar un cruce de información preciso, de forma tal que pueda verificarla igualmente con los registros contables que reposan en los libros de contabilidad del socio gestor.

Por último, es necesario subrayar que el partícipe oculto debe incluir en sus declaraciones del Impuesto sobre las Ventas (IVA) el valor de los ingresos,

⁹⁶ El sistema de deducciones financieras establece que, “los valores que se deducen para la determinación del Impuesto sobre el valor agregado no son únicamente los correspondientes a los bienes físicamente incorporados o consumidos en el proceso productivo sino, también, los demás costos y gastos imputables a la operación, incluso las inversiones o equipos de capital.

Considerando los dos sistemas mencionados para calcular el IVA descontable, claramente se advierte que el régimen colombiano se aproxima más a la modalidad de gravamen con deducciones financieras, aunque de manera imperfecta, ya que, por regla general, no permite el descuento de los impuestos trasladados en la adquisición de activos fijos y equipos de capital.

costos y deducciones correspondientes, bajo el concepto de operaciones no gravadas. De esta manera, la sumatoria de los ingresos reportados en los formularios 300 del IVA debe coincidir plenamente —más allá de las diferencias propias de cada caso particular— con los ingresos declarados en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

Así las cosas, esperamos que nuestra posición respecto de la forma en que deben declararse los elementos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los contratos en cuentas de participación, en cabeza del socio gestor, contribuya al ejercicio profesional contable. En particular, confiamos en que resulte de utilidad para aquellos profesionales que, en el desarrollo de sus labores, deban considerar desde el punto de vista tributario las reglas previstas en el artículo 18 del Estatuto Tributario Nacional, así como la doctrina institucional de la DIAN que hemos venido analizando a lo largo del presente artículo.

Conclusiones

La legislación tributaria colombiana ha venido, en los últimos años, intentando sobreponerse y subsanar, en cierta medida, los vacíos normativos que se generan principalmente como consecuencia de la evolución de los negocios. El contrato en cuentas de participación es uno de estos esquemas, cuya regulación, antes del año 2016, se encontraba circunscrita exclusivamente a las disposiciones del Código de Comercio.

No obstante, a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, dichos vacíos parecieran haber sido atendidos por el ordenamiento jurídico tributario, en razón del alcance otorgado al artículo 18 del Estatuto Tributario Nacional. Pese a ello, lo cierto es que aún subsisten zonas grises, especialmente en torno a situaciones fácticas que, dentro de lo razonablemente previsible, no fueron contempladas por el Congreso al momento de incorporar esta medida en nuestro sistema jurídico.

Una de estas situaciones se relaciona con el derecho que le asiste al socio oculto de imputar las retenciones en la fuente, sin perjuicio de que puedan analizarse en detalle otras variables, como la calidad que ostenten las partes en su condición de sujetos responsables del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Sin duda, resulta necesaria la expedición de una norma reglamentaria clara y precisa que defina la metodología que debe aplicarse para efectos de la práctica de la retención en la fuente, de tal manera que la autoridad tributaria no termine invadiendo la órbita legislativa, competencia del legislador.

Ello ocurrió, precisamente, en la Sentencia del 30 de agosto de 2024, Radicado No. 11001-03-27-000-2021-00003-00 (26085), con ponencia de la magistrada Stella Janeth Carvajal Bastos, en la cual el Consejo de Estado anuló los apartes impugnados del acto administrativo demandado, al considerar que el alcance interpretativo otorgado por la autoridad tributaria desconoció, principalmente, el principio de justicia tributaria.

Si bien la Universidad Autónoma Latinoamericana - UNAULA, desde la Especialización en Legislación Tributaria, lidera este tipo de procesos orientados a ejercer control frente a los posibles excesos de la Administración tributaria, lo cierto es que, de existir un cuerpo normativo estructurado, construido con claridad, sin ambigüedades y debidamente articulado, la interpretación de las normas sería más sencilla. En tal escenario, no existiría la necesidad de acudir al máximo órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa para que se pronunciara sobre esta clase de asuntos.

En todo caso, el llamado que se hace desde la academia a la Administración tributaria es el de facilitar la gestión de los administrados, evitando que sea únicamente a través de la doctrina institucional de dicha entidad como se defina la forma en que debe interpretarse la normatividad fiscal. Insistimos en que debe ser la ley el instrumento llamado a fijar, de manera clara y transparente, el correcto proceder de los contribuyentes.

Por ahora, levantamos la mano y elevamos un llamado enfático a la necesidad de reglamentar la retención en la fuente en los contratos de colaboración, atendiendo a las particularidades y formas jurídicas propias de cada uno de estos negocios. Hacemos una mención especial a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), pues, si bien es cierto que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público es el órgano formalmente competente para adelantar este tipo de desarrollos regulatorios, no puede desconocerse que, en la práctica, la DIAN lidera los proyectos de reforma tributaria en su calidad de entidad encargada del recaudo y la fiscalización de los impuestos nacionales.

Por esta razón, se hace imperioso que, desde la misma Dirección, se impulsen los procedimientos necesarios para una reglamentación adecuada, considerando incluso aquellas situaciones en las que intervengan partes que ostenten la calidad de contribuyentes y no contribuyentes del impuesto sobre la renta, así como la forma en que este instrumento resulta aplicable en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Bibliografía

- Buitrago Duarte, B. (2004, julio). Análisis jurídico y tributario del contrato en cuentas de participación. Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia.
- Congreso de la República de Colombia. (1971). Código de Comercio (Decreto 410 de 1971, modificado). Diario Oficial.
- Congreso de la República de Colombia. (1989). Estatuto Tributario Nacional (Decreto 624 de 1989, modificado). Diario Oficial.
- Consejo de Estado. (1997, 30 de mayo). Sentencia Radicado No. 76001-23-31-000-1997-08258-01. Magistrado ponente: Delio Gómez Leyva.
- Consejo de Estado. (2004, 1 de abril). Sentencia Radicado No.13724. Magistrada ponente: María Inés Ortiz Barbosa.
- Consejo de Estado. (2006, 12 de octubre). Sentencia Radicado No. 25000-23-27-000-2002-00141-01. Magistrada ponente: María Inés Ortiz Barbosa.
- Consejo de Estado. (2017, agosto 2). Sentencia Radicado No. 17001233100-2012-0019-01. Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- Consejo de Estado. (2024, 30 de agosto). Sentencia Radicado No. 11001-03-27-000-2021-00003-00 (26085). Magistrada ponente: Stella Janeth Carvajal Bastos.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2016, 10 de febrero). Concepto No. 112.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2017, 31 de marzo). Concepto No. 007397.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2018, 3 de septiembre). Oficio No. 024226.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2019, 16 de enero). Oficio No. 010.

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2020, 12 de febrero). Oficio No. 002992.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 28 de noviembre). Concepto No. 009943.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 12 de diciembre). Concepto No. 010470.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, 31 de diciembre). Concepto No. 2476.
- Garrigues, J. (1981–1983). Curso de derecho mercantil (7.^a ed., Vols. 1 y 2). Madrid.
- Plazas Vega, M. A. (2015). El impuesto sobre el valor agregado (3.^a ed.). Editorial Temis.
- Superintendencia de Sociedades. (2009). Circular Externa 115-006 del 23 de diciembre de 2009.

11. RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – ESAL: REGLAS CLARAS

Por: CÉSAR ANZOLA AGUILAR

Contador Público, Magister Tributario,
Doctrinante Tributario, Socio ITGS Consultoría y Aseguramiento

Resumen

Este estudio examina de una manera concreta los aspectos jurídicos, tributarios y contables en las cuales están inmersas las Entidades Sin Ánimo de Lucro – ESAL colombianas, pertenecientes al régimen Tributario Especial de acuerdo al artículo 19 del E.T., entendidas estas como personas jurídicas con vida legal propia, constituidas por la voluntad de una o varias personas las cuales no persiguen el reparto de utilidades entre sus miembros. Se analizarán los aspectos legales entre unas y otras, el cumplimiento de la regla fiscal para pertenecer al R.T.E., los fines que deben perseguir, la incursión en el mundo de las normas internacionales de información financiera y sobre todo, la función social de beneficio común que deben cumplir como ESAL.

Introducción

El régimen Tributario Especial en adelante R.T.E. en Colombia tiene su origen en el derecho fundamental de asociación consagrado en los artículos 38 y 39 de la Constitución Política, la cual garantiza la libertad de asociación, de tal manera que cuando se habla de R.T.E., se está haciendo alusión a una entidad que no persigue fines de lucro. Es por ello que, en el ecosistema económico actual, las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) desempeñan un papel fundamental en el desarrollo de actividades meritorias que benefician directamente a la comunidad en sectores como salud, educación y cultura. Como estas entidades acceden a beneficios tributarios importantes, el Legislador ha fortalecido los procesos de calificación, permanencia y actualización ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN para garantizar que los recursos de estas

entidades se reinviertan como corresponde en sus objetos sociales y no se utilicen para la elusión de impuestos.

Es así como el objetivo de este trabajo es analizar los requisitos legales exigidos para la permanencia en el R.T.E., las obligaciones de registro web y el tratamiento contable de las donaciones y excedentes, entre otros aspectos. Por eso para ello que para el efecto se abordará los aspectos legales de constitución, el marco normativo Artículo 19 del Estatuto Tributario y demás normas complementarias; posteriormente, se detallarán las actividades meritorias y, finalmente, se examinarán los procesos de fiscalización y transparencia requeridos por la administración tributaria, así como el marco contable aplicable a ellas.

MARCO LEGAL DE CONSTITUCIÓN

Las Entidades Sin Ánimo de Lucro en adelante (ESAL), en Colombia la ley las divide en dos grandes sectores con regulaciones distintas, a saber:

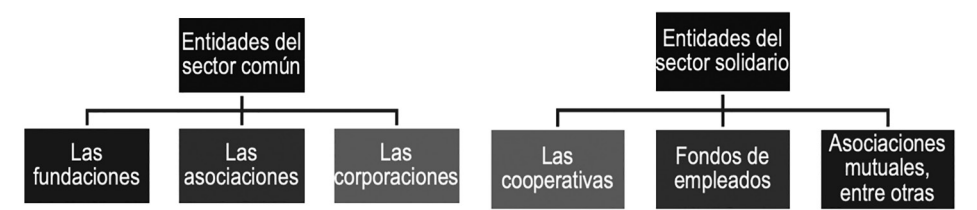


Imagen propia

Sin embargo, para los fines vamos a tratar sobre las entidades del sector común, y cuando se habla de una asociación o corporación, jurídicamente no guardan ningún tipo de diferencia, en la medida que son entes que nacen de la unión de dos o más personas ya sean naturales o jurídicas para desarrollar un conjunto de actividades lícitas que se retribuirá en beneficio altruista comunitario para sus asociados. Ahora, la creación de una fundación esta más vinculada a la unión de personas naturales con aspectos en común, como profesión, ideología, razas, oficios, como es el caso de la Asociación Nacional de Usurarios Campesinos, Asociación Nacional de Infectología, entre otras. En el caso de las corporaciones su nacimiento esta más relacionado con la creación de instituciones con fines específicos como la educación, medio ambiente, cultura, etc.

En línea con lo anterior, la constitución de asociaciones o corporaciones, deben constituirse con un término de duración preciso; cinco años,

cincuenta años, etc., sin perjuicio que también lo puedan hacer a un término de duración indefinida. También podrán constituirse con o sin patrimonio.

Por otro lado, tenemos las fundaciones que son Entidades Sin Ánimo de Lucro – ESAL, las cuales surgen de la destinación de un patrimonio en algunos pasos donados por un tercero para un fin social específico. Por eso a diferencia de las corporaciones y asociaciones, en los estatutos de constitución de la fundación siempre debe haber un valor patrimonial determinado y su constitución siempre será a un término de duración indefinido, a menos que sus fundaciones decidan liquidarla anticipadamente.

Volviendo al tema del marco legal de constitución de estas Entidades Sin Ánimo de Lucro – ESAL del sector común, en Colombia se rigen principalmente por el Código Civil, el Decreto 2150 de 1995 el cual simplificó trámites de constitución y el Decreto 427 de 1996, junto con disposiciones de la Constitución Política (Art. 44, 47, 49) y normas especiales para sectores como salud, deporte o educación, siendo clave la inscripción del acta de constitución en la Cámara de Comercio correspondiente y el posterior registro ante la autoridad de vigilancia, ya sea Gobernación o Alcaldía para obtener personería jurídica.

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO – ESAL (FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y CORPORACIONES)

Como estas entidades desarrollan actividades encaminadas al cumplimiento de su objeto social, se encuentra obligadas al cumplimiento de varias obligaciones de carácter formal ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, siendo las más comunes:

- a) La obtención del Registro Único Tributario - RUT y la incorporación en el mismo las diferentes responsabilidades a las que se encuentra obligado.
- b) Presentación de la declaración de renta.
- c) Presentación de la declaración de retención en la fuente.
- d) Presentación de la declaración de Impuesto sobre las ventas e impuesto al consumo nacional al consumo si desarrolla una actividad gravada.
- e) Reporte de información exógena.
- f) Reporte del Registro Único de Beneficiarios Finales - RUB.

Del mismo modo, deberán cumplir obligaciones formales similares ante entidades del orden municipal o departamental, según corresponda. Para el caso de las obligaciones ante los municipios está como primera medida la obtención del Registro de Información Tributaria – RIT lo cual le permite cumplir con la presentación de las declaraciones del impuesto predial, industria y comercio avisos y tableros, entre otras. Para el caso de los departamentos, está el cumplimiento de la presentación del impuesto al consumo y el impuesto de registro.

Retomando nuevamente el tema de las obligaciones formales del orden nacional, es preciso indicar que estas entidades al momento de su constitución son por defecto sujetas del impuesto de renta en el régimen ordinario, lo que significa que sus utilidades fiscales (renta líquida gravable) están gravadas con la tarifa general del 35% aplicable a las personas jurídicas. Por lo tanto, el acceso al régimen tributario especial de beneficios, es decir tarifa del 20%, es una medida de carácter opcional y no automático, pues su ingreso a dicho régimen está sujeto a una solicitud formal ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL



Fuente: Imagen propia

PROCESO DE CALIFICACIÓN COMO CONTRIBUYENTE DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Como se indicó inicialmente, una vez constituida y registrada ante la respectiva Cámara de Comercio la Entidad Sin Ánimo de Lucro – ESAL, con

la obtención del RUT nace al mundo tributario, especialmente al impuesto sobre la renta y complementario como contribuyente del régimen ordinario. No obstante, el legislador creó el régimen Tributario Especial, condición que requiere de una calificación, previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Estado financiero de apertura.
2. Certificación suscrita por el representante legal o revisor fiscal según el caso, en la cual indiquen que han con todos los requisitos para la respectiva calificación.
3. Copia del documento de constitución; escritura pública, documento privado o acta de constitución.
4. Certificado de existencia y representación legal expedido por la entidad respectiva, en el cual figuren sus administradores, representantes y miembros del consejo u órgano directivo, cuando hubiere lugar a ello.
5. Copia del acta donde el máximo órgano de dirección o la Asamblea General autorizó al representante legal para que solicite que la calificación en Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta.
6. Copia de los estatutos en los cuales se evidencie:
 - 6.1. La actividad meritoria que desarrolla de acuerdo al artículo 359 del E.T. (educación, salud, cultura, ciencia, actividades de desarrollo social, en otras), a ella tiene libre acceso la comunidad.
 - 6.2. Los aportes no son reembolsables.
 - 6.3. Los excedentes de cada periodo en ningún caso serán distribuidos bajo modalidad alguna.
 - 6.4. La identificación de los directivos, de acuerdo al numeral 4 del artículo 1.2.1.5.1.8. Decreto 1625 de 2016.
7. Certificación suscrita por Representante Legal en la cual conste que los fundadores, miembros de junta directiva y representantes legales no han sido declarados responsables penalmente por delitos contra la Administración Pública.

Una vez radicada la documentación a través del Servicio Informático Electrónico (SIE), la Administración Tributaria de acuerdo al inciso tercero del artículo 356-2 del E.T. tendrá diez (10) días hábiles contados a partir de la radicación de la solicitud, para informarle al solicitante los requisitos

que no se cumplieron, con el fin de que éste los subsane dentro del mes siguiente al envío de la comunicación.

Por otro lado, una vez recibida la información por parte de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, procederá dentro de los cinco (5) días siguientes a su radicación a publicar en el sitio web y por un término de diez (10) días calendario, la información radicada por el solicitante para efectos de comentarios de la sociedad civil. Esta misma tarea la tiene que hacer de manera simultánea el solicitante de la calificación, quien tendrá que realizar la publicación de toda la documentación en su página web. Los comentarios recibos por parte de la DIAN, serán enviados al obligado para que dentro de los treinta (30) días calendario siguientes al recibo de respuesta a los mismos.

Surtida la obligación de dar respuesta a los comentarios radicados por la sociedad civil, dentro de los 4 meses siguientes al vencimiento del plazo que tiene el contribuyente para dar respuesta o al vencimiento del término para la recepción de comentarios de la sociedad civil cuando no existen ningún comentario, la entidad solicitante recibirá mediante acto administrativo proferido por la Administración Tributaria, la resolución mediante la cual el solicitante queda calificado en el régimen Tributario Especial, es decir, en la casilla 53 del Registro Único Tributarios – RUT aparecerá el código 04.

		Formulario del Registro Único Tributario Hoja Principal										001									
Actividad principal				Actividad económica				Otras actividades				Ocupación				52. Número establecimientos					
46. Código		47. Fecha inicio actividad		48. Código		49. Fecha inicio actividad		50. Código		1		2		51. Código							
Responsabilidades, Calidades y Atributos																					
1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26																					
53. Código 04																					

04. Impuesto Sobre la Renta y Complementarios Régimen Tributario Especial:

Ya obtenida la calificación el contribuyente inicia el desarrollo de su objeto social, de la mano de otras obligaciones de carácter formal y sustancial, pero sobre todo encaminado a obtener la exención sobre el beneficio neto o excedente del ejercicio.

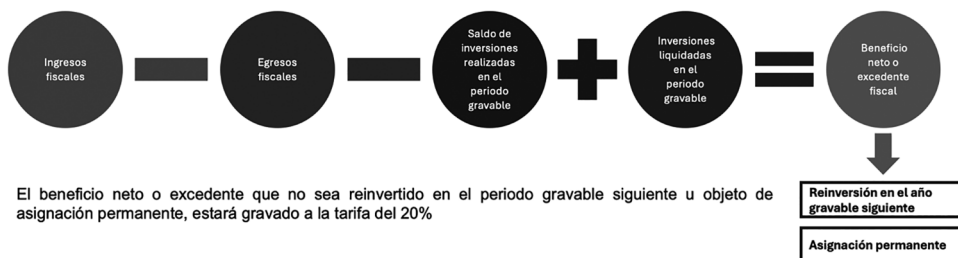
DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE

Cuando se habla de beneficio neto o excedente, se hace referencia a dos variables; una contable la cual se refiere a la utilidad que se determina mediante la elaboración del Estado de Resultado Integral - ERI, es decir,

ingresos brutos del periodo – devoluciones en ventas – costo de ventas – gastos operativos – gastos financieros – impuestos = beneficio neto. Sin embargo, para efectos fiscales la determinación de la utilidad fiscal sujeta a beneficio y señalado en el artículo 357 del E.T., se realiza siguiendo los lineamientos del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016, a saber:

- a) A la totalidad de los ingresos fiscales de acuerdo al artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016 se restarán los egresos fiscales de que trata el artículo 1.2.1.5.1.21. del decreto en mención. Tanto los ingresos como los costos en concordancia con los artículos 28, 59 y 105 del E.T.
- b) Del resultado anterior se le restará el saldo al final del periodo de las inversiones efectuadas en el año en que se está determinando el beneficio neto o excedente. Para el caso de las inversiones son aquellas que se realizaron en el año y que siguen vigente al cierre del periodo fiscal, como por ejemplo la constitución de un CDT.
- c) Al resultado de acuerdo con el literal anterior, se sumarán las inversiones de periodos gravables anteriores que fueron restadas bajo el tratamiento indicado en el literal anterior y que fueron liquidadas en el año gravable objeto de la determinación del beneficio neto o excedente.
- d) Las operaciones aritméticas efectuadas en los literales anteriores da como resultado el beneficio neto o excedente al cual se le aplicará el tratamiento contenido en el presente decreto.

DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE



Respecto a los ingresos para efectos fiscales, son aquellos devengados contablemente en el año o periodo gravable de acuerdo a la regla del artículo 28 del E.T., sin embargo, existen varios ingresos que, aunque devengados contablemente, fiscalmente son realizados cuando la norma así lo señale. Para el caso, tenemos ingresos devengados en la contabilidad los cuales fiscalmente no son realizados, a saber; los ingresos por dividendos no

decretados en calidad de exigible, los ingresos por intereses implícitos, los ingresos a valor razonable, los ingresos al método de la participación patrimonial, entre otros.

En cuanto a los costos y gastos a tener en cuenta en la determinación del beneficio neto o excedente, serán los indicados atendiendo la regla de los artículos 59 y 105 del E.T. Igual de Importante tener en cuenta que cuando el contribuyente ejecute contratos de obras públicas o de interventoría, realizados con entidades estatales, los ingresos, costos y gastos relacionados con dichos contratos no serán tenidos en cuenta para la determinación del beneficio neto o excedente, los cuales serán sometidos a la tarifa del 20%.

Del mismo modo, los costos y gastos de la reinversión ejecutada en el año gravable objeto de la determinación del beneficio neto o excedente, no podrán ser tenidos en cuenta en dicha determinación. Para caso, se recomienda que estos costos y gastos se debiten de la cuenta de ejercicios anteriores en el patrimonio, o en su defecto se contabilicen en una cuenta contable separada en el estado de resultados.

REINVERSIÓN DEL EXCEDENTE O ASINGACIÓN PERMANENTE

Respecto a la reinversión de excedentes, es importante recordar que una cosa es la utilidad neta del ejercicio y otra cosa la utilidad fiscal. Para llegar a la utilidad fiscal, esta tiene un punto de partida desde lo contable toda vez que con el Artículo 21-1 del Estatuto Tributario, introducido por la Ley 1819 de 2016, se estableció la conexión formal entre la contabilidad y el impuesto de renta, tal como como se evidencia en el inciso primero de dicho artículo.

“Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009”.

De lo así descrito en la norma, se destaca como principales las siguientes conclusiones de aplicación:

- **Conexión Formal:** Se adopta un modelo de “conexión” donde los marcos técnicos normativos contables (NIF) sirven de base para determinar el impuesto sobre la renta.

- **Principio de Devengo:** El tratamiento fiscal de ingresos, costos y gastos debe seguir, por regla general, el principio contable de devengo o acumulación, asimilándolo al concepto de causación.
- **Supremacía de la Ley Tributaria:** Aunque se use la contabilidad como base para efectos del impuesto sobre la renta, esta solo aplica cuando la ley tributaria no regule la materia de forma diferente. Si existe una norma fiscal específica, esta prevalece sobre la norma contable.
- **Mediciones Específicas:** Ciertas mediciones contables (como el valor razonable, método de participación patrimonial o el deterioro de activos) no tienen efectos fiscales automáticos a menos que la ley lo indique expresamente, generando así diferencias temporarias entre ambas bases.
- **Obligación de Registro:** Este artículo aplica específicamente a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta que estén obligados a llevar contabilidad.

Así las cosas, el beneficio neto o el excedente a reinvertir es de carácter fiscal y no contable, lo anterior de conformidad con lo señalado en el descriptor 4.41 del Concepto Unificado 481 del 2018 y en concordancia con el Artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016. Dicho lo anterior, existen 4 alternativas de reinversión de los excedentes:

1. Año siguiente: El beneficio neto o excedente debe destinarse en el año siguiente de forma directa o indirecta, en programas o proyectos del objeto social de la entidad sin ánimo de lucro; en actividades meritorias de las descritas en el artículo 359 del Estatuto Tributario.
2. Asignaciones permanentes: Existe la posibilidad de constituir asignaciones permanentes para la ejecución de los excedentes en alguna de estas tres opciones:
 - a. Ejecuciones en plazos superiores a un año e inferiores a cinco tal como lo indica el artículo 1.2.1.5.1.29 del D.U.R 1625 de 2016. Esta clase de asignación es la parte del beneficio neto o excedente que se utiliza para ejecutar programas de largo plazo en los que se desarrolla la actividad meritoria de la entidad.
 - b. Compra de activos como propiedades planta y equipo o propiedades de inversión.
 - c. Desarrollo de proyectos de construcción de bienes inmuebles.

Para el caso de los literales a y b, siempre y cuando estos se destinen al desarrollo de la actividad meritoria, y se deben reconocer en el patrimonio. Lo anterior, guarda relación con lo estipulado en el artículo 360 del Estatuto Tributario, en el cual, además, se especifica que los rendimientos de los activos adquiridos con asignaciones permanentes deben destinarse al desarrollo de la actividad meritoria; asimismo, el artículo 1.2.1.5.1.29 del D.U.R. 1625 de 2016 establece que los rendimientos generados a través de recursos de asignaciones permanentes serán tratados como ingresos y pueden dar lugar a beneficios netos.

3. **Compensación de pérdidas fiscales.** Si la entidad sin ánimo de lucro del régimen tributario especial en periodos anteriores obtuvo pérdidas, podrá compensarlas con el beneficio neto o excedente de periodos siguientes, de conformidad con el artículo 147 del Estatuto Tributario, el cual establece un plazo de hasta 12 años contados a partir del año siguiente al que se generó la pérdida.
4. **Donaciones.** Los excedentes pueden destinarse a donaciones a otras entidades sin ánimo de lucro que pertenezcan al Régimen Tributario Especial, de acuerdo con lo indicado en el inciso 2 del parágrafo 2 del artículo 1.2.1.5.1.27 del D.U.R. 1625 de 2016.

EGRESOS IMPROCEDENTES EN LA DETERMINACION DEL BENEFICIO O EXCEDENTE

Señala el artículo 1.2.1.5.1.21. del D.U.R. 1625 de 2016, que por egreso se entiende para los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, los costos y gastos devengados contablemente en el año o periodo gravable, con las excepciones de que trata el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos, es decir, atendiendo especialmente lo señalado en los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, en el respectivo periodo gravable pueden existir costos y gastos que no cumplen con los criterios para su aceptación como egreso fiscal, los cuales han sido considerados como egresos improcedentes en el ordenamiento tributario. Señala el parágrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24. del D.U.R. 1625 de 2016, que:

“De manera excepcional, en caso que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos

a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. de este Decreto”.

A modo de ejemplo señalo la Autoridad Tributaria en el Concepto General Unificado No. 0481 del 27-04-2028 en el descriptor 4.54 que son egresos improcedente aquellos gastos o costos que no están soportados con facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos de que trata el artículo 771-2 del E.T. o gastos por salarios que no cuentan con el paz y salvo en el pago de los aportes al SENA, ICBF, Cajas de Compensación Familiar y seguridad social, como lo señala el artículo 108 del E.T., entre otros.

Por lo tanto, estos gastos no se tienen en cuenta en la determinación del beneficio neto o excedente y se gravaban a la tarifa del 20%. Sin embargo, en sentencia del 4 de diciembre de 2019 (consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza; número interno: 23781) se concluyó los egresos improcedentes no pueden someterse directamente a imposición, sino que deben excluirse del cálculo del excedente, lo que genera un mayor valor del mismo.

“Sobre el particular, cabe aclarar que la Sala arriba a la anterior conclusión partiendo de la base que el egreso calificado como improcedente no podrá tenerse en cuenta como un factor positivo adicional que aumenta la cuantía de la base imponible o que directamente pueda someterse a imposición como una especie de renta líquida gravable especial, puesto que una vez se determina que no cumple con los requisitos de causalidad requeridos, solo podrá excluirse del cálculo del excedente o beneficio neto. Ahora bien, dicha exclusión o rechazo del egreso improcedente genera de manera forzosa un mayor valor de beneficio neto o excedente que efectivamente estará sometido a imposición a la tarifa del 20% prevista para el régimen tributario especial.

Por lo anterior, sobre esta cuestión particular, la Sala procede a declarar una legalidad condicionada, en el sentido de determinar la interpretación de la norma acusada que se ajusta al ordenamiento jurídico entre todas las posibles. Se precisa por tanto que las normas acusadas indican que lo sometido a imposición a la tarifa del 20% es el mayor valor del beneficio neto o excedente resultado del egreso rechazado por improcedente.

En los anteriores términos, la Sala decreta la legalidad condicionada del parágrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24 y del aparte acusado del ordinal 2.6 del artículo 1.2.1.5.1.36 del DURT”.

CONSERVACION DE LA CALIFICACIÓN DENTRO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – RTE

Las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial para efectos de conservar la calidad como tal, deberán en los primeros 6 meses de cada año, cumplir con lo señalado en el artículo 364-5 del E.T., modificado por el artículo 23 de la Ley 2277 de 2022, es decir deberán actualizar anualmente la información en el Registro Web. Para el caso, es importante indicar que el concepto de actualización comprende dos aspectos, a saber:

1. La actualización de la información en el registro web, cuya periodicidad es anual.
2. La actualización de la calidad contribuyente pertenecientes al Régimen Tributario Especial en el RUT a que se refiere el artículo 356-3 del E.T., adicionado por el artículo 149 de la Ley 1819 de 2016, la cual se materializa con la presentación de la declaración de renta y complementario como contribuyente del Régimen Tributario Especial - RTE.

Proceso de actualización en Régimen Tributario Especial

Un primer paso para realizar el proceso de actualización del registro web, es verificar la siguiente información en el RUT:



Un segundo paso para los contribuyentes que opten por continuar en el Régimen Tributario Especial, es enviar la información del registro web establecido en el artículo 1.2.1.5.1.3 del Decreto 1625 de 2016, a saber:

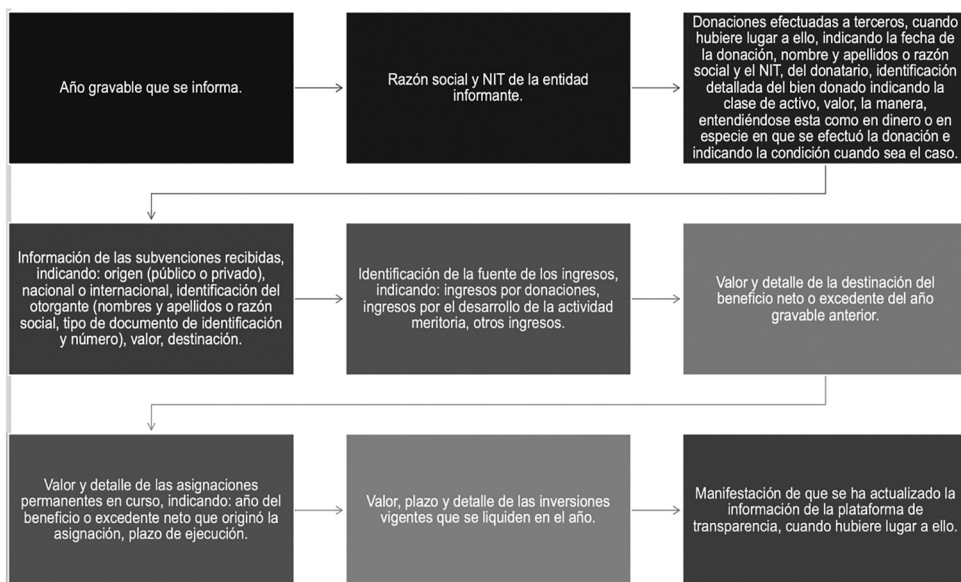
1. Informe anual de resultados o de gestión que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos, así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.
2. Los estados financieros de la entidad del año inmediatamente anterior, debidamente aprobados por el máximo órgano de administración.
3. Certificación de requisitos del representante legal o revisor fiscal en el que se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, conforme lo ordena el numeral 13 del parágrafo 2 del artículo 364-5 del ET.
4. Copia de la escritura pública, documento privado o acta de constitución, en donde conste que está legalmente constituida. Solo si se modifica con relación a la presentada anteriormente.
5. Certificado de existencia y representación legal expedido por la autoridad competente, en el cual figuren sus administradores, representantes y miembros del consejo u órgano directivo cuando hubiere lugar a ello. Aplica para las cooperativas que presentan su primera actualización o ESAL al haber realizado modificación en alguno de los miembros.
6. Certificación del representante legal de los antecedentes judiciales y declaración de caducidad de contratos estatales de los miembros de la junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de los órganos de dirección, de conformidad con el numeral 3 del artículo 364-3 del E.T.
7. Acta de la asamblea o máximo órgano de dirección que indica el estado de las asignaciones permanentes de los años gravables anteriores, de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016. Solo aplica cuando haya lugar a ello.
8. Cuando se haya realizado un cambio respecto a la información inicialmente reportada a la Dian, se debe adjuntar copia de los estatutos o acta del máximo órgano directivo donde se indique:

- **Actividad meritoria de libre acceso a la comunidad.**
 - Que sus aportes no sean reembolsables.
 - Que sus excedentes no sean distribuidos bajo ninguna modalidad.
 - Identificación de los cargos directivos.
9. Acta de la asamblea general o máximo órgano de dirección en el que se aprobó la distribución del beneficio neto o excedente del respectivo año gravable de acuerdo con el numeral 3 del parágrafo 2 del artículo 364-5 del E.T.
10. Certificación donde se indiquen los nombres e identificación de los cargos directivos y gerenciales, y de manera global el concepto y valor de la remuneración de dichos cargos. Aplica para las entidades a las que se refieren los artículos 19 y 19-4 del ET, que tengan ingresos brutos en el año gravable anterior superiores a 3.500 UVT.

Después de que haya sido presentada la solicitud de actualización de la calificación en el Régimen Tributario Especial, se deberá estar atento a los comentarios de la sociedad civil. Para esto, si la entidad recibe comentarios, dentro de los 3 días hábiles siguientes al vencimiento de la recepción de comentarios, será enviado un correo por parte de la Dian, informándole que debe dar respuesta a la totalidad de los comentarios recibidos. Sin embargo, es importante que la entidad de forma autónoma revise si ha recibido comentarios.

