



**INSTITUTO DE LA
PRUEBA Y CIENCIA
DE LOS HECHOS**

ESTUDIANDO EN CORDA DE LOS HECHOS
POR LA JUSTICIA Y LA VERDAD

NECESIDADES DE REFORMAS FISCALES

PACTO SOCIAL POR LA CONTRIBUCIÓN



Coordinadores:

Pedro Giovanni Caro Estupiñán
Jhon Jairo Cote Salazar

Autores:

Julio Roberto Piza
Juan Esteban Sanín
Yhony Alberto Lee
Leonardo Varón García
Carlos Guerra Rangel
Jorge Iván Bultrago Reinoso
Jaime Antonio Barros Estepa
Christian Junot Quiñonez Cortes
Carlos Mario Taplas Agudelo
Lucas Fenoglietto
John Jairo Cote
Anderson Mora Méndez
Juan Felipe Arenas González
Carmen Lucía Mora Ochoa



SINADIAN
INSTITUTO NACIONAL DE
DEFENSA



CINEF

Centro de Investigaciones y Estudios Fiscales



**EDITORIAL
Nueva
LEGISLACIÓN**
S.A.S.

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

Registro de Derechos de Autor Ministerio del Interior.

Diseño y Diagramación

SINEDIAN

CINEF

EDITORIAL NUEVA LEGISLACIÓN SAS.

Editado por:

SINEDIAN

CINEF

EDITORIAL NUEVA LEGISLACIÓN SAS.

Tel.: (601) 645 9109 Bogotá D.C.

Cel. y WhatsApp: 321 452 7308 - 320 549 4956

info@enlegislacion.com

www.enlegislacion.com

Todos los derechos reservados.

2025

ISBN 978-628-96235-1-2

PRÓLOGO

Durante el Congreso Tributario Aduanero y Cambiario realizado por el Sindicato Nacional de Empleados de la DIAN, SINEDIAN y el Centro de Investigaciones y Estudios Fiscales CINEF, el pasado mes de octubre de 2024 en la ciudad de Bogotá, se reunieron los máximos exponentes del país en materia fiscal para analizar la situación del recaudo, los problemas que presentan el conjunto de normas tributarias y las dificultades que exhibe la administración de impuesto.

El universo electrónico tributario, la factura electrónica de venta y los demás documentos que, de manera sutil e imperceptible cambiaron las relaciones que tenemos a diario todos los ciudadanos, fueron el eje nuclear de esas discusiones y que hoy se debaten en esta obra. La manera de cómo se presentan los ciudadanos ante la administración de impuestos, la forma de recaudar las pruebas, los señalamientos que se hacen a los contribuyentes y las propuestas de corrección y sanción, son entre otros, los temas que los especialistas aquí nos presentan.

El mundo globalizado, el contexto internacional, la rapidez de cambios que representan los mercados, y todas las externalidades que enfrentan los Estados, requieren administraciones sólidas pero dinámicas. No somos los mismos de hace 20 o 30 años y es ahí donde el ordenamiento jurídico tributario encuentra enormes necesidades de transformación. No podemos concebir las mismas dinámicas del recaudo de las pruebas, de valoración e imposición de liquidaciones y sanciones. No es posible concebir que, junto al desarrollo del universo electrónico, se tenga que esperar un año o más para conocer mediante la información exógena la estructura y hechos relevantes presentados por las empresas.

La sostenibilidad fiscal del país necesita encontrar bases sólidas que promuevan la equidad en la recaudación de impuestos. La formalización tributaria y el compromiso social deben ser pilares. Es ahí donde los siguientes artículos se muestran como un número de herramientas para comprender los retos y oportunidades que a través del camino de la reforma tributaria sirva al país para alentar la igualdad y la equidad social. Esta obra propuesta por

SINEDIAN y el CINEF, a través de una cuidadosa selección de artículos escritos por los grandes expertos en el derecho tributario, entregan a nuestros lectores un panorama amplio y profundo sobre los temas clave que hoy ocupan la agenda legislativa y social de Colombia.

Por eso, esta recopilación de los siguientes artículos no solo es una valiosa fuente de información, sino mejor, una excelente invitación a reflexionar sobre la importancia de un sistema tributario simple, justo y eficiente como base para el desarrollo económico y social de nuestro país.

En nombre de todos los empleados de la tributación colombiana, especialmente, los afiliados al Sindicato Nacional de Empleados de la DIAN, SINEDIAN y de todo el Equipo del Centro de Investigaciones y Estudios Fiscales CINEF, agradecemos a nuestros autores la generosidad de compartir sus conocimientos y experiencias que hicieron posible la realización de este proyecto. A nuestros lectores que, con su inquietud en estos temas, nos motivan a seguir construyendo estos espacios de generación de conocimiento y compromiso social.

Gracias a todos y bienvenidos a esta edición que será tan enriquecedora como iluminadora en la construcción de este camino sin pausa vamos abriendo en la búsqueda de la justicia tributaria como base de una cultura y pacto social de la contribución,

Fraternalmente,

PEDRO GIOVANNI CARO ESTUPIÑAN

Presidente SINEDIAN

Presidente CINEF

Editorial Nueva Legislación SAS.

Dirigida por:

Lina Paola Chavarro Y.

ÍNDICE

Prólogo.....	III
La necesidad de modernizar el procedimiento tributario y el Régimen Sancionatorio Tributario Autor: Julio Roberto Piza	1
La derogatoria del procedimiento general antiabuso... ¿constituye un abuso con los contribuyentes? Autor: Juan Esteban Sanín	4
Propuesta de artículos específicos de cara al proyecto de Ley de Financiamiento Autor: Yhony Alberto Lee	9
La importancia del Régimen Simple de Tributación Autor Leonardo Varón García.....	24
Sociedades, patrimonios de familia y la Ley de Financiamiento Autor Carlos Guerra Rangel	34
Costo fiscal por retención de utilidades en las sociedades Autor: Jorge Ivan Buitrago Reinosa	39
Estándares de prueba dentro de los procedimientos tributarios Autor: Jaime Antonio Barros Estepa	49
Problemática de las devoluciones de saldos a favor y necesidades de reforma Autor: Christian Junot Quiñonez Cortes	76

La contabilidad In-Sostenible**Autor: Carlos Mario Tapias Agudelo 81****Sistema comparado argentino y colombiano:****Seguridad Social, Parafiscalidad y Control****Autores: Lucas Fenoglietto; John Jairo Cote 88****El intercambio de información fiscal: herramienta clave para
combatir la evasión fiscal internacional****Autor: Anderson Mora Méndez 99****Contratos de colaboración empresarial ejemplo
de complejidad normativa y la poca información
para el cumplimiento en el sistema tributario colombiano****Autor: Juan Felipe Arenas González 104****Proveedores ficticios:****responsabilidades tributarias, disciplinarias y penales****Por: Carmen Lucia Mora Ochoa..... 108****Resumen:****Propuestas normativas de reforma tributaria 112**

LA NECESIDAD DE MODERNIZAR EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO

Por:

JULIO ROBERTO PIZA

Abogado, Ex consejero de Estado

Ex Director de la UAE DIAN

Investigador CEEF Universidad Externado de Colombia

Si bien las normas sustantivas están sujetas a un estricto principio de legalidad, por la importancia de definir la estructura medular sobre cuáles son los hechos económicos gravados, quién debe pagar y cuánto; los asuntos procedimentales tienen una menor sensibilidad en la vida de los ciudadanos. Aun cuando las normas procedimentales están sujetas igualmente a reserva legal, su debate público no tiene la dimensión de las discusiones sustanciales sobre los impuestos. Pero, son muy importantes para delimitar el ejercicio de las facultades de la administración como encargada de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y para establecer las reglas para que los contribuyentes ejerzan su derecho de impugnación de los actos administrativos de liquidaciones y sanciones impositivas. El nivel de claridad de dicha reglamentación, afectará directamente el índice de litigiosidad en lo que asuntos tributarios se refiere.

El procedimiento incluye las obligaciones formales, que son necesarias para asegurar el cabal cumplimiento de la obligación sustancia, y el régimen sancionatorio por las infracciones administrativas de carácter tributario.

El actual procedimiento contenido en el libro quinto del estatuto se originó en 1987 con el Decreto 2307 y si bien ha tenido actualizaciones y remiendos, su estructura no se aviene con el hecho de que las obligaciones formales, registros, facturas, contabilidad, nóminas, declaraciones, retenciones, informaciones, pagos y otros reportes de información, se diligencian electrónicamente y por lo mismo, su control en buena parte se puede hacer por esa misma vía.

Por otra parte, los volúmenes de información que maneja la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) exigen una actualización sistemática

del cuerpo normativo, pues es natural que la forma de cumplir estas obligaciones siga un conducto electrónico que merece una reglamentación específica que se acompañe con el nuevo entorno tecnológico

Todos estos factores dejan clara la necesidad de un cuerpo normativo moderno, sistemático tributario y acorde con los avances tecnológicos, que defina con certeza las obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes, con todas las condiciones y requisitos, así como las consecuencias de su incumplimiento.

En este contexto, sería necesario, replantear bajo esta nueva forma de comunicación que tenemos, asuntos como los términos dentro de los cuales los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones, considerando que, con la factura electrónica en línea, ya la DIAN dispone de la información básica de la operación y su consolidación podría ser un producto del propio sistema. En muchos casos, las administraciones han ensayado enviar o poner a disposición de los contribuyentes la información que tiene en sus bases de datos sobre el periodo sujeto a control, a fin de que sea validada o complementada por el propio contribuyente; muy diferente a la época en la cual la administración dependía totalmente de la información económica que solamente el contribuyente conocía y podía suministrar.

Consecuentemente, la duración del procedimiento de comprobación y verificación por parte de la administración debe reducirse, puesto que la oportunidad para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, es un resultado automático de las operaciones de facturación electrónica, nómina electrónica y cierre mensual para efectos de las declaraciones de retención y bimestral para efectos del impuesto sobre las (IVA).

Paralelamente, una administración con este sistema de información no requiere plazos tan largos como los que tiene actualmente para ejercer su facultad de verificación, facultad que por lo demás debe ser selectiva, diferenciando los términos de firmeza en atención a sus mapas de riesgo y sus prioridades en su política de fiscalización. Por lo demás, las normas actuales no diferencian las distintas situaciones excepcionales para establecer el término de firmeza, dependiendo de si tiene saldos a favor, pérdidas, beneficios de auditoría, la interacción entre las declaraciones de los impuestos de renta, IVA y retención, entre otras, con lo cual ha sido la jurisprudencia la que ha terminado decidiendo las dudas interpretativas sobre estos casos, luego de 7 años de discusión.

En relación con el régimen sancionatorio, es necesario igualmente, precisar los tipos sancionatorios, las causales de exoneración, los porcentajes y las razones que dan lugar a las reducciones, graduando su gravedad y considerando el daño causado a la administración.

Como los impuestos del orden territorial han adoptado el procedimiento del estatuto tributario nacional y como en muchos casos, otras obligaciones de los ciudadanos remiten a este mismo procedimiento -cotizaciones de seguridad social, estampillas, contribuciones de obras, tasas, etc.-, sería conveniente diseñar un procedimiento aplicable a todas las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público.

La jurisprudencia debe ser una fuente relevante para identificar los problemas de interpretación que han originado los litigios más frecuentes, derivados de una normativa prolija e incierta.

Por todo lo anterior, la modernización del sistema tributario, requiere indispensablemente una actualización del procedimiento y del régimen de infracciones y sanciones tributarias.