En caso de no dar respuesta, o no justificar o soportar los comentarios de la sociedad civil, dentro del término establecido en el numeral 3.2 del artículo 1.2.1.5.1.5 del Decreto 1625 de 2016, procederá el rechazo de la solicitud en el régimen tributario especial.

Del mismo modo, la actualización que se debe presentar cada año va de la mano también con la presentación de la memoria económica prevista en el artículo 356-3 del Estatuto Tributario y reglamentada en el artículo 1.2.1.5.1.15. del D.U.R. 1625 de 2016, la cual es obligatoria para los contribuyentes del Régimen Tributario Especial que hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos anuales de cualquier naturaleza de carácter fiscal, superiores a 160.000 UVT. Dicha memoria deberá contener:



Por otro lado, si las entidades del Régimen Tributario Especial, no realizan dentro del plazo establecido el proceso de actualización de la información del registro web, pasarán a ser contribuyentes del impuesto de renta y complementario en el régimen ordinario a partir del año gravable siguiente, teniendo la obligación de realizar la respectiva actualización del RUT para cambiar el código de responsabilidad 04 – Impuesto sobre la renta y complementario – Régimen especial por el código 05 – Impuesto sobre la renta y complementario – Régimen ordinario. No obstante, la Dian también podrá actualizar de oficio el RUT.

EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – RTE

De acuerdo con lo descrito en el artículo 364-3 del Estatuto Tributario y reglamentado en el artículo 1.2.1.5.44. del D.U.R. 1625 de 2016, los contribuyentes del Régimen Tributario Especial perderán su condición si incurren en cualquiera de las siguientes causales:

1. Cuando se comprueben los supuestos previstos en el artículo 1.2.1.5.1.41. del Decreto 1625 de 2016, es decir, exista una distribución directa o indirecta de excedentes.
2. Cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes en la declaración.

3. Cuando se utilicen datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor beneficio neto o excedente.
4. Cuando se efectúen compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
5. Cuando alguno de los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:
 - a. Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito;
 - b. Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta.
6. Cuando las entidades a las que se refieren los Parágrafos transitorios primero y segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, no presenten la información a que se refiere los artículos 1.2.1.5.1.3. (registro web) y 1.2.1.5.1.11. del Decreto 1625 de 2016 (solicitud de permanencia) de este Decreto, para pertenecer al Régimen Tributario Especial.
7. Cuando no presenten oportunamente la memoria económica en caso de estar obligadas.
8. Cuando no se realice el proceso de actualización de la información a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.13. (actualización anual de la calidad de Régimen Tributario Especial) del Decreto 1625 de 2016.
9. Las demás a que se refiere la ley y el presente reglamento.

LA CONTABILIDAD BASE DE LA INFORMACION FINANCIERA Y FISCAL DE LAS ENTIDADES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Con la promulgación de la Ley 1314 de 2009, aterrizaron las NIIF en Colombia y se formalizó con la transición de normas locales a estándares internacionales para mejorar la transparencia y comparabilidad financiera.

Este proceso clasificó a las empresas en grupos Plenas, PYMES, o Microempresas, con un cronograma de implementación progresiva, vigente a la fecha.

Esta nueva obligación basada especialmente en aspectos financieros tiene varios puntos claves a saber:

- **Marco Legal:** La Ley 1314 de 2009 reguló los principios y normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información aceptados en el país.
- **Objetivo:** Adaptar las normas contables locales a estándares internacionales (IFRS/NIIF) para facilitar la inversión extranjera, la competitividad y la transparencia de la información financiera.
- **Implementación en Grupos:** Se estableció una clasificación empresarial (Grupo 1: NIIF Plenas, Grupo 2: NIIF PYMES, Grupo 3: Contabilidad Simplificada) con cronogramas de aplicación específicos.
- **Actualización Continua:** A través del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, como el Decreto 1611 de 2022, se han ajustado las normas vigentes, incluyendo cambios en la NIC 1, NIC 8 y NIC 12, con vigencia a partir del 2024 y ajustes posteriores.

En tal sentido, las entidades del Régimen Tributario Especial, obligadas a llevar contabilidad, deberán observar el grupo al cual deben someter la contabilidad de la organización de acuerdo con los artículos 1.1.1.1. y 1.1.2.1. del Decreto 2420 de 2015.

De igual manera, el reconocimiento y la medición son procesos fundamentales en contabilidad bajo normas NIIF para incorporar y valorar hechos económicos en los estados financieros. El reconocimiento implica registrar un activo, pasivo, ingreso o gasto que cumple con las definiciones técnicas, mientras que la medición asigna un valor monetario (costo histórico, valor razonable, etc.) a dichas partidas.

Reconocimiento Contable.

Es el proceso de incorporar formalmente en el estado de situación financiera o de resultados un hecho económico. Para que una partida sea reconocida debe:

- Cumplir con la definición de un elemento (activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto).
- Ser probable que generará beneficios económicos futuros (ingreso o salida).
- Tener un costo o valor medible con fiabilidad.

Medición Contable.

Es la determinación del valor monetario que se asigna a las partidas y este se divide en dos etapas:

- **Medición Inicial:** Valor registrado al momento de la adquisición o transacción (ej. costo de adquisición + costos atribuibles).
- **Medición Posterior:** Ajuste del valor del activo o pasivo en fechas de reporte, utilizando modelos como el valor razonable, costo amortizado o modelo de revaluación.

Bases de Medición (NIIF)

1. **Costo Histórico:** Valor de adquisición original.
2. **Valor Razonable:** Precio recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada.
3. **Costo Amortizado:** Valor inicial neto de reembolsos, amortizaciones y deterioro.
4. **Valor Realizable:** Valor de venta esperado o costo de reposición.

La contabilidad llevada de acuerdo con los preceptos indicados, se resume en cada periodo sobre el que se informa, con la presentación de los estados financieros, según su tipo así:

- A. Individuales.** Una entidad que no posee inversiones en subsidiarias, asociadas y/o negocios conjuntos. Parágrafo 1 artículo 1.1.2.2 D.U.R. 2420/2015, modificado D.2496/2015.
- B. Separados.** Una entidad que posee inversiones en subsidiarias, asociadas y/o negocios conjuntos. Párrafo 4 NIC 27, DUR 2420/2015, modificado D.2496/2015.
- C. Consolidados.** Estados financieros de un Grupo la información de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

Finalmente, al cierre del periodo, las Entidades del Régimen Tributario Especial están obligadas a presentar el Estado de Situación Financiera, el Estado de Resultado Integral, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo.

Conclusiones

Se concluye entonces que Régimen Tributario Especial, es una oportunidad fiscal preferencial en Colombia diseñado para entidades que no buscan lucro y cuyo propósito principal es el desarrollo de actividades que beneficien a la comunidad, el cual está dirigido principalmente a Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), tales como Asociaciones, Fundaciones y corporaciones que realicen actividades meritorias como la educación, salud, cultura, ciencia, entre otras. También se encuentran cobijadas con esta medida las Cooperativas y sus asociaciones y las Instituciones de educación superior aprobadas por el Ministerio de Educación.

Dentro de los principales beneficios tributarios tenemos una tarifa reducida del Impuesto sobre la Renta al 20% sobre su beneficio neto o excedente, exención del 100% si el excedente neto se reinvierte en programas que desarrollen su objeto social (actividades meritorias), el impuesto puede ser del 0%, y por último un incentivo a los donantes de estas entidades, quienes podrán tomar como descuento tributario el 25% de lo donado e imputarlo en su propia declaración de renta.

Bibliografía

- Constitución Política de Colombia.
- Código Civil.
- Estatuto Tributario.
- Decreto Único Tributario 1625 de 2016.
- Concepto General Unificado No. 0481 del 27-04-2028.
- Sentencia del 4 de diciembre de 2019 (consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza; número interno: 23781).
- Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, como el Decreto 1611 de 2022.

12. RÉGIMEN ESPECIAL DE RENTA ZESE: ¿ABUSO DE LA DOCTRINA DIAN?

Por: JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA

Abogado, Contador Público, Mag. razonamiento probatorio,
Universidad Girona España

Mag. Tributación Internacional Universidad Externado Colombia
CEO Instituto de la Prueba IPCH

Resumen

Este capítulo sostiene, de manera categórica, que la interpretación de la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN (Concepto 018160 (2143) de 2025) sobre el momento desde el cual debe contarse el término de cinco (5) años para aplicar la tarifa del 0% del impuesto sobre la renta en el Régimen ZESE para sociedades preexistentes es equivocada, por descontextualizada y por desconocer el espíritu del 268 de la Ley 1955 de 2019 y de su reglamentación. La tesis doctrinal oficial termina generando un recorte en el tiempo previsto del incentivo (menos de 10 años de tarifa diferencial) para sociedades existentes que se acogen válidamente dentro del término legal, efecto que no fue querido por el Legislador y que resulta incompatible con el diseño normativo del régimen, con sus considerandos reglamentarios (art. 338 C.P.) y con reglas de interpretación del Código Civil.

En sociedades preexistentes, los primeros cinco años del 0% debe contarse desde el primer año gravable en el que la sociedad efectivamente inicia la aplicación del régimen ZESE (esto es, cuando cumple requisitos y se acoge), sin que pueda ser anterior a 2020. En consecuencia, el beneficio diferencial debe desplegarse durante 10 años efectivos (5 años al 0% y 5 años al 50% de la tarifa general), como régimen temporal individual por contribuyente.

1. Normas y doctrinal del régimen ZESE consultadas

a. Normas constitucionales relevantes:

- Artículo 338 C.P. (impuestos de período: aplicación a partir del período siguiente al inicio de vigencia de la norma).

- Artículo 363 C.P. (principios del sistema tributario: equidad, eficiencia, progresividad; irretroactividad).
- Artículo 13 C.P. (igualdad).
- Artículo 83 C.P. (buena fe y confianza legítima en actuaciones estatales).

b. Normas con fuerza de ley:

- Ley 1955 de 2019 (PND 2018–2022), artículo 268 (crea el régimen ZESE; define beneficiarios, requisitos, tarifa 0% por 5 años y 50% por 5 años; obligaciones de información).
- Ley 2010 de 2019, artículo 147 (modifica el inciso 2 del art. 268; incorpora actividades turísticas y de salud).
- Ley 2069 de 2020, artículo 10 (ajustes puntuales al art. 268, relacionados con exigencias y tratamiento en el marco de la pandemia, según compilaciones oficiales).
- Ley 2238 de 2022 (extiende aplicación ZESE a Buenaventura, remitiéndose al art. 268 en lo pertinente).
- Ley 2240 de 2022 (extiende aplicación ZESE a Barrancabermeja, remitiéndose al art. 268 en lo pertinente).
- Ley 2277 de 2022, artículo 96 (regla sobre el término para acogerse al ZESE en el marco de Leyes 2238 y 2240; referencia temporal hasta 31 de diciembre de 2024).

c. Reglamentación (decretos):

- Decreto 1625 de 2016 (DUT), incorporando la Sección ZESE (arts. 1.2.1.23.2.1 a 1.2.1.23.2.10).
- Decreto 2112 de 2019 (adiciona Sección 2 ZESE al DUT; fija reglas operativas; incluye art. 1.2.1.23.2.5). Especialmente relevantes sus considerandos sobre art. 338 C.P. y año gravable 2020.
- Decreto 1606 de 2020 (reglamenta y ajusta el desarrollo del art. 268 modificado; precisa alcance de actividades turísticas y de salud; modifica y adiciona la Sección ZESE).

d. Actos administrativos DIAN (procedimentales/informáticos)

- Resolución DIAN 000114 de 2020 (referida en doctrina para aspectos operativos del régimen y soportes).
- Resolución DIAN 0227/2025 y Resolución 234/2025 (adopta Servicio Informático SI ZESE, Formato 1401; (DECRETO 2112 DEL 24 DE NOVIEMBRE DEL 2019- el que se aplicó el beneficio”, y cargar soportes asociados al “año fiscal en que inicie la aplicación”).

e. Doctrina DIAN (conceptos y oficios) – principales pronunciamientos Oficio 017969 de 2019 (primeras aproximaciones; posteriormente “aclarado”)

- Oficio 23582 de 2019 (vigencia y art. 338 C.P.; reconsideración).
- Oficio 901222 de 2020 (retención/autorretención proporcional; obligación de informar “el año gravable a partir del que empezó a aplicar” el régimen).
- Oficio 903877 de 2021 (anticipo; aplica tarifa preferencial solo si se cumplen requisitos).
- Oficio 900655 de 2021 (aclarar que ZESE no es renta exenta; es tarifa diferencial por 10 años; referencias a año de inicio de aplicación y cálculo de empleo).
- Oficio 906386 de 2021 (expresamente: tarifa diferencial aplicable por un período de diez años).
- Oficio 915943 int. 691 de 2021 (soportes e información: declaración juramentada indicando “el año gravable en que inició la aplicación”; pérdida del beneficio por incumplimiento).
- Oficio 901336 de 2022 (sociedades existentes; reiteración de aplicabilidad desde 2020; insiste en informar año de inicio).
- Oficio 901562 de 2022 (actividad económica principal y alcance mercantil).
- Oficio 904277 de 2022 (anticipo; reiteración).
- Oficio 905219 de 2022 (precios de transferencia en operaciones con vinculados).

- Concepto 3028 de 2024 / Concepto 11383 de 2024 (referencias a regla del art. 96 Ley 2277 sobre término para acogerse en Buenaventura/Barrancabermeja).
- Concepto 16973 de 2025 (pérdida del beneficio por incumplimiento: no es sanción; inaplicabilidad de art. 640 E.T.).
- Concepto 018160 int. 2143 de 2025 (objeto de crítica: cómputo del quinquenio 0% para sociedades preexistentes).

2. Antecedentes: finalidad del régimen ZESE

El artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 crea un régimen especial “para atraer inversión... y... la generación de empleo” (finalidad explícita).

En desarrollo del párrafo reglamentario, el Gobierno expide el Decreto 2112 de 2019. Sus considerandos parte motivacional del legislador) son determinantes: la razón de “año gravable 2020” es el artículo 338 C.P. y la necesidad de precisar el período gravable a partir del cual “se aplica” el régimen, dado que renta es un tributo de período, es decir el año generalizado de la vigencia de la tarifa diferencial.

Aquí está el primer error metodológico que luego se consolida en la doctrina DIAN: confundir (i) la regla constitucional de vigencia y aplicabilidad temporal del régimen (no retroactividad: “no antes de 2020”) con (ii) la regla de cómputo individual del término del beneficio para cada contribuyente que se acoge y cumple.

Es decir, cuando el decreto 2112 del 2019 menciona el año “2020” es un “inicio constitucional de aplicabilidad de periodo conforme al artículo 338, no un término de inicio generalizado sin que medio la voluntad del contribuyente y elimine de facto, el inicio voluntario que empieza a quien se acoge válidamente más adelante, contrario al recorte que se presenta en la doctrina analizada.

2.2 Planteamiento del problema jurídico

¿Desde qué momento debe contarse el término de cinco (5) años para aplicar la tarifa del 0% del impuesto sobre la renta en el Régimen ZESE para las sociedades preexistentes que se acogieron al régimen?

Tesis DIAN (objeto de análisis): En el Concepto 018160 de 2025, la DIAN sostiene que:

- existe un “término general” de 0% por cinco años *“contados a partir del año gravable 2020”*;
- y que, para sociedades constituidas antes de 2020, *“los cinco años... se cuentan desde el año gravable 2020”*;
- aunque aclara que la tarifa *“solo es aplicable desde el año en que la sociedad se haya acogido”* cumpliendo requisitos.

Ese último inciso (“solo es aplicable desde el año en que se haya acogido”) es precisamente lo que revela la inconsistencia interna:

2.21. Desarrollo Análisis del régimen ZESE y sus periodos de aplicación:

Para sociedades preexistentes, el término de cinco (5) años de tarifa 0% debe contarse desde el primer año gravable en el que el contribuyente inicia efectivamente la aplicación del régimen (por cumplimiento de requisitos y acogimiento), el cual en ningún caso puede ser anterior a 2020.

Marco técnico de interpretación: reglas del Código Civil y control constitucional/contencioso

2.2.2. Reglas del Código Civil (interpretación de la ley y del reglamento)

De acuerdo a las reglas de interpretación jurídica, no es un ejercicio de frases aisladas; exige contexto y armonización normativa (regla del “contexto de la ley” y de su lectura (Art. 25-32 Cod. Civil y siguientes).

Un decreto reglamentario no puede alterar el alcance material de la ley ni reducir un beneficio sin habilitación legal; la jurisprudencia constitucional ha reiterado los límites de la potestad reglamentaria en materia tributaria (reserva de ley, legalidad).

Las reglas de periodos están contenidas en el Artículo 338 C.P.: propósito garantista” La regla del art. 338 C.P. protege la seguridad jurídica en impuestos de período: las normas solo aplican desde el período que inicia después de su vigencia. Consejo de Estado ha resaltado esa finalidad de legalidad/irretroactividad en tributos de período, por tanto, el art. 338 C.P. no fue diseñado para “recortar” incentivos, sino para impedir su aplicación retroactiva.

Recordemos que los periodos de aplicación del régimen ZESE, en cómputo del beneficio individual, El Decreto 2112 de 2019 explica por qué

el régimen se aplica desde 2020: por el artículo 338 C.P. (impuesto de período); sin embargo, el Concepto 018160/2025 transforma esa regla en otra distinta: presume que el término de los cinco años de la tarifa diferencial del 0% “corre” desde 2020 para todas las sociedades preexistentes, incluso si solo cumplen y se acogen en 2021 o 2022.

Esto no es una consecuencia necesaria del art. 338 C.P.; es una opción interpretativa que (i) no armoniza con el resto del reglamento, y (ii) produce un resultado materialmente regresivo para contribuyentes que actúan dentro del marco legal.

El reglamento ZESE presupone un “*año de inicio de aplicación*” variable, no fijo, esto es, el propio Decreto 2112 de 2019 define el “aumento del empleo directo generado” tomando como base el promedio de trabajadores vinculados en los dos últimos años gravables anteriores al año en que inicie la aplicación de la tarifa diferencial.

Esa frase (“año en que inicie la aplicación”): impone una metodología de cálculo que depende del año real en que cada sociedad empieza a aplicar ZESE. Si el inicio fuese necesariamente 2020 para todas las preexistentes, la norma habría fijado un referente único (2018–2019) y no un criterio móvil.

Por tanto, el sistema reglamentario reconoce (y necesita) un “primer año” de aplicación individual: desde allí se despliegan obligaciones de soportes, cálculo de empleo y control.

La doctrina DIAN previa reconoce expresamente que el beneficio es por 10 años (no una renta exenta). Existen pronunciamientos DIAN que, han señalado que:

- ZESE no configura una renta exenta, sino una tarifa diferencial,
- aplicable por un período de diez (10) años. (igual para todos los contribuyentes).

Si se acepta la tesis del Concepto 018160/2025, el “período de diez años” deja de ser un atributo real del beneficiario que inicia aplicación después de 2020, y pasa a ser una abstracción, porque en la práctica puede convertirse en 8, 7 o menos años efectivos.

Ese giro doctrinal no solo es técnicamente reprochable; compromete la coherencia institucional: la DIAN no puede sostener simultáneamente (i)

que el régimen es de 10 años, y (ii) que parte de ese tiempo se “consume” sin aplicarse.

El propio DUT exige informar el año a partir del cual “empezó a aplicar” ZESE: esto destruye la idea de un conteo “ciego” desde 2020.

El artículo 1.2.1.23.2.6 del DUT, en doctrina DIAN (Oficio 901222 de 2020) y reiteraciones, indica que el contribuyente debe informar al agente retenedor:

- el año gravable a partir del que empezó a aplicar” el régimen ZESE.

También la Resolución DIAN que adopta el SI ZESE exige seleccionar “el primer año gravable en el que se aplicó el beneficio” y cargar soportes asociados al año fiscal en que se inicia.

Si los primeros cinco años, de la tarifa diferencial equivalente al 0% corriera inexorablemente desde 2020 (para las sociedades preexistentes), los textos y procedimientos de aplicación exigen identificar el “primer año de aplicación” sería, en lo sustancial, irrelevante para el cómputo del beneficio; pero el sistema la trata como dato del control, lo cual vulnera toda la estructura del régimen, hecho que resulta reprochable y contrario a la constitución y las normas procedimentales.

A manera de ejemplo, El efecto material de la tesis DIAN es un recorte no autorizado del incentivo:

Ejemplo (sociedad preexistente):

- Constituida en 2015 (preexistente).
- Cumple requisitos
- Inicia aplicación año 2022

Con respecto de la doctrina- DIAN (Concepto 018160/2025):

- 0% “corre” 2020–2024, pero solo “aplica” desde 2022 → 0% efectivo: 2022–2024 (3 años).
- 50% “corre” 2025–2029 → 50%: 2025–2029 (5 años).
- Beneficio efectivo total: 8 años, no 10 años.

Hipótesis propuesta según la interpretación sistemática y conforme:

- 0% por 5 años desde 2022: 2022 hasta el año 2026.

- 50% por 5 años desde 2027: 2027 hasta 2031.
- Total tiempo: 10 años.

Nótese que esta lectura la interpretación propuesta no viola el art. 338 C.P.: no aplica antes de 2020; simplemente reconoce que el derecho al beneficio no se “recorta” los años para la sociedad preexistentes como lo propone la DIAN en su doctrina.

De otra parte, resulta evidente el trato desigual injustificado frente a sociedades nuevas (y ruptura del diseño legislativo). El propio art. 1.2.1.23.2.5 del DUT establece un párrafo para sociedades nuevas constituidas entre 2020 y el 24 de mayo de 2022: allí, el primer periodo de los cinco años se cuenta desde el año de constitución.

Eso implica que una sociedad nueva constituida en 2022 puede llevar sus 10 años de la tarifa diferencial hasta 2031. En cambio, bajo la interpretación del oficio analizado, una sociedad existente que inicia en 2022 quedaría discriminada y en desventaja, sin que la ley haya previsto este tratamiento.

La ley nunca estableció este castigo temporal para las preexistentes; al contrario, las somete a una carga adicional (aumento del 15% del empleo) precisamente por su condición, lo que hace aún más irrazonable imponerles además un menor tiempo del beneficio.

2.3 Violación legal e inconstitucional

a. Violación del artículo 268 de la Ley 1955 de 2019:

La DIAN, por vía doctrinal, consolida una interpretación que reduce la duración real del incentivo a quien se acoge aparentemente tarde(después del año 2020) dentro primer término legal. Como ya se explicó la consecuencia legal en la práctica lleva a una reducción que no está prevista expresamente por el Legislador en el art. 268 de Ley 1955/2019 y, por tanto, vulnera el principio de legalidad.

b. Interpretación inconstitucional del artículo 338 C.P.:

El art. 338 C.P. opera como regla de no retroactividad para impuestos de período. En repetidas ocasiones el Consejo de Estado ha subrayado que el cambio normativo sobre elementos de tributos de período rige desde el período siguiente, en protección de legalidad e irretroactividad,

por tanto, usar dicha regla para afirmar que la tarifa diferencia de renta “empieza para cualquier contribuyente sin que haya acogido expresamente” desde 2020, incluso sin aplicación efectiva, es convertir una garantía constitucional en mecanismo de “caducidad material” del incentivo, sin soporte constitucional ni legal, vulnerando lo que la leu señala como la *voluntad expresa del contribuyente*.(inscripción voluntaria en el RUT).

- Algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional respecto del artículo 338 C.P.

En la Sentencia C-806 de 2001, sostuvo que en los tributos de período (como el impuesto sobre la renta), las modificaciones legales solo pueden aplicarse a partir del período siguiente al inicio de vigencia, como garantía de seguridad jurídica, En la Sentencia C-1006 de 2003, la Corte reiteró que el artículo 338 busca evitar efectos retroactivos en tributos cuya base se consolida por períodos, en el mismo sentido la Sentencia C-527 de 1996, señaló que el principio protege la confianza legítima de los contribuyentes frente a cambios normativos.

El Consejo de Estado (Sección Cuarta, Exp. 8730, 10 de julio de 1998) afirmó que el artículo 338 protege la legalidad y la seguridad jurídica en tributos de período.

c. Violación del principio de igualdad (art. 13 C.P.) por trato discriminado no justificado.

Motivos legales respecto de la doctrina cuestionada, en la que se evidencia genera un trato discriminatorio:

- Respecto de las sociedades nuevas: pueden disfrutar 10 años efectivos, incluso extendiéndose más allá de 2029 (si constituyen en 2022);
- Las sociedades preexistentes: pueden terminar con 8, 7 o menos años efectivos si inician después de 2020.

Sin una justificación legal expresa y con evidente afectación del espíritu del legislador, el trato diferenciado se torna problemático a la luz del art. 13 C.P., más aún cuando ambas categorías están expresamente incluidas como destinatarias del mismo compendio normativo.

d. Desconocimiento de la interpretación sistemática (Código Civil) y del principio de coherencia normativa

Cuando se analiza únicamente la frase “a partir del año gravable 2020” y sin tener el contexto y la parte motiva del decreto 2112 del 2019, se puede llegar a una conclusión errada, es decir, llegar a afirmar que se construyó una regla de cómputo estatizada, lo cual resulta contraria con:

- Definiciones que dependen del “año en que inicie la aplicación”,
- Deberes de informar el año de inicio,
- y estructura probatoria anualizada por “periodo gravable de aplicación”.

Ese método de interpretación de la doctrina desconoce reglas clásicas del Código Civil sobre interpretación por contexto y coherencia, nos plantea interrogantes respecto de la regla y subreglas, para sociedades preexistentes acogidas al régimen ZESE, el término de cinco (5) años para aplicar la tarifa del 0% del impuesto sobre la renta debe contarse desde el año gravable en el que el contribuyente inicia efectivamente la aplicación del régimen (cumple requisitos y se acoge), sin que en ningún caso pueda ser anterior al año gravable 2020.

Dentro de los mismos textos reglamentarios se identifican las siguientes subreglas:

1. Identificación del “primer año de aplicación”: es el año gravable respecto del cual la sociedad cumple integralmente condiciones (instalación física, actividad principal en ZESE, incremento y mantenimiento de empleo, y obligaciones de información), y desde el cual se reporta como beneficiaria (RUT/código y SI ZESE).
2. Inicio mínimo: Conforme el art. 338 C.P. y considerandos del Decreto 2112, no puede haber aplicación en 2019; el primer período posible es 2020.
3. Cómputo del tiempo: la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta del 0% por los primeros 5 años efectivos desde ese inicio y 50% por los 5 siguientes (total: 10 años efectivos), coherente con la caracterización doctrinal previa del régimen como tarifa diferencial por 10 años. (promesa del legislador, todos los contribuyentes a partir que se acojan o se inscriban tienen el incentivo de 10 años).

Respecto de la naturaleza jurídica de los conceptos y oficios de la DIAN - la Corte Constitucional, en la Sentencia C-487 de 1996, al analizar el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, explicó que la doctrina oficial de la DIAN:

- Es obligatoria para los funcionarios,
- No es vinculante para los contribuyentes,
- No puede modificar la ley.

En la Sentencia C-514 de 2019, la Corte reiteró que los conceptos no crean obligaciones ni derechos nuevos y consecuentemente el Consejo de Estado (Sección Cuarta, sentencia 2005, Exp. 14699) ha señalado que la doctrina oficial no puede desconocer el principio de legalidad ni afectar derechos adquiridos.

Respecto del nuestro caso en estudio, resulta evidente que el Concepto 018160/2025:

- Alteró el alcance del beneficio legal.
- Se redujo la duración efectiva.
- Se interpretó el reglamento en sentido restrictivo contrario al sistema normativo.

En este punto, resulta relevante destacar que la administración tributaria sostuvo que el régimen es de 10 años efectivos (Oficio 906386 de 2021), no resulta entendible, este giro de pensamiento, vulnerando la credibilidad del régimen y comprometiendo la coherencia institucional y la seguridad jurídica.

Conclusiones

1. El Concepto 018160 (2143) de 2025 adopta una tesis que, aunque pretende apoyarse en el art. 1.2.1.23.2.5 del DUT, termina produciendo una consecuencia no querida por el Legislador: que sociedades preexistentes pierdan años del incentivo y fija un término inamovible contrario a lo expresado por el legislador.
2. La lectura correcta del sistema ZESE exige diferenciar entre:
 - vigencia/aplicabilidad temporal del régimen (no antes de 2020 por art. 338 C.P.), y
 - cómputo individual del término del beneficio (desde el primer año real de aplicación por contribuyente).

3. La reglamentación del régimen tributario especial ZESE se ejecuta sobre el “año de inicio de aplicación”, lo cual es incompatible con la idea de un conteo estático que empiece a correr desde 202, aún sin la manifestación expresa del contribuyente.
4. La propia doctrina DIAN anterior ha descrito reiteradamente el ZESE como un régimen de tarifa diferencial por 10 años.
5. Desde una óptica de control constitucional y de legalidad, la interpretación oficial criticada es problemática por posible vulneración de: legalidad tributaria (reserva de ley), igualdad, seguridad jurídica y coherencia interpretativa conforme a reglas civiles y jurisprudenciales sobre tributos de período.

13. A,B,C DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO

Por: *LYNDA JULIET QUIJANO MONROY*
Abogada, Contadora Pública,
Especialista Tributaria y Constitucional,
Magíster en Derecho Tributario

Resumen:

Este capítulo explica el funcionamiento del procedimiento tributario colombiano dentro del modelo de autodeterminación, en el cual el contribuyente calcula, declara y paga sus impuestos, y posteriormente la DIAN ejerce control mediante procesos de fiscalización. Se describen los mecanismos que utiliza la Administración Tributaria para ejercer dicho control, como oficios persuasivos, emplazamientos, requerimientos especiales, pliegos de cargos e inspecciones.

Así mismo, se aclara que las sanciones pueden imponerse mediante resoluciones independientes o liquidaciones oficiales. El texto desarrolla las principales líneas procedimentales según la conducta del contribuyente: cuando existe declaración con inexactitudes procede la liquidación oficial de revisión; cuando no hay declaración, procede la liquidación de aforo.

También se explican otras figuras como la liquidación provisional y las resoluciones sancionatorias independientes. Finalmente, se destaca que el procedimiento tributario busca equilibrar la facultad fiscalizadora del Estado con el derecho de defensa del contribuyente, estableciendo etapas, términos y garantías claras en cada proceso.

Introducción:

En el sistema tributario colombiano, el cumplimiento de las obligaciones fiscales se fundamenta en el modelo de autodeterminación, bajo el cual es el propio contribuyente quien identifica el hecho generador del impuesto, determina la base gravable, aplica la tarifa correspondiente y presenta su

declaración. Sin embargo, este modelo no implica ausencia de control. Por el contrario, una vez presentada o no presentada la declaración, la Administración Tributaria ejerce sus facultades de fiscalización con el fin de verificar la correcta determinación del tributo y garantizar el recaudo efectivo de los ingresos públicos.

El procedimiento tributario, por tanto, no es simplemente una serie de actos administrativos aislados, sino una estructura jurídica organizada que busca equilibrar dos principios fundamentales: la potestad fiscalizadora del Estado y el derecho de defensa del contribuyente. A través de mecanismos como emplazamientos, requerimientos especiales, pliegos de cargos y liquidaciones oficiales, la DIAN puede corregir inexactitudes, sancionar incumplimientos o incluso determinar el impuesto cuando el contribuyente no ha declarado.

Para entender la importancia de este procedimiento, imaginemos el caso de Carlos, propietario de una pequeña ferretería, quien decidió presentar su declaración *“a ojo”* porque según él *“más o menos sabía cuánto había vendido”*. Carlos restó algunos gastos que no tenía soportados, olvidó declarar ciertos ingresos en efectivo y presentó su declaración convencida de que todo estaba en orden. Meses después, recibió un requerimiento especial de la DIAN con cifras muy diferentes a las que él había calculado. En ese momento comprendió que el procedimiento tributario no es un simple trámite, sino un proceso técnico con reglas claras, etapas definidas y consecuencias jurídicas concretas.

De igual manera, pensemos en Marta, quien creyó que si no presentaba su declaración *“nadie se daría cuenta”*. Tiempo después recibió un emplazamiento para declarar y, posteriormente, una liquidación de aforo en la que la DIAN calculó el impuesto con base en sus movimientos bancarios. Marta aprendió que el silencio no detiene el procedimiento; simplemente lo traslada a manos de la administración. Estos ejemplos evidencian que el procedimiento tributario no solo regula la actuación de la Administración, sino que también orienta la conducta del contribuyente. Conocer sus etapas, términos y mecanismos no es un asunto meramente técnico, sino una herramienta esencial para ejercer adecuadamente el derecho de defensa y evitar consecuencias económicas significativas.

En este capítulo se abordará el contexto general del procedimiento tributario, su estructura, sus fundamentos y las distintas rutas procesales que pueden derivarse según la conducta del contribuyente, con el fin de

ofrecer una visión clara y sistemática de su funcionamiento. Especialmente la liquidación oficial de revisión y la liquidación de aforo con el propósito de comprender su estructura, sus etapas y los momentos clave para actuar estratégicamente tanto desde la perspectiva de la Administración como del contribuyente.

El ABC del procedimiento Tributario

En el modelo de autodeterminación las etapas del procedimiento tributario inician con la declaración privada del contribuyente, esto derivado, de que este identifica el hecho generador, determina la base gravable, aplica la tarifa correspondiente, liquida el impuesto, presenta la declaración tributaria y efectúa el pago. Después de esto la Administración Tributaria – DIAN, ejerce el control posterior mediante el proceso de fiscalización, partiendo del indicio que el contribuyente tiene una declaración inexacta, una declaración con causal de no presentada, una declaración ineficaz o, por el contrario, el contribuyente se considera omiso en la presentación de la declaración.

Para que la Dian tenga acercamiento al contribuyente lo puede hacer a través de diferentes mecanismos, como lo son: oficios persuasivos, requerimientos ordinarios, emplazamiento para corregir, emplazamiento para declarar, requerimiento especial o pliego de cargos. En este proceso pueden existir inspecciones contables y tributarias, y con esto culminar un proceso de fiscalización en la etapa de liquidación e imponer sanciones. El Art. 637 del Estatuto Tributario (E.T.), menciona los actos en los cuales se pueden imponer sanciones: y dice que son mediante resolución Independiente o en las respectivas liquidaciones oficiales, siendo de esta manera que se cerraría la etapa de determinación.

Entonces, a través de liquidaciones oficiales como actos administrativos producto de la facultad que tiene la Administración para hacer que el contribuyente corrija una declaración y declare o presente lo correspondiente a sus obligaciones formales y sustanciales y a su vez sancionar su conducta; tenemos la liquidación oficial de revisión, la liquidación de aforo o la liquidación provisional, o por otro lado la resolución sanción independiente. Ahora debemos analizar cada uno de estos mecanismos lo cual depende de la línea procedimental que a su vez se deriva de la infracción u omisión que hay cometido el contribuyente.

Cuando el contribuyente presento declaración, con las inexactitudes de las declaraciones tributarias que menciona el Art. 647 del E.T., como lo son:

1. Omisión de ingresos o impuestos generados
2. No efectuar retención o no declararlas, o efectuarlas por valor inferior
3. Inclusión de costos, deducciones, impuestos descontables inexistentes o inexactos
4. Datos falsos, desfigurados o alterados
5. Compras a proveedores ficticios

La DIAN puede sancionar con una liquidación oficial de revisión, la cual menciona el Art. 712 del E.T. Pero también lo podrá hacer con una liquidación provisional según el Art 764 del E.T. esto aplica para contribuyentes con ingresos iguales o inferiores a 15.000 Unidad de Valor Tributario (U.V.T.) o un patrimonio igual o inferior a 30.000 UVT.

Cuando No hay declaración por parte del contribuyente, ya sea porque es omiso, o porque la declaración quedo como no presentada o la declaración fue ineficaz. La DIAN puede sancionar mediante liquidación oficial de aforo o liquidación provisional. Es importante tener claridad sobre la diferencia entre las declaraciones que se tienen por no presentadas y la ineficacia de las declaraciones, las primeras requieren acto administrativo previo que así lo declare, las segundas no requieren un acto administrativo, pero no surten efecto legal alguno, aunque si son susceptibles de ser utilizadas como títulos que prestan mérito ejecutivo, como las declaraciones de retención en la fuente sin pago total. Y la omisión de la declaración es simplemente el hecho de no haber cumplido con el deber formar de declarar.

En el caso del incumplimiento de los deberes formales como no presentar información exógena, presentar extemporánea o presentarla con errores, se sancionará con Resolución Sanción Independiente. Pero también hay otros mecanismos para casos especiales como por ejemplo que no se liquidan o se liquidan mal las sanciones según el Art. 701 del E.T., para este caso se sanciona con una liquidación de corrección de sanciones, pero también puede ser sancionado con una resolución independiente o liquidación provisional. Y para el caso de errores aritméticos se sancionará con una liquidación de corrección aritmética.

En el desarrollo de este capítulo nos enfocaremos en tres líneas procedimentales, como lo son: liquidación oficial de revisión, liquidación oficial de aforo y resolución sanción independiente, con el fin de conocer los términos para actuar de manera pertinente tanto para la DIAN como para el contribuyente, de esta forma empezamos:

1. Procedimiento de Corrección: Liquidación Oficial de Revisión

El procedimiento de Liquidación Oficial de Revisión es el mecanismo jurídico mediante el cual la Administración Tributaria —en Colombia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)— puede modificar una declaración privada presentada por un contribuyente cuando considera que esta contiene inexactitudes, omisiones, errores en la determinación del impuesto, inclusión de costos o deducciones improcedentes, descuentos tributarios indebidos, o cualquier otra circunstancia que afecte la correcta liquidación del tributo. No se trata de una actuación automática ni discrecional sin límites; por el contrario, es un procedimiento reglado, estructurado en etapas sucesivas, con términos definidos tanto para la administración como para el contribuyente, y diseñado para garantizar el debido proceso y el derecho de defensa.

Todo comienza con la presentación de la declaración privada por parte del contribuyente. Esta declaración puede ser la inicial o una corrección posterior presentada voluntariamente. En el sistema tributario colombiano, la regla general es que las declaraciones tributarias adquieren firmeza con el paso del tiempo. El término general de firmeza es de tres años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, o desde la fecha de presentación si la declaración fue extemporánea. Pero esta firmeza puede variar si el contribuyente estuvo sujeto al Régimen de Precios de Transferencia, hubo solicitud de saldos a favor, aplico al beneficio de auditoría, o se determinó o compenso pérdidas fiscales.

La firmeza significa que, vencido ese plazo sin que la DIAN haya ejercido sus facultades de fiscalización, la declaración ya no puede ser modificada por la administración. Es una garantía de seguridad jurídica para el contribuyente. Sin embargo, este término no es absoluto, pues puede suspenderse en determinadas circunstancias previstas por la ley.

Dentro de esas actuaciones que pueden interrumpir o suspender el término de firmeza se encuentra el emplazamiento para corregir. Este es un acto preliminar mediante el cual la DIAN comunica al contribuyente que ha identificado posibles inconsistencias en su declaración y le otorga la oportunidad de corregir voluntariamente antes de que se inicie formalmente el proceso de determinación oficial.

El emplazamiento para corregir no modifica directamente la declaración ni impone sanción alguna; es una invitación formal a revisar y ajustar la autoliquidación presentada. Desde el punto de vista procesal, el

emplazamiento suspende el término de firmeza por el lapso de un mes, que es precisamente el término que tiene el contribuyente para responder. Durante ese mes, el contribuyente puede optar por presentar una corrección voluntaria, asumiendo la sanción por corrección correspondiente, o puede decidir no corregir, en cuyo caso la administración podrá continuar con el proceso.

Otra actuación que puede incidir en el término de firmeza es la inspección tributaria de oficio. Esta es una diligencia formal que debe ser decretada y practicada conforme a los requisitos legales. No basta una simple revisión interna de la DIAN; se requiere un acto administrativo que ordene la inspección y que esta efectivamente se lleve a cabo. Cuando la inspección tributaria es válidamente decretada y practicada, el término de firmeza se suspende por tres meses.

Durante ese período, la administración puede examinar libros de contabilidad, soportes documentales, contratos, facturas, registros contables y cualquier otro elemento probatorio relevante para determinar la correcta liquidación del impuesto. La inspección tributaria es una herramienta probatoria fundamental, pero su validez depende del cumplimiento estricto de las formalidades legales.

Si luego de las actuaciones preliminares la DIAN concluye que existen fundamentos para modificar la declaración, el siguiente paso es la expedición del Requerimiento Especial. Este es el acto central del procedimiento de Liquidación Oficial de Revisión.

El Requerimiento Especial contiene la propuesta formal de modificación de la declaración privada. En él, la administración debe exponer de manera clara, precisa y detallada los hechos que considera probados, las normas que estima infringidas, la liquidación propuesta del impuesto, las sanciones correspondientes y la cuantificación de los valores a cargo. No puede tratarse de afirmaciones genéricas o ambiguas; el Requerimiento Especial debe estar debidamente motivado, pues constituye el marco dentro del cual se desarrollará la discusión posterior. Lo que no se incluya en el Requerimiento Especial no podrá ser incorporado válidamente en la Liquidación Oficial de Revisión, salvo que medie una ampliación formal dentro de los términos legales.

Una vez notificado el Requerimiento Especial, el contribuyente dispone de un término de tres meses para responder. Este es un momento crucial del procedimiento, pues es la oportunidad formal para ejercer el derecho de

defensa. Ahora, en su respuesta, el contribuyente puede controvertir los hechos expuestos por la DIAN, aportar pruebas documentales, solicitar pruebas adicionales, presentar argumentos jurídicos, aceptar total o parcialmente las glosas propuestas o incluso plantear nulidades procesales si considera que se han vulnerado sus garantías. Es así que la respuesta al Requerimiento Especial no es un mero trámite; es una etapa sustancial en la cual se define en buena medida el alcance de la controversia.

La ley establece incentivos para que el contribuyente acepte tempranamente las modificaciones propuestas. Si el contribuyente acepta los cargos contenidos en el Requerimiento Especial y corrige su declaración dentro del término de respuesta, puede acceder a una reducción significativa de la sanción por inexactitud. En esta etapa, la reducción puede ser del setenta y cinco por ciento de la sanción propuesta, es decir, el contribuyente paga únicamente el veinticinco por ciento de la sanción inicialmente determinada. Este mecanismo busca descongestionar la administración y fomentar soluciones tempranas, disminuyendo la litigiosidad.

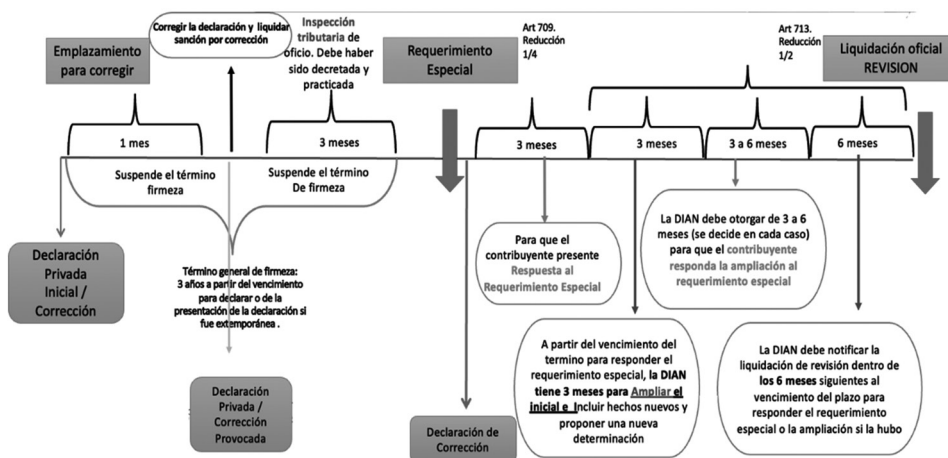
Vencido el término para responder el Requerimiento Especial, la DIAN dispone de tres meses para decidir si amplía el requerimiento inicial. La ampliación del Requerimiento Especial es una facultad excepcional que permite a la administración incluir hechos nuevos o modificar su propuesta inicial, siempre que lo haga dentro del término legal. No se trata de una nueva actuación independiente, sino de una extensión del requerimiento original. Si la DIAN decide ampliar, debe notificar formalmente la ampliación y otorgar al contribuyente un nuevo término para responder, el cual puede ser de tres a seis meses, dependiendo de la complejidad del caso. Esta ampliación debe cumplir los mismos requisitos de motivación y claridad que el requerimiento inicial.

Después de vencido el término para responder el Requerimiento Especial o su ampliación, la DIAN cuenta con seis meses para expedir y notificar la Liquidación Oficial de Revisión. Este es el acto administrativo definitivo mediante el cual la administración modifica formalmente la declaración privada. La Liquidación Oficial de Revisión debe guardar coherencia con el Requerimiento Especial y con su eventual ampliación; no puede incluir hechos nuevos ni fundamentos distintos a los previamente propuestos, pues ello vulneraría el derecho de defensa. En la liquidación, la DIAN determina el impuesto definitivo a cargo, liquida las sanciones correspondientes y calcula los intereses moratorios.

Si el contribuyente decide aceptar la Liquidación Oficial de Revisión, aún puede acceder a una reducción de la sanción, aunque en menor proporción que en la etapa anterior. En esta fase, la reducción es del cincuenta por ciento de la sanción determinada. Es decir, el beneficio disminuye a medida que avanza el procedimiento, incentivando la aceptación temprana.

Contra la Liquidación Oficial de Revisión procede el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro del término legal el cual son dos meses. Este recurso es decidido por la propia administración, pero por una dependencia distinta a la que expidió el acto inicial, garantizando una revisión interna. Solo una vez agotada la vía gubernativa mediante el recurso de reconsideración queda habilitada la vía judicial ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Sin embargo, puede acogerse a la demanda *Per Saltum* que permite acudir directamente al tribunal superior o a la jurisdicción contenciosa, saltándose las instancias intermedias o el recurso de reconsideración, para agilizar la resolución de conflictos, en un plazo de cuatro meses contados a partir del día siguiente a la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión.

Grafica 1. Procedimiento de Liquidación Oficial de Revisión



Un caso de análisis es el siguiente: La empresa Inversiones del Norte S.A.S. presentó su declaración de renta del año gravable 2022 en abril de 2023, liquidando un impuesto a cargo de \$120.000.000. Un año después, la DIAN detectó inconsistencias en los costos declarados, pues algunos proveedores no aparecían en la información exógena reportada.

En junio de 2024, la DIAN notificó un Emplazamiento para Corregir, señalando posibles errores en costos por \$200.000.000. La empresa decidió no corregir voluntariamente. Posteriormente, la DIAN practicó una inspección tributaria, revisando libros contables y facturas. En enero de 2025, la DIAN notificó un Requerimiento Especial, proponiendo rechazar \$150.000.000 en costos y liquidar un mayor impuesto de \$52.500.000, más sanción por inexactitud por el mismo valor. La empresa respondió dentro de los tres meses, aportando pruebas y explicaciones, pero no aceptó los ajustes.

Tras analizar la respuesta, la DIAN expidió en agosto de 2025 la Liquidación Oficial de Revisión, determinando finalmente un mayor impuesto de \$30.000.000 y una sanción por inexactitud de \$30.000.000. La empresa decidió no aceptar la liquidación y presentó recurso de reconsideración. Este ejemplo muestra cómo la DIAN puede modificar una declaración privada a través de un procedimiento formal que incluye emplazamiento, requerimiento especial, oportunidad de defensa y finalmente la liquidación oficial de revisión.

En síntesis, el procedimiento de Liquidación Oficial de Revisión es un proceso estructurado en etapas sucesivas: declaración privada, posibles actuaciones preliminares como el emplazamiento para corregir o la inspección tributaria, expedición del Requerimiento Especial, respuesta del contribuyente, eventual ampliación, y finalmente la Liquidación Oficial de Revisión. Cada etapa tiene términos específicos y consecuencias jurídicas claras.

El sistema busca equilibrar dos principios fundamentales: por un lado, la potestad del Estado de fiscalizar y asegurar el correcto recaudo de los tributos; por otro, el derecho del contribuyente al debido proceso, a la defensa y a la seguridad jurídica. La correcta comprensión de cada fase es esencial para enfrentar adecuadamente un proceso de fiscalización y para adoptar decisiones estratégicas informadas en cada momento del procedimiento.

2. Procedimiento de Omisos: Liquidación Oficial de Aforo

El procedimiento de Liquidación de Aforo se activa cuando una persona o una empresa que estaba obligada a presentar una declaración de impuestos y simplemente no lo hace. Aquí no estamos frente a una declaración mal hecha ni con errores; el problema es más básico: la declaración nunca fue presentada. Es decir, el Estado sabe que esa persona debía declarar, pero no tiene ningún documento presentado sobre el cual revisar cifras o hacer

ajustes. Ante esa ausencia total, la ley le da a la DIAN un mecanismo para determinar el impuesto por su cuenta.

Todo comienza con el vencimiento del plazo para declarar. Cada impuesto tiene una fecha límite establecida por el calendario tributario. Si llega esa fecha y el contribuyente no presenta su declaración, queda automáticamente en mora. Sin embargo, la DIAN no impone de inmediato una sanción ni calcula el impuesto.

Primero debe verificar que efectivamente existía la obligación de declarar. Una vez confirmada esa obligación, la administración inicia el procedimiento formal enviando un documento llamado Emplazamiento para Declarar.

El emplazamiento es, en términos simples, una advertencia oficial. En él, la administración tributaria le comunica al contribuyente que detectó que no presentó su declaración y le concede un plazo de un mes para hacerlo. Es una oportunidad final para ponerse al día voluntariamente antes de que el proceso avance a etapas más graves.

Durante ese mes, el contribuyente puede presentar su declaración, pero deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, que es una sanción por haber declarado fuera del plazo legal previamente se ha establecido. Esta etapa es importante porque todavía permite corregir la situación sin que la administración determine el impuesto directamente.

Si el contribuyente ignora el emplazamiento y no declara dentro del mes otorgado, la DIAN continúa con el procedimiento. El siguiente paso es la expedición de un Pliego de Cargos. Este documento marca el inicio formal de un proceso sancionatorio. En el pliego de cargos, la DIAN explica que el contribuyente incumplió su obligación de declarar y que, por esa razón, podría imponérsele una sanción por no declarar. Además, se le otorga un plazo para que responda y ejerza su derecho de defensa.

El pliego de cargos no es todavía la sanción definitiva; es una acusación formal. El contribuyente puede responder, explicar por qué considera que no estaba obligado a declarar o incluso presentar la declaración tardía. Sin embargo, si no responde o si la DIAN considera que la respuesta no es suficiente, la administración expedirá una Resolución Sanción por No Declarar. Aquí ya estamos ante una decisión formal en la que se impone una multa por el incumplimiento.

Pero incluso en ese momento todavía falta algo esencial: como nunca se presentó la declaración, el Estado no sabe oficialmente cuánto impuesto debía pagarse. Por eso entra en juego la etapa más importante del procedimiento: la Liquidación Oficial de Aforo.

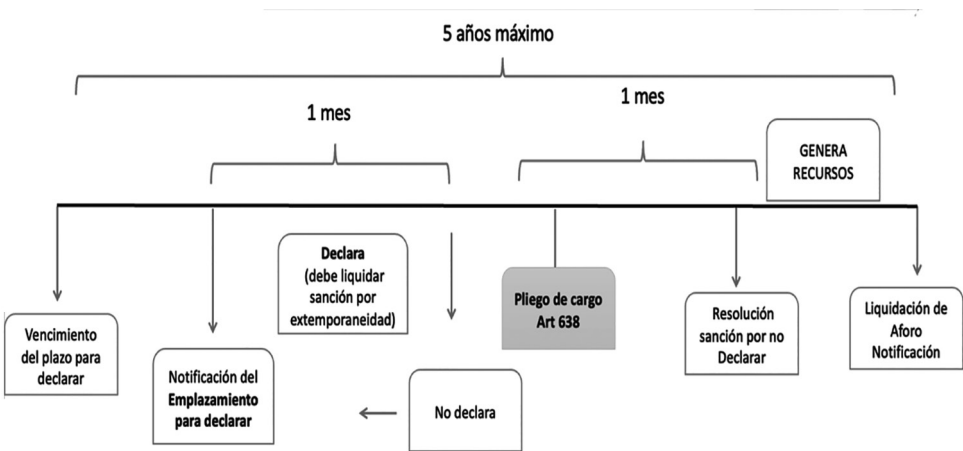
Mediante este acto administrativo, la DIAN calcula el impuesto que considera que el contribuyente debía declarar y pagar. Para hacerlo, utiliza toda la información disponible: reportes bancarios, facturación electrónica, información exógena, cruces de datos con terceros, declaraciones de otros contribuyentes y cualquier otro elemento que le permita estimar los ingresos o el patrimonio.

En otras palabras, la DIAN “reconstruye” la declaración que el contribuyente nunca presentó. Calcula el impuesto, suma las sanciones y liquida los intereses por el tiempo transcurrido. Todo esto queda consignado en un acto formal que debe ser notificado al contribuyente. Una vez notificada la Liquidación de Aforo, ya existe una deuda tributaria determinada oficialmente por la administración.

Es importante entender que este procedimiento tiene límites en el tiempo. La DIAN no puede iniciar una liquidación de aforo indefinidamente; la ley establece un plazo máximo que puede llegar hasta cinco años para ejercer esta facultad. Si la administración no actúa dentro de ese término, pierde la posibilidad de determinar el impuesto por aforo.

Finalmente, tanto la resolución sanción por no declarar y la liquidación de aforo puede ser controvertidas. El contribuyente tiene derecho a interponer recursos administrativos y, si no está de acuerdo con la decisión final, puede acudir ante los jueces administrativos para que revisen la legalidad del acto. Es decir, aunque el contribuyente no haya declarado, sigue teniendo derecho a defenderse.

Grafica 2. Procedimiento de Liquidación Oficial de Aforo



La señora Marta Gómez tiene un pequeño negocio de confecciones. Durante el año 2023 tuvo ventas importantes, recibió pagos por transferencias bancarias y realizó varias compras de insumos. Sin embargo, por descuido y mala asesoría, nunca presentó su declaración de renta correspondiente a ese año. Llegó la fecha límite para declarar en agosto de 2024 y Marta no presentó nada. Pasaron varios meses y la DIAN, al cruzar información bancaria y reportes de facturación electrónica, detectó que ella había tenido ingresos suficientes para estar obligada a declarar.

En febrero de 2025, la DIAN le envió un Emplazamiento para Declarar. En ese documento le informaban que había detectado que no presentó su declaración y que tenía un mes para hacerlo voluntariamente. En ese momento, Marta todavía podía presentar la declaración, pagar el impuesto correspondiente y liquidar la sanción por extemporaneidad. Pero Marta ignoró el documento pensando que no era tan grave.

Al cumplirse el mes sin que declarara, la DIAN continuó el proceso y le notificó un Pliego de Cargos. Allí le informaron formalmente que estaba iniciando un proceso sancionatorio por no declarar y que podría imponérsele una multa. Marta tampoco respondió. Posteriormente, la DIAN expidió una Resolución Sanción por No Declarar, imponiéndole una sanción económica por el incumplimiento.

Como Marta nunca presentó su declaración, la DIAN tuvo que calcular el impuesto por su cuenta. Utilizando la información de sus movimientos bancarios, las facturas electrónicas emitidas y los reportes de proveedores, la administración estimó que Marta había obtenido ingresos por \$300.000.000 durante el año 2023.

Con base en esa información, la DIAN expidió una Liquidación de Aforo, en la cual determinó que Marta debía pagar \$45.000.000 de impuesto, más la sanción por no declarar y los intereses acumulados. Esa liquidación fue notificada formalmente. A partir de ese momento, Marta tenía dos opciones: aceptar y pagar, o interponer recurso para defenderse. Si no hacía nada, la deuda quedaba en firme y podía iniciarse un proceso de cobro.

En resumen, el procedimiento de liquidación de aforo es el mecanismo que utiliza el Estado cuando alguien no cumple con la obligación básica de declarar. Primero se le advierte mediante un emplazamiento; luego se inicia un proceso sancionatorio; después se impone la sanción por no declarar; y finalmente la DIAN determina el impuesto por su cuenta. La gran diferencia frente a otros procedimientos es que aquí no hay una declaración previa que

revisar: la administración debe construirla desde cero con la información que tenga disponible.

3. Procedimiento de Resolución Sanción Independiente

Este acto administrativo, la resolución sanción independiente, que es requisito dentro del procedimiento de una liquidación oficial de aforo, también opera de manera independiente en el ordenamiento tributario colombiano. Es decir, aunque en el procedimiento de aforo la resolución sanción por no declarar constituye una etapa previa necesaria antes de determinar el impuesto, esta figura no se limita exclusivamente a ese escenario, sino que puede expedirse de forma autónoma cuando la Administración Tributaria busca sancionar el incumplimiento de deberes formales.

En efecto, la resolución sanción independiente procede cuando la infracción no implica necesariamente la modificación de una declaración tributaria, sino el incumplimiento de obligaciones tales como no presentar información exógena, presentarla extemporáneamente, hacerlo con errores, incumplir obligaciones de facturación o no actualizar el RUT. En estos eventos, la sanción no se incorpora dentro de una liquidación oficial, sino que se impone mediante un acto administrativo autónomo, previo cumplimiento del debido proceso.

Es importante tener en cuenta la prescripción de la facultad para imponer sanciones, regulada en el artículo 638 del Estatuto Tributario. Esta norma establece que el pliego de cargos deberá formularse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio correspondiente al período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable. En consecuencia, la DIAN no puede iniciar indefinidamente un proceso sancionatorio.

Así, si el pliego de cargos no se formula y notifica dentro del término legal de dos años, se configura la prescripción de la facultad sancionatoria, lo que implica la pérdida de competencia de la Administración para imponer la sanción. Cualquier resolución sanción independiente expedida por fuera de ese término estaría viciada por prescripción y sería susceptible de ser anulada.

Uno de los aspectos que más genera dudas en la práctica tributaria es la correcta determinación del término de prescripción de la facultad sancionatoria previsto en el Art. 638 del E.T., especialmente cuando

se trata de sanciones por incumplimiento de deberes formales como la presentación de información exógena. En estos casos, no basta con identificar el año gravable al que corresponde la obligación incumplida, sino que es necesario precisar tres momentos clave: el año en que se genera la irregularidad sancionable, el año en que se presenta la declaración de renta correspondiente a ese período y, finalmente, el momento exacto desde el cual comienza a contarse el término de los dos años para formular el pliego de cargos.

A continuación, se desarrolla un ejemplo práctico que ilustra la secuencia temporal y permite comprender de manera clara cómo opera el cómputo del término previsto en el Art. 638 del E.T., aplicado a un caso de información exógena. Supongamos que un contribuyente estaba obligado a presentar la información exógena correspondiente al año gravable 2022. Durante el año 2023 vencían los plazos establecidos por la DIAN para presentar dicha información. En ese momento año 2023, se configura la irregularidad sancionable, es decir, el incumplimiento del deber formal (no presentar, presentar extemporáneamente o presentar con errores la información exógena).

Ahora bien, aunque la irregularidad ocurre en 2023, el término de prescripción del artículo 638 del Estatuto Tributario no empieza a contarse desde el vencimiento de la exógena, sino desde la presentación de la declaración de renta del período en el cual ocurrió la irregularidad. Como la irregularidad se generó en 2023 (año en que debía presentarse la exógena del 2022), la declaración relevante es la declaración de renta del año gravable 2023, que se presenta en 2024. Por lo tanto:

- En 2024 se presenta la declaración de renta del año gravable 2023.
- A partir de esa fecha comienza a contarse el término de los dos años que establece el artículo 638 del E.T.
- El primer año transcurre durante 2025.
- El segundo año transcurre durante 2026.

En consecuencia, la DIAN tendrá hasta el mismo día y mes de 2026 (dos años después de la presentación de la declaración de renta 2023) para formular y notificar el pliego de cargos. Si la DIAN formula el pliego de cargos dentro de ese término, podrá continuar el proceso y eventualmente expedir la resolución sanción independiente. Pero si deja vencer ese plazo,

operará la prescripción de la facultad sancionatoria y la Administración perderá competencia para imponer la sanción.

En conclusión, la resolución sanción independiente es una manifestación autónoma de la potestad sancionadora del Estado, pero está sujeta a límites temporales estrictos. El análisis del término de prescripción no es un aspecto secundario, sino un elemento esencial de control de legalidad y una herramienta de defensa estratégica en materia tributaria.

Conclusiones

El procedimiento tributario colombiano, enmarcado en el modelo de autodeterminación, parte de la confianza legítima en que el contribuyente cumple voluntariamente sus obligaciones fiscales. Sin embargo, esta confianza no excluye el control posterior por parte del Estado, el cual se ejerce a través de un conjunto de mecanismos jurídicos claramente definidos que garantizan tanto la facultad fiscalizadora de la Administración como el derecho de defensa del contribuyente.

A lo largo del desarrollo del procedimiento se evidencia que cada actuación administrativa como emplazamientos, requerimientos, pliegos de cargos, liquidaciones oficiales y resoluciones sancionatorias, responde a una lógica procesal estructurada. No se trata de decisiones aisladas, sino de etapas sucesivas que obedecen a la conducta del contribuyente: declarar con inexactitudes, no declarar, incumplir deberes formales o liquidar incorrectamente sanciones. De esta forma, la línea procedimental aplicable dependerá directamente del tipo de infracción u omisión cometida.

La liquidación oficial de revisión y la liquidación de aforo representan dos de las principales herramientas de determinación del tributo. La primera ópera cuando existe una declaración presentada con posibles inconsistencias; la segunda, cuando no existe declaración. Ambas reflejan la potestad de la DIAN para modificar o determinar el impuesto, pero siempre dentro de términos legales definidos y respetando las garantías procesales.

Es importante destacar que el conocimiento del procedimiento tributario no solo es relevante para la Administración, sino también para el contribuyente. Comprender los términos de firmeza, las oportunidades de corrección, las reducciones de sanciones y los recursos disponibles permite tomar decisiones estratégicas oportunas y minimizar riesgos económicos. La prevención y la correcta asesoría resultan, en muchos casos, más efectivas que la defensa tardía.

En definitiva, el procedimiento tributario no debe entenderse únicamente como un mecanismo sancionatorio, sino como un sistema de control que busca asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales dentro de un marco de legalidad, equilibrio y debido proceso. Su adecuada comprensión fortalece la cultura tributaria, promueve la seguridad jurídica y contribuye al funcionamiento transparente del sistema fiscal.

Bibliografía

- Congreso de la República de Colombia. (1989). *Estatuto Tributario Nacional* (Decreto 624 de 1989).
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2025). *Concepto No. 000225 de 2025*. <https://www.dian.gov.co>

14. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y COBRO DE LA UGPP

Por: DANIEL DIOSA MARTÍNEZ

Abogado, Contador Público.

Especialista en Derecho Tributario, Socio OCH GROUP.

Resumen

El presente trabajo realiza un análisis, desde un enfoque normativo y jurisprudencial, del procedimiento de fiscalización y determinación de aportes al Sistema General de Seguridad Social, así como el cobro coactivo adelantado por parte de la UGPP, destacando las etapas e instancias procesales determinantes para la defensa del aportante.

Para esto, se partirá desde la etapa preliminar (Acciones Persuasivas), Requerimiento de Información, como momentos de gran relevancia previo al inicio del proceso de determinación. Finalmente, se analiza el concepto de progresividad en la imposición de las sanciones (*omisión e inexactitud*) al interior del proceso de determinación de aportes y, se analizan los límites fijados por el Consejo de Estado frente a las facultades de fiscalización de la UGPP.

Introducción

Un proceso de fiscalización adelantado por parte de la Unidad de Gestión de Pensiones y Parafiscales (*en adelante UGPP*) no comienza con una acción persuasiva: inicia cuando los datos no son consistentes con la realidad económica del aportante (*contribuyente*), y es a partir de ese momento, donde se construye una defensa jurídica, contable, tributaria y parafiscal sólida.

En los diferentes espacios académicos solemos preguntar: *¿Cuándo cree usted que fue creada la UGPP? o ¿desde cuándo empezó a escuchar de la entidad?*, a lo cual, es común que muchas personas contesten: “2012” o “2016”, porque fue en esos años cuando la UGPP ganó mayor visibilidad

por sus actuaciones de fiscalización y determinación de aportes al Sistema General de Seguridad Social Integral.

Esta percepción es entendible, pues el impacto de los primeros procesos de fiscalización, control y cobro coactivo empezó a sentirse con más fuerza en ese periodo, especialmente en trabajadores independientes, particularmente en discusiones sobre el Ingreso Base de Cotización (*en adelante IBC*), soporte de ingresos, costos y gastos, así como la consistencia de la información reportada. No obstante, lo anterior, la **UGPP** fue creada mediante el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, el cual estableció sus funciones generales, a saber:

“ARTÍCULO 156. GESTIÓN DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo:

- i) El reconocimiento de derechos pensionales, tales como pensiones y bonos pensionales, salvo los bonos que sean responsabilidad de la Nación, así como auxilios funerarios, causados a cargo de administradoras del Régimen de Prima Media del orden nacional, y de las entidades públicas del orden nacional que hayan tenido a su cargo el reconocimiento de pensiones, respecto de las cuales se haya decretado o se decrete su liquidación. Para lo anterior, la entidad ejercerá todas las gestiones inherentes a este numeral, tales como la administración de base de datos, nóminas, archivos y asignaciones al Gobierno Nacional en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003;
- ii) Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. Para este efecto, la UGPP recibirá los hallazgos que le deberán enviar las entidades que administran sistemas de información de contribuciones parafiscales de la Protección Social y podrá solicitar de los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos. Esta misma función tendrán las administraciones

públicas. Igualmente, la UGPP podrá ejercer funciones de cobro coactivo en armonía con las demás entidades administradoras de estos recursos.

La Unidad tendrá sede en Bogotá, D. C., y su patrimonio estará constituido por los aportes del Presupuesto General de la Nación, los activos que le transfieran la Nación y otras entidades públicas del orden nacional y los demás ingresos que a cualquier título reciba. La Unidad tendrá un Director de Libre Nombramiento y Remoción del Presidente de la República”.

Teniendo en cuenta los elementos expuestos anteriormente, desarrollaremos, a partir de ejes temáticos, el **procedimiento de fiscalización y cobro coactivo** adelantados por la UGPP. De esta manera se pretende compartir la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo, el inicio de las actuaciones de verificación y determinación, hasta el momento en que la obligación se torna exigible y se procede con el cobro coactivo.

1. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ADELANTADO POR PARTE DE LA UGPP: NATURALEZA Y ALCANCE DE LA ENTIDAD

Aunque la entidad existió a partir de ese momento (2007), fue tan solo hasta el año 2012, con la entrada en vigencia de la Ley 1607 (*Reforma Tributaria*), cuando se le empezaron a reconocer facultades de fiscalización, control, liquidación, sancionatorias y de cobro coactivo a la UGPP, esto es, se definió expresamente por Ley un procedimiento administrativo, el cual fue supeditado al Procedimiento Tributario establecido en el Libro V del Estatuto Tributario Nacional.