Bien puede hacerse mediante facultades concedidas al ejecutivo con base en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución, teniendo en cuenta que la prohibición de tales facultades se limita a las normas que decretan impuestos, que no es el caso, dado que se trata de normas procedimentales, que por su naturaleza tiene una vocación de permanencia, en desarrollo del principio de eficiencia y seguridad jurídica, que establece el artículo 363 de la Constitución.

LA DEROGATORIA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL ANTIABUSO... ¿CONSTITUYE UN ABUSO CON LOS CONTRIBUYENTES?

Por:

JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ

Abogado, Doctrinante Tributario y Societario Colombiano
Profesor de derecho tributario Universidad de Los Andes,
EAFIT y Pontificia Bolivariana

A través del artículo 300 de la ley 1819 de 2016, se modificó la cláusula general anti-abuso creada originalmente por el artículo 122 de la ley 1607 de 2012, e incorporada -finalmente- al artículo 869 del Estatuto Tributario. Según esta, “la administración tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos”.

Por supuesto, una atribución tan sustancial debe estar limitada y estrictamente reglada para garantizar así el equilibrio entre la potestad fiscalizadora de la administración y el derecho al debido proceso y de defensa de los contribuyentes.

Es así como el artículo 123 de la ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 302 de la Ley 1819 de 2016 (y a la postre incorporado al artículo 869-1 del Estatuto Tributario), creó el procedimiento especial por abuso en materia tributaria. En este, se establece que “el funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869 deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas siquiera en prueba sumaria. (...) Una vez notificado el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, el contribuyente dispondrá de un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes, tiempo durante el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración”.

1. La propuesta de derogatoria del artículo 869-1 en el proyecto de ley de financiamiento.

Dentro del proyecto de ley de financiamiento presentado por el Gobierno al Congreso, se incluyó, en el artículo 37 sobre “vigencia y derogatorias”, la propuesta de derogar el artículo 869-1 del Estatuto Tributario. Curiosamente, nada se dice al respecto en la exposición de motivos del proyecto de ley, la cual sí menciona -de manera específica- las razones por las cuales propone realizar ciertos cambios en materia procedimental específicamente encaminados a la prevención de actos que puedan ser considerados como de evasión o elusión fiscal. Así pues, mientras se analizan las propuestas de calibración de la retención en la fuente para asalariados, el condicionamiento de la deducibilidad de gastos a la previa declaración y pago de la retención en la fuente, la implementación de recompensas para quienes denuncien delitos tributarios y aduaneros, la modificación de la regla de intereses presuntos en préstamos sociedad-socio, la modificación del porcentaje máximo de admisibilidad de pagos en efectivo, entre otras, respecto de la propuesta de derogatoria del artículo 869-1 se guarda un conveniente silencio.

La pregunta que surge es ¿Cuál es el fin de tener un procedimiento especial para este tema específico? y ¿qué interés existe en derogarlo?

Respecto del primer interrogante, es claro que por la contundencia de los poderes conferidos a la administración (lo cuales pueden ser utilizados para recharacterizar tributariamente una operación o serie de operaciones) es indispensable que la ley asigne una cortapisa o barrera que le permita al contribuyente ejercer el derecho de defensa en un terreno de igualdad material. Ello por cuanto si la recharacterización surge como un acto súbito y sorpresivo, en el marco de un proceso de fiscalización rutinario, el contribuyente se encontraría desprovisto de la facultad técnica y material de plantear y desarrollar su defensa (igualdad de armas).

Respecto del segundo interrogante, el argumento más claro para entender este proceder es uno de pragmatismo fiscalizador: la posibilidad de poder imponer los efectos de la cláusula general antiabuso en el marco de cualquier proceso de fiscalización. Así pues, esta herramienta de intervención del Estado en la economía, la cual es de aplicación excepcional, quedaría como una herramienta de aplicación diaria más en cabeza de la DIAN.

Visto lo anterior, surge un interrogante común derivado de los anteriores dos interrogantes ya planteados y es ¿Puede una ley derogar irrestrictamente un

procedimiento que se constituye como una garantía de los contribuyentes? O, por el contrario, ¿está dicha derogatoria sometida a ciertos parámetros de orden supralegal que deben ser respetados?

2. El principio de confianza legítima.

El principio de confianza legítima es la materialización jurídica del contrato social. Es el postulado por medio del cual los ciudadanos, habiendo abdicado a su derecho natural de hacer lo que les venga en gana para satisfacer sus necesidades básicas y primarias, exigen del Estado la permanencia de las reglas e instituciones que conocen y en las cuales confían. De allí se deriva el concepto de seguridad jurídica que no es otra cosa que el hecho de saber que las normas que rigen y afectan nuestras vidas se mantendrán -hasta cierto punto- y de cambiarse, dicho cambio será precedido de la suficiente ilustración y claridad para poder aceptarlo e interiorizarlo. Este principio constitucional se deriva del artículo 83 de la Constitución Política el cual establece que las actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares se basarán en la buena fe.

Luego de visto lo anterior, vale preguntarse... ¿La derogatoria del artículo 869-1 del Estatuto Tributario es contrario al principio de confianza legítima?

Para responder este interrogante vale mencionar que nadie asume ni espera que las leyes o las instituciones jurídicas sean perpetuas o inmutables. Lo que sí se espera es que los cambios obedezcan a necesidades claras, legítimas y comprensibles y sean explicados, difundidos y debatidos con suficiente antelación. El hecho de que la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Financiamiento nada diga al respecto genera mucha suspicacia respecto a la claridad, legitimidad y necesidad real de tal medida.

3. La retroactividad material de la disposición derogada.

La derogatoria de la disposición estudiada, aunque formalmente prospectiva, tendrá un efecto de retroactividad material. Piénsese en el caso en el que la DIAN, ante la eventual derogatoria de este artículo, recaracterice (sin ningún procedimiento especial) una operación de un contribuyente de un año fiscal en que el artículo 869-1 existió. Naturalmente, durante el proceso de fiscalización, se estaría haciendo una aplicación retroactiva de la norma, lo

cual iría en contravención directa de lo establecido en los artículos 363 y 338 de la Constitución Política.

De aprobarse esta derogatoria tal como está planteada, muy seguramente la misma será demandada por inconstitucionalidad, siendo un evento posible el que la Corte Constitucional declare su exequibilidad modulando sus efectos para que solo opere frente a los años fiscales posteriores (o concomitantes) con su derogatoria.

4. Los procesos en curso y el principio de favorabilidad.

En materia tributaria, la irretroactividad de la ley fiscal es una piedra angular. Sin embargo, no es este un principio absoluto, tiene excepciones cuando la aplicación retroactiva favorece al contribuyente.

Piénsese en un caso en donde un contribuyente, incurso en un proceso especial por abuso en materia tributaria, se ve gratamente sorprendido por la derogatoria de la norma que instruía el procedimiento a seguir para que la DIAN pudiera aplicar los efectos establecido en la cláusula general anti-abuso. El contribuyente estaría ante dos escenarios: 1) que el procedimiento siguiera bajo el proceso primigenio en atención a lo establecido en el artículo 40 la ley 153/1887 o, 2) que el proceso migrara a un procedimiento ordinario (de determinación y discusión, o de fiscalización).

En el primer escenario, el contribuyente podrá alegar la nulidad de todo lo actuado desde la derogatoria del artículo 869-1 del E.T. en atención a que la misma no trajo una cláusula de aplicación prospectiva (o “grandfathering clause”, como dicen los americanos) ni así lo ha dispuesto la jurisprudencia y solicitará, muy probablemente, retrotraer e iniciar el proceso desde la primera actuación. No obstante, solicitará que las pruebas practicadas y en el proceso anterior, le que sean favorables, se conserven para ser utilizadas en su defensa. En el segundo escenario, muy probablemente el contribuyente alegará que el proceso establecido en el artículo 869-1 del E.T. le era favorable, y que -en virtud de la aplicación del principio de favorabilidad- solicita seguir “ventilando su causa” a través del mismo.

Como se ve, claramente, la derogatoria pura y simple de esta norma acarrea múltiples problemas, por lo cual deben hacerse modificaciones al texto del Proyecto de Ley para mitigar las posibles consecuencias adversas que su implementación pueda acarrear.

5. La posible inconvencionalidad de la derogatoria propuesta.

Si la derogatoria de este artículo superara el test constitucional colombiano, podría no tener la misma suerte con el test de convencionalidad.

La Convención Americana de Derechos Humanos (“CADH”), en su artículo 8 (Garantías Judiciales) establece que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. A su vez, el artículo 9 recalca el principio de legalidad y de irretroactividad de la ley.

El diseño de nuestro sistema de fiscalización, al igual que otros en Latinoamérica, no se ajusta a los parámetros de imparcialidad e independencia establecidos por la CADH. Está nuestro sistema diseñado para que la discusión y práctica probatoria que se tenga con la administración se gestione, adelante y defina por esta y, solo pueda llevarse ante los Jueces, la discusión sobre la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos expedidos por una de las partes en la discusión. Así, de darse esta derogatoria en los términos propuestos, podría resurgir el activismo tendiente -no solo a dejar sin efecto dicha derogatoria- sino a reformar el sistema para efectos de poder adaptarlo a la CADH.

6. Ajustes propuestos, conclusiones finales y recomendaciones.

De lo antes visto, la recomendación inicial sería abstenerse de derogar el artículo 869-1 del E.T., en atención a que el mismo se erige como una garantía procedimental y constitucional para los contribuyentes.

Si la derogatoria fuera inminente, entonces la recomendación sería que la aplicación de la misma solo aplicara para los hechos ocurridos después de la misma, quedando los hechos ocurridos con anterioridad en una especie de régimen de transición cuyo ocaso se vería cuando las declaraciones de períodos pasados cobraran firmeza.

PROPUESTA DE ARTÍCULOS ESPECÍFICOS DE CARA AL PROYECTO DE LEY DE FINANCIAMIENTO.

Por:

YHONY ALBERTO LEE YARA

Contador Público, Auditor DIAN

Resumen

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

Pero para efectos prácticos, solo se han escogido 5 medidas que se consideran importantes para ser incorporadas dentro del proyecto de ley de financiamiento.

1. Firmeza de las declaraciones tributarias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Actualmente	Modificación
	Cuando la declaración de IVA o de retención en la fuente, se presente de forma extemporánea, y dicha presentación sea posterior al vencimiento del plazo para declarar la declaración del impuesto de renta y complementarios. las declaraciones de IVA o de retención en la fuente quedaran en firme 3 años contados a partir de su presentación.

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

2. Sociedades liquidadas.

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

Ello a pesar de que el artículo 847 del Estatuto Tributario contempla una norma de aviso que deben dar. Y a pesar también de que las normas comerciales establecen que debe efectuarse una provisión dentro de la cuenta de liquidación. Pero que en a practica son normas que no han sido dotadas con practicidad para poder continuar e proceso. Y por el contrario nos encontramos con sentencia que señalan que incluso no hay título ejecutivo en tanto no hay sujeto pasivo. Y mucho menos deudores solidarios o subsidiarios pues no hay deudor principal. Y en todo caso en la práctica, operativamente por más que se desee continuar con el proceso se presentan vacíos, al no saber a quién debe notificarse y en calidad de que. Y si es válida o no la respuesta dada por un representante de una sociedad ya liquidada.

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

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

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

3. Declaraciones de los no residentes.

Mucho se ha discutido alrededor de la obligatoriedad de presentar la declaración del impuesto de renta y complementarios por parte de los no residentes a partir del numeral 2 del artículo 592 del Estatuto Tributario.

Por ello, para evitar discusiones estériles y con miras en el principio de eficiencia se propone un ajuste a la dicha norma.

Actualmente	Modificación
Artículo 592 del Estatuto Tributario: 2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411,	Artículo 592 del Estatuto Tributario: 2. Las personas jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 409, inclusive,

Actualmente	Modificación
inclusive, y dicha retención en la fuente, así como la retención por remesas cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.	y dicha retención en la fuente les hubiere sido practicada.
	Las personas naturales y sus asimiladas, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 409, inclusive, y dicha retención en la fuente les hubiere sido practicada. O cuando los ingresos brutos nacionales no superen los 1.400 UVT y su patrimonio bruto no supere las 4.500 UVT.

4. Declaraciones voluntarias y declaraciones sin efecto legal.

Personas naturales que no tiene la obligación de declarar renta y presentan la declaración exclusivamente para imputar el saldo a favor, y posteriormente cuando lo solicitan lo pierden por tener una declaración sin efecto legal. Lo cual no tiene sentido la limitación de la declaración voluntaria a la retención. Situación que no ocurre por ejemplo en las declaraciones de IVA. Ello tiene implícito otra problemática y es personas que presentan la declaración con fines financieros, pero posteriormente solicitan a la DIAN que las declare sin efecto legal. Haciendo que se deba pronunciar un funcionario con el desgaste tanto administrativo, como en datos que sufre la entidad. Con el agravante que la declaración presentada constituye prueba documental según sentencia 27286 de 2024.

Para un contexto con más datos se debe solicitar a la DIAN número de autos de archivo con recurso. Y número de declaraciones presentadas sin retenciones y sin superar umbral.

Actualmente	Modificación
ARTÍCULO 6. Modificado. Ley 1607/2012, Art. 1. 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.	ARTÍCULO 6. Declaración voluntaria del impuesto sobre la renta. Las personas naturales residentes no obligadas a presentar la declaración del impuesto de renta y complementarios podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se registrará por las normas generales del Estatuto Tributario.
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 registrará por lo dispuesto en el Libro I de este Estatuto.	
ARTÍCULO 594-2. Sustituido. Ley 223/1995, Art. 30. Declaraciones tributarias presentadas por los no obligados. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.	ARTÍCULO 594-2. Sustituido. Ley 223/1995, Art. 30. Declaraciones tributarias presentadas por los no obligados. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno. Excepto en lo que corresponde a la declaración del impuesto de renta y complementarios señalada en el artículo 6 del Estatuto Tributario.

5. Ajuste a cooperativas 19-4 ET para asociarlo con requisitos de generales.

Actualmente se está presentando una alta discusión en sede administrativa como en sede judicial de procesos que se adelantan contra cooperativas. El punto central es la indefinición del artículo 19-4 del Estatuto Tributario que las señala como pertenecientes al régimen tributario especial, pero no con renta exenta, sino con una tarifa del 20% y adicionalmente se presenta discusión respecto de los fondos, porque argumentan que se excluyen ingresos de terceros por normatividad cooperativa y que adicionalmente si no hay fondo de solidaridad y de educación no deben pagar impuesto alguno.

Vía decreto 2150 de 2017 ajusto para señalar que ellas deben cumplir las demás normas del estatuto tributario, y no solo la normatividad cooperativa. Y la DIAN vía doctrina ha señalado que se gravan incluso los ingresos de terceros.

La idea básicamente es sincerar la situación y volverlos contribuyentes con todas las consecuencias que ello implica, pero a una tarifa diferencial del 20%. Y dejando claro que se someten a retención en la fuente. Ello conlleva a una formalización del sector, al menos agrícola cooperativo, ya que ante la ausencia de retenciones se vuelve un perfecto vehículo de limpieza de costos, pues evito retenciones y no cumplo normatividad fiscal, sino que solo me amparo en la contable.

Por ello, se debe dar el debate para afrontar de manera directa el problema.

Actualmente	Propuesta
ARTÍCULO 19-4. Adicionado. Ley 1819/2016, Art. 142. Tributación sobre la renta de las cooperativas. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo	ARTÍCULO 19-4. Adicionado. Ley 1819/2016, Art. 142. Tributación sobre la renta de las cooperativas. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u

Actualmente	Propuesta
de control; pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.	organismo de control; pertenecen al Régimen Ordinario y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes, incluidos los ingresos a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%).
Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.	Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.
PARÁGRAFO 1. Las entidades cooperativas a las que se refiere el presente artículo, solo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les correspondan como agentes retenedores, cuando el Gobierno nacional así lo disponga. Igualmente, estarán excluidas de renta presuntiva, comparación patrimonial y liquidación de anticipo del impuesto sobre la renta.	PARÁGRAFO 1. Las entidades cooperativas a las que se refiere el presente artículo, estarán sujetas a retención en la fuente por todos los conceptos.
PARÁGRAFO 2. El recaudo de la tributación sobre la renta de que trata este artículo se destinará a la financiación de la educación superior pública.	

Actualmente	Propuesta
PARÁGRAFO 3. A las entidades de que trata el presente artículo, solamente les será aplicable lo establecido en los artículos 364-1 y 364-5 del Estatuto en los términos del párrafo 7, sin perjuicio de las demás obligaciones previstas en las normas especiales.	
PARÁGRAFO 4. El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades de que trata el presente artículo, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad. Lo dispuesto en este párrafo no les será aplicable a las entidades, de que trata el presente artículo, que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 3.500 UVT*.	
PARÁGRAFO 5. Las entidades de que trata el presente artículo podrán ser excluidas del Régimen Tributario Especial en los términos del artículo 364-3.	
PARÁGRAFO TRANSITORIO 1. En el año 2017 la tarifa a la que se refiere el inciso 1 de este artículo será del diez por ciento (10%). Además, el diez por ciento (10%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo	

Actualmente	Propuesta
de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.	
PARÁGRAFO TRANSITORIO 2. En el año 2018 la tarifa a la que se refiere el inciso 1 de este artículo será del quince por ciento (15%). Además, el cinco por ciento (5%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.	

6. Periodicidad de IVA

Actualmente se presentan muchas dificultades para determinar la periodicidad de las declaraciones de IVA. En el año 2012, se incorporó la multiplicidad de periodicidades de IVA, partiendo de un elemento de eficiencia para los contribuyentes, pero también un elemento de eficiencia por parte de la DIAN, en la medida en que las solicitudes de devolución se efectuaban bimestralmente, lo que conllevaba a muchas solicitudes de devolución y al haber menos declaraciones se presentarían menos solicitudes.

Pues bien, tener los tres periodos diferentes ha llevado en la práctica a problemas operativos, que se han resuelto tangencialmente por la

jurisprudencia, lo que se evidencia en las sentencias del Consejo de Estado 25406 de 2022 y 25666 de 2024.

Hemos llegado al absurdo de tener que presentar hasta dos declaraciones para que queden iguales, como lo evidencia el oficio 712 de 2023 de la DIAN. Ello sin contar con problemas, como el hecho de definir qué se entiende por inicio de actividades, como definir la periodicidad en el AIU, cuando se es exportador, entre otros, que la doctrina poco a poco ha ido dilucidando pero que en todo caso genera dificultades prácticas.

Algunos han llegado incluso a tener problemas de periodicidad porque la página de la DIAN sugiere un periodo diferente, o porque los mails masivos que hace la entidad los inducen a periodicidades diferentes.

Por ello, es recomendable tener una sola periodicidad que en este caso sería bimestral, como se tenía hasta antes del 2012. Considerando que se limitan los periodos que pueden solicitarse la devolución ya ha sido ajustado en el artículo 850 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, desde el punto de vista del control puede ocurrir que alguien con periodicidad bimestral y solicite impuestos descontables y pida devolución de IVA, respecto de sus proveedores con periodicidad cuatrimestral o anual, ello conlleva a que no se pueda controlar si el proveedor pago o no el IVA o si declaró o no el IVA, e incluso puede pasar de sin declarar y no hay forma de que en fiscalización o en devoluciones tengan certeza de que se IVA es real. Por ello, se propone unificar la periodicidad.

Para ello, se debe consultar con la división de estudios económicos el incremento en número de declaraciones, de cara a la unificación de la periodicidad. Y el nivel de adecuación en tiempos en los sistemas de la entidad.

Actualmente	Propuesta
ARTICULO 600. PERIODO GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 196 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El período gravable del impuesto sobre las ventas será así:	ARTICULO 600. PERIODO GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. El período gravable del impuesto sobre las ventas será así:

Actualmente	Propuesta
1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.	Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.
2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero-abril; mayo-agosto; y septiembre-diciembre.	
PARÁGRAFO. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.	PARÁGRAFO. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.
Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del presente artículo.	Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades, es decir, la primera venta o compra, de bienes o servicios gravados, y la fecha de finalización del respectivo bimestre.

Actualmente	Propuesta
En caso de que el contribuyente, de un año a otro, cambie de periodo gravable, deberá informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno nacional.	

LA IMPORTANCIA DEL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN

Por:

LEONARDO VARÓN GARCÍA

Contador Público, Especialista y Magister
Doctrinante Contable y Tributario Colombiano

1. Introducción

El régimen simple de tributación constituye sin lugar a duda, el mayor esfuerzo efectuado por algún gobierno colombiano por formalizar al país y para simplificar el sistema tributario para las microempresas. Se trata no solamente de un impuesto plano o *flat tax*, sino de una política pública orientada a la legalidad, a permitirle a todos los contribuyentes colombianos tener unas reglas sencillas y encasillarlos en la legalidad de sus operaciones.

Dentro de los aciertos del Régimen SIMPLE, podemos observar lo siguiente:

- La posibilidad de que accedan a él, las personas jurídicas. Pues previamente este tipo de medidas eran enfocadas solo en personas naturales. Como ocurrió con el IMAN y el IMAS.
- Por primera vez podemos empezar a ver un Estado coordinado desde lo central con lo territorial, pues incluir dentro del régimen simple de tributación el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y la sobretasa bomberil, presenta todo un desafío.
- La incorporación de descuentos tributarios aplicable por los aportes efectuados a pensiones de los empleados, lo que hace que contratar personal, sea aún más económico para quienes pertenecen a este régimen.
- La motivación para bancarizar las operaciones, a partir de un beneficio tributario al tomar una parte de los ingresos canalizados por el sistema financiero.
- Eliminación de requisitos formales tales como la obligación de enviar algunos documentos electrónicos (menos la factura electrónica de venta o documentos equivalentes electrónicos) y lo relacionado con las retenciones en la fuente a título de renta y de industria y comercio.