La razón de que el procedimiento administrativo adelantado por la UGPP esté supeditado al Estatuto Tributario responde a varios factores, dentro de los cuales se destaca que:

- I) Nos encontramos en presencia de “*Contribuciones Parafiscales*”, las cuales son una especie que corresponde al género Tributo, por lo cual, los aportes al Sistema General de Seguridad Social son “Contribuciones” cuya naturaleza es Tributaria, y
- II) Atiende a una decisión legislativa, toda vez que, en principio, el inciso 8 del artículo 156 de la citada Ley 1151 de 2007⁹⁷ (*derogado*

97 LEY 1151 DE 2007. ARTÍCULO 156. GESTIÓN DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL.

posteriormente por la Ley 1607 de 2012), indicó expresamente que los procedimientos de liquidación oficial se ajustarían a lo establecido en Libro V del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas, utilizar un marco procedimental ya consolidado (Estatuto Tributario), *-en principio-* pretendía garantizar un reducto mínimo de seguridad jurídica, eficiencia y herramientas coercitivas en la determinación y recaudo de los aportes al Sistema General de Seguridad Social. Por este motivo, si bien la entidad tiene competencia en el ámbito parafiscal, el procedimiento administrativo es similar (*en algunos aspectos*) al adelantado por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (*en adelante DIAN*) conforme a lo establecido en el Estatuto Tributario.

2. ETAPAS DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN DE APORTES AL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL

La Ley 1607 de 2012, fue el punto de partida para fijar la competencia encomendada a la UGPP en la determinación, liquidación, control, sancionatoria y de cobro coactivo de aportes al Sistema General de Seguridad Social Integral, particularmente, el artículo 178 de la citada disposición normativa, asignó a la entidad facultades para adelantar actuaciones frente a aportantes omisos o inexactos y, en general, para ejercer sus funciones de fiscalización, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 178. COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN Y EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. *La UGPP será la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos, sin que se requieran actuaciones persuasivas previas por parte de las administradoras.*

PARÁGRAFO 1. *Las administradoras del Sistema de la Protección Social continuarán adelantando las acciones de cobro de la mora registrada de sus afiliados, para tal efecto las administradoras estarán obligadas a aplicar los estándares de procesos que fije la UGPP. La UGPP conserva la facultad de adelantar el cobro sobre aquellos*

(...)

En lo previsto en este artículo, los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI. Igualmente, adelantará el cobro coactivo de acuerdo con lo previsto en la Ley 1066 de 2006.”

casos que considere conveniente adelantarlos directamente y de forma preferente, sin que esto implique que las administradoras se eximan de las responsabilidades fijadas legalmente por la omisión en el cobro de los aportes.

PARÁGRAFO 2. *La UGPP podrá iniciar las acciones sancionatorias y de determinación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, con la notificación del Requerimiento de Información o del pliego de cargos, dentro de los cinco (5) años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable. En los casos en que se presente la declaración de manera extemporánea o se corrija la declaración inicialmente presentada, el término de caducidad se contará desde el momento de la presentación de la declaración extemporánea o corregida”.*

Esta norma es clave, toda vez que faculta a la UGPP como autoridad para adelantar procesos de fiscalización, sancionatorios y de cobro coactivo en materia de aportes al Sistema General de Seguridad Social, otorgándole competencia para determinar aportes, proponer sanciones e imponer medidas cautelares mediante la expedición de actos administrativos.

En esa misma línea, la Ley 1607 de 2012 estructuró un procedimiento administrativo especial sancionatorio y de determinación de aportes al Sistema General de Seguridad Social, toda vez que, el artículo 179 y 180 de la citada disposición normativa (*modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014*), estableció los términos procesales definidos para el aportante (*contribuyente*) y la administración (*UGPP*), así:

“ARTÍCULO 180. PROCEDIMIENTO APLICABLE A LA DETERMINACIÓN OFICIAL DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA UGPP. *Previo a la expedición de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar o Corregir o un Pliego de Cargos, los cuales deberán ser respondidos por el aportante dentro de los tres (3) meses siguientes a su notificación. Si el aportante no admite la propuesta efectuada en el Requerimiento para Declarar o Corregir o en el Pliego de Cargos, la UGPP procederá a proferir la respectiva Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, dentro de los seis (6) meses siguientes, si hay mérito para ello.*

Contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción procederá el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción. La resolución que lo decida se deberá proferir y notificar dentro del año siguiente a la interposición del recurso”.

Teniendo en cuenta los fundamentos normativos que otorgan competencia a la UGPP para ejercer funciones de fiscalización que le permitan validar la correcta determinación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social, pasaremos a desarrollar los principales aspectos del proceso de determinación de aportes, en los siguientes términos:

2.1. ETAPA PRELIMINAR: ACCIONES PERSUASIVAS, AUTOGESTIÓN, AJUSTES Y/O CORRECCIONES VOLUNTARIAS ANTES DEL INICIO DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN DE APORTES

La etapa preliminar, en términos prácticos, podría (*eventualmente*) ser la más valiosa; toda vez que, ocurre cuando el aportante detecta inconsistencias antes de que la UGPP de inicio formal al proceso de determinación de aportes al Sistema General de Seguridad Social con la notificación del Requerimiento de Información – RQI o incluso con el Requerimiento para Declarar y/o Corregir, elemento que podría conllevar al no pago de la sanción por omisión o inexactitud tal y como pasaremos a explicarlo más adelante.

En esta instancia, más allá de generar una “*respuesta automática*” por parte del aportante (*contribuyente*), es aconsejable llevar a cabo una validación preliminar de la realidad económica, jurídica, contable y tributaria de la persona (*sea natural o jurídica*), de forma tal, que nos permita evidenciar, si existen o no fundamentos suficientes para defender la determinación de los aportes al Sistema General de Seguridad Social, por lo cual, es momento de validar: *I)* planillas PILA, *II)* determinación del IBC, *III)* ingresos, costos y gastos (*si son debidamente soportados o si se hizo uso del costo presunto*), a fin de evaluar si tenemos elementos sólidos de defensa o si por el contrario, sería viable declarar o corregir en esta instancia (*sin sanción*).

La estrategia debe partir de una premisa simple: *¿Tenemos elementos suficientes para defender la determinación del IBC por los periodos objeto de discusión?* O, por el contrario, *¿existe una evidencia clara de la omisión o inexactitud en el pago de aportes?*, resolver estas preguntas, podría dar mayor claridad al momento de tomar decisiones, frente a si se da inicio formal a todo el procedimiento administrativo tributario, o se llevan a cabo los ajustes que sean necesarios. Recordemos que, no se trata de “*contestar*

por contestar”, sino de llevar a cabo un análisis diligente y técnico que permita al aportante (*contribuyente*) tomar decisiones acertadas.

Lo anterior, que no debe interpretarse como una invitación a “*no defenderse*” o “*darle la razón a la entidad*”, es por el contrario, un llamado a defender nuestros argumentos en vía administrativa o jurisdiccional, con fundamentos claros y suficientes; de lo contrario, nuestras alternativas de defensa serán ineficientes dado el riesgo de progresividad en la determinación de sanciones de hasta el 200% (*omisión*) de los aportes que no se pagaron o, el 60% de la diferencia entre el valor a determinado por la UGPP y el inicialmente pagado por el aportante (*inexactitud*).

Las sanciones anteriormente referenciadas, encuentran su fundamento en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 (Modificado por la Ley 1819 de 2016 y la Ley 2010 de 2019), el cual establece los tipos sancionatorios frente a la *omisión* y la *inexactitud*, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 179. SANCIONES. *La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.*

1. *Al aportante a quien la UGPP le haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir, por conductas de omisión o mora se le propondrá una sanción por no declarar equivalente al 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin que exceda el 100% del valor del aporte a cargo, y sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.*

Si el aportante no presenta y paga las autoliquidaciones dentro del término de respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP le impondrá en la liquidación oficial sanción por no declarar equivalente al 10% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder el 200% del valor del aporte a cargo, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

Si la declaración se presenta antes de que se profiera el requerimiento para declarar y/o corregir no habrá lugar a sanción.

(...)

2. *El aportante a quien se le haya notificado el requerimiento para declarar y/o corregir, que corrija por inexactitud la autoliquidación*

de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social deberá liquidar y pagar una sanción equivalente al 35% de la diferencia entre el valor a pagar y el inicialmente declarado.

Si el aportante no corrige la autoliquidación dentro del plazo para dar respuesta al Requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP impondrá en la Liquidación Oficial una sanción equivalente al 60% de la diferencia entre el valor a pagar determinado y el inicialmente declarado, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

(...)”.

En esta instancia, no se trata simplemente de “corregir”, se trata de validar la procedencia de la corrección o no, con evidencia; pues no basta con ajustar una planilla, es necesario que la corrección (*si es del caso*) sea coherente con la contabilidad (*si se está obligado a llevar contabilidad*), soporte de ingresos, costos y gastos o, si se hizo uso del costo presunto, con documentos soporte, entre otros medios de prueba.

Lo recomendable es desarrollar una evaluación técnica desde el punto de vista jurídico, tributario y parafiscal por cada periodo objeto de discusión (mensual) que permita identificar:

- I. Planillas PILA presentadas y pagadas,
- II. Ingreso Base de Cotización – IBC determinado en cada periodo,
- III. Soportes que justifican la diferencia, si existe.

Este ejercicio permite identificar si estamos en presencia de un error de interpretación de la información que sirve de insumo a la entidad en el proceso de fiscalización o si, por el contrario, atiende a una omisión o inexactitud del aportante (*contribuyente*) en el pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social.

La relevancia jurídica de actuar antes del “*inicio formal*” del proceso de determinación de aportes es alta; toda vez que, el régimen aplicable a los procesos de fiscalización adelantados por parte de la UGPP permite que, si se “*declara*” (*Omiso*), “*corrige*” o “*ajusta*” (*Inexacto*), la Planilla PILA antes de que se profiera Requerimiento de Información – RQI o incluso el Requerimiento para Declarar y/o Corregir podría conllevar el no pago de la sanción por omisión o inexactitud, tal y como expresamente lo señala el

parágrafo del artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 (*modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014*), a saber:

“ARTÍCULO 180. PROCEDIMIENTO APLICABLE A LA DETERMINACIÓN OFICIAL DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA UGPP.

(...)

PARÁGRAFO. Las sanciones por omisión e inexactitud previstas en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 no serán aplicables a los aportantes que declaren o corrijan sus autoliquidaciones con anterioridad a la notificación del requerimiento de información que realice la UGPP.

En este orden de ideas, la corrección voluntaria evita el escenario sancionatorio asociado al procedimiento de determinación. Por esta razón, esta etapa no se trata de “pagar por pagar” o “Responder automáticamente”, sino de identificar alternativas que generen eficiencias para el aportante (*contribuyente*); corregir lo que sea objetivamente incorrecto, soportar aquello que sea discutible y sobre lo cual, no le asiste la razón a la entidad y, dejar constancia de la metodología aplicada. Esa decisión temprana suele ser la diferencia entre un ajuste controlado y un litigio costoso.

Comúnmente, en esta etapa preliminar, el aportante suele “enterarse” de un eventual proceso por la notificación de Acciones Persuasivas, las cuales son entendidas como comunicaciones mediante las cuales la UGPP, ofrece una oportunidad para evitar el inicio de un proceso formal de determinación de aportes o sancionatorio, advirtiendo que esta puede iniciar si, dentro del plazo fijado en la propia comunicación, no se corrige la conducta detectada. Ahora bien, es importante precisar que las Acciones Persuasivas no tienen un término legal único de respuesta (*no es un término fijado por ley, sino por la comunicación*), por lo que su trámite no equivale a un acto administrativo, sino que son tan solo comunicaciones.

Es necesario recordar que la UGPP cuenta con 5 años de (**prescripción**) para adelantar el proceso de determinación de aportes o sancionatorio contra el aportante (*contribuyente*), los cuales se cuentan: **I)** desde el momento en que el aportante debió declarar y no declaró (**Omisión**), o **II)** Desde el momento en que declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos (**Inexactitud**), tal y como lo señala el parágrafo 2 del artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, así:

“ARTÍCULO 178. COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN Y EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL.

(...)

PARÁGRAFO 2. *La UGPP podrá iniciar las acciones sancionatorias y de determinación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, con la notificación del Requerimiento de Información o del pliego de cargos, dentro de los cinco (5) años siguientes contados a partir de la fecha en que el aportante debió declarar y no declaró, declaró por valores inferiores a los legalmente establecidos o se configuró el hecho sancionable. En los casos en que se presente la declaración de manera extemporánea o se corrija la declaración inicialmente presentada, el término de caducidad se contará desde el momento de la presentación de la declaración extemporánea o corregida”.*

Finalmente, es necesario indicar que, la respuesta a la Acción Persuasiva puede ser (*dependiendo de cada caso*) la primera oportunidad para el aportante (contribuyente) de establecer los motivos por los cuales no le asiste la razón a la UGPP, partiendo de los soportes que acrediten la procedencia del IBC determinado en cada periodo y, con ello, en mayor medida, evitar el inicio de un proceso de determinación de aportes o sancionatorio; no obstante, si por el contrario, al revisar la realidad económica para el periodo objeto de revisión, se detecta un error o inconsistencia, también es el momento para “ajustar” o “corregir” oportunamente, reduciendo el costo del proceso, toda vez que, mientras más avance el procedimiento administrativo, más gravosas pueden ser las sanciones.

2.2. REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN (RQI)

El Requerimiento de Información, podría definirse como el primer contacto que, normalmente, marca el paso de una revisión interna a un expediente en formación. Su objetivo es habilitar a la UGPP para contrastar la realidad económica con lo reportado en la planilla PILA, por lo que exige documentos y explicaciones sobre periodos, nómina, pagos, contratos, contabilidad (*si está obligado a llevar contabilidad*), soportes, entre otros. Aunque no es el acto definitivo, sí comienza a definir el “marco probatorio”, pues lo que se entregue, cómo se organice y qué tan trazable sea, condiciona la hipótesis que la entidad adoptará en etapas posteriores.

Responder un Requerimiento de Información, no debe asociarse al “simple envío de información”, por el contrario, es la instancia procesal en la que

debo sustentar suficientemente a la UGPP que lo solicitado, se entrega en las condiciones, requerimientos, metodologías y demás exigencias establecidas por la entidad, conforme al contenido del acto mediante el cual se solicitó la información y, lo señalado en la Resolución 858 de 2021.

Lo anterior, a fin de evitar la imposición de sanciones por no envío de información, envío parcial o con errores, o incluso, que se adelante el proceso de determinación de aportes por no ser comprensible la información entregada.

En este orden de ideas, la respuesta al Requerimiento de Información exige disciplina documental, esto es, dar a la entidad la trazabilidad que le permita entender la determinación del Ingreso Base de Cotización – IBC periodo a periodo y los soportes documentales que sean requeridos. De hecho, si bien la norma no establece que la información deberá ser remitida en compañía de un escrito explicativo, recomendando respetuosamente, que siempre se acompañe de un escrito en el cual se exponga:

- Cuál fue la información solicitada por la entidad en el Requerimiento,
- Qué información se entrega y en qué condiciones, y
- Dejar constancia que la información entregada, satisface los requerimientos del acto (Requerimiento de Información) notificado por la entidad.

La recomendación es construir una entrega al mayor nivel de detalle posible, en el cual se puedan evidenciar soportes por cada periodo. Además, conviene incluir una nota metodológica breve: ¿cómo se determinó el IBC?, ¿qué criterios se aplicaron para la determinación del mismo?, ¿Qué tipo de ingresos percibe la persona natural? Esta explicación, cuando es coherente, reduce interpretaciones extensivas y evita que la administración complete vacíos con inferencias desfavorables.

En esta etapa, obtienen un mayor protagonismo las pruebas que demuestran coherencia sistémica: conciliación contable (*si aplica*), reportes de nómina, soporte de ingresos, costos y gastos, su periodicidad, certificaciones, contratos y demás instrumentos jurídicos, así como evidencia de pagos efectivamente realizados mediante Planilla PILA.

Si el Requerimiento de Información - RQI se responde de forma extemporánea, incompleta o con errores, el riesgo es que la UGPP concluya

que la información es insuficiente y avance a actos más intensos. De hecho, podría imponer sanciones por no envío de información que tienden a ser bastante onerosos, tal y como lo establece el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 (modificado por el artículo 121 de la Ley 2010 de 2019), así:

“ARTÍCULO 179. SANCIONES. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.

(...)

3. Los aportantes y en general todas las personas naturales y jurídicas, sean estas entidades públicas o privadas, a los que la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) en desarrollo de su función relacionada con el control a la evasión de las contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social, les solicite información y esta, no sea suministrada o se suministre en forma extemporánea, y/o incompleta y/o inexacta, se harán acreedores a una sanción hasta de 15.000 UVT, a favor del Tesoro Nacional, que se liquidará de acuerdo con el número de meses o fracción de mes de incumplimiento así:

NÚMERO DE MESES O FRACCIÓN DE MES EN MORA	NÚMERO DE UVT A PAGAR
Hasta 1	30
Hasta 2	90
Hasta 3	240
Hasta 4	450
Hasta 5	750
Hasta 6	1200
Hasta 7	1950
Hasta 8	3150
Hasta 9	4800
Hasta 10	7200
Hasta 11	10500
A partir 12 meses	15000

Finalmente, la Resolución 858 de 2021, emitida por parte de la UGPP, establece el término con el que cuenta el aportante para dar respuesta al Requerimiento de Información – RQI, indicando que no puede ser mayor a (3) tres meses, término comúnmente otorgado en estas instancias, a saber:

“Resolución 858 de 2021. Artículo 5. Término para entregar la información. La información a que se refiere la presente resolución debe ser entregada en el plazo que para tal efecto establezca la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), que en todo caso no puede ser inferior a quince (15) días ni mayor a (3) tres meses, contados a partir de la notificación del requerimiento de información. En cada caso, el plazo de entrega se informará expresamente en el requerimiento de información”.

En este orden, la respuesta al Requerimiento de Información – RQI, es indispensable que se haga de manera detallada, precisa y aportando todos los mecanismos probatorios que acrediten el cumplimiento de la obligación parafiscal, en caso contrario, servirá como insumo para evaluar alternativas que tengan por finalidad evitar la imposición de sanciones que van incrementando con el avance del proceso de determinación de aportes. Por esta razón, no es una simple respuesta, se trata del primer escrito de defensa técnica.

2.3. REQUERIMIENTO PARA DECLARAR Y/O CORREGIR

En esta instancia es donde se da inicio formal al procedimiento administrativo tributario; por lo cual, el Requerimiento para Declarar y/o Corregir es el punto de partida, donde el proceso deja de ser una recopilación de información y hallazgos y se convierte en la determinación oficial de aportes y la imposición de sanciones, sin perjuicio de los intereses moratorios a los que haya lugar. En este acto administrativo, la UGPP, por primera vez, propone los periodos que son objeto de omisión o inexactitud en el pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social, los hechos que sirvieron de insumo para el inicio del proceso e impone sanciones.

Por esta razón, este acto debe afrontarse con toda la rigurosidad y técnica jurídica, contable y tributaria, ya que su no respuesta, podría generar mayores costos para el aportante, e incluso, ante su silencio o falta de discusión, podría conllevar la aceptación tácita de los argumentos expuestos por parte de la entidad.

Con la respuesta al Requerimiento para Declarar y/o Corregir, no se busca discutir el acto administrativo en abstracto o de forma general; por el contrario, debe tratarse de una discusión que ataque cada argumento expuesto por parte de la entidad (*si hay lugar a ello*), partiendo de elementos, tales como, pero sin limitarse a: I) qué afirma la UGPP, II) cuál es el punto jurídico de

discusión , III) qué prueba desvirtúa lo expuesto por la entidad, y IV) como se determinó el IBC por parte del aportante, entre otros.

El término con el que cuenta el aportante para dar respuesta al Requerimiento para Declarar y/o Corregir, es de 3 meses contados a partir de la notificación del acto administrativo, tal y como expresamente lo señala el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 (*modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014*), a saber:

“ARTÍCULO 180. PROCEDIMIENTO APLICABLE A LA DETERMINACIÓN OFICIAL DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA UGPP. Previo a la expedición de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar o Corregir o un Pliego de Cargos, los cuales deberán ser respondidos por el aportante dentro de los tres (3) meses siguientes a su notificación (...)”.

Es importante señalar que, en materia de Procedimiento Tributario ante la UGPP, aplican los mismos presupuestos de notificación electrónica ante la DIAN, conforme lo establece el parágrafo del artículo 566-1 del Estatuto Tributario, así:

“ARTÍCULO 566-1. Notificación electrónica.

(...)

La notificación electrónica se entenderá surtida para todos los efectos legales, en la fecha del envío del acto administrativo en el correo electrónico autorizado; no obstante, los términos legales para el contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante o su apoderado para responder o impugnar en sede administrativa, comenzarán a correr transcurridos cinco (5) días a partir de la entrega del correo electrónico.

(...)

PARÁGRAFO. Lo dispuesto en el presente artículo aplica para la notificación de los actos administrativos expedidos por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales - UGPP”.

Por tanto, antes de contar el término de 3 meses para dar respuesta al Requerimiento para Declarar y/o Corregir, es necesario contar 5 días *hábiles*

(ya que la norma no hace referencia expresa a días calendario) siguientes a la fecha de notificación del acto administrativo. Una vez se responde el Requerimiento para Declarar y/o Corregir dentro de la oportunidad procesal, la UGPP cuenta con un término de 6 meses para emitir el siguiente acto administrativo, esto es, la Liquidación Oficial, tal y como lo señala el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, a saber:

“ARTÍCULO 180. PROCEDIMIENTO APLICABLE A LA DETERMINACIÓN OFICIAL DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA UGPP. (...) Si el aportante no admite la propuesta efectuada en el Requerimiento para Declarar o Corregir o en el Pliego de Cargos, la UGPP procederá a proferir la respectiva Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, dentro de los seis (6) meses siguientes, si hay mérito para ello”.

2.4. LIQUIDACIÓN OFICIAL: DETERMINACIÓN OFICIAL DE LOS APORTES.

La Liquidación Oficial en el procedimiento tributario ante la UGPP constituye el acto administrativo definitivo de determinación, porque contiene una decisión de fondo que fija, con efectos jurídicos concretos, la existencia y cuantía de las obligaciones por concepto de aportes al Sistema General de Seguridad Social (aportes, intereses y, sanciones). Su naturaleza se enmarca en el procedimiento especial previsto para la entidad, en el cual la administración pasa de una fase de verificación y contradicción a un pronunciamiento final que define la situación del aportante frente a los periodos fiscalizados. Por esta razón, no es un simple “documento de trámite”, es la decisión que consolida la determinación en sede administrativa.

Se afirma que es un acto definitivo porque cierra la actuación de determinación en sede administrativa, esto es, resuelve la controversia planteada en el procedimiento, valora las pruebas aportadas y adopta una conclusión formal sobre el cumplimiento o incumplimiento por parte del aportante. En términos prácticos, su carácter definitivo se evidencia en dos efectos:

- I)** habilita el ejercicio del Recurso de Reconsideración como mecanismo de impugnación en sede administrativa y
- II)** si queda en firme, permite que la obligación se torne en exigible y pueda proyectarse hacia la etapa del cobro coactivo (***imposición de medidas cautelares***).

La Liquidación Oficial puede confirmar total o parcialmente el contenido del Requerimiento para declarar y/o corregir, toda vez que, este último actúa como el acto previo que plantea hallazgos, periodos y metodología, mientras que la Liquidación Oficial es el pronunciamiento formal de la entidad frente a lo expuesto por el aportante; por lo cual, la administración revisa los argumentos, depura información y decide si mantiene el planteamiento inicial (**confirmación total**) o si lo ajusta en aportes o sanciones (**confirmación parcial**).

En otras palabras, la Liquidación Oficial no nace en el vacío: toma como referencia el requerimiento, pero lo “depura” a la luz de la prueba, pudiendo ratificar, modificar o recalculer los valores propuestos.

Es importante advertir un efecto práctico, y es que, a medida que el procedimiento administrativo avanza, las sanciones tienden a aumentar. Esto se explica porque el diseño del proceso incentiva la corrección temprana y desincentiva la persistencia del incumplimiento o la discusión en sede administrativa. Lo anterior, pudo identificarse del contenido del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, el cual establece un incremento en la sanción por omisión cuando estamos en Liquidación Oficial, pasando del 5% del aporte omitido por mes o fracción de mes sin que exceda el 100% del valor aporte, al 10% sin que exceda el 200% del valor del aporte, a saber:

“ARTÍCULO 179. SANCIONES. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.

(...)

Si el aportante no presenta y paga las autoliquidaciones dentro del término de respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP le impondrá en la liquidación oficial sanción por no declarar equivalente al 10% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder el 200% del valor del aporte a cargo, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

(...)”.

Contra la Liquidación Oficial emitida por la UGPP procede el Recurso de Reconsideración, el cual debe interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la notificación electrónica del acto

administrativo (*artículo 566-1 E.T.*). Este término está previsto expresamente en el *artículo 180 de la Ley 1607 de 2012*, modificado por el *artículo 50 de la Ley 1739 de 2014*, que estructura el procedimiento de determinación oficial y sancionatorio aplicable a la UGPP y define el Recurso de Reconsideración como el mecanismo ordinario para controvertir la decisión definitiva en sede administrativa.

“ARTÍCULO 180. PROCEDIMIENTO APLICABLE A LA DETERMINACIÓN OFICIAL DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA UGPP.

(...)

Contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción procederá el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción (...).”

Ahora bien, al interponer el Recurso de Reconsideración, cobra especial importancia el principio de correspondencia (*propio del procedimiento tributario*), según el cual, la decisión definitiva adoptada por la entidad, debe guardar coherencia con el acto previo que delimitó la discusión: en términos del artículo 711 del Estatuto Tributario, la liquidación debe corresponder a lo planteado en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir, pues este fija el marco fáctico y jurídico de lo debatido y protege el debido proceso. Por esta razón, si la Liquidación Oficial introduce glosas, fundamentos o ajustes sustanciales no advertidos previamente (*o cambia la motivación sin permitir contradicción*) se configura una vulneración al debido proceso.

El Recurso de Reconsideración es, usualmente, la última oportunidad que tiene el aportante para discutir el fondo del asunto en sede administrativa. Su función no es repetir la respuesta dada en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir, sino para fortalecer aún más los argumentos, es la antesala de lo que será una eventual demanda de nulidad y restablecimiento del Derecho, por lo cual, se recomienda: **I)** demostrar errores de motivación (*si los hay*), **II)** de valoración probatoria, **III)** de determinación del IBC, y **IV)** proponer una lectura alternativa más consistente. Un recurso sólido no es un alegato general, es una estructura por capítulos que discute cada conclusión del acto emitido por parte de la entidad.

En síntesis, el Recurso de Reconsideración no es un trámite más, es el momento decisivo en el que la defensa deja de reaccionar y pasa a sustentar,

con técnica y pruebas, la Liquidación Oficial antes de que se convierta en una obligación exigible y, eventualmente, en un cobro coactivo. Es allí donde se corrigen depuraciones, se evidencia la falta de correspondencia, se exige motivación real y se llama a la entidad a dar respuestas concretas frente a cada hallazgo.

Finalmente, es necesario advertir que la UGPP cuenta con 1 año para resolver el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial, conforme lo establece el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012:

“ARTÍCULO 180. PROCEDIMIENTO APLICABLE A LA DETERMINACIÓN OFICIAL DE LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL Y A LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA UGPP.

(...) La resolución que lo decida se deberá proferir y notificar dentro del año siguiente a la interposición del recurso”.

2.5. RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

La Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración expedida por la UGPP es el acto que cierra oficialmente la sede administrativa, dentro del procedimiento de determinación, con este acto administrativo, la entidad confirma, modifica o revoca lo decidido en la Liquidación Oficial, y deja definida la situación del aportante frente a los periodos discutidos.

Este cierre es relevante porque, una vez notificada, el debate deja de estar en manos de la administración (UGPP) y se traslada —*si el aportante decide controvertir*— al control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, como etapa natural de discusión del acto definitivo.

Frente a este acto no procede ningún recurso en sede administrativa, porque el Recurso de Reconsideración es el mecanismo ordinario previsto precisamente para impugnar la Liquidación Oficial y la decisión que lo resuelve agota la discusión administrativa del asunto. La regla general del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo es que los recursos proceden contra actos definitivos en los términos allí previstos, pero cuando ya se ha surtido el recurso establecido para ese procedimiento especial y se expide la decisión que lo resuelve, no queda un recurso adicional que permita reabrir el debate administrativo.

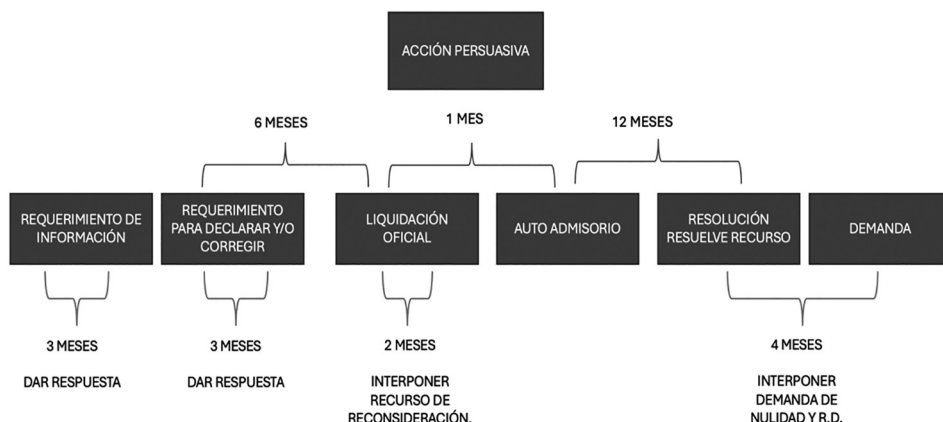
En consecuencia, si el aportante pretende controvertir la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración, debe acudir ante el juez de lo contencioso administrativo o el Tribunal Administrativo (*en primera instancia, dependiendo de la cuantía*) mediante el medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, dentro del término de cuatro (4) meses contados a partir de la notificación del acto administrativo, tal y como expresamente lo señala el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, así:

“ARTÍCULO 138. Nulidad y restablecimiento del derecho. Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel.”

Este plazo de caducidad se convierte, en la práctica, en la última instancia de discusión jurídica, vencido este término, se cierra la posibilidad de control judicial ordinario y el acto administrativo quedará en firme, si el aportante no interpone la demanda respectiva.

En síntesis, el procedimiento ante la UGPP se recorre como una línea continua: **I)** inicia con una etapa preliminar o persuasiva (donde aún es posible ajustar sin la imposición de sanciones), **II)** avanza al Requerimiento de Información y al Requerimiento para Declarar y/o Corregir, **III)** se consolida en la Liquidación Oficial como acto definitivo de determinación (que confirma total o parcialmente el requerimiento), y **IV)** culmina en sede administrativa con la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración, abriendo paso, a la oportunidad de interponer demanda de nulidad y restablecimiento del derecho por parte del aportante. En Resumen:



Finalmente, es importante destacar que, mientras la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración se encuentre en trámite de discusión en la vía jurisdiccional, la UGPP, no podrá imponer medidas cautelares, hasta tanto exista sentencia de segunda instancia, conforme lo establece el contenido del numeral 5 del artículo 831 del Estatuto Tributario, al señalar, dentro de las excepciones al mandamiento de pago, la interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, así:

“ARTÍCULO 831. Excepciones. *Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones:*

(...)

5. La interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo.”

2.6. GRADUALIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO: A MAYOR AVANCE DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ANTE LA UGPP, MAYOR ES LA SANCIÓN

Uno de los mensajes más importantes para el lector, es que el procedimiento tributario que se surte ante la UGPP es progresivo: mientras más avanza, más alta se torna la sanción por omisión o inexactitud. A manera de ejemplo **(y como señal de progresividad en la imposición de la sanción)** la sanción por omisión en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir es del 5% del valor del aporte por mes o fracción de mes, sin que supere el 100% del aporte, mientras que al llegar a Liquidación Oficial se habla de

un estándar más alto, esto es el 10%, sin que supere el 200% del valor del aporte. La lógica es clara, a medida que avanza el proceso, más alta es la sanción.

Más allá del porcentaje de incremento en la sanción, dependiendo de la instancia procesal, debe tenerse en cuenta que: la sanción está diseñada para incentivar el “pago”, “ajuste” y/o “corrección” temprana y naturalmente desincentivar la persistencia del incumplimiento o el presunto “desgaste” de la administración en cada etapa procesal. De esta manera, la invitación está dada para que se lleve a cabo un análisis técnico respecto al momento de discusión, esto es:

- I. **Si hay un error evidente por parte del aportante** y que carezca de todo fundamento, es viable (**en principio**) corregir sin necesidad de pagar sanción, siempre que no se haya notificado Requerimiento de Información y/o Requerimiento para Declarar y/o Corregir;*
- II. **Si hay un punto discutible**, se fundamenta y prepara la prueba;*
- III. **Si hay un cálculo equivocado por parte de la UGPP**, se establecen los motivos de inconformidad para desestimar los argumentos expuestos por la entidad.*

3. PROCESO DE COBRO PERSUASIVO Y COBRO COACTIVO POR PARTE DE LA UGPP

Cuando el acto administrativo queda en firme (***Liquidación Oficial – Resolución Sanción***), esto es, presta mérito ejecutivo, bien sea porque el aportante no acudió al medio de control de nulidad y restablecimiento del Derecho, o porque finalizó el proceso judicial, el proceso cambia de naturaleza: pasa de “proponer” o “determinar”, a la exigibilidad a partir de la imposición de medidas cautelares.

En ese tránsito suele aparecer el cobro persuasivo, que busca, en principio, el pago voluntario por parte del aportante. Esta fase permite gestionar el riesgo de imposición de medidas cautelares, sin que todavía se despliegan, de forma plena, embargos sobre cuentas bancarias o bienes muebles sujetos a registro. Sin embargo, su utilidad depende de que el aportante tenga claridad sobre la deuda y el estado actual de la misma.

Si no hay pago o Acuerdo de Pago, puede activarse el cobro coactivo por parte de la entidad, donde el margen de discusión es mínimo, pues no

estamos en presencia de la etapa procesal para reabrir el debate frente al IBC y demás soportes de ingresos, costos y gastos, sino exclusivamente para revisar la exigibilidad del título y las excepciones procedentes. El fundamento del proceso del cobro coactivo se encuentra determinado en el artículo 826 y siguientes del Estatuto Tributario, el cual señala:

“ARTÍCULO 826. Mandamiento de pago. El funcionario competente para exigir el cobro coactivo, producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios”.