2. La problemática de las Microempresas

De conformidad con el informe del BBVA “una mirada a las mipymes en Colombia”¹ menciona lo siguiente:

- La definición de microempresas, pequeña, mediana y gran empresa se encuentra definidas en el Decreto Único Reglamentario 1070 de 2015; donde se clasifican únicamente a través de sus ingresos (no sobre número de trabajadores o importe de los activos);
- Las pequeñas y medianas empresas corresponden con el 99,5% del universo empresarial colombiano, y aportan cerca del 40% del PIB;
- Las microempresas equivalen al 92% de las empresas en Colombia;
- El 58% de las mipymes formales tienen menos de 5 años de operación y el 22% son empresas consolidadas con más de 10 años de vida;
- Las mipymes generan el 79% del empleo total de la economía colombiana y el 53% del empleo formal;

De conformidad con el Doing Business², Colombia ocupa el puesto 148 (en el año 2020) dentro del indicador de pago de impuestos, que incluye tanto las obligaciones sustanciales como las obligaciones formales:

Conjunto de indicadores	¿Qué se mide?	Puesto de Colombia en 2020	Puesto de Colombia en 2019
Creación de empresas	Procedimientos, tiempo, costo y capital mínimo requerido para iniciar una compañía de responsabilidad limitada.	95	100
Pago de impuestos	Número de pagos, tiempo y tasa impositiva para que una empresa cumpla todas las regulaciones sobre impuestos (renta, nómina y otros).	148	146
Comercio transfronterizo	Tiempo y costo para exportar un producto con ventaja comparativa y la importación de repuestos de automóviles.	133	133
Cumplimiento de contratos	Tiempo y costo para resolver un conflicto comercial y la calidad de los procesos judiciales.	177	177

Fuente: FMI

1 https://www.bbvarsearch.com/wp-content/uploads/2024/02/202401_MiPymes_Colombia-1.pdf

2 <http://espanol.doingbusiness.org/es/reports/global-reports/doing-business-2020>

Dicho indicador se encuentra compuesto por lo siguiente:

Indicador	Colombia	Latam y el Caribe	OCDE
Pagos (número por año)	10	28.2	10.3
Tiempo (horas por año)	256	317.1	158.8
Tasa impositiva total (impuestos pagados por una empresa sobre sus utilidades comerciales)	71.2	47	39.9
Índice posterior a la declaración de impuestos (devoluciones de impuestos, auditoría de impuestos)	48.2	47.5	86.7

Fuente: FMI

Las diferentes obligaciones formales que deben enfrentar las empresas en Colombia, afectan profundamente y en mayor medida a las microempresas, las cuales no cuentan con personas especializadas en su nómina y por costos no pueden acceder a tener asesores especializados o a profesionales que tengan una experiencia acreditada, lo que las lleva a someterse a riesgos relacionados con el incumplimiento en materia tributaria a exponerse a sanciones por presentaciones extemporáneas (en algunos casos por desconocimiento de la legislación tributaria), errores en el diligenciamiento de formularios o información exógena entregada a la administración tributaria, por mencionar algunas.

3. Obligaciones formales en materia tributaria relacionada con las microempresas

La siguiente incluye una serie de responsabilidades formales en materia tributaria que tienen efecto sobre las microempresas, de manera generalizada:

Obligación formal	Exposición a riesgos
Declaración de renta y complementario (anual)	Las diferentes normas relacionadas con los gastos deducibles, requieren un conocimiento avanzado del sistema tributario, incrementando los errores en las microempresas cuando contratan personal sin la debida experiencia o por desconocimiento de las mismas. Por ejemplo, acuses de recibo en facturas de compra a crédito, subcapitalización, bancarización, renta por comparación patrimonial, conciliación fiscal, impuesto diferido, entre otras.

Obligación formal	Exposición a riesgos
Retención en la fuente a título de renta y de ventas (mensual)	La variedad de tarifas de retención en la fuente, y la forma como adquieren bienes y servicios las microempresas (directamente por su propietario) aumentan los errores en las retenciones practicadas a los proveedores. Por lo menos existen más de 30 conceptos diferentes para practicar la retención en la fuente.
Retención en la fuente a título de industria y comercio (mensual, bimestral) depende de cada municipio o distrito.	La diversidad de normas por cada municipio o distrito, hacen prácticamente imposible tener claridad sobre las retenciones a practicar por estos conceptos.
Declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tables y sobretasa bomberil (anual, bimestral) depende de cada municipio o distrito.	La diversidad de normas por cada municipio o distrito, hacen prácticamente imposible tener claridad sobre las tarifas aplicables a este impuesto en cada municipio o distrito.
Información exógena con destino a la Dian y a las secretarías de Hacienda municipales o distritales (anual, por cada municipio)	La información exógena tiene tres problemáticas, 1) la cantidad de formatos diversos incrementan la complejidad en su elaboración (a nivel nacional cerca de 10 formatos, y a nivel territorial tres formatos por municipio) 2) los cambios constantes en la Resolución dificultan el aprendizaje de la información a reportar (en un año al menos la modifican dos veces) y 3) la cantidad de información a reportar y su excesivo detalle, asegura una sanción para el contribuyente.
Declaración del impuesto sobre las ventas – IVA (bimestral o cuatrimestral)	Esta declaración presenta muchos renglones y presenta una complejidad importante en su elaboración, tales como el prorrateo del IVA, la periodicidad aplicable al contribuyente, entre otros.
Declaración de activos en el exterior.	Se trata de una información informativa que genera sanción por no presentarse a tiempo (no genera recaudo), pero genera otro requisito formal para el empresario.
Impuesto nacional a consumo por bares y restaurante, bolsas plásticas de un solo uso (bimestral), IBUA, ICUI y por plásticos de un solo uso.	Las múltiples declaraciones por estos conceptos pueden generar confusión en los contribuyentes, por lo que una unificación de los formularios ayudaría bastante a la simplificación.

El cumplimiento de dichas obligaciones genera un costo que afecta bastante las finanzas de una microempresa, debido que los costos de presentar los impuestos en muchos casos pueden exceder el mismo impuesto a cancelar a las autoridades tributarias.

4. Tres casos internacionales

Solamente mencionando tres casos (México, Brasil y Perú), tenemos lo siguiente:

1) México³

- Régimen de la Confianza (1 Peso mexicano = \$200 Pesos COP)
- El Régimen Simplificado de Confianza es una simplificación administrativa para que el pago del impuesto sobre la renta (ISR) se realice de forma sencilla, rápida y eficaz.
- Personas morales constituidas únicamente por personas físicas que no estén asociados a otras personas morales, cuyos ingresos totales en el año no excedan de 35 millones de pesos.
- A partir de 2022, las personas físicas que se encuentren en este nuevo esquema estarán obligados a pagar entre el 1 y el 2.5 % de sus ingresos.

2) Brasil

- SIMEI
- Microempresario individual con ingresos hasta R\$ 81,000 (\$750 x R\$ = \$60 millones (SIMEI) – Vr a pagar monto fijo mensual.
- Brasil – SIMPLES Nacional
- El Simples Nacional es un régimen tributario que unifica varios impuestos en un solo pago mensual, simplificando la burocracia para las empresas más pequeñas.
- Unifica ocho impuestos federales, estatales y municipales en un único pago mensual.
- Porcentaje de ingresos, con tarifas progresivas. Ingresos hasta R\$4,8 millones (\$3,600 millones)

3) Perú⁴

- Perú - Régimen MYPE Tributario (personas naturales y jurídicas)
- Régimen para las micro y pequeñas empresas para promover su crecimiento al brindarles condiciones más simples para cumplir con sus obligaciones tributarias.
- Ingresos inferiores a 1.700 UIT (NS\$8.755.000 - \$COP8.755 millones)

3 <https://www.gob.mx/sat/articulos/sabes-a-quien-beneficiara-el-nuevo-regimen-simplificado-de-confianza?idiom=es>

4 <https://www.gob.pe/6990-regimen-mype-tributario-rmt>

- Impuesto de renta según ingresos (hasta 300 UIT o S 1,5 millones, 1% de los ingresos mensuales, si supera 300 UIT el mayor de aplicar el coeficiente o 1.5%).
- Tramo de Ganancia: Hasta 15 UIT o S/ 77,250 Tasa sobre la utilidad: 10%.
- Tramo de Ganancia: Más de 15 UIT o S/ 77,250 , Tasa sobre la utilidad: 29.5%

De los tres ejemplos anteriores, observamos que en dichos países existe un compromiso con la simplificación tributaria, que permite no solo la simplificación, sino que fomenta que los microempresarios puedan ser sostenibles en el tiempo y puedan ser competitivas con las demás empresas.

La simplificación en materia tributaria permite que un empresario entre en el sistema legal y le permite establecer sus negocios cumpliendo los requerimientos tributarios incrementando la cultura de la contribución y evitando que prácticas ilegales (evasión o elusión) se apoderen de sus negocios y de sus prácticas comerciales.

Por lo anterior, lo mencionado en el artículo 903 del ET, es un acierto al determinar que el SIMPLE tiene como propósito:

- Reducir las cargas formales y sustanciales
- Impulsar la formalidad
- Simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria

5. Conclusión

Como parte de las simplificaciones citaremos algunos comentarios realizados por diferentes expertos en materia tributarios:

“La simplificación es, sin duda, el reto jurídico y práctico más importante en materia tributaria, en especial, para el régimen que se aplica a las personas naturales. Permitiría la aplicación plena del sistema de facturación del impuesto sobre la renta por parte de la Dian, abonaría la labor de fiscalización y determinación del tributo y, seguramente, fortalecería el recaudo. La simplificación implica una reformulación del sistema, la eliminación de beneficios y asimetrías, la consolidación de una base gravable y de tarifas que no sean diferenciales, la eliminación de normas que exigen requisitos de difícil aplicación y de aquellas

vetustas que no son necesarias, por ejemplo, en materia de retención en la fuente de rentas de trabajo”.

Carolina Martínez – Ámbito Jurídico – 14 de septiembre de 2022⁵

“Una breve caracterización del sistema tributario colombiano puede ser sintetizada así:

- 1. El sistema tributario no satisface los principios constitucionales de equidad, progresividad y eficiencia (...)*
- 2. El sistema tributario se distingue por su excesiva complejidad, su exagerada opacidad y falta de transparencia ante la proliferación de exenciones, deducciones y tratos preferenciales –la mayoría de ellos sin una debida justificación económica o social, y sin estar sujetos a una rigurosa evaluación beneficio/ costo–, con un marcado sesgo pro rico (...)*
- 3. El sistema tributario reproduce tratos diferenciales muy significativos y sin debida justificación social o económica, tanto entre sectores productivos como entre tipos de rentas o de fuentes de ingresos (...)*
- 4. En síntesis, el sistema tributario consolidado en Colombia está regido por una estricta economía política de exclusión social, favorecedora de intereses poderosos a costa de intereses colectivos esenciales y reproductora de exageradas inequidades sistémicas en la sociedad”.*

(Zamora Garay & Espitia Zamora, 2021)

“las regulaciones dificultan la entrada al mercado de empresas nuevas, mientras que la informalidad de las empresas y del empleo generan un terreno de juego desigual e incentivan que las empresas sigan siendo pequeñas” (p. 11);

“Colombia tiene uno de los niveles de pobreza, desigualdad de ingresos e informalidad del mercado laboral más elevados de América Latina” (p. 11);

(OCDE, 2022)

“Es necesario arrancarle de las manos el dominio de un tema que permea nuestra existencia a quienes se han otorgado el título de sumos

⁵ <https://www.ambitojuridico.com/noticias/informe/la-simplificacion-del-sistema-tributario-colombiano-la-deuda-eternamente-pendiente>

sacerdotes del conocimiento y que, a través de tecnicismos, quieren que el ciudadano de a pie permanezca lego en una misa jurídica y contable que, a sus ojos, se recita en latín.

(César Camilo Cermeño)

6. Aporte en materia de modificación de los artículos relacionados con el Régimen SIMPLE de tributación.

Dentro de las modificaciones propuestas, tenemos las siguientes:

Tema: Hecho generador y base gravable del impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE de tributación.

Redacción actual	Redacción propuesta
El hecho generador del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.	El hecho generador del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio tal como se definen en las normas contables aplicables por el contribuyente, su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios , percibidos en el respectivo periodo gravable.
Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.	Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.

Redacción actual	Redacción propuesta
Parágrafo. Los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.	Parágrafo. Los ingresos no constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ni aquellos ingresos descritos en los numerales 3, 4, 5 y 10 del artículo 28 del Estatuto Tributario.

La razón de lo anterior es para simplificar la definición de la base gravable y alinearla con el marco de información financiera aplicable por parte del contribuyente.

Tema: Sujetos pasivos.

Modificar el numeral primero del artículo 905 del Estatuto Tributario.

Redacción actual	Redacción propuesta
1. Que se trate de una persona natural que desarrolle una empresa o de una persona jurídica en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.	1. Que se trate de una persona natural que desarrolle el concepto de empresa establecido en el Código de comercio, y que por lo menos el 90% de sus ingresos no incluyan actividades relacionadas con la prestación de servicios personales relacionados con una profesión liberal o de una persona jurídica que tenga por lo menos un empleado en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.

Debe quedar claro desde el principio que en el REGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN NO pueden estar personas que ejercen profesiones liberales

sin desarrollar el concepto de empresa. Con el objetivo de no tener elusión de personas naturales que se acojan a este régimen para pagar menos impuestos.

Tema: Agentes de retención del impuesto sobre las ventas.

Modificar el numeral noveno del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Redacción actual	Redacción propuesta
Los responsables del impuesto sobre las ventas -IVA cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que se encuentren registradas como contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE.	9. Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA) que no pertenezcan Régimen Simple de Tributación – SIMPLE cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que se encuentren registradas como contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - SIMPLE.

La idea central es evitar la retención de IVA entre contribuyentes del régimen simple de tributación para mantener la simplicidad del sistema.

SOCIEDADES, PATRIMONIOS DE FAMILIA Y LA LEY DE FINANCIAMIENTO

Por:

CARLOS GUERRA RANGEL

Contador Público, Abogado,

Doctrinante Tributario, CEO Impuestos Con Botas

Resumen

Este artículo examina el impacto del proyecto de Ley de Financiamiento en las empresas familiares, tanto comerciales como patrimoniales, con especial enfoque en el impuesto al patrimonio. Se abordan los aspectos constitucionales y de conveniencia de este proyecto normativo, analizando la doble tributación y el impacto desproporcionado que tiene sobre dichas empresas. Además, se proponen posibles soluciones para mitigar estos efectos adversos.

1. Sociedades, Patrimonios de Familia y la Ley de Financiamiento

La empresa familiar desempeña un papel crucial en el desarrollo económico del país, tanto por su impacto en la generación de empleo como en el crecimiento económico. Debido a sus características particulares, también actúa como un medio eficaz para la organización patrimonial de sus miembros, asegurando que la compañía perdure y se expanda a lo largo de las generaciones, convirtiéndose así en un legado. Por ello, es fundamental contar con protocolos de familia, estatutos sociales personalizados y acuerdos de accionistas que fortalezcan su continuidad.

Según Confecámaras, en el 2017 el 86.5 % de las empresas en Colombia son *organizaciones de familia*. Situación que no es diferente de lo que sucede en el mundo, según el Estudio de Empresas de Familia de PwC Colombia del 2023 las empresas familiares representan el 70 % de la economía global.

*Utilizar un tipo societario para organizar el patrimonio familiar o desarrollar empresa no es una novedad, la sociedad colectiva nació en la Edad Media, a través de la figura de la comunidad familiar. Ese origen, en el que se confunde la condición de socio con la de miembro de la familia, dio paso a un ámbito subjetivo distinto, cuando ingresaban en la sociedad personas que no estaban unidas por vínculos de sangre.*⁶

En nuestro ordenamiento jurídico no existe una definición legal de empresa de familia, desde 1997 la doctrina de la Superintendencia de Sociedades ha resaltado que *las sociedades de familia, independientemente del tipo societario (colectivas, comanditas, limitadas, anónimas) son en la práctica aquellas controladas por miembros de una misma familia, que bien pueden ser hermanos, primos, sobrinos, tíos, abuelos, nietos, Etc.*⁷

Aunque no existe un tipo societario específico denominado “de familia”, tanto la legislación societaria como la tributaria reconocen la importancia de los bienes aportados por los miembros de una familia al patrimonio de la sociedad. El Código de Comercio, en su artículo 102, establece que “Será válida la sociedad entre padres e hijos o entre cónyuges, aunque unos y otros sean los únicos asociados. Los cónyuges, conjunta o separadamente, podrán aportar toda clase de bienes a la sociedad que formen entre sí o con otras personas.”

Por su parte, el artículo 319 del Estatuto Tributario dispone que “El aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado para estas, ni será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, siempre que se cumplan las siguientes condiciones (...)”.

Entre los cambios propuestos en el proyecto de ley de financiamiento, se destaca la intención de incluir a las personas jurídicas como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, una medida que afectará negativamente a las empresas familiares, tanto comerciales como patrimoniales.

El artículo 3° del proyecto de ley de financiamiento adiciona el numeral 6 al artículo 292-3 del Estatuto Tributario así: Las sociedades nacionales y sus asimiladas y los establecimientos permanentes de entidades del exterior, **únicamente en relación con el patrimonio líquido compuesto por activos**

6 Fernández Ruiz, J. L., & Martín Reyes, M. de los A. (s.f.). *Sociedad colectiva, comanditaria simple y de asociación*. vLex. <https://vlex.es/vid/colectiva-comanditaria-simple-asociacion-228432>

7 Oficio 220-008089 del 18 de febrero de 2019

fijos reales no productivos. Se entienden como activos fijos reales no productivos, aquellos bienes tangibles o corporales que no generan renta permanentemente o que no tengan relación de causalidad con su actividad productora de renta. El activo intangible o incorporeal que tenga directa o indirectamente un activo subyacente que cumpla con las características anteriores, será considerado como un activo fijo real no productivo.

En ese mismo sentido, el Artículo 6 del proyecto de ley modifica el artículo 296-3 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Para los contribuyentes de que trata el numeral 6 el artículo 292-3 del Estatuto Tributario la tarifa es del 1.5%.

En la exposición de motivos se observa de manera clara la intención del Gobierno, *limitar la posibilidad de elusión del impuesto al patrimonio con el traslado de bienes a personas jurídicas.*

Según el proyecto de ley son activos fijos reales no productivos que serán base gravable del impuesto al patrimonio en cabeza de las personas jurídicas son aquellos que:

- a. No generan renta permanentemente o
- b. No tengan relación de causalidad con su actividad productora de renta.

El reglamento deberá realizar un gran esfuerzo para desarrollar estos conceptos, en especial en lo relacionado con la relación de causalidad. La Sentencia de Unificación 21329 de 2020 del Consejo de Estado estableció que, para que exista causalidad con la actividad productora de renta, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo. Este criterio abarca desde la silla del vigilante y la máquina de producir zapatos, hasta el carro del gerente o incluso un yate estacionado en Cartagena.

¿Es suficiente la apertura de un establecimiento comercial dedicado al alquiler de yates para determinar la causalidad? ¿Cuál es el papel de la contabilidad en la clasificación de este activo? ¿El pago que realiza el socio a la sociedad por el uso del yate, siendo significativamente inferior al impuesto al patrimonio anual, lo excluiría de la categoría de activo fijo real no productivo? ¿Las maquinarias de una sociedad que ha cambiado de modelo de negocio, pero no ha logrado vender, se consideran activos fijos reales no productivos? El reglamento enfrentará un desafío considerable para no exceder los límites de su capacidad.

Este proyecto de norma puede ser objeto de debate tanto por su constitucionalidad como por su conveniencia. En cuanto a su constitucionalidad, el principal argumento de un demandante será la doble tributación: el patrimonio que un socio aporta a la sociedad se transforma en acciones que pasan a formar parte de su propio patrimonio, y estas acciones sirven como base para el cálculo del impuesto al patrimonio del socio. Si el patrimonio aportado es, por ejemplo, la casa de habitación del socio, y no cumple con los criterios mencionados, también estaría sujeta al impuesto al patrimonio en cabeza de la sociedad que emitió las acciones o cuotas partes.

En todas las demandas presentadas contra las versiones anteriores del impuesto al patrimonio, la Corte Constitucional ha decidido a favor de su constitucionalidad. En la mayoría de estos casos, el argumento principal ha sido la supuesta doble tributación, la cual, según dichas decisiones, está permitida. Cabe aclarar que, al momento de redactar este artículo (8 de octubre de 2024), estamos a la espera del desempate en la Corte sobre la inconstitucionalidad de la versión vigente desde la Ley 2277 de 2022, según el Expediente D-15273, debido a su vocación permanente.

De manera simplificada, puede decirse que la Corte Constitucional ha establecido que, dada la amplia capacidad configurativa del legislador en materia tributaria, no existe doble tributación porque se gravan dos hechos generadores distintos: la obtención de la renta y el patrimonio adquirido con el remanente de dicha renta. Sin embargo, en el caso del impuesto al patrimonio en cabeza de la sociedad, se estaría gravando la misma base y hecho generador en dos sujetos con una relación estrecha.

Según el ex magistrado auxiliar de la Corte Constitucional, Rodrigo Uprimny, la Corte solo declarará la inconstitucionalidad de un impuesto cuando este *incurra en regulaciones manifiestamente irracionales o desproporcionadas*.⁸ Esto nos lleva a preguntarnos: si el patrimonio ya se encuentra en cabeza del socio o accionista a través de acciones o cuotas partes como sucede en las sociedades patrimoniales o de organización de patrimonios familiares, ¿debe permitirse un tributo que, en esencia, responde a la incapacidad de la administración tributaria de identificar costos y deducciones relacionados con activos que no estén directamente vinculados con la actividad productora de renta en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario?

Es indudable que nadie cuestionaría la importancia de esta medida en aquellas compañías donde los bienes no son aportados por los socios, sino adquiridos

8 <https://www.dejusticia.org/column/la-procuraduria-contra-el-impuesto-al-patrimonio/>

directamente por la sociedad, sin la entrega de acciones o cuotas partes. En esos casos, podría configurarse una elusión fiscal. No obstante, para evitar afectar a quienes sí realizan aportes, una solución práctica frente a la doble tributación desproporcionada podría ser permitir que, al calcular el impuesto al patrimonio en cabeza del socio, se excluya el valor del bien aportado a la sociedad. Alternativamente, se podría establecer que los bienes aportados a la sociedad, aunque se consideren no productivos, no formen parte de la base gravable del impuesto al patrimonio en la sociedad.

Otro aspecto a debatir es la conveniencia del impuesto, ya que resulta ineficiente. Este gravará de manera desproporcionada a las pequeñas y medianas empresas familiares que lograron sobrevivir a la pandemia, mientras que las grandes empresas, que cuentan con activos fáciles de identificar (Yates, casas de habitación en urbanizaciones exclusivas, fisco de recreo, etc.), probablemente ya han implementado estructuras patrimoniales más complejas en el ámbito internacional. Estas estructuras permiten desvanecer la propiedad de los bienes, tanto en cabeza de la persona jurídica como del socio, evadiendo así la carga impositiva. Será la pequeña o mediana empresa familiar, que está construyendo un legado y cuyo aporte de bienes a la sociedad le ha permitido participar en licitaciones o acceder a crédito, la que se verá afectada por este impuesto.

Tal situación problemática se resuelve incorporando un parágrafo 3° al artículo 292-3 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

Se exceptúan del numeral sexto aquellos activos fijos reales no productivos aportados por los socios o accionistas a la sociedad, por los cuales ésta haya entregado a estos, a cambio, participaciones en acciones o cuotas partes, por un valor equivalente al costo fiscal que el aportante tenía sobre dichos bienes.

Referencias

- Confecámaras (2017). Informe sobre empresas familiares en Colombia.
- PwC (2023). Estudio de Empresas Familiares.
- Sentencia de Unificación 21329 de 2020 del Consejo de Estado.
- Ley 2277 de 2022.