Por su parte, se entiende que un acto administrativo presta mérito ejecutivo, y en consecuencia es procedente llevar a cabo la imposición de medidas cautelares (**cobro coactivo**), cuando se encuentra ejecutoriado, tal y como lo dispone el artículo 829 del Estatuto Tributario:

“ARTÍCULO 829. Ejecutoria de los actos. Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

- 1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.*
- 2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.*
- 3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos.*
- 4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso”.*

En este orden de ideas, en la instancia de cobro coactivo la defensa es limitada; por lo cual, dentro de las alternativas que le asisten al aportante, se encuentran las excepciones contra el mandamiento de pago, las cuales son taxativas, conforme al artículo 831 del Estatuto Tributario. Esto significa que la discusión debe encajar en causales específicas, tales como:

“ARTÍCULO 831. Excepciones. Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones:

1. *El pago efectivo.*
2. *La existencia de acuerdo de pago.*
3. *La de falta de ejecutoria del título.*
4. *La pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo, hecha por autoridad competente.*
5. *La interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo.*
6. *La prescripción de la acción de cobro.*
7. *La falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió”.*

En síntesis, en el cobro coactivo no se “repite el debate”, se cuestiona la exigibilidad y la procedencia del cobro dentro del marco que fija la ley, teniendo en cuenta que, la oportunidad procesal para discutir el fondo y los elementos sustanciales del procedimiento adelantado por parte de la UGPP finalizó con la notificación de la Liquidación Oficial (**proceso de determinación**) o la Resolución Sanción (**proceso sancionatorio**). Lo anterior, sin perjuicio del uso extraordinario de la figura de la Revocatoria Directa, establecida en el artículo 736 del Estatuto Tributario⁹⁸, cuando el aportante (*contribuyente*) no hubiere interpuesto los recursos en vía gubernativa (*hoy procedimiento administrativo – sede administrativa*).

4. JURISPRUDENCIA RECIENTE: LÍMITES A LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA UGPP

Una de las principales críticas a los procesos de fiscalización adelantados por parte de la UGPP ha sido la inseguridad jurídica derivada de criterios que carecen de sustento normativo y, en algunos casos, arbitrariedades en la forma de discutir el IBC de los trabajadores independientes: prácticas como dividir en 12 los ingresos consignados en la declaración de renta sin una depuración probatoria real, o desconocer costos y gastos reportados en la declaración del Impuesto de Renta, pese a no tener competencia para ello o alterar su veracidad, cuando la competencia legal es de la DIAN.

98 ESTATUTO TRIBUTARIO. ARTÍCULO 736. Revocatoria directa. Sólo procederá la acción de revocación directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos por la vía gubernativa.

Por lo expuesto anteriormente, cobra especial relevancia la jurisprudencia reciente del Consejo de Estado, la cual ha venido fijando límites y criterios de valoración probatoria, que buscan aclarar hasta dónde llegan las facultades de fiscalización de la UGPP, para lo cual, indica la Corporación:

*“(…) 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 cobija 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)*

El criterio se refuerza desde la lectura estricta del artículo 746 del Estatuto Tributario, el cual establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, partiendo del supuesto que la declaración no se fragmenta, ni divide, toda vez que, la norma no autoriza a presumir ciertos “renglones” y desconocer otros. Ese alcance tiene una consecuencia directa en las facultades de fiscalización de la UGPP, esto es, cuando el sustento probatorio es la declaración de renta, la entidad queda vinculada a valorarla en su integridad, y si quiere desvirtuarla debe hacerlo con mecanismos legalmente habilitados. Ahí nace un argumento de defensa de gran relevancia, tal y como lo sostiene la Sala, así:

*“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 el plano probatorio, la Sala fue más lejos, indicando que, si la UGPP usa la declaración de renta para acreditar ingresos, también debe aceptar los costos y gastos allí contenidos; toda vez que, si bien la entidad puede pedir comprobaciones especiales, no es admisible tomar aquello que le beneficia y descartar lo favorable al aportante (**costos y gastos**):

“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)*

A partir de ese razonamiento, insiste el Consejo de Estado en que, si la declaración de renta se usa como prueba documental, debe valorarse de manera indivisible para depurar el IBC, incorporando costos y gastos que se encuentran en la declaración tributaria:

*“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)*

Una de las principales afirmaciones realizadas por parte de la Corporación, radica en la imposibilidad de que la UGPP tenga facultades para desconocer costos y gastos, pues esta es una facultad exclusiva que corresponde

a la DIAN (*artículo 684 del Estatuto Tributario*); por lo tanto, mientras la declaración del aportante no sea discutida por parte de la autoridad tributaria (DIAN), su presunción de veracidad se mantiene y debe ser respetada por la UGPP:

*“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)

Insiste la Sala, frente a la presunción de veracidad:

*“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 insiste en 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)

En síntesis, los recientes pronunciamientos del Consejo de Estado son decisivos porque fijan límites materiales a las facultades de fiscalización de la UGPP, toda vez que, si la entidad toma como referencia la declaración de renta del aportante como sustento probatorio, debe valorarla de manera integral e indivisible y no puede usarla solo para incrementar el IBC, desconociendo costos y gastos, cuando no tiene la facultad para ello, menos aún, cuando la declaración de renta no ha sido discutida por la administración tributaria (DIAN) quien ostenta la facultad para ello.

Conclusiones

A partir de lo expuesto a lo largo del presente artículo, se comparten algunas conclusiones, las cuales tienen por finalidad concretar elementos prácticos al interior de los procesos de fiscalización adelantados por parte de la UGPP.

- I. La UGPP nació a la vida jurídica con la entrada en vigencia de la Ley 1151 de 2007 (*artículo 156*), pero fue tan solo a partir de la Ley 1607 de 2012, donde se le reconocieron facultades de fiscalización, control, liquidación, sancionatorias y de cobro coactivo.
- II. El “pago”, “ajuste” o “corrección” de aportes al Sistema General de Seguridad Social (*si hay lugar a ello y no le asiste la razón a la UGPP*) antes de la notificación del Requerimiento de Información e incluso el Requerimiento para Declarar y/o Corregir podría constituir el punto de mayor impacto económico, pues llevar a cabo esta actuación en esta instancia, conlleva el pago de los aportes con los respectivos intereses moratorios, sin que haya lugar al pago de sanción por concepto de omisión o inexactitud (parágrafo, artículo 180 de la Ley 1607 de 2012).
- III. Las sanciones por omisión o inexactitud se incrementan conforme avanza el procedimiento de determinación de aportes, esto es, mientras más avanza el proceso, más alta se torna la sanción. A manera de ejemplo (*y como señal de progresividad en la imposición de la sanción*) la sanción por omisión en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir es del 5% del valor del aporte por mes o fracción de mes, sin que supere el 100% del aporte, mientras que al llegar a la Liquidación Oficial se habla de un estándar más alto, esto es el 10%, sin que supere el 200% del valor del aporte. La lógica es clara: a medida que avanza el proceso, más alta es la sanción.

- IV. El Requerimiento de Información no es un simple trámite, es la etapa que podría fijar el marco fáctico y probatorio del caso.
- V. Si la UGPP utiliza la declaración de renta del aportante como sustento para determinar los ingresos que conforman el IBC, debe valorarla de forma integral e indivisible, esto es, no solo debe limitarse a los ingresos, sino también tener en cuenta los costos y gastos allí determinados.

Bibliografía

- Ley 1151 de 2007, artículo 156. *“Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006–2010 (creación de la UGPP y funciones generales)”*.
- Ley 1607 de 2012, artículo 178. (Competencia de la UGPP para determinación y cobro)
- Ley 1607 de 2012, artículo 179 y 180 (*Régimen Sancionatorio y de Determinación de Aportes al Sistema General de Seguridad Social*).
- Ley 1739 de 2014, artículo 50 (modifica el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012).
- Resolución 858 de 2021, artículo 5, emitida por parte de la UGPP.
- Estatuto Tributario. artículo 684 y 746.
- Código General del Proceso, artículo 250 (Indivisibilidad de la prueba).
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de mayo de 2023, Exp. 26.808 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de junio de 2023, Exp. 26.698, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de abril de 2024, Exp. 28.342, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 3 de abril de 2025, Exp. 28.347, C.P. Milton Chávez García.

15. PRESCRIPCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, LÍMITES DE EMBARGOS Y FACILIDADES DE PAGO EN LA DIAN

Por: JULIÁN PENAGOS CORREA

Abogado Especialista en Ciencias Tributarias
Doctrinante Tributario

Resumen

La prescripción es un modo de extinguir obligaciones tributarias y un instrumento para poner fin al proceso de cobro como consecuencia implacable del paso del tiempo. Los límites puestos por la ley y la jurisprudencia son el mejor instrumento que tiene a su alcance el deudor tributario para poner fin al pago de su crédito cuando la autoridad no quiso actuar o no logra, por virtud del tiempo, satisfacer la obligación. Así mismo las facilidades de pago son un medio para que el deudor pueda satisfacer lo debido a la autoridad tributaria: estos son los temas que a groso se tratan en el presente trabajo.

Introducción

Frente a la facultad exorbitante del Estado para ejercer la prerrogativa de cobro, esto es la potestad de la administración de autogestionar la cobranza, aun de manera forzada en contra de los deudores, la garantía del debido proceso debe regir dicha actuación. Por tanto, lo que instrumentos defensivos con que cuenta el deudor, como la prescripción extintiva del derecho de crédito y la prescripción como medio para aniquilar el derecho de acción; las limitantes a la facultad de persecución de los bienes del deudor y la posibilidad de que a este o a terceros a su nombre se extienda facilidades para el pago se convierten en mecanismos que expresan dicha garantía de orden constitucional y son las que se adquieren aquí, en este espacio relevancia.

1. SOBRE LA PRESCRIPCIÓN

Señala nuestra legislación civil colombiana en su artículo 2512 para definir la prescripción que: “... es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de

extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales", norma cuya constitucionalidad fue declarada por la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia número 18, Expediente número 1880, MP. Hernando Gómez Otálora, del 4 de mayo de 1989 y en la que se dijo de manera particular que:

"c). Cabe también argüir que desde 1886 nuestra Carta Fundamental consagró en el artículo 31 (hoy 30) la prevalencia del bien común sobre el particular, como principio básico para regular las relaciones sociales. Este criterio fue reiterado con mayor énfasis en 1936, a través de la controvertida fórmula funcionalista de León Duguit, según la cual "la propiedad privada es una función social que implica obligaciones" (artículo 30, inciso 2º Constitución Nacional). Pero aun tomando como punto de partida la fórmula menos radical y controvertida del año 86, conforme a la cual, "cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de particulares con la necesidad reconocida por la propia ley, el interés privado deberá ceder interés público o social" (artículo 30, inciso 1º Constitución Nacional, se subraya), observa la Corte que la prescripción ampara el interés público en un doble sentido: en primer término, por la conveniencia de que los bienes se exploten por sus propietarios para beneficio y progreso de la sociedad, no que se desperdicien por el abandono o la incuria de sus propietarios; en segundo lugar, porque esa institución ha sido considerada como el fundamento de la seguridad jurídica y del orden en las relaciones de los asociados y de éstos con el Estado, tal el criterio unánime de la doctrina, desde sus albores hasta la época contemporánea (Gaius, Savigny, Planiol y Ripert, Josserand, Alessandri y Somarriva, etc.)."

Y más adelante señaló:

"Y esto es así porque sobre todo, la prescripción desempeña una función social de singular significación: da estabilidad a los derechos, consolida las situaciones jurídicas y confiere a las relaciones de ese género la seguridad necesaria para la garantía y preservación del orden social. En efecto, la seguridad social exige que las relaciones jurídicas no permanezcan eternamente inciertas y que las situaciones de hecho prolongadas se consoliden; evidentemente se asegura la paz social si, transcurrido cierto tiempo, a nadie se consiente, ni siquiera al antiguo

propietario, atacar el derecho del que actualmente tiene la cosa en su poder”.

Respecto a la importancia social de la prescripción es indicativa su institucionalización desde el derecho romano, pasando por el Código de Napoleón hasta nuestros días.

Con razón ha dicho la Corte:

“Fuera de toda discusión se halla el que en el establecimiento de la prescripción extintiva de las acciones y derechos ajenos -al igual que en el de la prescripción adquisitiva o usucapión-, está de por medio el orden público”.

“En efecto, desde siempre se ha dicho que para la seguridad de la colectividad sería altamente perjudicial el que las relaciones jurídicas se prolongaran en el tiempo de manera indefinida, no obstante, la dejación o la indolencia de sus titulares, pues ello, a la postre, daría pie a toda suerte de acechanzas y desafueros” (Sala de Casación Civil, sentencia de 4 de marzo de 1988, Magistrado ponente: doctor Héctor Marín Naranjo, Jurisprudencia y Doctrina. T. XVII, número 197, p. 406).

“De ahí que de todas las instituciones civiles, la prescripción haya sido considerada como la más necesaria al orden social y que de ella los antiguos expresaran que es la “patrona del género humano”.”

Se escribe este documento para referirnos a la prescripción como modo de extinguir las acciones o derechos de su titular, es decir, la prescripción de carácter liberatorio en el ámbito de las obligaciones tributarias.

Antes de referirnos al asunto es necesario, precisar como lo anota el profesor Fernando Hinestrosa, en su obra *“La Prescripción Extintiva”*, segunda edición 2006, Universidad Externado de Colombia, que la prescripción opera en general por vía procesal, mediante la excepción propuesta por el demandado, sin que el juez pueda declararla de manera oficiosa; para dejar en claro que en el ámbito tributario la aludida figura debe ser declarada de manera oficiosa por la administración.

Recordemos que con la ley 52 de 1977, artículo 7 se dijo: *“La acción para exigir el pago del tributo prescribe en el término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para el pago. La prescripción de la acción de cobro del tributo comprende las sanciones que se determinen*

*conjuntamente con aquel y extingue el derecho de los intereses y sanción por mora. **La prescripción podrá decretarse de oficio o a solicitud del deudor.***

Ya con la expedición del Decreto Ley 2503 de 1987, se reguló el procedimiento de cobro coactivo de los créditos fiscales y por medio de sus artículos 107 y 109 numeral 6, se afinó el marco legal relativo a la prescripción de la acción de cobro, como derecho y medio exceptivo contra el mandamiento de pago. Posteriormente y con el advenimiento del Decreto 624 de 1989, lo referido a la prescripción de la acción de cobro en sus aspectos trascendentales quedó incorporado en los artículos 817 a 819 del E.T., normas alrededor de la que gira este apartado.

Sea lo primero resaltar que la figura de la prescripción tiene en este cuerpo normativo un doble tratamiento, primero para referirse al ejercicio del derecho de acción, esto es, a la posibilidad de movilizar el aparato judicial o al ejercicio de la prerrogativa de cobro para hacer efectivo el crédito fiscal; y un segundo aspecto al referirse a la pérdida del derecho por el paso del tiempo luego de haberse incoado la acción de cobro, principalmente luego de haberse notificado el mandamiento de pago al deudor.

Así, el artículo 817 del Estatuto Tributario señala que la acción de cobro debe iniciarse, so pena de su prescripción, en un término de cinco (5) años que se cuentan desde: **1.** La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente; **2.** La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea; **3.** La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores y **4.** La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.- En términos normales la acción de cobro se ejercita una vez se libra la orden de pago y la misma es notificada a su destinatario, con lo que nace la relación jurídica procesal dentro del procedimiento de cobro coactivo.

Ahora teniendo la administración un título ejecutivo a su favor, con los atributos de ser este claro, expreso y actualmente exigible, es posible que el término de los cinco (5) años para que se materialice la prescripción de la acción de cobro pueda verse afectado por los fenómenos de la interrupción o por el de la suspensión de este.

En cuanto a la suspensión y la interrupción se ha referido el profesor Fernando Hinestroza, indicando que, la prescripción se puede afectar,

esto es, prolongarse por consecuencia bien de la suspensión o de la interrupción, siendo la primera el fenómeno que aplaza la iniciación del cómputo de la prescripción o paraliza la cuenta de tal término ya iniciado mientras persista la causa que le da origen, mientras que al referirse a la interrupción señala: *“El decurso del término de la prescripción puede verse afectado por el advenimiento de un hecho incompatible con la causa y la función de la prescripción; delante de tal circunstancia y en mérito de ella, el tiempo corrido se borra, o sea que la interrupción tiene efecto retroactivo, a diferencia de la suspensión, que dejando intacto el periodo corrido, sólo opera hacia el futuro. La interrupción implica el cómputo de un nuevo término de prescripción (nuevo comienzo -Neubeginn)”*.

A estas figuras son a las que se refiere el artículo 818 *ídem* cuando predica que la prescripción extintiva del derecho se interrumpe no sólo por la notificación del mandamiento de pago como ya se ha dicho, sino por el otorgamiento de facilidades para el pago y *por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa*, (hoy debe entenderse que se trata de los trámites regulados por las leyes 550 de 1999 y 1116 de 2006, el C.G. del P. – Ley 2437 de 2024- y la Ley 2445 de 2025 y demás normas concordantes, normas estas que se refieren también a la figura de la suspensión de los procesos de cobro).

Interrumpido el término prescriptivo, él comenzará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del proceso a los que se refieren las leyes de insolvencia y/o liquidación forzosa administrativa o judicial y desde la firmeza del acto que declara incumplida la facilidad de pago.

Sobre la interrupción del término de prescripción con ocasión de los trámites concursales y de liquidación forzosa véase el fallo dictado dentro del radicado 25000233700020130031402(26191) CP Milton Chaves García del 06-06-2024, actor Carlos Enrique Quintero Peña Vs. UAE-DIAN.

Dicho precepto legal en su inciso tercero determina que el término prescriptivo es susceptible de ***suspensión*** en cuanto concurren las siguientes causales y desde que se dicte el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta: - La ejecutoria de la providencia que decide la revocatoria, - La ejecutoria de la providencia que resuelve la situación contemplada en el artículo 567 del Estatuto Tributario y - El pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el caso contemplado en el artículo 835 del Estatuto Tributario.

Esto es, que si iniciado un proceso de cobro, mediante la notificación de una orden de pago al deudor, con posterioridad al nacimiento de la relación jurídica procesal de cobro si el deudor ha promovido el recurso extraordinario de revocatoria directa contra el título ejecutivo en los términos en los que lo permiten los artículos 736 y 737 del E.T., el trámite procedimental ha de suspenderse mientras tal decisión se produce, lo cual es apenas natural si se tiene en cuenta que en virtud de tal recurso extraordinario el título ejecutivo puede llegar a ser revocado o modificado en su cuantía o puede dar lugar a la exclusión de un deudor solidario o subsidiario, por ejemplo, lo que implicaría en estos últimos casos la modificación de la orden de pago; para el caso de lo mencionado en el artículo 567 del E.T., tratase de las situaciones en que el destinatario de la orden de pago y en virtud de dicha norma logra que la notificación acto contentivo del título que sirve de base al ejecutivo en su contra le sea correctamente realizada, de manera que así se de garantía del debido proceso a dicho sujeto.

En esta hipótesis es claro que, si hay necesidad de rehacer la notificación del acto de determinación tributaria o del acto sancionador, por ejemplo, es claro que surge una causal que no solo es de suspensión del trámite, sino que, puede dar lugar a la terminación oficiosa del proceso de cobro, pues nos encontraríamos, eventualmente también, frente a la excepción de mérito de falta de ejecutoria del título ejecutivo.

Igualmente, si nos encontramos frente a las situaciones de que trata el Art. 835 del E.T., las normas del CPACA y las aceptadas por la doctrina y la jurisprudencia, esto es que en ejercicio del control judicial -a instancias del ejecutado- contra actos dictados al interior del proceso de cobro se presenten conflictos que determinen la suerte de la ejecución sea necesario suspender el trámite de dicha ejecución a fin de evitar perjuicios irremediables bien al ejecutado ora a la misma acreedora.

Aquí es importante, señalar que, en verdad, en estos tres eventos, se está frente a circunstancias que suspenden el trámite del proceso de cobro y no propiamente el término de prescripción para el ejercicio de la acción de la acción, pues la misma, en la práctica ya se ha iniciado precedentemente con la notificación de la orden de pago.

Teniendo en cuenta que no obstante las normas positivas introducidas a la legislación tributaria, se reitera, Ley 52 de 1977 art. 7, Decreto Ley 2503 de 1987 y artículo 817 del E.T. disponer que el fenómeno prescriptivo de la acción de cobro debe ser decretado de oficio, es necesario tener

en cuenta que cuando la administración rehúsa el cumplimiento de dicho imperativo legal, el destinatario de la orden de pago, tiene eso sí dentro del procedimiento de cobro el medio exceptivo o de defensa consagrado en el numeral 6 del actual artículo 831 del E.T., que señala: **“Artículo 831. Excepciones. Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones: 6. La prescripción de la acción de cobro, ...”** medio exceptivo que el ejecutado podrá proponer, por su puesto, dentro del término que la ley le otorga para proponer excepciones contra la orden de apremio, sin que, eso sí, la falta de proposición de tal medio de defensa releve al ejecutor de cobro de su deber de reconocer y decretar de manera oficiosa el acaecimiento de dicho fenómeno a favor del ejecutado.

2. SOBRE LAS MEDIDAS CAUTELARES

Otro aspecto crucial dentro del trámite del proceso administrativo de cobro, es el referido a la gestión de las medidas cautelares, pues como se sabe estas se erigen como el principal instrumento con el que cuenta la administración para hacerse al pago del crédito fiscal; medidas cautelares que proceden aún sin la existencia de orden de pago contra el deudor, recordando de contera entonces, que es siempre menester y en garantía del debido proceso que antes de la ejecución forzosa la administración debe en virtud de lo ordenado por la ley 1066 de 2006 y su Decreto Reglamentario 4473 de 2006 adelantar las gestiones de cobro persuasivo.

Notándose para la época actual que la administración tributaria, esto en la UAE-DIAN a la fecha no cuenta con un reglamento interno sobre Cobro Persuasivo, tal y como lo ordena el numeral primero del artículo segundo del D.R. 4473/2006, cuando ordena que dentro del contenido mínimo del reglamento interno de recaudo de cartera se debe considerar: *..”Funcionario competente para adelantar el trámite de recaudo de cartera en la etapa persuasiva y coactiva, de acuerdo con la estructura funcional interna de la entidad”*.

El asunto referido a las medidas cautelares está regulado por las disposiciones contenidas en los artículos 837 a 839-4 del E.T., destacándose que ellas no pueden exceder el monto del doble de la deuda más sus intereses; el inciso primero del artículo 838 plantea que si una vez efectuado el avalúo de los bienes se excede la suma indicada dicho embargo debe limitarse en la forma indicada de forma oficiosa o a petición de parte, lo que sugiere entonces que la aplicación de esta regla puede diferirse en el tiempo en la medida de que tales avalúos no sean prontamente efectuados, generándose

un potencial daño antijurídico al ejecutado de no actuarse prontamente por parte de la administración titular de la potestad de decretarlas.

No ocurre lo mismo en tratándose de sumas de dinero o de derechos de crédito que sean aprisionadas, pues en estos casos la reducción de los embargos debe ser expedita.

Por su parte el artículo 837-1 del E.T., al prevenir que en tratándose de embargos de saldos existentes en cuentas de ahorro pertenecientes a personas naturales, se establece un límite de inembargabilidad en cuantía de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes, depositados en la cuenta de ahorros más antigua de la cual sea titular el contribuyente.

Sobre el particular debe decirse que la cifra inembargable para el año 2026 es equivalente a la de \$43.772.625, si se tiene en cuenta, primero que el SMLMV para esta anualidad es de \$1.750.905 y que de conformidad con lo señalado en el Artículo 868-1 del E.T., adicionado por la Ley 1111 de 2006, no se ordenó la reexpresión de esta cifra, que está contenida en el Artículo 9 de la Ley 1066 de 2006 que adicionó al E.T. el art. 837-1, por cuanto la misma no es de carácter tributario ni mucho menos procedimental, de ahí que en mi opinión el art. 3 del DR 379 de 2007 que reexpresó esta cifra en 510 UVT tiene vicios de legalidad.

Pero eso no lo es todo, de conformidad con lo previsto en: el Decreto 2349 de 1965, art. 29, en el D. Ley 663 de 1993, art. 126 numeral 4 y en el Decreto 564 de 1996 arts. 1 y 2 las cuantías inembargables de saldos en cuentas de ahorro equivalen hasta el próximo 30 de septiembre a un monto de \$55.099.308, por lo que en aplicación del principio de favorabilidad se debería tener en cuenta esta última cifra como inembargable para todos los efectos.

Plantea esta misma norma – art. 837-1 E.T.- que los recursos embargados y depositados en las instituciones financieras y no obstante carecer de límites de embargabilidad, en cuanto hace a los ahorros pertenecientes a personas jurídicas *no podrán utilizarse por la entidad ejecutora hasta tanto quede plenamente demostrada la acreencia a su favor, con fallo judicial debidamente ejecutoriado o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes*, agregando que dichos recursos *embargados permanecerán congelados en la cuenta bancaria del deudor hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañías de seguros*; se cree entonces que esta

norma tendría aplicación sólo en la medida de que la acción ejecutiva se esté adelantando con base en un título ejecutivo diferente a los enunciados en el artículo 828 del E.T., pues si se trata de estos, dicho título en cuanto a su firmeza depende de lo señalado en el Art. 829 numeral cuarto *ídem*.

Y lo anterior es así porque el artículo 839-1 del E.T., ordena en su numeral segundo que el embargo de saldos bancarios, depósitos de ahorro, títulos de contenido crediticio y de los demás valores de que sea titular o beneficiario el contribuyente, depositados en establecimientos bancarios, crediticios, financieros o similares, en cualquiera de sus oficinas o agencias en todo el país se comunicará a la entidad y quedará consumado con la recepción del oficio, por lo que al recibirse la comunicación, **la suma retenida deberá ser consignada al día hábil siguiente en la cuenta de depósitos que se señale**, o deberá informarse de la no existencia de sumas de dinero depositadas en dicha entidad, pues del incumplimiento de dicha norma se puede desprender responsabilidad solidaria de la entidad bancaria como lo indica el párrafo tercero de esta misma norma.

Otro aspecto de singular importancia tiene que ver con las medidas cautelares que recaen sobre la propiedad inmueble, siendo necesario traer a colación el hecho de que, por mandato legal, inciso segundo del artículo en comento, los bienes con afectación a vivienda familiar o afectados con patrimonio de familia no pueden ser perseguidos, de la misma manera los bienes inmuebles de propiedad de las madres y padres cabeza de hogar, tal y como lo tiene previsto, de un lado, la ley 863 de 2003 y del otro, la jurisprudencia de la honorable Corte Constitucional, particularmente en la Sentencia C-722 del 03 de agosto de 2004, MP Rodrigo Escobar Gil, fallo que dijo: *“Declarar **EXEQUIBLES**, por los cargos formulados, las expresiones “mujer” y “de la mujer y” contenidas en el título y en los artículos 1, 2 y 5 de la Ley 861 de 2003 “por la cual se dictan disposiciones relativas al único bien inmueble urbano o rural perteneciente a la mujer cabeza de familia”, en el entendido, que el beneficio establecido en dicha ley a favor de los hijos menores de la mujer cabeza de familia se hará extensivo a los hijos menores dependientes del hombre que, de hecho, se encuentre en la misma situación que una mujer cabeza de familia, en los términos del artículo 2º de la Ley 82 de 1993”*.

En cuanto al embargo de salarios es importante precisar que se deben aplicar en el ámbito del proceso de cobro las normas sobre protección del salario y prestaciones sociales previstas en las normas de orden laboral, arts. 154 y 155 del C.S.T., en cuanto señalan que sólo es embargable el

exceso del SMLMV en una quinta parte; recuérdese también las reglas jurisprudenciales fijadas en cuanto al embargo de honorarios de profesionales independientes, que siguen más o menos la misma lógica de protección del ingreso de estos como si de salario se tratase, recuérdese al efecto, entre otras decisiones, la sentencia T-788 del 12-11-2013, MP Luis Guillermo Guerrero Perez, en la que se instó a la UAE-DIAN en el segundo ordinal de dicho fallo a: “**SEGUNDO.- ADVERTIR**, en atención al Artículo 24 del Decreto 2591 de 1991, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-que ante las reclamaciones por embargos decretados sobre la totalidad de honorarios percibidos por una persona deberá examinar si los mismos son su única fuente de ingreso, caso en el cual tendrá que adoptar las medidas pertinentes para no afectar sus derechos fundamentales, en especial su mínimo vital, entendido no como una cifra determinada de dinero, sino en relación con su estándar de vida”.

3. EN CUANTO A LAS FACILIDADES DE PAGO

Con relación a la Facilidades de Pago, en el Estatuto Tributario se encuentra regulado el asunto en los artículos 814 a 814-3, otorgándose competencia para concederlas, según el inciso primero del art. 814, a algunos funcionarios del nivel central y en el desconcentrado de la administración a los Directores Seccionales de Impuestos y de Impuestos y Aduanas, facilidades con un plazo de hasta por cinco (5) años, siempre que el deudor o un tercero a su nombre constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la administración; esta misma disposición permite conceder facilidades de pago con garantía meramente personal si lo adeudado no es superior a las 3.000 UVT, que para 2026 serían \$157.122.000.

El plazo de la facilidad de pago podrá ser ampliado por dos (2) años por parte del Director General de la UAE-DIAN conforme con el inciso adicionado a este artículo por la ley 488/98, art. 114; sin embargo, de conformidad con el Decreto 1742 de 2020, art. 13 numeral 6 el Director de Gestión de Impuestos podrá ampliar dicho plazo en las facilidades de pago.

Según el inciso segundo de este artículo 814 E.T., se releva del ofrecimiento de garantía al deudor cuando el plazo pedido lo sea de hasta un (1) año, siempre que el deudor durante el año anterior a la solicitud no hubiere incumplido facilidades de pago; entregando, ésta norma además, la competencia para suscribir mediante acta la facilidad al respectivo jefe de

cobranzas de la Dirección Seccional por lo que si se tiene en cuenta que por medio del artículo 824 del E.T., se permite que los Jefes de Cobranzas de las Direcciones Seccionales deleguen la competencia para el ejercicio de la prerrogativa de cobro en los funcionarios del nivel profesional de su dependencia lógico será entender, entonces, que los funcionarios delegados podrán igualmente mediante acta suscribir acuerdos de pago con los deudores cuando el plazo pedido no sea mayor de un año, independientemente de la cuantía de las obligaciones debidas y siempre que se cumpla lo allí exigido.

Frente a la eventualidad del incumplimiento de las Facilidades de Pago, el inciso segundo del art. 814 del E.T., tal y como fue modificado por el art. 81 de la Ley 2277 de 2022 se reitera lo que ya se había previsto por medio del Art. 814-3 *ídem*, en el sentido de que una vez constatado el incumplimiento procede declarar sin efecto la facilidad y se ordenará proseguir con la ejecución de los bienes del deudor y la efectividad de la garantía; de la misma manera se dispone que contra el acto que declara incumplida la facilidad y extinguido el plazo sólo procede el recurso de reposición que deberá interponerse dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación del acto, otorgando un mes de plazo al funcionario competente para desatarlo.

Finalmente, esta disposición permite conceder de facilidades de pago bajo condiciones especiales a los deudores que hayan celebrado un acuerdo de reestructuración de su deuda con establecimientos financieros, cuando el monto de la deuda reestructurada represente no menos del cincuenta por ciento (50%) del pasivo del deudor, pudiendo en estos casos el Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales, mediante Resolución conceder facilidades para el pago con garantías diferentes, tasas de interés inferiores y plazo para el pago superior a los establecidos en el presente artículo, siempre y cuando se cumplan la totalidad de las condiciones allí fijadas.

Cuando para el otorgamiento de la facilidad de pago, se prestó garantía por parte del deudor o de un tercero, bien sea dando bienes para embargo y secuestro como tales, contratos de hipoteca, etc., incumplida la facilidad de pago y en firme el acto que declara dicho incumplimiento corresponde que dentro de los diez (10) días siguientes el garante consigne los saldos insolutos cubiertos por la garantía so pena de dar inicio a la acción compulsiva, pues si vencido este término, el garante no cumpliera con dicha obligación, el funcionario competente librará mandamiento de pago contra

el garante y el deudor principal, pudiéndose en el mismo acto ordenar el embargo, secuestro y avalúo de los bienes de estos.

En caso de persecución contra el garante las excepciones que este podría proponer se limitan única y exclusivamente a la de pago, quedándole vedada la posibilidad de promover las demás excepciones del art. 831 del E.T., sin embargo, debemos recordar que, conforme a la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, al garante le es dable promover las excepciones de: La calidad de deudor solidario y la de indebida tasación del monto de la deuda; al efecto véase sentencia del 28-09-2016, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00169-01(20350), Actor: Carlos Alberto Sánchez Ramírez, Demandado: Municipio de Girardot.

Arista de gran importancia, por lo menos para el deudor, lo constituye la relacionada con las garantías y en general exigencias para acceder a facilidades de pago, pues el DUR 1625 de 2016, Capítulo 6, Título 2, Parte 6, Libro 1, nada dice respecto de los requisitos para que una persona acceda a facilidades de pago, no obstante que el Decreto Reglamentario 4473 de 2006 de la Ley 1066 del mismo año, ordena en su artículo 3 numerales 2 y 3 que en dicho reglamento debe incorporarse las condiciones para el otorgamiento de plazos para el pago, la determinación de plazos posibles y de los criterios específicos para su otorgamiento, lo mismo que la obligatoriedad del establecimiento de cláusulas aceleratorias en caso de incumplimiento, reglamento que hasta la fecha la UAE-DIAN se ha sustraído de expedir.