COSTO FISCAL POR RETENCIÓN DE UTILIDADES EN LAS SOCIEDADES

Por:

JORGE IVAN BUITRAGO REINOSA

Contador Público, CEO Reto Tributario

Resumen

La legislación tributaria colombiana tiene definido el impuesto que se debe liquidar, cuando una persona natural o jurídica recibe dividendos. Sin embargo, es la sociedad la que debe en cabeza de la asamblea general decretar dividendos, para que se de el hecho generador del impuesto, y así mismo expedir una certificación de la composición fiscal de dichos dividendos, enunciando tácitamente cuales son dividendos gravados y cuales son dividendos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, además se debe expresar claramente el año al que corresponden dichos dividendos. Todo lo anterior por cuanto hay implicaciones tributarias al liquidar el impuesto de dividendos, pues no solo basta con que se determinen cuáles son gravados y cuales no; también debe definirse claramente el tipo de beneficio que ostenta la sociedad, tales como cumplir con requisitos de economía naranja, empresas con beneficio de Zona Económica y Social Especial (ZESE), o si se trata de una sociedad en territorio ZOMAC, si es del régimen ordinario entre otras.

Si se aprecia mejor, todo este proceso inicia desde el momento en que la sociedad decreta dividendos. ¿Pero entonces que ocurre si la sociedad no decreta dividendos? ¿Cuánto tiempo puede pasar sin que la sociedad decrete dividendos? ¿Cuáles son los controles que el gobierno ejerce sobre las sociedades para que entreguen los dividendos a sus socios o accionistas?

El presente documento pretende poner en evidencia los pocos controles que tiene el estado colombiano para obligar a las sociedades a entregar las utilidades a sus socios. De igual forma es importante resaltar que el estado colombiano está dejando de recaudar el impuesto que debe pagar cada socio o accionista, cuando se decretan dividendos.

Este trabajo no pretende determinar el valor de los impuestos sobre dividendos que está dejando de percibir el Estado Colombiano, pero si se dejan evidencias de los valores que según datos de la superintendencia de sociedades tienen las empresas acumuladas en su patrimonio, dentro del rubro de “Utilidades Acumuladas”.

1. Introducción

La Organización para el desarrollo económico (OCDE), ha reiterado en varios de sus informes sobre Colombia, en la necesidad de incrementar el recaudo tributario en cabeza de las personas naturales. De igual forma al cierre del mes de agosto de 2024, las proyecciones de recaudo tributario, muestran que la meta va a estar bastante distante de lo que realmente se va a lograr al cierre de diciembre del año, dado que el nivel de recaudo ha estado por debajo en casi diecinueve (19) billones de pesos.

Esta situación lleva a que el gobierno nacional, revise propuestas para mejorar el recaudo, en otras palabras, salir con una nueva modificación tributaria que ayude a mejorar los niveles de ingresos tributarios. Para esto se miran muchos factores, sin embargo, antes de profundizar en las modificaciones que se pueden hacer, se recomienda revisar primero que partes de la estructura tributaria muestra fisuras que el contribuyente aproveche para no pagar los tributos, usando elusiones o evasiones tributarias.

En este orden de ideas, se puede revisar el tema de las utilidades empresariales. Si, las utilidades empresariales, deben generar un ingreso tributario adicional, dado que al momento de decretar esa repartición de utilidades (Dividendos), las personas naturales que los reciban, deben pagar el impuesto correspondiente, ayudando así a mejorar el nivel de recaudo, sin necesidad de buscar nuevos contribuyentes, o de modificar los parámetros tributarios, tales como bases, tarifas, obligados o como en las últimas reformas modificar o limitar las exenciones fiscales a ciertos sectores.

Es justamente en este punto donde se vuelve importante validar cada uno de los factores que se van a tomar en el proceso de transferencia de riqueza, desde las sociedades hacia las personas naturales, y cuáles son los tributos que considera la legislación colombiana que se deba pagar al decretarse la distribución de utilidades.

La propuesta de revisar la posibilidad de volver obligatoria la distribución de utilidades generadas en las empresas colombianas, muestra un posible

incremento del recaudo del impuesto de renta en cabeza de las personas naturales, dado que las sociedades están dejando las utilidades acumuladas dentro de sus estados financieros, sin trasladar estos dineros a sus socios o accionistas. Esta situación es marcada en las pequeñas y medianas empresas colombianas, en especial en las sociedades de familia, donde los socios mayoritarios no hacen la distribución adecuada de estos recursos a las personas naturales beneficiarias directas de estos dividendos. En este artículo se aborda un reto de análisis para que tanto el estado a través de sus diferentes instituciones, como el sector privado haciendo uso de los diferentes gremios y las personas naturales que han invertido en la capitalización y constitución de empresas, para que todos reciban la riqueza proveniente de las diversas actividades mercantiles desarrolladas por estas compañías colombianas.

El proceso de mejora en el nivel de recaudo de impuestos, es lento y lleva como mínimo tres años, a saber: El primer año es cuando se hace la modificación del tributo, en este proceso se cambian factores en los elementos del impuesto, para hacer que el contribuyente haga un aporte más significativo; esta modificación comprende un proceso largo, dispendioso y donde se deben dar muchos debates al interior del Congreso de la República para lograr su aprobación. Una vez se tiene aprobada la modificación del tributo, en vía legislativa y con sanción presidencial, además de la debidamente publicado en el diario oficial, se vuelve ley y por tanto empieza el año de aplicación, que nunca podrá ser el mismo año de aprobación, sino el año inmediatamente siguiente. Ahora, si hablamos de un impuesto de periodo anual, como es el de renta, los efectos en el nivel de recaudo, el gobierno los va a percibir, solo en el tercer año, que es cuando realmente se declaran las rentas del contribuyente con base en sus actividades del año de aplicación. Por tanto, estos procesos en una gran medida demoran hasta tres años, sin embargo, hay impuestos como el IVA que puede tener un efecto en dos o menos años. Pero todo lo anterior nos lleva a afirmar que las reformas en los impuestos traen consigo una ardua senda de análisis, discusión, aprobación, publicación y aplicación, para finalmente impactar positivamente el recaudo.

La situación actual del país, donde se ha visto una disminución en el aparato productivo nacional, muestra que se puede estar buscando ingresos, cuando el comercio en general, está atravesando un momento de recesión. Este factor que se menciona, lleva a que muchos de los gremios empresariales como Fedesarrollo en cabeza de su presidente Juan Fernando Mejía, al hacer análisis de las propuestas que vienen en la reciente radicada “ley de financiamiento del gobierno Petro”, responda diciendo: “Estos nuevos impuestos, son como ir a sacarle sangre a un anémico” y continúa explicando la situación del país,

siendo que las políticas fiscales, no están observando la situación real del país. Esto es como si la empresa que no tiene los suficientes ingresos, viniera y le subiera el valor a sus productos o servicios, para poder cumplir con todos sus compromisos económicos. Si el empresario, no hace su análisis de la situación puede tomar decisiones infortunadas que lleven a su empresa a niveles aún más críticos y esta puede ser la situación actual del país.

2. Antecedentes

Toda actividad económica, requiere una inversión de capital, que puede ser en dinero o en otros medios que se puedan valorar en dinero. Es así como los socios hacen un acuerdo societario a través del cual, se comprometen a entregar dineros o capacidad técnica al servicio de una empresa nueva, para que, en un futuro al desarrollar su actividad económica, se logre obtener utilidades que van a ser repartidas a los socios, como una compensación a su esfuerzo monetario inicial, a su dedicación al negocio y en forma de remuneración por el riesgo asumido. Los dividendos son entonces una parte de las utilidades de una empresa que se distribuyen a sus accionistas como retorno por su inversión. Representan una forma de remuneración a los propietarios de acciones, por el capital que han aportado a la empresa.

La legislación colombiana ha sido en especial desde el año 2017, cambiante en su posición al liquidar los impuestos que deben pagar los accionistas cuando reciben su porción de dividendos, recordemos que la porción de dividendos depende del porcentaje de participación dentro de la sociedad. Hasta el año 2016 se tiene una legislación tributaria donde los dividendos que son decretados en calidad de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, no generan impuesto de dividendos. Y los dividendos que se decretan como gravados, tienen una tarifa de impuesto que se debe calcular con una tabla con tarifas progresivas desde el 0% hasta el 33% dependiendo el ingreso en UVT siendo los valores superiores a 4.100 UVT los que pagan la Tarifa más alta.

Para el año 2017 los dividendos han sufrido dos grandes modificaciones, una la introdujo la ley 1819 de 2016 que inicia su vigencia en enero de 2017, donde su principal novedad es que los dividendos decretados a partir del 2017 en calidad de Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, empiezan a tributar a la tarifa del 5% hasta 600 UVT y después de esos 600 UVT la Tarifa sube al 15%. Situación está que consideramos inexplicable, dado que, si se trata de un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, el impuesto debería ser cero.

La otra gran modificación a los impuestos sobre los dividendos se dio con la ley 2277 de 2022, donde se modifican las tarifas del impuesto para aquellos que son decretados como “Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional”, pasando de una tarifa del 15%, a la tabla del Artículo 241 del Estatuto Tributario, donde el impuesto puede llegar hasta el 39%, sin embargo el legislador consideró viable aprobar un descuento tributario del 19% a los dividendos, haciendo que el impuesto en teoría sea del 20% sobre este tipo de dividendos.

Con respecto a los dividendos decretados por las sociedades en calidad de gravados, debemos mencionar que el cálculo del impuesto, se debe hacer en dos partes, una primera parte grava estos dineros en cabeza de la persona natural, en el preciso instante de ser decretados, sin importar si se pagan en una, dos o más cuotas, y tampoco interesa en que año se van a pagar. La primera parte grava estos dineros a la tarifa del art 240 del Estatuto tributario, hoy a una tarifa del 35% y el saldo de los dividendos una vez restado el impuesto calculado, va a hacer parte de la tabla del art 241 ET, donde también se aplica el descuento tributario que se menciona en el Art. 254-1 ET.

3. La retención de utilidades en las sociedades

Según la información generada desde la página oficial de la superintendencia de sociedades, en el enlace : <https://siis.ia.supersociedades.gov.co/#/massivereports> tenemos que para el segmento de Pequeñas y medianas empresas (PYMES), se tiene hasta el año 2023 un total de registros 49.141 estados de situación financiera publicados en este reporte, donde se tiene información de las utilidades acumuladas en este segmento empresarial Colombiano, con un valor equivalente a \$268.5 billones de pesos, cifra que se da revisando la columna “Ganancias acumuladas (RetainedEarnings)” y tomando únicamente las utilidades de empresas con resultado positivo, que finalmente es el dato sobre el cual las sociedades deben decretar dividendos a sus socios o accionistas.

Revisado la misma página de la Superintendencia de Sociedades en <https://siis.ia.supersociedades.gov.co/#/massivereports> y generando el reporte para empresas del grupo 1 de NIIF, que aplica el Estándar Pleno, encontramos que hay 6.223 registros de estados de situación financiera con corte a diciembre de 2023, siendo que las “utilidades acumuladas” para este tipo de sociedades es de \$255 billones de pesos, usando la misma metodología que para el segmento de PYMES, es decir, tomando solo las sociedades con utilidades acumuladas positivas.

Estos datos pueden llevar a que se considere que las sociedades tienen un valor importante en utilidades acumuladas, que no han sido entregadas aún a sus socios o accionistas, lo que puede hacer que el recaudo de los impuestos a los dividendos en cabeza de personas naturales o sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte fueran o no residentes colombianos, no están siendo pagadas, ni siquiera en el año siguiente a la generación de esta riqueza.

Surgen entonces varios interrogantes: ¿pueden las sociedades tener utilidades acumuladas en sus estados financieros, de manera indefinida? ¿Puede la autoridad tributaria, fiscalizar estas utilidades y obligar a las sociedades a entregar estos dineros a sus accionistas? ¿Pueden los accionistas exigir el pago de sus utilidades o deben hacerlo dentro de las atribuciones que tienen las asambleas ordinarias de las sociedades? ¿Puede la superintendencia de sociedades obligar a sus supervisados a que definan la distribución de utilidades? ¿Qué tan conveniente es que el estado colombiano obligue a las sociedades a distribuir sus utilidades en unos tiempos máximos? ¿Se puede pensar en una obligatoriedad de distribuir utilidades a los socios o accionistas con el fin de mejorar el recaudo tributario nacional?

4. La tarifa de impuesto sobre las utilidades

La liquidación de utilidades en Colombia implicará varios pasos y consideraciones legales y fiscales. A continuación, vamos a revisar cada uno de ellos:

PASO 1. Determinación de Utilidades: las sociedades colombianas al final de cada ejercicio fiscal (cierre al 31 de diciembre de cada año), debe producir unos estados financieros y en ellos determinar cuál es el valor de las utilidades del ejercicio: Para esto se tiene en cuenta únicamente sus valores contables aplicando sus propias políticas contables. Es importante mencionar que la utilidad contable es el valor que la sociedad va a tomar para distribuir sus utilidades, decretando el valor a pagar a cada uno de sus socios o accionistas. Este proceso normalmente lo hace un contador público con su equipo de trabajo, haciendo entrega de unos estados financieros certificados de acuerdo con el art 37 de la Ley 222 de 1995.

PASO 2. Determinar de acuerdo a los artículos 48 y 49 de Estatuto Tributario colombiano, cuales dividendos se deben certificar como Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y cuales se van a decretar como gravados.

En la aplicación de los Art 48 y 49 del Estatuto tributario, se toman los valores incluidos en la declaración de renta de la persona jurídica y se comparan con los valores contables, para determinar hasta que monto se puede decretar como Gravado y hasta que monto se puede decretar como no gravados.

Es deber del contador público informar dentro del patrimonio de la sociedad, el valor de las utilidades de cada año, debidamente separadas las gravadas de las que son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

En la determinación de los dividendos gravados y no gravados, se debe tener en cuenta el tipo de empresa con sus condiciones tributarias, tales como rentas exentas de las sociedades ZESE, o tarifas de impuesto al 0%, como las de economía solidaria, o las que tienen tarifas progresivas en el tiempo como las ZOMAC. O sociedades que están dentro del régimen simple de tributación (RST). Todo lo anterior es de suma importancia para el socio o accionista por cuanto cada tipo de régimen de impuesto de renta o sustitutos, tienen diferenciación que afecta el valor y la forma de liquidación de los impuestos a los dividendos en cabeza de cada socio o accionista.

Es así como una empresa en régimen ZESE donde en sus primeros años, tiene una tarifa de impuesto de renta del 0%, haciendo que los valores de sus utilidades si pagaron impuesto, lo que lleva a que dichos dividendos sean decretados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y por tanto la persona natural acreedora de dichas rentas, va a pagar una tarifa de impuesto a los dividendos que está en la tabla del Artículo 241 del Estatuto Tributario Nacional, en cambio una sociedad de economía naranja, donde sus utilidades van a ser tratadas como rentas exentas, lo que hace que en teoría la sociedad no pague impuesto, diferente a la ZESE que si paga a tarifa cero; en este caso las utilidades van a ser decretadas como gravadas, haciendo que su impuesto tenga un tratamiento diferencial, por cuanto inicialmente paga un 35% de impuesto y a la diferencia entre ese 35% y el valor de los dividendos que va a recibir, le deben calcular un segundo componente llevando el valor hallado a la tabla del art 241 del estatuto tributario, donde también va a poder minimizar el impacto tributario con la aplicación del descuento tributario a los dividendos que trae el art 254-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Paso 3. Distribución de Utilidades: La distribución de utilidades es una de las funciones específicas de la Asamblea General de Accionistas, según lo establece el código de comercio. Esta distribución de utilidades la determina la Asamblea General ordinaria de accionistas, dejando para ello constancia dentro del acta respectiva, haciendo además uso al acuerdo societario, para

lo cual se debe revisar en detalle los estatutos de la sociedad, por cuanto puede haber reservas especiales de protección patrimonial de la sociedad que se hubieren podido considerar y que son de obligatoria observancia de parte de los administradores y de la Asamblea.

Paso 4. Porcentaje a distribuir de las utilidades: En el libro de accionistas de la sociedad debe estar el valor de la participación accionaria de cada socio, porcentaje este que le hace acreedor a esa porción de las utilidades que se van a decretar. Es importante mencionar que la Asamblea General de Accionistas (o socios), debe decretar el valor de las utilidades a distribuir, así como los valores que se van a dejar de reservas obligatorias y estatutarias.

Paso 5. Cálculo de Dividendos: Una vez se tiene claro el valor de los dividendos gravados, no gravados de acuerdo al tipo de sociedad, se debe calcular para cada socio o accionista el valor de los dividendos a los que tiene derecho, según su participación dentro del capital accionario de la sociedad. Los dividendos se calculan dividiendo las utilidades disponibles para distribución entre el número de acciones en circulación.

Paso 6. Retenciones en la Fuente: Al momento de distribuir dividendos, se aplica una retención en la fuente, que varía según el tipo de accionista (personas naturales o jurídicas). Además, que el valor de los dividendos gravados y no gravados también deben ser tenidos en cuenta al momento de aplicar la retención en la fuente. Hasta antes de la Ley 2277 de 2022, el valor de los dividendos se retenía en un 100% lo que hacía que el socio al presentar su declaración de renta del año, no tuviera que destinar recursos para el pago del tributo. Pero con la llegada de la ley 2277 de 2022, y al no hacerse retención con los mismos elementos con los que se declara la renta del año correspondiente, esto hace que los valores retenidos no coincidan con el valor del tributo que se debe pagar en el año, haciendo al contribuyente responsable por el pago de estas sumas de dinero, por la diferencia entre la retención y el valor del impuesto. Ya que la retención se hace con una tarifa del 15% y los dividendos tienen tratamiento diferentes cuando son gravados o no gravados.

Paso 7. Reporte de información exógena. Las sociedades deben reportar a la Administración Tributaria Nacional (DIAN), los valores retenidos, sus bases y los datos de los accionistas que fueron beneficiados con el valor de los dividendos decretados.

El proceso de liquidación de utilidades puede tornarse complejo para los administradores, contadores y revisores fiscales, dado que la gran cantidad de factores que se deben considerar puede llegar a errores en los cálculos de

retenciones, valores de dividendos o en los valores que se han certificados como Gravados y como no Gravados.

A lo anterior debemos anexarle varias situaciones que se presentan en el normal funcionamiento sobre todo de sociedades del segmento PYMES que son manejadas por sus mismos accionistas:

1. Hay desconocimiento del proceso de distribución de utilidades, bien ser por su complejidad o por simplemente no tener ni las herramientas, ni el conocimiento del proceso para evitar errores.
2. Los socios de estas sociedades consideran que los dineros que la sociedad les ha prestado, son dineros que pueden cruzar contra las utilidades, desconociendo que se deben pagar impuestos sobre esos valores en cabeza de la persona natural y que además todos estos valores deben ir dentro de su propia declaración de renta.
3. Cuando una sociedad es unipersonal, ese socio único, considera que no deben hacerse reuniones de Asamblea, contrariando la Ley 1258 de 2008 (creadora de la SAS).
4. Cuando se es socio único y además se administra la empresa, se puede confundir los dineros de la sociedad y los dineros del socio. Los socios únicos que son administradores consideran que las tarjetas de la sociedad y los dineros de las cuentas de la empresa, son también dineros de ellos por tratarse de una empresa donde poseen el 100% del capital. Este punto es de importancia alta, dado que los socios pueden hacer pagos personales, con los dineros de la sociedad, para luego dar la instrucción que esos valores sean cruzados con las utilidades y es justamente en este punto donde el contador no tiene posibilidad de maniobrar, y solo atina a dejar ese valor como una cuenta por cobrar al socio.
5. Cuando no se decretan utilidades, los valores de los dineros usados por el socio – accionista único van creciendo de manera constante y permanente, haciendo que los activos de la sociedad tengan valores dinerarios que seguramente no va a poder recuperar. No decretar utilidades significa que los valores de los impuestos a los dividendos se van a tener que pagar cuando máximo al cierre de la sociedad, lo cual puede ser contraproducente para la Administración Tributaria, porque si la sociedad tuvo momentos de utilidades importantes y ahora ya no se cuenta con la misma capacidad para generar flujos de dinero, sucede que la empresa no tiene ya la liquidez suficiente para pagar ni los dividendos y tampoco las retenciones en la fuente que corresponda para decretar los dividendos.

5. Conclusiones

Dentro de los ingresos tributarios, hay un renglón dedicado al impuesto sobre los dividendos, sin embargo es necesario que las empresas decreten dichos dividendos, haciendo uso al Art. 27 del Estatuto Tributario, momento en el cual se genera el impuesto a los dividendos, sin importar si se pagaron o no, dado que la norma citada precisa que el ingreso por concepto de dividendos se declara en cabeza del socio o accionista, en el año en que la sociedad los abone en cuenta en calidad de exigibles, esto es, cuando son reconocidos en la contabilidad de la sociedad como un pasivo a favor de los socios o accionistas.

La norma es clara al establecer el momento en el cual se debe incluir en la renta del obligado tributario para liquidar el impuesto correspondiente, sin embargo, no existe dentro de la legislación vigente, norma que determine el plazo máximo que la sociedad pueda tomar para decretar la distribución de utilidades, haciendo que las empresas acumulen indefinidamente sus utilidades, generando incertidumbre tanto para los accionistas como para la Administración tributaria.

ESTÁNDARES DE PRUEBA DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Por:

JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA

Abogado, Contador Público, CEO Instituto IPCH

Resumen

Los estándares de prueba dentro de los procesos y procedimientos tributarios, constituyen una herramienta fundamental para el operador jurídico y/o funcionario en la motivación de las determinaciones administrativas, toda vez que, según el ordenamiento jurídico tributario, se exige que estas deben fundamentarse en hechos debidamente probados, por tanto, la correcta valoración de la prueba, las reglas de fiabilidad y la sana crítica representan el núcleo fundamental de la decisión. Ahora, desde una perspectiva Administrativa y Penal, el estándar de prueba permite que los sujetos involucrados en el proceso sancionatorio o judicial, conozcan el nivel de exigencia probatorio consagrado en la normatividad vigente para demostrar los hechos objeto de prueba.

1. Introducción

Las cuestiones probatorias en el mundo tributario se encuentran enmarcadas en un conjunto de reglas procesales y procedimentales en las que, por el especial interés estatal de incrementar el recaudo, el desarrollo legislativo se ha concentrado en este y ha dejado rezagadas normas importantes que garanticen el derecho fundamental al debido proceso tributario donde la prueba siempre será la protagonista de la determinación oficial.

La justificación del tema abordado, descansa en buena medida, en la persistente ausencia de reglas de valoración probatoria fundamentadas en estándares probatorios que garanticen decisiones administrativas sólidas y debidamente motivadas.

Para estudiar el tema propuesto, se hace necesario estudiar los distintos momentos del procedimiento tributario, esto es, desde que empieza la etapa de sospecha y selección de presuntos infractores hasta las fases finales de la decisión y su posterior control de legalidad.

La trascendencia del proceso de gestión tributaria, motiva oficiosamente la actividad probatoria de las administraciones tributarias, quienes deben comprobar la correcta determinación de los tributos a cargo de los contribuyentes, a través de medios de prueba eficientes que permitan la detección de indicadores de sospecha de evasión, fraude o fiabilidad.