Sucede que en la práctica son los funcionarios de cada dependencia los que a su arbitrio están definiendo estos aspectos, tanto así que en algunas dependencias se niega facilidades de pago cuando se trate deudas por IVA y Retención en la fuente, en otras se exige cuotas iniciales expresadas en porcentajes de hasta el 30% de lo adeudado, la obligación de autorizar la aplicación de Depósitos Judiciales a las deudas, etc., en fin cualquier clase de exótico requisito para el efecto creado en las seccionales; pudiéndose vía reglamento interno del Director General corregirse estableciendo criterios vinculantes para la administración y el administrado uniformes que eviten el abuso de autoridad.

Mención especial debe hacerse aquí de lo señalado en la Ley 2277 de 2022, art. 70, la que, al modificar el Código Penal Colombiano, Ley 599 de 2000, adicionando el inciso noveno a su art. 83 señalando que en los casos de los delitos definidos en los artículos 402, 434A y 434B el término de prescripción

de la acción penal se puede suspender con ocasión del otorgamiento de facilidad de pago sobre las obligaciones objeto de investigación penal hasta por un término de cinco (5) años, marco legal que demanda la pronta reglamentación en cuanto a facilidades de pago se refiere.

Como atrás lo dijimos, el otorgamiento de facilidades de pago al deudor es causa de la interrupción del término de prescripción de la acción de cobro, art. 818 E.T.; sin embargo, el mismo Estatuto en su artículo 841 señala que en cualquier etapa del proceso administrativo de cobro el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas y en su inciso segundo se previene que si se declara el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento si aquellas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.

De lo que se desprende que la FACILIDAD DE PAGO, puede generar un doble efecto, primero el de ser causa de interrupción de la prescripción, segundo, que, si ya se inició el proceso de cobro, el efecto será el de suspender el término de prescripción del procedimiento de cobro.

La actual jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado vertida en la sentencia dictada dentro del radicado 54001233300020190026802 (27496) del 05-10-2023, CP Myriam Stella Gutierrez Argüello, actor: Frigorífico La Frontera Ltda. Vs. UAE-DIAN, es del criterio que, si dentro del proceso de cobro se confiere facilidad de pago, este acto interrumpe la prescripción de la acción de cobro, lo cual en criterio de quien escribe desconoce de manera abierta el contenido del art. 841 del E.T., norma que se repite trae como efecto para tal eventualidad la suspensión del trámite y no, se repite, la interrupción del término prescriptivo de la acción.

Es que para estos casos debe considerarse la acción de cobro y la relación jurídica procesal ya se inició desde la notificación del mandamiento de pago, por lo que entonces, tal y como lo prevé la ley, art. 841 E.T., el efecto, debe ser suspensivo del trámite procesal y una vez en firme el acto de declaratoria de incumplimiento del acuerdo el término de prescripción del proceso de cobro simplemente ha de reanudarse.

Pues está claro que si el acto que confiere Facilidades de Pago se expide antes de que contra el deudor se haya librado una orden de pago, dicho acto en efecto interrumpe la prescripción de la acción de cobro, haciendo concluir que durante su desarrollo no se ha iniciado proceso de cobro

alguno contra el deudor, a menos que este incumpla la facilidad en cuyo evento, el acto que declara el incumplimiento de la facilidad se torna en verdadero mandamiento de pago por lo que consecuentemente el acto que declara tal incumplimiento no será demandable ante la jurisdicción dado que el mandamiento de pago al ser acto de mero trámite no es enjuiciable, al efecto se tiene providencias dictadas dentro de los radicados: 25000233700020120022201(20643), CP Milton Chaves García, del 18-07-2018, Actor: Alianza Asociativa Cooperativa de Trabajo Asociado Vs. UAE-DIAN; 20001233300020130000501(20295), Auto del 15-04-2014, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: Fundación de la Leyenda Vallenata, Demandado Municipio de Valledupar; 13001233100020000132901 (20995), del 02-03-2017, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

También, ha dicho que, si la facilidad de pago se ha concedido luego de haberse iniciado el proceso de cobro, esto es ya se había previamente dictado orden de pago contra el deudor y en el evento de estar incumplida la facilidad de pago, el acto que la declare incumplida si es enjuiciable ante la jurisdicción porque este modifica una situación particular y concreta del deudor; véase al efecto las decisiones dictadas dentro de los radicados: 25000233700020120050401 (20985) del 25-09-2017, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: Fundación Universitaria San Martín, demandado Distrito Capital de Bogotá; 13001233100020020157801(17721), del 09-02-2012, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: Mister Babilla S.A. Vs. UAE-DIAN.

Finalmente cabe recordar que según la jurisprudencia del tribunal de cierre de lo contencioso administrativo acepta que tanto el acto que concede la facilidad de pago como el que la declara incumplida pueden erigirse en títulos ejecutivos contra el deudor y el garante, al efecto véase radicado 25000232700020100016901 (20350), del 28-09-2016 CP María Teresa Briceño de Valencia, Actor: Carlos Alberto Sánchez Ramírez Vs. Municipio de Girardot.

Conclusiones

La prescripción de la acción de cobro instituida en beneficio del deudor y tener que ser declarada aún de oficio se convierte en un verdadero instrumento garante de la seguridad jurídica.

Limitar en favor del deudor ejecutado la posibilidad de persecución sobre sus bienes da garantía de los derechos básicos del ciudadano sobre un mínimo vital y de acceso a la vivienda digna del núcleo familiar.

La facilidad de pago es instrumento que le permite al deudor extender el plazo para pagar lo debido y garantiza al estado acreedor contar con posibilidades de extender el término prescriptivo de la acción en virtud del fenómeno jurídico de la interrupción.

Bibliografía

- Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, Editorial Legis, trigésima edición 2025.
- El Proceso de Jurisdicción Coactiva, Edgar Guillermo Escobar Vélez, Señal Editora, Sexta edición 2010.
- La prescripción Extintiva, Fernando Hinestroza, Universidad Externado de Colombia, segunda edición 2006 - reimpresión 2008-.
- Corte Suprema de Justicia, sentencia número 18, Expediente número 1880, MP. Hernando Gómez Otálora, del 4 de mayo de 1989.
- Sentencias Corte Constitucional.
- Sentencia C-722 del 03 de agosto de 2004, MP Rodrigo Escobar Gil.
- Sentencia T-788 del 12-11-2013, MP Luis Guillermo Guerrero Perez.
- Sentencias Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo- Sección Cuarta:
- Radicado 25000233700020130031402(26191) CP Milton Chaves García del 06-06-2024, actor Carlos Enrique Quintero Peña Vs. UAE-DIAN.
- 25000-23-27-000-2010-00169-01(20350), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 28-09-2016, actor: Carlos Alberto Sánchez Ramírez, Demandado: Municipio de Girardot.
- 54001233300020190026802 (27496) del 05-10-2023, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello, actor: Frigorífico La Frontera Ltda. Vs. UAE-DIAN.
- 25000233700020120022201(20643), CP Milton Chaves García, del 18-07-2018, Actor: Alianza Asociativa Cooperativa de Trabajo Asociado Vs. UAE-DIAN.

- 20001233300020130000501(20295), Auto del 15-04-2014, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: Fundación de la Leyenda Vallenata, Demandado Municipio de Valledupar.
- 13001233100020000132901(20995), del 02-03-2017, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- 25000233700020120050401 (20985) del 25-09-2017, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: Fundación Universitaria San Martín, demandado Distrito Capital de Bogotá.
- 13001233100020020157801(17721), del 09-02-2012, CP Hugo Fernando Bastidas Barcénas, Actor: Mister Babilla S.A. Vs. UAE-DIAN.

16. INSOLVENCIA Y LIQUIDACIÓN JUDICIAL DE PERSONAS NATURALES Y PEQUEÑOS COMERCIANTES: SOLUCIÓN PRÁCTICA DE CRISIS

Por: EMMANUEL CARDENAS JAIMES

Abogado, Especialista Constitucional

Experto en régimen de insolvencia

Introducción

Las crisis económicas, el desempleo, y las crecientes necesidades en los hogares colombianos hacen que en buena parte de la población las deudas y obligaciones financieras ahoguen las posibilidades de pago. Es común que los intereses crezcan más rápido que los ingresos y que los bancos, la DIAN y otros acreedores envíen correos, llamadas y mensajes indicando el inicio de procesos de embargos de salarios y bienes: justo en ese momento, no todo está perdido y ciertamente existe una solución legal.

La legislación colombiana encuentra leyes como la insolvencia y la liquidación judicial como mecanismos que permiten organizar las deudas, negociar pagos justos y suspender todos los procesos judiciales y embargos. No es dejar de pagar, es pagar según la capacidad real. Por eso, el presente trabajo iniciará explicando quien es una persona natural no comerciante y quien es un pequeño comerciante: esto por cuanto es precisamente para esta población a quien va dirigido este artículo.

1. Conceptos de Persona Natural no comerciante y Pequeño comerciante

Una persona natural no comerciante es un individuo que no realiza actividades comerciales de forma habitual, profesional o con fines de lucro bajo la legislación mercantil, es decir, no vende bienes o servicios como su principal actividad económica registrada, no lleva contabilidad comercial ni actúa como empresario.

¿Qué significa esto en la práctica? Sencillamente que son todas aquellas personas que no tienen un negocio formal o no se dedica a actos de comercio de forma recurrente. Esto implica que la ley no lo considera “comerciante” a efectos de obligaciones del Código de Comercio ni lo obliga a registrarlo en la Cámara de Comercio. El mejor ejemplo son todas aquellas personas que tienen contrato con una empresa, bien como empleados, bien como prestadores de servicios y cumplen horarios para sus jefes (secretarias, preventistas, impulsadoras, conductores, empleadas domésticas, etc..).

El pequeño comerciante es una persona natural que sí realiza actividades comerciales, pero con una dimensión pequeña o limitada. Para definir esta dimensión, la Ley 2445 del 2025 la definió como aquella persona natural, que pese a realizar actividades comerciales, sus activos no superan los 1.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, es decir para el caso de 2026 (\$1.750.905.000) MIL SETECIENTOS CINCUENTA MILLONES NOVECIENTOS CINCO MIL PESOS sin incluir su vivienda familiar, ni el vehículo utilizado para su labor y/o su vida en sociedad.

Un ejemplo práctico de estas personas naturales que son consideradas los pequeños comerciantes sería aquellas personas que tiene un local donde vende artesanías y sus bienes y activos (inventario, caja, herramientas) no superan el límite de 1.000 SMMLV. Aunque vende productos de manera habitual, la ley la considera pequeño comerciante. En la misma situación encontraríamos a esa persona que tiene una tienda en un barrio, una miscelánea, un local de ropa, un local de reparación y venta de celulares, una peluquería, es decir todas aquellas actividades económicas que deben contar con un registro mercantil, pero que sus activos no superan los 1.000 SMMLV como lo explicamos anteriormente.

2. Régimen de insolvencia de persona natural no comerciante y pequeño comerciante

La insolvencia de la persona natural no comerciante es un mecanismo jurídico de naturaleza concursal que permite a ciudadanos, empleados, pensionados, trabajadores independientes, reestructurar la totalidad de sus deudas mediante un procedimiento de negociación colectiva con los acreedores. Hoy día con la reforma legislativa a este régimen, lo mismo permite a las personas naturales que realicen actividades comerciales, ante dicho, a dueños de tiendas, micronegocios, etc., cuyos activos sean inferiores a 1.000 salarios mínimos, sin incluir su vivienda familiar, ni el vehículo utilizado para su labor y/o su vida en sociedad.

Lejos de constituir una exoneración de obligaciones, el sistema se fundamenta en el principio de pago conforme a la capacidad real del deudor, bajo condiciones equitativas y proporcionales. Su finalidad es doble:

1. Garantizar la satisfacción ordenada y colectiva de los acreedores.
2. Permitir la rehabilitación económica del deudor de buena fe.

De este modo, el régimen sustituye la lógica sancionatoria tradicional por un enfoque de recuperación financiera o “segunda oportunidad”.

2.1 Evolución Legislativa

El régimen estuvo inicialmente regulado por el Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), que introdujo un procedimiento especial aplicable exclusivamente a personas naturales no comerciantes. No obstante, la experiencia práctica evidenció limitaciones importantes, tales como barreras de acceso, vacíos procedimentales y la exclusión de pequeños comerciantes quienes debían acudir a procesos empresariales más complejos y costosos.

Con el propósito de superar estas deficiencias, el legislador expidió la Ley 2445 de del 11 de febrero de 2025, mediante la cual se amplió y modernizó el sistema, cuyo principal objetivo es el agilizar el proceso de negociación de deudas y liquidación patrimonial.

2.2 Ampliación del ámbito subjetivo

Uno de los cambios más relevantes consiste en la inclusión de pequeños comerciantes cuyos activos no superen 1.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, excluyendo la vivienda familiar y el vehículo de trabajo. Esta modificación eliminó la barrera que obligo a estos deudores a someterse a procedimientos empresariales desproporcionados. Aquí es importante destacar la implementación de la Liquidación Judicial directa, la cual ahora permite que todos aquellos deudores, que no tienen bienes, acudan directamente al juez civil, que puede ser municipal o del circuito dependiendo la cuantía, para que se adelante de manera más expedita esta liquidación judicial, dándole la posibilidad al deudor de liquidar su patrimonio y empezar su actividad económica desde cero.

2.3 ¿Cuándo puedo solicitar la insolvencia?

El procedimiento de insolvencia, - recordemos, una cosa es la insolvencia y otra la liquidación judicial-, puede iniciarse cuando el deudor se encuentre en cesación de pagos que cuenten con:

- Mora superior a 90 días con dos o más acreedores.
- Obligaciones que representen al menos el 30 % del pasivo total.

Es decir, cuando el deudor tenga mínimo 2 obligaciones que ha dejado de pagar por más de 90 días y que estas deudas unidas, sumen al menos el 30% de todo lo que se debe.

2.4 Efectos inmediatos del inicio del proceso de Insolvencia

La admisión de la solicitud del proceso de insolvencia genera importantes efectos protectores:

- Suspensión de procesos ejecutivos y de las respectivas medidas cautelares de embargo.
- Prohibición de nuevos embargos.
- Suspensión de intereses moratorios y gastos de cobranza.
- Protección de recursos necesarios para el sustento básico.
- Suspensión de descuentos automáticos o libranzas.
- Prohibición de cobros extrajurídicos o acoso al deudor.

Estas medidas buscan preservar el patrimonio mínimo indispensable mientras se desarrolla la negociación, así como recuperar la tranquilidad personal y familiar, mientras se buscan estrategias financieras para buscar lograr el acuerdo de pago más adecuado conforme a la capacidad del deudor y respetando las políticas específicas de cada acreedor según su clase. *“Así, si un acreedor sigue cobrando ilegalmente, puede ser sancionado y perder prioridad de pago”.*

En grado es importante señalar que, si no se logra un acuerdo con los acreedores, o si se incumple el acuerdo realizado, la consecuencia es la Liquidación Judicial, la cual indica que al deudor le liquidan su patrimonio por orden judicial, que en efectos prácticos quiere decir que deberá entregar sus bienes, con el fin de pagar todos aquellos créditos (deudas): razón por la cual los acuerdos de pago deben ser realizados de manera responsable, pensando siempre en la posibilidad real de pago.

2.5 ¿Qué pasa si la negociación con los acreedores fracasa o si se incumple el acuerdo de pago?

La respuesta es: *La Liquidación Judicial en Personas Naturales No Comerciantes y Pequeños Comerciantes.*

Así, si la negociación con los acreedores fracasa o si se incumple el acuerdo de pago, el conciliador de la insolvencia levanta un acta de negociación fallida y/o de incumplimiento según el caso y corre traslado al juez civil, según la cuantía (civil municipal o del circuito) para iniciar el trámite de liquidación judicial. En dicho trámite se asigna un liquidador el cual se encarga de liquidar el patrimonio del deudor entregando y/o vendiendo sus bienes y activos, según el orden establecido por ley.

2.6 Liquidación Judicial Directa

La ley 2445 del 2025 introdujo la *Liquidación Judicial Directa* la cual significa que, cuando una persona natural no comerciante, o un pequeño comerciante, no tiene activos y está en cesación de pagos con: i) mínimo 2 acreedores por más de noventa días y ii) estas deudas representan al menos el 30% del total los créditos, puede acudir directamente a la jurisdicción civil, para que su patrimonio sea liquidado y esas deudas reales, pasan a convertirse en deudas naturales, dándoles una oportunidad de iniciar nuevamente su vida financiera.

Es decir, si el deudor, persona natural y/o pequeño comerciante, presenta estas condiciones de impago de dos o más deudas, con mora superior a 90 días y, estas suman al menos el 30% del total de obligaciones, siempre que no tenga patrimonio para pagar, puede entrar a liquidación judicial directa, con la favorable consecuencia de liquidar las obligaciones y comenzar su actividad económica desde cero.

2.7 Organización y clasificación de acreedores

No todos los acreedores cobran igual, la ley los organiza por prioridades. El sistema mantiene la prelación legal de créditos, distribuyendo a los acreedores por clases, lo cual garantiza un tratamiento ordenado y equitativo, así:

- Primera clase: alimentos, laborales y fiscales (por ejemplo, las obligaciones con DIAN e impuestos territoriales).
- Segunda clase: créditos prendarios (por ejemplo, vehículos).
- Tercera clase: hipotecarios (por ejemplo, de bienes inmuebles).
- Cuarta clase: proveedores y otros.
- Quinta clase: quirografarios (tarjetas de crédito, préstamos personales, pagares, letras de cambio, títulos valores).
- Créditos postergados.

2.8 Créditos postergados

La reforma incorporó la categoría de créditos postergados, que puede entenderse como una sexta clase de créditos, los cuales tienen la característica de ser pagaderos al final. Esto significa que son aquellas deudas que se pagaran al final de todos los otros créditos, luego de que se les ha realizado el pago a todos los demás acreedores. Debe señalarse que estos créditos postergados no tienen derecho de voto para el acuerdo de pago, por tanto, prácticamente solo intervienen en la etapa de negociación de deudas.

Estos créditos son las deudas cuyos titulares sean el cónyuge o los parientes del deudor, hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, los créditos cuyos titulares, cesionarios o mandatarios hubieran adelantado reiteradamente diligencias judiciales o extrajudiciales de cobranza teniendo el titular o cesionario conocimiento de que el deudor ya estaba admitido a un procedimiento de insolvencia y los intereses, las sanciones legales o pactadas contractualmente y las obligaciones derivadas de otros conceptos; distintos al capital. Sin embargo, en el acuerdo de negociación de deudas, estas obligaciones de interés causados, multas y demás, se podrán condonar con el voto de la mayoría en la audiencia de negociación de deudas.

La importancia de identificar y calificar de manera adecuada el tipo de acreedor es la herramienta básica y fundamental para priorizar el pago a los acreedores que tienen la mayoría de votos para aprobar el acuerdo, lo cual es clave para evitar el fracaso y la consecuente liquidación judicial con el juez municipal o del circuito, dependiendo la cuantía de las acreencias.

2.9 ¿Qué se debe presentar para iniciar el proceso?

Ante un centro de conciliación se debe entregar:

- Lista completa de acreedores
- Valores de las deudas
- Causas de la cesación de pagos
- Propuesta de pago
- Relación de bienes
- Certificado de ingresos
- Declaración de renta (si aplica)

- RUT
- Matrícula mercantil (si eres comerciante)
- Certificado REDAM (registro de deudores alimentarios morosos de alimentos)

Ejemplos prácticos

Caso 1: Tendero de barrio: Pedro tiene una tienda en el barrio y debe más de \$60.000.000 entre los proveedores de las gaseosas, lácteos, un crédito de libre inversión, dos (2) tarjetas de crédito y una sanción por no renovar la cámara de comercio, junto con los impuestos de su vivienda.

Sus activos no superan los 1.000 SMLMV, por lo que es un pequeño comerciante y la Ley 2245 de 2025 le permite acceder a la ley de insolvencia. Por tanto, Pedro tiene una nueva oportunidad de organizar todas esas deudas, hacer un acuerdo de pago, lograr que le condonen los intereses ya causados y de esta manera recuperar su tranquilidad financiera y familiar, logrando salvar su negocio y seguir ejerciendo su actividad comercial.

Caso 2: Trabajador empleado: María trabaja en una empresa en el cargo de oficios varios, debe más de \$80.000.000, entre tarjetas de crédito, crédito de libre inversión y préstamo personal a un amigo respaldado con una letra de cambio.

María es persona natural no comerciante, no tiene ningún patrimonio a su nombre, por lo que puede entrar en *Liquidación Judicial Directa* según la Ley 2245 de 2025, con esto logra que le suspenden los descuentos de nómina y embargos, recuperando su tranquilidad financiera y la de su núcleo familiar y comenzar de cero.

2.10 Procedimiento y deberes del deudor

El acceso al régimen exige una actuación diligente y transparente por parte del solicitante. Entre los principales requisitos documentales se encuentran:

- Relación completa de acreedores y montos.
- Propuesta de pago.
- Inventario de bienes.
- Certificación de ingresos y gastos familiares.
- Información sobre procesos judiciales vigentes.
- Documentación tributaria y registral correspondiente.

La integridad de la información constituye un presupuesto esencial para la validez del trámite y la confianza del sistema.

2.11 Impacto socioeconómico del régimen

Desde una perspectiva de política pública, la Ley 2445 de 2025 trasciende la mera regulación procesal y se proyecta como un instrumento de inclusión financiera. Su implementación favorece:

- La rehabilitación económica del deudor.
- La reducción de litigiosidad judicial.
- La formalización de obligaciones.
- La estabilidad del mercado crediticio.
- La protección del núcleo familiar.

En consecuencia, la insolvencia deja de concebirse como estigma para asumirse como una contingencia susceptible de tratamiento jurídico racional.

3. Ley De Insolvencia Empresarial En Colombia

En este punto, teniendo ya claridad sobre la ley de insolvencia para persona natural no comerciante y pequeño comerciante, podemos observar que también existe un régimen de insolvencia empresarial. La Ley de Insolvencia Empresarial, Ley 1116 de 2006, es un mecanismo legal que tiene por objeto la protección del crédito y la recuperación y conservación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, a través de los procesos de reorganización y de liquidación judicial, es decir, ayuda a las empresas con problemas económicos graves a organizar sus deudas, evitando de ser posible la liquidación y que como consecuencia de ello, tenga que cerrar definitivamente.

Esta ley va dirigida a todas aquellas empresas, personas jurídicas, sucursales de sociedades extranjeras y personas naturales que desarrollan actividades comerciales y que su patrimonio supera los 1.000 SMLMV y así, estos casos se realizan ante la Superintendencia de Sociedades y en algunos casos, ante el Juez Civil del Circuito del domicilio principal del deudor.

Es la ley que permite a las empresas deudoras renegociar sus obligaciones o cerrar de forma ordenada, evitando el caos financiero.

Con todo lo anterior es necesario señalar que existen dos procesos que se pueden realizar ante la crisis financiera de una empresa y/o de una persona natural comerciante. La primera es la reorganización empresarial, que busca salvar la empresa, proteger el crédito buscando a través de acuerdos con los acreedores, la conservación de la empresa, logrando su explotación económica y que esta siga siendo una fuente generadora de empleo y el segundo proceso es la liquidación judicial.

3.1 Liquidación Empresarial y/o de Personas Naturales Comerciantes.

La liquidación empresarial y/o de persona natural comerciante, se realiza cuando ya no es posible recuperar la empresa y lo que se busca es entregar y/o vender los bienes para pagarle a todos los acreedores, según los órdenes asignados por la ley. Es importante tener en cuenta que ambos procesos, tanto la reorganización, como la liquidación, se deben inscribir en la cámara de comercio para formalizar la situación jurídica de la empresa, garantizando la publicidad, transparencia y oponibilidad ante terceros (acreedores, proveedores, Estado). Esta inscripción ajusta el registro mercantil, permitiendo el control de pasivos y la protección del orden público económico.

Para que una empresa persona jurídica y/o persona natural comerciante pueda entrar en ley de insolvencia, debe acreditar estar en cesación de pagos, cumpliendo los requisitos de: i) mora en el pago por más de noventa (90) días de dos (2) o más obligaciones a favor de dos (2) o más acreedores, contraídas en desarrollo de su actividad o ii) tenga por lo menos dos (2) demandas de ejecución presentadas por dos (2) o más acreedores para el pago de obligaciones, iii) en cualquier caso, el valor acumulado de las obligaciones en cuestión deberá representar no menos del diez por ciento (10%) del pasivo total a cargo del deudor a la fecha de los estados financieros de la solicitud. (Concepto dado por la ley 1116 del 2006)

Cuadro comparativo

ASPECTO	Ley 1116 de 2006	Ley 2445 de 2025
DIRIGIDA A	Empresas, sociedades y comerciantes personas naturales.	Personas naturales no comerciantes y pequeños comerciantes.
OBJETIVOS	Recuperar empresas viables, proteger el crédito y conservar empleo.	Dar segunda oportunidad financiera y facilitar la negociación de deudas.
REQUISITOS	Cesación de pagos o incapacidad financiera comprobada y documentación contable.	Mora mayor a 90 días con dos o más acreedores o 30% del pasivo vencido.

ASPECTO	Ley 1116 de 2006	Ley 2445 de 2025
PROCESO	Reorganización empresarial o liquidación judicial.	Negociación de deudas y, si falla, liquidación patrimonial.
LIQUIDACIÓN	Venta de activos empresariales para pagar acreedores por prelación.	Venta de bienes del deudor de forma ágil para cancelar obligaciones.
AUTORIDAD	Superintendencia de Sociedades o juez del concurso.	Juez civil, notarías o centros de conciliación.
CARACTERÍSTICAS	Procedimiento formal, técnico y judicial.	Proceso simplificado, rápido, con suspensión de embargos y enfoque social.
FINALIDAD	Salvar o cerrar ordenadamente empresas.	Permitir que personas y pequeños comerciantes reinicien su vida financiera.

Conclusiones

La Ley 2445 de 2025 consolida un modelo de insolvencia de persona natural más accesible, garantista y funcional, alineado con los principios constitucionales de dignidad humana, mínimo vital y solidaridad. La ampliación del régimen a pequeños comerciantes, la flexibilización de requisitos y la adopción de medidas de protección patrimonial fortalecen la eficacia del procedimiento y amplían su cobertura social.

El sistema no persigue la evasión de obligaciones, sino la reorganización responsable del pasivo y la satisfacción colectiva de los acreedores, promoviendo simultáneamente la recuperación económica del deudor de buena fe. De esta manera, la insolvencia se configura como un mecanismo de equilibrio entre el derecho al crédito y la necesidad de protección del individuo.

La liquidación judicial, es el procedimiento mediante el cual, una persona natural no comerciante, un pequeño comerciante, una persona jurídica (empresa) o un comerciante, ante la imposibilidad de reorganizar sus créditos y pagarlos, liquida su patrimonio, entregando o vendiendo sus activos para pagar de forma ordenada las deudas que tiene.

La ley 2445 del 2025, introdujo la liquidación judicial directa, la cual hace referencia a que cuando una persona natural no comerciante, o un pequeño comerciante, no tiene activos, puede acudir directamente a la jurisdicción civil, para que su patrimonio sea liquidado y esas deudas reales. Pasan a convertirse en deudas naturales, dándoles una oportunidad de iniciar nuevamente su vida financiera.

De otra parte, la Ley de Insolvencia Empresarial (Ley 1116 de 2006) Es la ley que permite a las empresas endeudadas y personas naturales comerciantes, renegociar sus deudas o cerrar (liquidarse) de forma ordenada, evitando el caos financiero. finalmente, la reforma constituye una herramienta jurídica de alto impacto social que contribuye a la estabilidad económica, la seguridad jurídica y la justicia distributiva, consolidando en el ordenamiento colombiano el principio de la “segunda oportunidad” como eje central del derecho concursal contemporáneo.

Bibliografía

- COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1116 de 2006, por la cual se establece el régimen de insolvencia empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 46.494.
- COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso. Diario Oficial No. 48.489.
- COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 2445 de 2025, por medio de la cual se modifica el régimen de insolvencia de la persona natural no comerciante y se dictan otras disposiciones.
- COLOMBIA. MINISTERIO DE JUSTICIA Y DEL DERECHO. Decreto 1069 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Justicia y del Derecho.
- COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Código Civil Colombiano.
- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-699 de 2013, control de constitucionalidad del régimen de insolvencia de persona natural no comerciante.
- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia C-111 de 2018, principios de acceso a la justicia y equilibrio entre deudor y acreedores.
- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA. Sentencia T-531 de 2014, protección del mínimo vital en procesos ejecutivos e insolvencia.
- SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Guía práctica del régimen de insolvencia en Colombia. Bogotá: Superintendencia de Sociedades.

- MINISTERIO DE JUSTICIA Y DEL DERECHO. Manual de insolvencia de persona natural no comerciante. Bogotá.
- ROJAS QUIÑONES, Sergio. Régimen de insolvencia empresarial colombiano. Bogotá: Legis Editores.
- REYES VILLAMIZAR, Francisco. Derecho societario y régimen de insolvencia. Bogotá: Temis.

17. DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS: HISTORIA Y ANÁLISIS AL ALGORITMO PREDICTIVO

Por: *CHRISTIAN JUNOT QUIÑONEZ CORTES*

Contador Público, Especialista Tributario
Magíster en Tributación Internacional y en Ciencia Política
Socio Clevertax Assesment

Introducción

La devolución de saldos a favor constituye una garantía cardinal del derecho tributario: no se trata únicamente de restituir recursos pagados sin causa, sino de preservar la neutralidad del sistema impositivo, garantizar la equidad fiscal y permitir que la política tributaria no actúe como freno injustificado a la actividad económica. En Colombia, el régimen de devoluciones ha sido durante décadas un termómetro de la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes: cuando ese régimen funciona con rapidez y previsibilidad, contribuye a la confianza y a la liquidez empresarial; cuando se torna lento, opaco o arbitrario, erosiona la percepción de justicia y genera costosos conflictos administrativos y judiciales.

Haciendo alusión al título de este libro, en este capítulo pretendemos analizar la evolución del régimen de devoluciones en Colombia durante las últimas tres décadas, reconociendo y reconstruyendo una transición que va desde procedimientos manuales cimentados en la sospecha (la etapa de controles documentales y certificaciones físicas) hasta regímenes automatizados y proactivos que se apoyan en facturación electrónica, modelos de riesgo y, en los diseños más recientes, en decisiones administradas de “oficio”. El recorrido normativo propuesto permite leer la modernización administrativa no como un simple cambio de soporte (del papel al XML), sino como una transformación de la lógica técnica y política que sustenta la determinación, el pago y la reversión de devoluciones.

Tres ejes analíticos guían este estudio. El primero es el eje técnico-procedimental: exigencias de carácter normativo, cómo se definen

los plazos, y de qué manera se articulan los mecanismos de verificación ex ante y ex post. La normativa estudiada manifiesta un cambio nítido: el sistema de los años noventa privilegió controles presenciales, certificaciones y suspensión preventiva; la etapa más reciente incorpora criterios cuantitativos (por ejemplo, umbrales de facturación electrónica) y reglas lógicas reproducibles por algoritmos que permiten decisiones automáticas. El segundo eje es el de la gobernanza de datos: la viabilidad y confiabilidad de la devolución automática dependen, de modo inescindible, de la calidad, integridad e interoperabilidad de las bases con las que cuenta la DIAN, bajo las cuales además se fundamentan los criterios sobre los cuales una operación podría ser considerada de bajo o alto riesgo. El tercer eje es el distributivo y de equidad: la exigencia tecnológica y documental introduce ganadores y perdedores, favoreciendo a quienes cuentan con infraestructura digital y asesoría profesional especializada en devoluciones y planteando el riesgo de exclusión para todos aquellos que prefieren no contar con una asesoría especializada en devoluciones de impuestos.

El análisis histórico-normativo que sigue se organiza en capítulos monográficos dedicados a hitos concretos: los decretos de la etapa fundacional (entre ellos la regulación que instituyó controles estrictos en los años noventa), las normas que estandarizaron procedimientos y plazos, los decretos que introdujeron la digitalización y la firma electrónica, las medidas excepcionales adoptadas en la emergencia sanitaria y, finalmente, las normas que instituyeron la devolución automática y la devolución de oficio. Cada capítulo combina la cita de apartes normativos relevantes con una narración de su contexto, un examen de su técnica jurídica y una valoración de sus efectos administrativos y sociales. El propósito es doble: ofrecer un recuento fiel y documentado de la secuencia normativa y aportar criterios técnicos y políticos para evaluar la conveniencia y los límites de cada solución adoptada.

Al cabo de este ejercicio se remarcarán varias lecciones centrales. La primera es que la automatización no es neutral: exige inversión institucional en gobernanza de datos, transparencia en criterios algorítmicos y mecanismos de reparación ágiles. La segunda lección es que la eficiencia administrativa y la justicia distributiva pueden confluir, pero para ello se requieren políticas activas de inclusión digital —periodos transitorios, asistencia técnica y líneas de apoyo financiero— que permitan a PYMES y sectores rurales acceder a los beneficios de la modernización sin quedar marginados. La tercera lección es que la legitimidad del sistema exige métricas y rendición de cuentas: publicar indicadores sobre tiempos de devolución, montos,

tasas de inadmisión y la razón técnica de decisiones automáticas no es una opción técnica sino un requisito de gobernanza democrática.

Finalmente, la evolución que aquí se analiza plantea una interrogante política y técnica mayor: ¿cómo diseñar un régimen de devoluciones que sea simultáneamente ágil, seguro y equitativo? Las respuestas no residen únicamente en la técnica normativa, sino en un paquete de políticas públicas que combine claridad legislativa, capacidad administrativa, transparencia y solidaridad tecnológica. Este texto pretende ser una contribución a esa reflexión, ofreciendo un mapa de las transformaciones ocurridas, una evaluación crítica de sus efectos y propuestas concretas para mejorar un sistema que, bien diseñado, puede convertirse en un instrumento de justicia tributaria y de apoyo efectivo a la actividad económica.

I. El Origen y el “Ensayo” de 1993

El Decreto 2314 de 1989: la prehistoria del trámite

Tras la expedición del Estatuto Tributario, el Decreto 2314 de 1989 intentó dar orden a un sistema manual. El contribuyente era visto con sospecha sistemática; el trámite era lento, presencial y propenso a la discrecionalidad del funcionario. El Reglamento de 1989 introdujo reglas procedimentales sobre imputación de saldos y firmeza de declaraciones que luego fueron base del procedimiento reglamentario posterior. Una de sus disposiciones relevantes establece, con respecto a saldos imputados de periodos anteriores, que “la declaración tributaria ... quedará en firme si dos (2) años después ... no se ha notificado requerimiento especial”.⁹⁹

Lo anterior, en palabras prácticas significó que en el caso de una declaración que contenía un saldo a favor que era imputado a una declaración del periodo siguiente, tendría sujeta su firmeza a la declaración que fue objeto de imputación, es decir, una declaración del año gravable 1989 cuyo saldo a favor era imputado a la declaración del año 1990, no quedaba en firme a los dos años desde su presentación o corrección sino que los dos años se contaban a partir de la declaración del año gravable 1990.

99 Parágrafo 2 del artículo 9 del Decreto Reglamentario 2314 de 1989 (sobre firmeza de la declaración cuando se imputa saldo a favor de periodo anterior): texto y compilación disponibles en SUIN / Normas oficiales.

El Decreto 633 de 1993: el control en el nacimiento de la DIAN

En abril de 1993, con la DIAN recién consolidada, se expidió el Decreto 633 de 1993 orientado a frenar las devoluciones fraudulentas por exportaciones ficticias. El decreto institucionalizó un control especial sobre solicitudes de devolución o compensación de IVA por exportaciones, y tipificó indicios que justificarían la suspensión del trámite. En términos explícitos, el Decreto dispone que cuando “haya indicios de que la devolución o compensación solicitada es fraudulenta” la tramitación debe someterse a investigación previa y autorización especial¹⁰⁰.

Entre los indicios de fraude este Decreto contemplo los siguientes:

- a) Que los impuestos descontables no hayan sido cancelados;
- b) Que no exista capacidad económica u operativa de los proveedores para realizar las transacciones a que se refiere la solicitud;
- c) Que no sea posible verificar la identidad o la dirección de las personas o entidades que intervienen en las transacciones;
- d) Que las solicitudes de devolución o compensación presentadas por un mismo contribuyente, dentro del mismo año calendario, excedan al doble de las cuantías señaladas por el artículo 3.
- e) Cualquier hecho que indique que pueda existir una defraudación al Estado.

Aportes técnicos y efectos inmediatos

- Responsabilidad del revisor fiscal: el Decreto 633 reforzó el papel de la certificación profesional como soporte probatorio (certificados, manifiestos, documentos aduaneros), trasladando parte del riesgo probatorio hacia contadores y revisores fiscales lo cual hoy en día permanece vigente, aunque de forma digitalizada.
- Control preventivo: la norma creó mecanismos para la detección temprana de indicios (capacidad operativa del proveedor, verificación de identidad, duplicidad de solicitudes), que permitieron suspender plazos y abrir investigaciones previas, entre los cuales

¹⁰⁰ Decreto 633 de 1993, “Por el cual se establecen mecanismos de control en el proceso de devoluciones y compensaciones.” Diario Oficial 1 de abril de 1993 — artículos 1 y 2 (definición de indicios y suspensión de devoluciones por posibles fraudes). Texto oficial: Normograma DIAN.

se encontraba la suspensión de las solicitudes de devolución de acuerdo al monto solicitado y la administración tributaria a la que correspondiera¹⁰¹.

- Costos y carga administrativa: a cambio del mayor control, se incrementó la carga documental y los tiempos de respuesta, especialmente en oficinas regionales con menor dotación de personal o en regiones con limitada oferta de revisores fiscales, esto le da origen al principal problema que se presenta en las solicitudes de devolución de saldos a favor y es el represamiento por la escasa capacidad operativa con la que cuenta la administración para atender estas solicitudes.

Limitaciones y lecciones para la práctica contemporánea

- Riesgo de cuellos de botella: la exigencia de certificaciones físicas concentró la tramitación en un número reducido de trabajadores de la Administración Tributaria, generando demoras significativas y asimetrías territoriales en el acceso al servicio.
- Necesidad de estandarización y digitalización: Aparecen cimientos que permitieron evidenciar que las exigencias de 1993 resultarían más eficaces si se apoyaban en formatos electrónicos y firma digital, de modo que se preserve la responsabilidad profesional sin imponer barreras logísticas ni concentrar la carga administrativa.
- Fundamento para la gestión de riesgos: las definiciones de “indicios” y el enfoque preventivo del Decreto 633 constituyeron la

101 Decreto 633 de 1993, “Por el cual se establecen mecanismos de control en el proceso de devoluciones y compensaciones.” Diario Oficial 1 de abril de 1993 artículo 3 **Artículo 3° Casos en los cuales debe suspenderse el término de la devolución o compensación.** El término de devolución o compensación deberá suspenderse, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario, en todos aquellos casos en los cuales la solicitud supere los valores establecidos a continuación: a) Para solicitudes adelantadas ante la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá, cuando la cuantía sea igual o superior a veinticinco (25) veces el valor establecido en el artículo 862 del Estatuto Tributario; b) Para solicitudes adelantadas ante la Administración Especial de Personas Jurídicas de Bogotá, cuando la cuantía sea igual o superior a veinte (20) veces el valor establecido en el artículo 862 del Estatuto Tributario; c) Para solicitudes adelantadas ante las Administraciones Locales de Antioquia, Atlántico y Valle, cuando la cuantía sea igual o superior a quince (15) veces el valor establecido en el artículo 862 del Estatuto Tributario; d) Para solicitudes adelantadas ante las Administraciones Locales de Santander y Risaralda, o ante la Administración Delegada de Palmira, cuando la cuantía sea igual o superior a diez (10) veces el valor establecido en el artículo 862 del Estatuto Tributario; e) Para solicitudes adelantadas ante las Administraciones Locales de Cundinamarca, Bolívar, Caldas o ante la Administración Delegada de Tuluá, cuando la cuantía sea igual o superior a siete (7) veces la establecida por el artículo 862 del Estatuto Tributario; f) Para solicitudes presentadas ante las Administraciones Locales de Córdoba, Tolima, Huila, Norte de Santander, Nariño, Cauca, Chocó, Magdalena, Boyacá, Meta, Sucre, Cesar, Guajira, Quindío, San Andrés, Caquetá, o ante las Administraciones Delegadas de Girardot, Sogamoso y Barrancabermeja, cuando la cuantía sea igual o superior a cinco (5) veces el valor establecido por el artículo 862 del Estatuto Tributario. (nota: el artículo 862 del E.T. establecía un valor de \$1.000.000 de pesos colombianos)

base normativa sobre la que, décadas después, se desarrollaron Modelos de Gestión de Riesgos y filtros automatizados capaces de priorizar controles y auditorías.

II. La Transición hacia la Desmaterialización (2012–2013)

Estabilidad normativa

En el año 1997 aparece el Decreto 1000, el cual, consolidó durante años la práctica procedimental en materia de devoluciones y compensaciones, fijando plazos, garantías y formalidades que dieron uniformidad al trámite. En su exposición de motivos y articulado el Decreto 1000 enfatiza su carácter reglamentario sobre el procedimiento administrativo tributario: “Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones.”¹⁰² Esa formulación resumió la intención normativa: mantener certeza procesal en un entorno todavía dependiente del papel, con obligaciones sobre pólizas y documentación física que, con el tiempo, revelarían limitaciones ante el creciente volumen de trámites.

El Decreto 2277 de 2012: la llegada de los medios electrónicos

Solo hasta el año 2012 apareció la obligación de presentar solicitudes por medios electrónicos lo cual marcó el inicio de la desmaterialización. El Decreto 2277/2012 dispone expresamente la migración tecnológica inicialmente para los Grandes Contribuyentes: “La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reglamentará los aspectos correspondientes a la presentación de las solicitudes de devolución y/o compensación, a través del servicio informático electrónico dispuesto para tal fin, estableciendo las especificaciones técnicas, formatos y condiciones de operación que garanticen la integridad y trazabilidad de la información presentada”¹⁰³.

A partir de ese mandato se impuso la firma digital, el folio electrónico y formatos estandarizados (XML/PDF) para dar cumplimiento a los requisitos de las solicitudes de devolución, así como algunos de los anexos probatorios.

102 Decreto 1000 de 1997. “Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones.” Diario Oficial No. 43.017, 10 de abril de 1997. Texto oficial: Normograma DIAN.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_1000_1997.htm

103 Decreto 2277 de 2012. “Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones.” Diario Oficial No. 48.606, 6 de noviembre de 2012. Texto oficial: Normograma DIAN.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_2277_2012.htm

La consecuencia práctica fue doble: desaparecieron las filas físicas y ganó trazabilidad el expediente, pero se creó una nueva capa de complejidad técnica (validaciones XML, firmas digitales, metadatos) que exigió asistencia y adaptaciones tecnológicas por parte de contribuyentes y proveedores.

El Decreto 2877 de 2013: el refinamiento de las garantías

El Decreto 2877/2013 precisó formatos, amplió la presentación de solicitudes de devolución de forma tecnológica para todos los contribuyentes que contarán con firma digital, y clarificó la potestad de la administración para inadmitir solicitudes de devolución y los tiempos de respuesta frente a requerimientos. La norma lo establece de manera clara: “La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en el impuesto sobre las ventas IVA, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma”¹⁰⁴.

Con ello la regulación otorgó predictibilidad (50 días) pero también formalizó causas de suspensión y requisitos probatorios diferenciales cuando existieran arrastres de periodos anteriores, adelantando así criterios que serán integrados después en modelos de gestión de riesgo.

El salto cuántico: Decreto 1422 de 2019 (preludio de la devolución automática)

Aunque posterior al período 2012–2013, el Decreto 1422/2019 es parte esencial de la secuencia hacia la automatización. En su disposición relevante el decreto señala el criterio técnico que habilita el reconocimiento acelerado: “Para efectos de los mecanismos de reconocimiento acelerado de saldos a favor, se entenderá que procede cuando más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos e impuestos descontables que soportan la operación se encuentren respaldados mediante facturación electrónica, conforme a los esquemas técnicos aprobados por la autoridad tributaria”¹⁰⁵.

104 Decreto 2877 de 2013. “Por el cual se modifica el Decreto número 2277 de 2012.” Diario Oficial No. 49.001, 11 de diciembre de 2013. Texto oficial: Normograma DIAN.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_2877_2013.htm

105 Decreto 1422 de 2019. Disposiciones sobre facturación electrónica y mecanismos de reconocimiento acelerado de saldos a favor. Texto oficial: Normograma DIAN / Diario Oficial (consultar la versión consolidada oficial). <https://normograma.dian.gov.co>

Este umbral del 85% constituyó el primer filtro sistemático que ligó cumplimiento tecnológico con ventajas procesales (términos reducidos), constituyendo el antecedente técnico directo de los regímenes automáticos que surgirán con posterioridad.

Con este decreto también se le dio nacimiento a un requisito adicional para las solicitudes de devolución del impuesto sobre la renta, este requisito se denominó “Relación de costos y deducciones”, el cual se determinó como obligatorio para todas las solicitudes de devolución que se presentarán con el propósito de verificar el cumplimiento del umbral del 85% de costos y gastos en el Sistema de Facturación Electrónica.

La expedición de este decreto se dio para reglamentar el mecanismo de devolución automática contemplado en la Ley 1943 de 2018, la cual fue declarada inexecutable mediante la Sentencia C-481 de 2019, en consecuencia, el Decreto presentó decaimiento y su aplicabilidad no fue materializada.

III. La Emergencia y el Decreto Legislativo 535 de 2020

Contexto y motivación

En marzo-abril de 2020 la emergencia sanitaria por COVID-19 generó un choque de liquidez abrupto para empresas y hogares. Para mitigar el impacto sobre la capacidad de pago y preservar el empleo, el Gobierno nacional adoptó medidas tributarias urgentes. En ese marco se expidió el Decreto Legislativo 535 de 2020, cuyo objeto fue establecer un procedimiento abreviado para devolver y/o compensar saldos a favor de impuesto sobre la renta y del IVA, con criterios temporales y de riesgo que priorizaran la liquidez.

El cual contuvo los siguientes aportes normativos relevantes:

- Definición del procedimiento abreviado: el Decreto establece la creación de un “procedimiento abreviado para la devolución y/o compensación de los saldos a favor” en renta y en IVA¹⁰⁶.
- Plazo reducido para efectos de emergencia: la norma dispone que la devolución y/o compensación se realizará “dentro de los quince

106 Decreto Legislativo 535 de 2020. Texto oficial: Normograma DIAN / Diario Oficial. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_0535_2020.htm.

(15) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución y/o compensación oportunamente y en debida forma”¹⁰⁷.

- Flexibilidad en la documentación en fase de emergencia: el decreto autorizó que, mientras durará la emergencia, “no será necesario allegar la relación de costos, gastos y deducciones” al presentar la solicitud; dicha relación pudo requerirse “dentro de los treinta (30) días siguientes al levantamiento de la emergencia”¹⁰⁸.

Contenido esencial y novedades procedimentales

- Plazo objetivo: A diferencia del régimen ordinario (plazos más largos y procesamiento más sometido a requerimientos previos), el Decreto 535 fijó un plazo objetivo muy corto (15 días) para la tramitación del procedimiento abreviado durante la vigencia de la emergencia, buscando que los recursos llegaran con rapidez a quienes cumplieran condiciones de bajo riesgo.
- Fiscalización posterior: El cambio de paradigma fue notable; la DIAN autorizó pagos basados en la declaración y criterios de riesgo, aplazando gran parte de la fiscalización a una etapa posterior al pago (control ex post). Esto permitió acelerar flujos de caja sin renunciar, en principio, a la posibilidad de comprobación y sanción posterior si se detectaban inconsistencias.
- Excepción documental temporal: para facilitar la agilidad, el decreto exoneró de la exigencia inmediata de la relación de costos y deducciones (que debía aportarse en un plazo posterior al levantamiento de la emergencia), reduciendo la barrera inicial a la obtención del beneficio.

Efectos prácticos y operativos

- Liquidez inmediata: la medida alivió rápidamente la presión de tesorería en empresas afectadas por la pandemia, contribuyendo a la continuidad de operaciones y al sostenimiento del empleo.
- Riesgo fiscal manejado por fases: la DIAN trasladó recursos a sujetos de bajo riesgo y reservó la comprobación pormenorizada para fases posteriores; así, la administración asumió un riesgo de pago indebido que debía gestionarse con auditorías posteriores y mecanismos de reversión.

¹⁰⁷ Ibidem.

¹⁰⁸ Ibidem.

- Carga administrativa diferida: al permitir posponer la entrega de documentación probatoria completa, se redujo el tiempo de respuesta, pero se creó una obligación futura de aportar información que exigió capacidad de control y seguimiento por parte de la DIAN.

Limitaciones y tensiones

- Posibles devoluciones improcedentes: el esquema acelerado incrementó la probabilidad de devoluciones que luego debieran declararse improcedentes por inconsistencias. La gestión de estas improcedencias (técnica, jurídica y comunicacional) fue clave para preservar la confianza y la integridad del sistema.
- Capacidad de auditoría posterior: la eficacia de la medida dependió en gran medida de la disponibilidad de recursos y herramientas analíticas en la DIAN para realizar auditorías post-devoluciones eficaces.
- Equidad en la asignación de recursos: se tuvieron que calibrar criterios de riesgo para no favorecer desproporcionadamente a sujetos con mejor capacidad tecnológica o asesoría, en desventaja respecto de pequeños contribuyentes.

Recomendaciones operativas y de política pública

1. Gobernanza postdevoluciones: establecer protocolos claros y públicos para la reversión de pagos indebidos (plazos, notificaciones, garantías y mecanismos de conciliación) para que los contribuyentes conozcan sus derechos y deberes.
2. Auditoría basada en data: fortalecer plataformas de análisis de datos para priorizar auditorías por riesgo real y reducir la carga de revisiones manuales.
3. Comunicación y soporte: implementar campañas informativas y canales de ayuda para contribuir a la correcta presentación de solicitudes y para gestionar eficientemente solicitudes de subsanación posteriores al pago.
4. Medidas transitorias de inclusión: diseñar apoyos para PYMES que carecen de capacidad técnica para cumplir con requisitos electrónicos, garantizando que los efectos redistributivos de la medida no favorezcan solo a grandes empresas.

IV. La Consolidación: del Decreto 963/2020 al 176/2022

Contexto general

Cuando la experiencia de emergencia demostró que era posible acelerar devoluciones sin paralizar la fiscalización, la DIAN y el legislador asumieron la tarea de transformar lo temporal en permanente. La etapa 2020–2022 se caracteriza por la institucionalización de la devolución automática y por la fijación de umbrales técnicos que permitieran confiar en devoluciones reconocidas por procesos automáticos.

Esa transformación no solo implicó la promulgación de normas; supuso una reorientación de la arquitectura administrativa y tecnológica de la entidad tributaria. Pasó a primer plano la idea de que la decisión sobre una devolución podía ser el resultado de reglas deterministas aplicadas sobre datos confiables: si un contribuyente cumple una serie de condiciones verificables electrónicamente, la administración puede emitir la Resolución de Devolución y ordenar el pago con niveles de riesgo controlados. En seco, la respuesta normativa transitó de la validación documental previa a la verificación sistemática y a la auditoría posterior al pago.

Desde el punto de vista organizacional, la consolidación exigió la creación o adaptación de flujos internos: integración de repositorios de facturación electrónica, conciliaciones automáticas con el sistema de facturación, tablas de equivalencias sectoriales y motores de reglas para puntajes de riesgo. Asimismo, la DIAN tuvo que diseñar registros auditables de decisión automática. Es decir, la devolución automática demandó simultáneamente mejoras en software, gobernanza de datos y procesos de control interno.

En términos jurídicos, las normas de la consolidación abordaron dos desafíos centrales: (i) garantizar que la automatización respetara principios procesales y (ii) fijar umbrales técnicos objetivables (por ejemplo, porcentaje de facturación electrónica) que resistieran escrutinio y permitieran reproducibilidad. Ese doble requerimiento técnico y procedimental, explica la gradualidad y cautela con que se implementaron los cambios: no se trata de sustituir la discrecionalidad administrativa por algoritmos opacos, sino de formalizar criterios que sean comprensibles, auditables y sujetos a revisión humana en casos relevantes.

En el plano práctico, la consolidación produjo efectos palpables. Benefició a contribuyentes con altos niveles de cumplimiento tecnológico y administrativo, quienes vieron la reducción de tiempo y costo en la

obtención de saldos a favor; asimismo, permitió a la DIAN concentrar recursos humanos en análisis de alto riesgo y en fiscalizaciones complejas. Sin embargo, la etapa también exhibió tensiones: los umbrales técnicos crearon barreras de acceso para pequeñas empresas sin infraestructura digital, surgieron dudas sobre la calidad de los datos fuente (errores en facturas, RUT desactualizados) y emergió la necesidad de protocolos ágiles de revertir devoluciones improcedentes sin causar inseguridad jurídica ni desconfianza.

Finalmente, la consolidación dejó lecciones operativas claras: (a) la automatización debe apoyarse en métricas públicas y en transparencia sobre criterios y resultados; (b) la gobernanza de datos es condición previa y permanente; (c) la transición exige medidas complementarias de inclusión digital y asistencia técnica; y (d) los mecanismos de reversión y defensa del contribuyente deben ser rápidos, claros y proporcionales. Solo con ese paquete integral la devolución automática puede consolidarse como un instrumento legítimo, eficiente y equitativo en la política tributaria.

Decreto 963 de 2020:

Definición y operativa normativa

La norma definió la devolución automática como figura legal y operacional. En términos explícitos, “la devolución en forma automática es el reconocimiento en forma ágil de saldos a favor determinados en las declaraciones, cuando se cumplan las condiciones técnicas, los criterios de riesgo y las verificaciones automáticas que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”¹⁰⁹.

Arquitectura operativa y criterios técnicos

La implementación práctica del 963 se apoyó en tres capas interdependientes: (i) fuentes de datos confiables; (ii) reglas y filtros automatizados; y (iii) procedimientos de control posterior. Entre las fuentes de datos destacan el RUT, la base de facturación electrónica, los XML que respaldan los formatos del Sistema de Devoluciones y los registros de información exógena. Sobre esas fuentes se construyeron filtros que combinan reglas booleanas y scoring por ejemplo:

¹⁰⁹ Decreto 963 de 2020. “Por el cual se sustituyen disposiciones del Decreto Único Reglamentario del Estatuto Tributario relacionadas con devoluciones automáticas.” Texto oficial: Normograma DIAN / Diario Oficial.

- Verificación de integridad del RUT: existencia, vigencia y concordancia con domicilios y actividad económica.
- Cruce de facturación electrónica: correspondencia entre facturas recibidas y registros de proveedores; detección de duplicidades o facturas no reconocidas.
- Conciliación bancaria básica: comprobación de movimientos coincidentes con valores declarados para periodos relevantes.
- Historial de comportamiento: sanciones previas, nivel de cumplimiento en declaraciones anteriores y coherencia entre ingresos reportados y actividad económica.

Cuando un contribuyente supera los umbrales definidos por estas reglas (es decir, presenta RUT vigente, porcentaje mínimo de costos soportados por facturas válidas, no tiene deudas y score de riesgo dentro de parámetros aceptables), el sistema genera la propuesta de acto administrativo sin intervención manual inmediata.

Garantías procesales y controles de legitimidad

El Decreto 963 incorporó, además, salvaguardas para proteger derechos y mitigar riesgos de devoluciones improcedentes. Entre ellas: trazabilidad completa de la decisión automática (log de reglas aplicadas), notificación al contribuyente y posibilidad de recursos administrativos una vez expedido el acto. Asimismo, se previeron auditorías por muestreo y revisiones post-pago para detectar patrones de error o abuso y activar los mecanismos de reversión cuando corresponda.

Impactos administrativos y reasignación de esfuerzos

Operacionalmente, la devolución automática implicó un cambio en la distribución de tareas dentro de la DIAN: reducción de verificaciones manuales rutinarias y mayor concentración de talento analítico en auditorías complejas, diseño y calibración de modelos de riesgo. Para contribuyentes con cumplimiento tecnológico y administrativo, el beneficio ha sido casi inmediato: previsibilidad en la liquidez y menores costos de tramitación.

Riesgos, limitaciones y desafíos técnicos

- Calidad de datos: errores en facturas electrónicas, omisiones en reportes que soportan la devolución o RUT desactualizados degradan la fiabilidad de los filtros.

- Falsos positivos/negativos: modelos mal calibrados pueden autorizar devoluciones improcedentes o rechazar devoluciones legítimas.
- Inclusión: pequeñas empresas con baja digitalización pueden quedar excluidas de beneficios automáticos sin contar con un experto en el trámite.

Recomendaciones operativas basadas en la experiencia del 963

1. Calibración gradual: comenzar con umbrales conservadores y ampliarlos conforme se valide el comportamiento del sistema.
2. Gobernanza de datos: programas continuos de depuración del RUT y controles de calidad sobre la facturación electrónica.
3. Transparencia: publicar las reglas generales aplicadas y métricas de desempeño (tiempos, tasas de aprobación y devoluciones improcedentes).
4. Revisión humana en puntos críticos: establecer niveles de revisión manual para montos significativos o para puntajes de riesgo intermedios.

Decreto 176 de 2022:

Umbrales técnicos y ampliación de soportes electrónicos

Apenas consolidada la figura, el Decreto 176 precisó sus condiciones técnicas: “Para que proceda la devolución automática, más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos descontables que soporten la operación deberán provenir de proveedores que emitan sus facturas mediante el sistema de facturación electrónica.”¹¹⁰ e introduce, como cambio relevante, una condición de cobertura total para los productores de bienes exentos del artículo 477 del Estatuto Tributario: para que éstos accedan a la devolución bimestral, deben acreditar que el 100% de los ingresos exentos y los impuestos descontables estén soportados mediante facturación electrónica o documentos electrónicos equivalentes.

Alcance operativo del 85% y del 100%

- 85% (regla general): exige determinar, por período, el universo de costos/gastos/impuestos descontables (denominador) y la

¹¹⁰ Decreto 176 de 2022. “Por el cual se reglamentan disposiciones relacionadas con devolución automática y facturación electrónica.” Texto oficial: Normograma DIAN / Diario Oficial No. 51.937, 3 de febrero de 2022.

porción efectivamente respaldada por facturas electrónicas válidas (numerador). El resultado, expresado en porcentaje, debe calcularse con reglas contables claras y trazabilidad completa.

- 100% (productores exentos): para el régimen bimestral de productores exentos la norma exige cobertura electrónica integral sobre la cadena de transacciones pertinentes. Es decir, cualquier operación vinculada al ámbito exento que no esté documentada electrónicamente impide la procedencia del bimestre automático.

Requisitos técnicos y reglas de cálculo

1. Definición del universo: especificar qué conceptos componen impuestos descontables que puedan ser facturables electrónicamente y el total de ingresos exentos.
2. Validación del numerador: considerar solo facturas electrónicas válidas (no rechazadas) y documentos electrónicos equivalentes aceptados por la DIAN.
3. Imputación temporal: reglas reproducibles sobre periodo de causación versus periodo de emisión y tratamiento de ajustes posteriores.

Verificaciones adicionales y controles sectoriales

- Para productores de bienes exentos se exige documentación sectorial complementaria (registros de acopios, guías de salida, certificaciones de bodegas o lotes) que la DIAN puede cruzar con la facturación electrónica para confirmar el origen y destino de los productos.
- La verificación del 100% actúa como control de integridad: ante cualquier factura o documento no electrónico relativo al ámbito exento, el sistema puede suspender la procedencia bimestral en cuyo caso solo se podrá solicitar la devolución una vez presentada la declaración de renta.

Impactos prácticos y distributivos

- Beneficio claro para agentes tecnificados: quienes cumplen plenamente con la facturación electrónica obtienen mayor predictibilidad y menor tiempo de espera.

- Riesgo de exclusión: el requisito del 100% intensifica la brecha para productores pequeños o rurales sin plena adopción electrónica, por lo que la norma exige medidas de transición y acompañamiento para evitar efectos regresivos.

Riesgos específicos y medidas de mitigación técnica

- Riesgo de facturas simuladas o triangulaciones: mitigar con cruces multi-fuente (bancarios, aduanas, registros sectoriales) y análisis de coherencia económico-productiva (rendimientos, volúmenes).
- Errores técnicos que generen falsos negativos: implantar validadores front-end que detecten inconsistencias antes de la radicación y ventanas cortas de subsanación para correcciones formales.
- Rechazo por una sola factura: prever mecanismos de rectificación rápida para evitar que un error formal anule todo el bimestre.
- Incoherencia de data en la DIAN: Los datos que no se limpian pueden generar rechazos improcedentes en la periodicidad de la solicitud, lo cual, es una situación que se presenta aún a gran escala en la DIAN.

Procedimientos operativos recomendados

- Publicar la metodología oficial de cálculo.
- Habilitar simuladores y validadores online para que el contribuyente verifique su grado de cumplimiento antes de solicitar la devolución.
- Establecer períodos transitorios sectorizados y programas de apoyo tecnológico y financiero dirigidos a PYMES y productores rurales.
- Crear paneles públicos con indicadores por sector: porcentaje de productores que alcanzan 100%, tasa de procedencia bimestral, e inadmisorios.

Consideraciones fiscales y de política pública

La exigencia del 100% para productores exentos busca garantizar trazabilidad íntegra en sectores de alto impacto fiscal y permitir la devolución bimestral como mecanismo de liquidez. Para que la medida sea sostenible y equitativa requiere: (i) una transición apoyada por la administración; (ii) transparencia metodológica; (iii) controles multi-fuente para reducir fraude;

y (iv) transparencia colaborativa administración-contribuyente en el manejo de datos.

El Decreto 176/2022 afina el criterio técnico que operacionaliza la devolución automática: el umbral del 85% sirve como filtro general mientras que el requisito del 100% para productores exentos constituye una condición estricta y focalizada. Su éxito depende de metodologías claras, herramientas prácticas de verificación y políticas de inclusión que permitan ampliar el acceso sin sacrificar la integridad del recaudo.

VI. El Hito de la Devolución de Oficio: Resolución Dian 000117 de 2024

Definición y cambio de paradigma

La Resolución DIAN 000117 de 2024 inaugura un esquema proactivo: la administración identifica y reconoce saldos a favor de personas naturales sin que medie solicitud, pasando de un sistema reactivo (el contribuyente pide la devolución) a uno en que “la devolución opera de oficio” cuando se cumplen condiciones técnicas y de riesgo¹¹¹.

Mientras que en 1993 el contribuyente debía impulsar la rogación y presentar abundante soporte, la resolución convierte la declaración de renta (Formulario 210) en el punto de partida automatizado: la DIAN detecta, verifica y propone el trámite al contribuyente, quien acepta o rechaza en pantalla al momento de presentar la declaración tributaria que origina el saldo a favor.

Requisitos de procedencia y filtros de riesgo

La resolución condiciona la procedencia a varios requisitos que buscan minimizar pagos indebidos y proteger el recaudo:

- Oportunidad y origen: la declaración debe estar presentada dentro de los plazos legales y el saldo debe corresponder exclusivamente al ejercicio declarado; no se admiten arrastres de periodos anteriores. La norma exige claramente que el saldo “tenga origen en el ejercicio” para evitar transferencias de saldos antiguos.

¹¹¹ Resolución DIAN 000117 de 2024. “Por el cual se establece el sistema de devolución que opera de oficio, de saldos a favor originados en declaraciones del impuesto sobre la renta y complementario de los contribuyentes personas naturales.” Texto oficial: Normograma DIAN.

- **Perfil de riesgo:** el contribuyente debe presentar un perfil de riesgo bajo según el análisis automatizado de la DIAN y no registrar bloqueos o incumplimientos formales que impidan la operación. La resolución indica expresamente la necesidad de que el sujeto “no constituya riesgo alto” para activar el mecanismo.
- **Límites de monto:** inicialmente la devolución de oficio opera para saldos hasta 40 UVT, con posibilidad de ampliación gradual según avance tecnológico y capacidad de control de la DIAN; la resolución prevé este umbral como medida de prudencia.
- **Restricciones específicas:** no procede la devolución de oficio cuando existen ingresos por dividendos, ganancias ocasionales o compensaciones por exceso de renta presuntiva, por el riesgo de complejidad en el origen del saldo.

Estos filtros combinan reglas formales (plazos, tipos de ingreso) y reglas de riesgo (scoring), permitiendo que la DIAN aplique un criterio de “apto/no apto” antes de ofrecer la opción al contribuyente.

El procedimiento: interacción y aceptación

La novedad procesal incluye una interacción directa e inmediata con el declarante: al terminar la presentación del Formulario 210, el sistema despliega una pregunta que ofrece al contribuyente la opción de activar la devolución de oficio sobre el saldo identificado. La resolución dispone mecanismos concretos:

- **Término de aceptación:** el contribuyente cuenta con dos (2) días hábiles para manifestar su aceptación por el canal electrónico señalado; si no responde, el procedimiento no avanza automáticamente.
- **Notificación y abono:** una vez aceptada la operación, la DIAN dispone de quince (15) días hábiles para expedir el acto administrativo que reconoce el saldo y efectuar el abono en la cuenta bancaria reportada en la información exógena, cerrando así la cadena de interoperabilidad declarativa-bancaria.

La interacción breve busca equilibrar proactividad administrativa y derecho al control del contribuyente, permitiendo una decisión informada en ventana corta.

Plazos, garantías y observaciones finales

El plazo de quince (15) días hábiles desde la aceptación para expedir el acto y pagar representa una reducción significativa frente a regímenes tradicionales (p. ej. 50 días en devoluciones ordinarias). La resolución incorpora exigencias procesales para mitigar riesgos: comprobaciones automáticas previas al ofrecimiento, límites de monto y posibilidad de bloqueo cuando existan alertas de riesgo. En todo caso, la implementación efectiva requiere mecanismos sólidos de reversión y comunicación para corregir pagos indebidos sin generar inseguridad jurídica.

Conclusiones y Propuestas de Mejora para el Régimen de Devoluciones en Colombia

La evolución del régimen de devoluciones en Colombia, analizada desde la rigidez procedimental del Decreto 633 de 1993 hasta la proactividad tecnológica de la Resolución 117 de 2024, revela una transformación profunda en la relación Estado-contribuyente. La gestión eficiente de estos saldos a favor no es solo un trámite administrativo; representa un elemento estratégico para fortalecer el sistema fiscal, promover la justicia tributaria y aumentar la confianza en la administración nacional.

A partir del análisis histórico y comparativo realizado, se presentan las siguientes conclusiones y propuestas de mejora con implicación directa en la política fiscal:

Conclusiones sobre la Transformación del Sistema

- De la Presunción de Fraude a la Gestión de Riesgos: El sistema colombiano ha transitado de un modelo basado en la “sospecha sistemática” (donde el Decreto 633 exigía pruebas físicas exhaustivas) a un modelo de confianza técnica mediado por el Modelo de Gestión de Riesgos (MGR). No obstante, la efectividad de este avance depende de que la tecnología no se convierta en una nueva barrera de acceso al derecho sustancial.
- Brecha de Conectividad y Equidad: Si bien la Resolución 117 de 2024 automatiza el proceso para personas naturales residentes, persiste un reto sustantivo en la infraestructura tecnológica del país. La adopción completa de sistemas en la nube y procesos automáticos demanda una inversión que trascienda lo urbano, para evitar que la modernización del sistema fiscal profundice las brechas en zonas rurales donde el acceso a plataformas digitales es insuficiente.

- **Seguridad Jurídica y Plazos:** La normativa ha ganado claridad, pero requiere una revisión aún más profunda para establecer sanciones efectivas en caso de incumplimiento por parte de la administración, siguiendo estándares internacionales. La agilidad lograda en el papel debe verse reflejada en la caja de las empresas y hogares de manera predecible para garantizar estabilidad macroeconómica.

Propuestas de Mejora y Agenda Estratégica

Como resultado de esta investigación, se proponen los siguientes puntos de acción para una política fiscal de vanguardia:

1. **Modernización de la Administración como Prioridad Estratégica:** Las políticas fiscales deben impulsar inversiones sostenidas en infraestructura tecnológica y capacitación. La transición del “papel” de 1993 al “XML” 2012 es irreversible, pero requiere que la DIAN fortalezca sus capacidades de análisis de Big Data para reducir los tiempos de devolución sin comprometer la seguridad del recaudo.
2. **Revisión y Flexibilización del Marco Normativo:** Se propone un marco legal que, además de los plazos del Decreto 963 de 2020, facilite la adopción de buenas prácticas internacionales mediante procedimientos abreviados permanentes para contribuyentes con historial de cumplimiento impecable, reduciendo así la carga operativa estatal.
3. **Fomento de la Cultura de Transparencia:** La implementación de canales de seguimiento en línea y comunicación proactiva debe extenderse a todos los impuestos. Esto incrementará la confianza y reducirá la resistencia al pago, entendiendo que el Estado devuelve lo que le corresponde con la misma agilidad con la que recauda.
4. **Reducción de Brechas mediante Implementación Gradual:** La política fiscal debe promover estrategias adaptadas a las realidades regionales. Se sugiere un enfoque de “inclusión digital tributaria” que permita que los beneficios de la devolución automática de oficio del Decreto 176 de 2022 lleguen a sectores informales en proceso de formalización, promoviendo un crecimiento más inclusivo.

Reflexión Final

En conjunto, estas propuestas configuran una agenda estratégica que combina modernización tecnológica, revisión normativa y progresividad

fiscal. La consolidación de estos esfuerzos marcará la diferencia entre un sistema estático, heredero de la burocracia del siglo XX, y uno verdaderamente transformador, ágil y confiable, alineado con los retos del desarrollo sostenible y la justicia social en Colombia.

18. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL SURAMERICANA: RETOS Y OPORTUNIDADES

Por: *KATHERIN DIAZ VELILLA*,
Abogada LLM en tributación internacional,
socia V&V Asociados.

Resumen

El presente artículo examina el panorama actual de la tributación internacional en Sudamérica, con especial énfasis en Colombia y su posición frente al resto de la región. Se analizan los principales desafíos que enfrenta la región en materia de implementación de estándares internacionales como el Instrumento Multilateral (MLI) y el proyecto BEPS de la OCDE, así como las oportunidades que surgen del fortalecimiento de la cooperación tributaria regional y el desarrollo de nuevos marcos normativos. El análisis aborda la fragmentación en la implementación de estándares internacionales, los retos de la tributación de la economía digital, la tensión entre los modelos de la OCDE y las Naciones Unidas, y las perspectivas de modernización de los sistemas tributarios suramericanos.

Introducción

América del Sur se encuentra en una encrucijada tributaria de trascendencia histórica. La región enfrenta simultáneamente los desafíos de modernizar sus sistemas fiscales para adaptarse a la economía digital globalizada, mientras busca proteger sus bases imponibles de prácticas agresivas de planificación fiscal internacional. En este contexto, la tributación internacional emerge como un campo de batalla crucial donde convergen intereses nacionales, compromisos multilaterales y presiones de reforma.

Según las estadísticas más recientes de la OCDE, CEPAL, CIAT y el BID, la recaudación tributaria como proporción del PIB en América Latina y el Caribe alcanzó el 21.3% en 2023, experimentando un descenso de 0.2 puntos porcentuales respecto a 2022. Este nivel se mantiene significativamente por

debajo del promedio de la OCDE, que supera el 34% del PIB, reflejando no solo diferencias estructurales sino también importantes desafíos en materia de eficiencia recaudatoria y cumplimiento tributario.

Colombia, como miembro de la OCDE desde 2020, representa un caso de estudio particularmente relevante. El país ha asumido compromisos significativos en materia de tributación internacional, incluyendo la firma del MLI en 2017, aunque sin completar su ratificación, y la implementación pionera de una tasa mínima de tributación del 15% desde 2023, anticipándose a las reglas GloBE del Pilar II de BEPS 2.0. Esta posición dual, entre el liderazgo normativo y la implementación parcial, caracteriza muchos de los dilemas que enfrenta la región.

Tras esta introducción, se analizará el panorama general de la tributación internacional suramericana, seguido de un examen específico de la posición colombiana. Posteriormente se abordan los desafíos de implementación del MLI y BEPS, la tributación de la economía digital, la tensión entre los marcos de la OCDE y la ONU, y finalmente se exploran las oportunidades de reforma y modernización, concluyendo con reflexiones sobre el futuro de la tributación internacional en la región.

1. PANORAMA DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN SUDAMÉRICA

1.1 Características Estructurales de los Sistemas Tributarios Regionales

Los sistemas tributarios suramericanos comparten características estructurales comunes que condicionan su enfoque hacia la tributación internacional. En primer lugar, existe una alta dependencia de impuestos indirectos, particularmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que representa en promedio importante de la recaudación total en la región. Esta dependencia contrasta con las economías desarrolladas, donde los impuestos directos, especialmente sobre la renta, tienen mayor peso relativo.

La eficiencia recaudatoria muestra importantes brechas. Según estudios del CIAT, la eficiencia recaudatoria del IVA en América Latina y el Caribe alcanzó el 55.3% en el período 2019-2021, mientras que la brecha tributaria se divide en un 18.6% atribuible a gastos tributarios y un 26% a incumplimiento. Para el impuesto sobre la renta empresarial, la situación

es aún más preocupante: la eficiencia recaudatoria fue del 42.2%, con una brecha de política del 10.9% y una brecha de incumplimiento del 46.9%.

En materia de tributación internacional específicamente, Sudamérica presenta un mosaico heterogéneo de redes de tratados fiscales. Brasil lidera con más de 30 convenios para evitar la doble imposición (CDI) vigentes, seguido de Chile y Argentina. Sin embargo, países como Paraguay mantienen redes muy limitadas, con apenas 2 CDI en aplicación hasta años recientes. Esta disparidad refleja no solo diferencias en apertura económica, sino también distintas estrategias de política fiscal internacional.

1.2 Recursos Naturales y Tributación Internacional

Un elemento distintivo de la tributación suramericana es la importancia de los ingresos provenientes de recursos naturales no renovables. Esta dependencia de commodities introduce volatilidad fiscal significativa y plantea desafíos especiales para la tributación internacional. Las empresas multinacionales del sector extractivo frecuentemente estructuran sus operaciones mediante complejas cadenas de valor que involucran múltiples jurisdicciones, generando tensiones entre los países fuente de recursos y los países de residencia de las matrices corporativas.

La tributación de estos sectores se ha convertido en un campo de batalla de soberanía fiscal. Los países suramericanos, siguiendo la tradición del Modelo de la ONU, tienden a favorecer la tributación en la fuente sobre el principio de residencia que caracteriza el Modelo OCDE. Esta preferencia refleja la realidad económica de la región como exportadora neta de recursos naturales y receptora de inversión extranjera directa.

1.3 La Decisión 578 de la Comunidad Andina

Un elemento particular del panorama tributario suramericano es la Decisión 578 de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina (CAN), que establece un régimen especial para evitar la doble tributación entre Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia. A diferencia de los convenios bilaterales tradicionales, la Decisión 578 privilegia claramente la tributación en el país fuente de la renta.

Este enfoque de fuente ha generado tensiones con los principios del Modelo OCDE, particularmente en lo que respecta a la definición de establecimiento permanente y la tributación de rentas pasivas. Sin embargo; refleja una opción política consciente de proteger los derechos tributarios de países en desarrollo que son predominantemente importadores de capital.

La existencia de este régimen regional introduce complejidad adicional al panorama tributario, creando un sistema de múltiples capas donde conviven reglas multilaterales regionales, convenios bilaterales, y legislación doméstica, cada una con sus propias prioridades y mecanismos de resolución de controversias.

2. COLOMBIA: LIDERAZGO NORMATIVO Y DESAFÍOS DE IMPLEMENTACIÓN

2.1 Adhesión a la OCDE y Compromisos Internacionales

La adhesión de Colombia a la OCDE en abril de 2020 marcó un punto de inflexión en la política tributaria internacional del país. Como parte del proceso de adhesión, Colombia se comprometió con la implementación de las 15 acciones del Plan BEPS, incluyendo medidas específicas sobre híbridos, sustancia económica, establecimientos permanentes, y transparencia fiscal.

Este compromiso se ha traducido en reformas normativas significativas. El Decreto 1357 de 2021 reglamentó los criterios para determinar la existencia de regímenes fiscales preferenciales nocivos, cumpliendo con la Acción 5 del Plan BEPS. La Ley 2277 de 2022 introdujo una tasa mínima de tributación efectiva del 15%, anticipándose a las reglas GloBE del Pilar II, aunque con diferencias significativas respecto a la propuesta original de la OCDE.

Sin embargo, persiste una brecha notable entre compromisos formales e implementación efectiva. Colombia firmó el MLI el 7 de junio de 2017, pero a febrero de 2026, aún no ha completado el proceso de ratificación. Esta situación coloca al país en una posición ambigua: formalmente comprometido con los estándares BEPS en materia de tratados, pero sin aplicar efectivamente las modificaciones del MLI a su red de convenios bilaterales.

2.2 Red de Tratados y Resolución de Disputas

Colombia mantiene una red limitada de convenios para evitar la doble tributación, menor que la de países comparables como Chile o México. Esta situación fue objeto de análisis en el informe de revisión por pares simplificada bajo la Acción 14 de BEPS, publicado por la OCDE en septiembre de 2024.

El informe señala que, para cumplir plenamente con el estándar mínimo de efectividad en mecanismos de resolución de disputas, Colombia necesita enmendar y actualizar siete de sus tratados fiscales. Esto puede realizarse mediante el MLI o a través de negociaciones bilaterales. El país

ha desarrollado un plan para actualizar sus tratados bilaterales, iniciando discusiones con los países socios relevantes.

Colombia cuenta con un programa de Acuerdos Anticipados de Precios (APAs) bilaterales, aunque este no permite la aplicación retroactiva de dichos acuerdos. El país proporciona acceso al procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) en todos los casos elegibles, y mantiene un proceso documentado de consulta bilateral para situaciones donde la autoridad competente considera que la objeción del contribuyente no está justificada.

2.3 Impuesto Mínimo Global: Pionero Regional con Particularidades

Colombia se distingue como pionera en América Latina en la adopción del régimen de tributación mínima. La Ley 2277 de 2022 estableció una tasa impositiva mínima efectiva del 15% aplicable a empresas residentes en Colombia, con entrada en vigor el 1 de enero de 2023. Esta implementación anticipó por varios meses las reglas GloBE que comenzaron a aplicarse en otras jurisdicciones a partir de 2024.

Sin embargo, la versión colombiana presenta diferencias significativas respecto a la propuesta de la OCDE. Mientras las reglas GloBE aplican a grupos multinacionales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros, la norma colombiana tiene un alcance más limitado y mecanismos de cálculo específicos adaptados al contexto local.

Estas diferencias han generado preocupaciones sobre la coherencia con los principios constitucionales colombianos de capacidad contributiva, justicia y equidad vertical, así como posibles conflictos en la interacción con normas internacionales de doble imposición.

Esta situación ilustra la tensión entre el deseo de Colombia de posicionarse como líder regional en modernización tributaria y las realidades fiscales domésticas que impulsan búsquedas de mayor recaudación a corto plazo, potencialmente a costa de la coherencia con estándares internacionales.

3. EL MLI Y BEPS: IMPLEMENTACIÓN FRAGMENTADA EN SUDAMÉRICA

3.1 El Panorama Regional de Implementación del MLI

El Instrumento Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado

de Beneficios (MLI) representa uno de los desarrollos más significativos en derecho tributario internacional de las últimas décadas. A enero de 2025, 104 jurisdicciones han firmado el instrumento y 94 lo han ratificado, creando una red modificada de más de 2,000 tratados bilaterales.

En Sudamérica, el panorama de implementación es marcadamente heterogéneo. Chile ratificó el MLI en marzo de 2021, convirtiéndose en líder regional en su aplicación efectiva. El instrumento entró en vigor en Chile el 1 de marzo de 2021, modificando las disposiciones relevantes de sus tratados cubiertos, particularmente en materia de establecimientos permanentes.

México, aunque técnicamente en Norteamérica, proporciona un ejemplo instructivo para la región. Ratificó el MLI en marzo de 2023, con entrada en vigor el 1 de julio de 2023. La aplicación a impuestos distintos de retenciones comenzó en enero de 2024, demostrando un proceso de implementación gradual pero efectivo.

En contraste, Colombia y Argentina presentan casos problemáticos. Ambos países firmaron el MLI en 2017, demostrando compromiso político inicial, pero ninguno ha completado el proceso de ratificación. Esta demora significa que sus tratados bilaterales permanecen sin modificar por las provisiones BEPS del MLI, a pesar de las obligaciones asumidas como miembros de la OCDE.

Brasil, por su parte, representa la ausencia completa del marco MLI. A pesar de ser la economía más grande de la región y participar activamente en el Marco Inclusivo sobre BEPS, Brasil no ha firmado el MLI. Esta posición refleja preocupaciones sobre soberanía fiscal y preferencia por mantener control bilateral sobre sus tratados fiscales.

3.2 El Principio de Propósito Principal (PPT) y la Sustancia Económica

El corazón del MLI es el Principio de Propósito Principal (Principal Purpose Test - PPT), que permite denegar beneficios de tratados cuando obtener dichos beneficios fue uno de los propósitos principales de cualquier arreglo o transacción, a menos que otorgarlos esté de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes del tratado.

Este estándar representa un cambio fundamental del enfoque de prevalencia de la forma sobre sustancia que erróneamente caracterizó la aplicación de tratados fiscales. El PPT requiere que las autoridades tributarias y

contribuyentes examinen la verdadera sustancia económica de los arreglos, no meramente su conformidad técnica con requisitos formales.

Para Sudamérica, la adopción desigual del PPT crea un paisaje fragmentado donde empresas multinacionales enfrentan estándares radicalmente diferentes según los países involucrados. Una estructura de holding que podría ser exitosamente desafiada bajo el PPT en Chile podría permanecer sin cuestionar bajo tratados no modificados en Colombia o Brasil.

Esta fragmentación presenta riesgos tanto para gobiernos como para contribuyentes. Los gobiernos enfrentan continua erosión de bases fiscales a través de estructuras que explotan las inconsistencias entre jurisdicciones. Los contribuyentes enfrentan incertidumbre sobre la validez de sus estructuras y el riesgo de cambios abruptos cuando los países eventualmente ratifiquen el MLI.

3.3 Más Allá del MLI: Sustancia en Legislación Doméstica

Significativamente, la ausencia de implementación del MLI no implica ausencia de enfoque en sustancia económica. Muchos países suramericanos han fortalecido sus reglas domésticas anti-abuso, incorporando principios similares al PPT a través de legislación nacional.

Brasil, a pesar de no firmar el MLI, ha fortalecido sus requisitos de beneficiario efectivo y actividad económica sustancial para acceder a beneficios de tratados. La autoridad tributaria brasileña, Receita Federal, ha emitido normativa que requiere demostración de sustancia más allá de meros requisitos formales.

Colombia, a través de la DIAN, ha intensificado la aplicación de disposiciones domésticas anti-evasión a arreglos que considera carentes de sustancia económica, independientemente de la ratificación del MLI. Esta tendencia refleja un reconocimiento pragmático de que la protección de bases fiscales no puede esperar la finalización de procesos multilaterales.

Esta realidad sugiere que las empresas multinacionales que operan en Sudamérica deben implementar estándares de sustancia económica robustos en todas sus operaciones regionales, independientemente del estado formal de implementación del MLI en jurisdicciones específicas. La dirección del cambio es clara: mayor escrutinio de sustancia, documentación contemporánea de propósitos comerciales, y alineación de ubicación de utilidades con creación de valor.

4. ECONOMÍA DIGITAL: EL DESAFÍO DEFINITORIO

4.1 Características de la Economía Digital y Desafíos Tributarios

Las características distintivas de la economía digital plantean desafíos fundamentales para los sistemas tributarios diseñados en la era pre-digital. La movilidad de activos intangibles permite que el valor sea creado en una jurisdicción, pero los beneficios sean reconocidos fiscalmente en otra. La dependencia de datos y participación de usuarios crea valor sin presencia física tradicional. Los modelos de negocio multilaterales generan rentas difíciles de asignar geográficamente bajo reglas convencionales.

Para Sudamérica, estos desafíos se magnifican por la asimetría entre la ubicación de consumidores (predominantemente en la región) y la ubicación de empresas digitales dominantes (predominantemente fuera de la región). Esta asimetría genera la percepción de que valor sustancial se crea en mercados sudamericanos pero las correspondientes obligaciones tributarias se evaden mediante estructuras que explotan reglas obsoletas.

4.2 Respuestas Regionales a la Tributación Digital

Los países suramericanos han adoptado diversas estrategias para abordar la tributación de la economía digital, frecuentemente adelantándose a soluciones multilaterales definitivas. Según el CIAT, varios países han implementado medidas específicas dentro del marco de la Acción 1 de BEPS sobre “Desafíos de la economía digital”.

En materia de IVA, Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México y Paraguay han implementado medidas para gravar servicios digitales transfronterizos. El enfoque predominante sigue el principio de destino, gravando servicios digitales consumidos domésticamente, independientemente de dónde esté ubicado el proveedor.

Colombia implementó un régimen especial de renta (Presencia económica significativa) que permite que mediante pago directo del impuesto por parte de la empresa extranjera o retención en la fuente se cumpla con el recaudo.

Chile ha establecido obligaciones de registro y facturación para prestadores extranjeros de servicios digitales a consumidores chilenos. El Servicio de Impuestos Internos (SII) mantiene un registro de proveedores extranjeros y monitorea el cumplimiento mediante cruces de información con procesadores de pago.

Argentina fue pionera en la región con la implementación temprana de retenciones sobre servicios digitales, posteriormente refinadas para distinguir entre diferentes tipos de servicios y modelos de negocio. El enfoque argentino combina obligaciones de registro, retenciones en fuente, y mecanismos de responsabilidad solidaria para intermediarios.

4.3 El Pilar Uno y Perspectivas de Solución Multilateral

El Pilar Uno de la solución de dos pilares de la OCDE/G20 busca reasignar derechos tributarios sobre utilidades de grandes empresas multinacionales, particularmente aquellas altamente digitalizadas, hacia jurisdicciones de mercado.

Para Sudamérica, el Pilar Uno ofrece la promesa de capturar tributos de gigantes digitales que actualmente evitan tributación significativa en la región a pesar de generar utilidades sustanciales de consumidores sudamericanos. Sin embargo, este tipo de estrategias plantean una posible falta de competitividad en el escenario internacional.

Esta situación plantea un dilema para países sudamericanos: esperar una solución multilateral que puede tardar años adicionales en materializarse, o implementar medidas unilaterales que podrían generar tensiones con socios comerciales importantes y crear riesgos de doble imposición.

5. OCDE VERSUS ONU: TENSIÓN EN GOBERNANZA TRIBUTARIA GLOBAL

5.1 Orígenes y Estructura de la Iniciativa de la ONU

La insatisfacción creciente con el sistema tributario internacional liderado por la OCDE, particularmente entre países en desarrollo, ha generado un impulso renovado hacia un rol más prominente de las Naciones Unidas en gobernanza tributaria global. El Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios, establecido en los años 1960, tradicionalmente tuvo influencia limitada comparada con la OCDE.

El punto de inflexión llegó con el informe del Panel FACTI (High-Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity) en 2021. El informe criticó duramente las desigualdades en representación de países en desarrollo y recomendó la creación de un nuevo cuerpo intergubernamental bajo auspicio de la ONU para coordinar asuntos tributarios globalmente.

En noviembre de 2024, la Asamblea General de la ONU aprobó los términos de referencia para negociar una convención marco vinculante sobre cooperación tributaria internacional. La propuesta recibió apoyo de 125 países, con notable oposición de Estados Unidos y abstención de todos los estados miembros de la UE. Para febrero de 2025, la primera ronda de negociaciones se completó en Nueva York, con delegados de más de 100 países acordando reglas procedimentales y una agenda inicial.

El proceso se extiende hasta 2027, con el objetivo de adoptar una convención y dos protocolos complementarios. Esta iniciativa representa potencialmente el cambio más significativo en gobernanza tributaria internacional desde la formación del sistema post-Segunda Guerra Mundial.

5.2 Diferencias Fundamentales entre Modelos OCDE y ONU

Las diferencias entre los modelos OCDE y ONU de tributación internacional reflejan divergencias fundamentales en filosofía y prioridades. El Modelo OCDE históricamente favorece el principio de residencia, otorgando mayores derechos tributarios al país donde reside la matriz corporativa. Este enfoque refleja las realidades de economías desarrolladas que son predominantemente exportadoras de capital.

El Modelo ONU, en contraste, favorece tributación en la fuente, otorgando mayores derechos al país donde se genera el ingreso o donde está ubicado el activo productivo. Este enfoque reconoce los intereses de países en desarrollo que son importadores netos de capital y buscan capturar tributos de actividad económica que ocurre en su territorio.

Estas diferencias se manifiestan en provisiones específicas sobre establecimientos permanentes, rentas de servicios técnicos, regalías, y ganancias de capital. El Modelo ONU generalmente permite tributación en fuente sobre una gama más amplia de rentas que el Modelo OCDE.

Para Sudamérica, esta tensión es fundamental. Como región predominantemente importadora de capital y tecnología, los países tienen interés económico claro en fortalecer derechos tributarios en la fuente. Sin embargo, la dominancia de la OCDE en establecer estándares internacionales ha significado que muchos tratados bilaterales siguen más cercanamente el Modelo OCDE, potencialmente limitando recaudación en jurisdicciones fuente.

5.3 La Convención ONU: Temas Clave e Implicaciones para Sudamérica

La convención marco de la ONU en negociación aborda varios temas críticos para países suramericanos. En tributación de la economía digital, el enfoque ONU podría explorar reformas más amplias que el limitado Pilar Uno de la OCDE, permitiendo a países asignar derechos tributarios sobre utilidades generadas en sus fronteras mediante modelos de tributación basados en fuente.

En materia de tributación de riqueza e individuos de alto patrimonio neto, la convención podría introducir provisiones para frenar la concentración de riqueza mediante medidas de transparencia mejoradas, incluyendo requisitos de reporte sobre activos offshore y paraísos fiscales.

La prevención de flujos financieros ilícitos constituye otra prioridad. La convención se espera que fortalezca cooperación transfronteriza e intercambio de información entre autoridades tributarias, abordando evasión fiscal, lavado de dinero, y otras actividades financieras ilícitas que erosionan bases fiscales.

Los mecanismos de resolución de disputas podrían desarrollarse de manera más accesible y equilibrada. Muchos países en desarrollo consideran que el sistema actual de arbitraje obligatorio del Modelo OCDE favorece intereses de empresas multinacionales sobre Estados soberanos. Un marco ONU podría ofrecer mecanismos más equitativos.

Para Sudamérica, participación activa en el proceso ONU representa oportunidad estratégica. Países como Brasil, Colombia, México y Argentina tienen administraciones tributarias robustas e influencia geopolítica creciente. A través de participación constructiva en negociaciones ONU, la región puede ayudar a moldear un sistema tributario que refleje mejor sus realidades económicas y prioridades de desarrollo.

6. OPORTUNIDADES Y MODERNIZACIÓN: EL CAMINO HACIA ADELANTE

6.1 Transformación Digital de Administraciones Tributarias

La modernización de administraciones tributarias suramericanas representa tanto necesidad urgente como oportunidad significativa. La región ha progresado de la Administración Tributaria 1.0 (procesos manuales) a través

de la 2.0 (digitalización) y actualmente transita hacia la 3.0 (transformación digital con inteligencia artificial y análisis predictivo).

Chile, Brasil y México lideran en América Latina en desarrollo de capacidades digitales. Brasil implementó el Sistema Público de Escrituración Digital (SPED), integrando información contable, fiscal y previdenciaria en tiempo real. Chile desarrolló sistemas sofisticados de facturación electrónica y ventanillas únicas para cumplimiento tributario. México avanzó significativamente en automatización de procesos de auditoría mediante análisis de big data.

Colombia ha realizado inversiones significativas en modernización digital a través de la DIAN. El sistema de factura electrónica se ha expandido sustancialmente, y capacidades de análisis de datos han mejorado detectando esquemas de evasión. Sin embargo, persisten desafíos en interoperabilidad de sistemas y capacitación de personal para utilizar efectivamente herramientas analíticas avanzadas.

La transformación digital ofrece beneficios múltiples para tributación internacional específicamente. Mejores capacidades de cruce de información permiten detectar inconsistencias en precios de transferencia. Análisis predictivo identifica contribuyentes con alto riesgo de evasión internacional. Automatización reduce costos de cumplimiento para contribuyentes cumplidos mientras libera recursos para enfocarse en casos complejos de alta prioridad.

6.2 Fortalecimiento de Intercambio de Información Regional

El intercambio de información tributaria constituye pilar fundamental de tributación internacional efectiva. La región ha avanzado en múltiples frentes. La mayoría de países suramericanos han firmado la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, facilitando intercambio automático de información.

El Estándar Común de Reporte (Common Reporting Standard - CRS) se ha implementado progresivamente. Este estándar requiere que instituciones financieras reporten información sobre cuentas de no residentes a autoridades tributarias, que luego intercambian automáticamente con jurisdicciones de residencia de los titulares.

El reporte país por país (Country-by-Country Reporting - CbCR) para grupos multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de

euros proporciona visibilidad sin precedente sobre distribución global de utilidades, empleados, y actividades económicas de multinacionales. Esta información permite a autoridades tributarias identificar riesgos de precios de transferencia y erosión de bases fiscales.

Sin embargo, persisten desafíos significativos. La capacidad para analizar efectivamente grandes volúmenes de información intercambiada varía sustancialmente entre países. Preocupaciones sobre privacidad y seguridad de datos requieren marcos robustos de protección. La necesidad de reciprocidad en intercambio puede limitar efectividad cuando socios jurisdiccionales no proporcionan información equivalente.

6.3 Hacia una Cooperación Regional Sudamericana Fortalecida

Una oportunidad estratégica significativa para Sudamérica es el fortalecimiento de mecanismos de cooperación tributaria específicamente regional. El CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) proporciona plataforma establecida para cooperación, pero podría expandirse hacia áreas más ambiciosas.

Una red regional de intercambio de información sobre estructuras agresivas de planificación fiscal permitiría a países aprender de experiencias mutuas y coordinar respuestas. Cuando una jurisdicción identifica esquema problemático, alertar inmediatamente a vecinos evitaría proliferación regional.

Programas conjuntos de capacitación en áreas especializadas como precios de transferencia, instrumentos financieros complejos, y tributación de economía digital maximizarían recursos limitados. Expertos regionales podrían compartir conocimientos, desarrollando capacidades comunes.

Negociaciones coordinadas con terceros países sobre tratados fiscales fortalecerían posición negociadora regional. Países suramericanos individualmente tienen poder limitado negociando con economías desarrolladas, pero coordinados podrían lograr términos más favorables.

La Alianza del Pacífico (Chile, Colombia, México, Perú) proporciona modelo instructivo. La Convención para homologar tratamiento impositivo entre Estados Parte, aplicable desde enero de 2024, demuestra viabilidad de coordinación regional en materia tributaria. Expandir este modelo a toda Sudamérica podría generar beneficios significativos.

Conclusiones

La tributación internacional suramericana se encuentra en coyuntura crítica, enfrentando simultáneamente desafíos de implementación de estándares globales, presiones fiscales domésticas intensas, y transformación acelerada de modelos de negocio mediante digitalización. Este artículo ha examinado múltiples dimensiones de esta realidad compleja, con énfasis particular en Colombia como caso de estudio que ilustra tensiones más amplias.

Emergen varias conclusiones centrales del análisis. Primera, la fragmentación en implementación de estándares internacionales como el MLI crea incertidumbre e inequidad. Colombia, Argentina, y otros países que firmaron el MLI pero no completaron ratificación se encuentran en limbo, formalmente comprometidos con principios BEPS pero sin aplicar efectivamente sus provisiones anti-abuso en tratados. Esta situación beneficia ni a gobiernos ni a contribuyentes: gobiernos enfrentan erosión continua de bases fiscales, mientras contribuyentes enfrentan incertidumbre sobre validez de estructuras cuando eventual ratificación ocurra.

Segunda, a pesar de fragmentación formal, la dirección de cambio es inequívoca: mayor énfasis en sustancia económica sobre forma legal. Incluso jurisdicciones sin MLI ratificado fortalecen reglas domésticas anti-abuso, interpretan expansivamente cláusulas de beneficiario efectivo en tratados existentes, y utilizan crecientemente intercambio de información para identificar estructuras carentes de sustancia. Empresas multinacionales operando en región deben adoptar estándares robustos de sustancia independientemente de estado formal de implementación de MLI en jurisdicciones específicas.

Tercera, tributación de economía digital constituye desafío definitorio para región. Soluciones multilaterales bajo Pilar Uno han progresado más lentamente que anticipado, mientras empresas digitales continúan capturando valor sustancial de consumidores suramericanos con tributación mínima. Medidas unilaterales como impuestos sobre servicios digitales ofrecen alivio parcial pero generan riesgos de doble imposición y conflictos comerciales. Coordinación regional sobre tributación digital podría ofrecer camino más efectivo que acciones puramente unilaterales.

Cuarta, la emergente Convención ONU sobre Cooperación Tributaria Internacional representa potencial cambio tectónico en gobernanza tributaria global. Para Sudamérica, proceso ONU ofrece oportunidad de influenciar reglas internacionales de manera que refleje mejores intereses de países

en desarrollo, particularmente en fortalecimiento de derechos tributarios en fuente. Participación activa y coordinada de países suramericanos en negociaciones ONU podría generar resultados más favorables que aceptación pasiva de estándares OCDE diseñados primariamente por y para economías desarrolladas.

Quinta, modernización digital de administraciones tributarias no es meramente técnica sino estratégica. Capacidades mejoradas de análisis de datos, intercambio de información, y automatización de procesos permiten a países suramericanos competir más efectivamente con sofisticados asesores fiscales de multinacionales. Inversión en transformación digital genera retornos múltiples: mayor recaudación, mejor cumplimiento, reducción de costos administrativos, y experiencia mejorada para contribuyentes cumplidos.

Respecto a Colombia específicamente, el país ejemplifica tanto promesas como riesgos de liderazgo regional en tributación internacional. La adhesión a OCDE y adopción temprana de impuesto mínimo global demuestran ambición de posicionarse como líder normativo. Sin embargo, la no ratificación del MLI y divergencias respecto a estándares GloBE internacionales en implementación doméstica sugieren tensiones entre aspiraciones de modernización y presiones fiscales a corto plazo.

Para completar su transformación a líder tributario regional genuino, Colombia debería priorizar ratificación del MLI, alineación de su régimen de tributación mínima con estándares GloBE internacionales, fortalecimiento de capacidades de administración tributaria particularmente en áreas especializadas como economía digital y precios de transferencia, y liderazgo en cooperación tributaria regional tanto dentro de Comunidad Andina como en foros más amplios.

Mirando hacia adelante, el panorama de tributación internacional suramericana se caracterizará por tres tendencias principales. Primera, convergencia gradual hacia estándares globales de sustancia económica y transparencia, impulsada tanto por compromisos multilaterales como por lógica doméstica de protección de bases fiscales. Segunda, tensión persistente entre marcos OCDE y ONU, con países suramericanos navegando estratégicamente entre ambos según sus intereses específicos. Tercera, aceleración de transformación digital tanto en modelos de negocio como en capacidades de administración tributaria.

En este contexto dinámico, tributación internacional suramericana presenta tanto retos como oportunidades. Los retos incluyen fragmentación regulatoria, capacidades técnicas limitadas en algunas jurisdicciones, y presiones fiscales intensas que pueden impulsar medidas contraproducentes a largo plazo. Las oportunidades incluyen potencial de cooperación regional fortalecida, participación significativa en formación de nuevos estándares globales mediante proceso ONU, y beneficios de modernización digital.

El camino hacia adelante requiere equilibrio cuidadoso: proteger legítimos intereses fiscales nacionales mientras se mantiene competitividad para inversión extranjera necesaria; implementar estándares internacionales de manera coherente con realidades domésticas; invertir en modernización de capacidades administrativas mientras se aseguran protecciones adecuadas de derechos de contribuyentes; y participar constructivamente en foros multilaterales mientras se preserva soberanía fiscal.

Países suramericanos que naveguen exitosamente estos desafíos no solo protegerán sus bases fiscales, sino que se posicionarán como líderes en moldear futuro sistema tributario internacional más equitativo, transparente, y efectivo para siglo veintiuno.

Bibliografía

- BID - Barreix, A. D., & Garcimartín, C. (Eds.). (2020). Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0002449>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2024). Eficiencia Recaudatoria y Brecha Tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Rentas de las Empresas. Documento Técnico DT-02-2024.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2025). Panorama de la tributación de la economía digital en América Latina. Documento Técnico DT-05-2025.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2025). Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las administraciones tributarias.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2025). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2025: impulsar la inversión para el crecimiento y el desarrollo sostenible.

- Díaz Velilla, K. (2025). The MLI Implementation Gap: Why Substance Over Form Matters in a Fragmented International Tax Landscape. *Revista International Tax Notes*.
- Díaz Velilla, K. (2025). The U.N. Tax Policy: Challenge or Complement to the OECD? *Revista de Derecho Fiscal*. *Revista International Tax Notes*.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2019). *Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía - Informe Provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS*. París: OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2021). *Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía - Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)*. París: OECD Publishing.
- OCDE, CEPAL, CIAT, & BID. (2024). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2024*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/ec57392c-es>
- OCDE, CEPAL, CIAT, & BID. (2025). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2025*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.18235/0013610>
- United Nations. (2024). *Framework Resolution on International Tax Cooperation*. Nueva York: UN General Assembly.