Actualmente, se ha establecido una tendencia a nivel mundial donde los Estados modifican su sistema tributario basándose en la necesidad de financiar sus programas de gobierno, es decir, pensando únicamente en un mayor recaudo. Por ejemplo, en Colombia dentro del Estatuto Tributario, existen reglas procesales y probatorias que han cumplido más de 60 años que, aún se encuentran vigentes pero que resultan inaplicables dado que su consecuencia jurídica aparece irracional. aunque se encuentren vigentes, en el eventual caso de su aplicación, su consecuencia jurídica sería irrazonable. Veamos:

“ARTÍCULO 755. La omisión del NIT o del nombre en la correspondencia, facturas y recibos permiten presumir ingresos. El incumplimiento del deber contemplado en el artículo 619⁹, hará presumir la omisión de pagos declarados por terceros, por parte del presunto beneficiario de los mismos.”

En efecto, Por lo anterior, es desproporcional afirmar que, en razón de la omisión de un número de identificación tributaria por parte del contribuyente en los correos electrónicos enviados o recibidos(correspondencia), la administración tributaria puede determinar ingresos, existiendo hoy en día medios probatorios idóneos, los cuales han venido desplazando este tipo de presunciones, tales como, los cruces de bases de datos tecnológicas, cruces con información exógena y requerimientos de información, siendo estos, avances tecnológicos los que hacen que ese tipo de normas resulten inaplicables. en las administraciones tributarias que, permiten que este tipo de normas no sean utilizadas.

⁹ Estatuto Tributario Colombiano. ARTÍCULO 619. En la correspondencia, facturas y demás documentos se debe informar el NIT. En los membretes de la correspondencia, facturas, recibos y demás documentos de toda empresa y de toda persona natural o entidad de cualquier naturaleza, que reciba pagos en razón de su objeto, actividad o profesión, deberá imprimirse o indicarse, junto con el nombre del empresario o profesional, el correspondiente número de identificación tributaria.

De otra parte, el uso de las tecnologías en la gestión de la comprobación de los hechos, exige que el estudio de la prueba documental se realice desde todas sus perspectivas y distintas presentaciones, tales como la virtualidad, videos, papel, correos electrónicos, mensajes de WhatsApp y demás medios de prueba importantes para confirmar o no el objeto de prueba establecido por la administración tributaria.

Ciertamente, el estándar de prueba estará condicionado en si los hechos objetos de comprobación están directamente relacionados con la omisión de ingresos, la procedencia de costos o deducciones, el derecho a un beneficio o exención fiscal, o si estamos frente a un negocio simulado, fraude o abuso en materia tributaria, etc. En la práctica, estas afirmaciones provienen de las administraciones tributarias, y sobre ellas recae la carga de probar los hechos en que se fundamentan, en razón a ello, no hay reglas claras de estándares de prueba, lo que se evidencia es que cada vez el **estándar** de la prueba para la comprobación de hechos generadores o más bien determinantes de del tributo o de obligaciones tributarias son más exigentes y no hay libertad probatoria para el contribuyente y no siempre el cumplimiento de esos estándares garantiza que la decisión de la administración sea justa y corresponda a la realidad del contribuyente.

Otra situación que afecta el desarrollo de la prueba y estándares en el derecho tributario, es la concentración de funciones y facultades de las administraciones tributarias, puesto que, al cumplir con el rol de investigador y determinador permite que dentro del escenario de discusión y valoración probatoria se pueda ver afectado debido a que, se presentaría una directa vulneración al quebrantar el principio de imparcialidad al cumplir funciones conjuntas de juez y parte. En el mismo sentido, ocurre que este tipo de entidades, son las que promueven iniciativas legislativas, las reglamentan y las interpretan, tareas en las que difícilmente se pueda mantener un desarrollo técnico y legislativo pensado en el equilibrio de las partes fundamentadas y motivadas en reglas probatorias con una dosis interesante de estándares que dejan poco margen a la íntima convicción del operador jurídico.

Bajo el escenario expuesto y con base en la realidad jurídica del derecho tributario actual, se puede evidenciar que, existe una imperiosa necesidad debido a que los ordenamientos jurídicos en esta materia, deben evolucionar e ir a la vanguardia con las distintas transformaciones que se presenten en materia probática, al incorporar reglas y normas que conlleven a una seguridad jurídica justa y equitativa para los contribuyentes y administraciones tributarias.

2. Los hechos en materia tributaria.

2.1. Aproximación al concepto de hecho

Para TARUFFO¹⁰, quien se planteó en términos generales el problema de definir lo que constituye un “hecho”, se encontró frente a un problema muy complejo al identificar de forma genérica y aproximada la situación o la “porción de experiencia” que nos ocupa, el problema surge cuando se pretende definir analíticamente esta situación y el hecho o los hechos que la componen. En efecto, ninguna proposición descriptiva es apta a priori para captar y agotar el hecho y ni siquiera se puede sostener que esté descrito completamente por una serie, incluso extensa, de proposiciones.

Por lo anterior, resulta válido afirmar la enorme complejidad en definir el concepto de hecho, dado la gran cantidad de hechos que suceden en el planeta cada segundo, al tratar de definir un concepto que encierre todos y cada uno de estos sucesos, algunos que se originan por la preexistencia de otros hechos y otros que existen por la misma voluntad de quien los origina y por ende, afirmar que los hechos están compuestos por otros hechos y que su conocimiento depende de que tanto se profundice en él, cuando se trate de un estudio o análisis cuantitativo de la existencia de un hecho.

La prueba como institución jurídica reveladora de la verdad, necesariamente debe alimentarse de hechos, considerándose como hecho el nivel de conocimiento de la ocurrencia o no del mismo, valiéndose de todas aquellas circunstancias cualitativas y cuantitativas que hacen parte de los mismos.

Los hechos en principio son extraprocesales, su existencia ocurre fuera de un proceso judicial y la mayoría ocurre sin que se pueda premeditar que algún día vayan a hacerlo, como, por ejemplo, cuando dos personas acuerdan casarse y consecuentemente producto de esa unión llega un hijo; sin que se prevea por algunos de los conyugues un divorcio o separación judicial.

Los hechos constituyen el principio y origen de todo, así, por ejemplo, hoy todavía nos cuestionamos el origen del hombre o creación de nuestro planeta tierra, y necesariamente existen hipótesis científicas, religiosas y demás que suponen la existencia de otros hechos necesarios para que la creación del ser humano, los animales y la complejidad natural del planeta tierra hoy todavía sean hechos en investigación permanente que buscan una sola verdad.

10 LA PRUEBA DE LOS HECHOS, Michele Taruffo. Editorial: TROTTA Madrid 2009. Página 93.

Lo anterior confirma que, si observamos la ocurrencia de cualquier tipo de hecho, los niveles de conocimiento cuantitativos conllevan necesariamente al estudio de los hechos y la ciencia.

La ciencia de los hechos no puede confundirse con el derecho como ciencia; según TUZET¹¹ dice que concebir al derecho como una ciencia pueda parecer sorprendente, lo cierto es que ello no solo ha sucedido, sino que se trata además de iniciativas celebres. Antes de recordarlas debemos aclarar una ambigüedad: hablar de “derecho como ciencia” puede querer decir al menos dos cosas: que el derecho en cuanto tal posee caracteres científicos o que el estudio del derecho tiene esos rasgos.

La ciencia de los hechos corresponde a la caracterización propia de la misma naturaleza de los hechos que asocian su ocurrencia, por ejemplo: cuando una persona comete un homicidio premeditado, implica entonces que nos encontramos a hechos psíquicos y materiales, los primeros se asocian a las ciencias asociadas de la psicología, psiquiatría y perfil criminalístico y los segundos hechos se asociación con las ciencias forenses como balística, ADN, entre otros.

Es decir que, la ciencia de los hechos cualitativos y cuantitativos resulta determinante para la investigación sobre la ocurrencia o no de un hecho; dicha ciencia respecto esta perspectiva colabora con su entendimiento, explicación sobre su ocurrencia y del por qué algunas particularidades sobre los mismos.

Los hechos y la ciencia no solamente tienen un origen meramente epistémico, todo lo contrario, su aceptación y procedencia dentro del proceso judicial y los procedimientos administrativos resultan coherentes con el origen y naturaleza de los hechos. Por tal razón, nos surge la pregunta, ¿cuál hecho no requiere un conocimiento especial científico, técnico o artístico?

Si revisamos cuales hechos requieren de la explicación científica, técnica o artística, observamos que todos se deben a pilares normativos que están condicionados a ser requisitos de admisibilidad en un proceso judicial, incluso aquellos de fuerza mayor o caso fortuito.

Así que la respuesta a la pregunta, tal vez en circunstancias excepcionales no se requiera el conocimiento científico para su comprensión dentro de un proceso judicial, aunque la relación hecho-ciencia siga existiendo, lo que

11 FILOSOFIA DE LA PRUEBA JURDICA, Giovanni Tuzet. Editorial: MARCIAL PONS, COLECCIÓN FILOSOFIA Y DERECHO, Madrid 2021. Página 61.

quiere decir entonces que el origen de la prueba recae en los hechos naturales y en los hechos jurídicos.

De lo anterior, debo manifestar que todo hecho hace parte del derecho y tiene su potencialidad de hacer parte del acervo probatorio de un proceso y no por hacer parte de ese proceso en particular deja de ser un hecho. Es decir, si observamos los hechos con el único propósito judicial, entonces entenderemos las perspectivas de los doctrinantes mencionados, y puede considerarse como hecho los que están dentro de un proceso y no lo son los que no logran su admisibilidad.

El entendimiento que un hecho lo es cuando es considerado en un proceso judicial, dentro del plano de la generalidad de los hechos y el origen de prueba, en mi opinión es un grave error de apreciación respecto del mismo estudio de la prueba, toda vez que, el único usuario de los hechos y pruebas no es el ordenamiento jurídico.

Conforme a lo expuesto, los hechos son analizados en el derecho; perspectiva que resulta parcialmente cierta toda vez que, todo el ordenamiento jurídico contiene una estructura donde existe un supuesto de hecho del cual se deriva una consecuencia jurídica, y la ocurrencia del supuesto de hecho no es otra cosa que una cuestión probatoria.

Las normas jurídicas, son instrumentos que regulan las conductas, resuelven sus conflictos y ordenan la sociedad, nos preguntamos ¿si los hechos dependen del derecho o es este último que depende de los mismo? Para que un hecho exista no requiere norma jurídica, por ejemplo: la obsesión de un individuo que se forma por un conjunto de hechos y conductas que llegan hasta dominar la voluntad y la misma conciencia del bien y del mal.

El derecho interviene en este caso en concreto cuando una norma prevea este hecho o que una conducta que deriva de ella conlleve una consecuencia jurídica, bien sea desde las normas que regulan el derecho a la salud o cuando derivado de esta situación mental se contraviene el ordenamiento punitivo.

Conforme a lo expuesto, se puede aseverar que la ocurrencia de los hechos, no dependen del derecho, en cambio, este si depende de ellos, porque no existe consecuencia jurídica sin que el supuesto de hecho ocurra.

Para aproximarnos a la definición de hecho, es necesario entender que existen hechos que son propios de las normas jurídicas, que, aunque se alejan de la realidad social y de los hechos mismos, cumplen una función importante dentro del ordenamiento jurídico; como los hechos fictos o ficciones jurídicas

en donde el supuesto de hecho solo existe dentro del ordenamiento jurídico, como por ejemplo la persona natural en comparación con la persona jurídica.

La necesidad de abordar el concepto de hecho es fundamental para aproximarnos el concepto de prueba, toda vez que, la actividad probatoria recae principalmente en la demostración de la ocurrencia de un hecho, es así como, el concepto y desarrollo del concepto de prueba está íntimamente ligado al desarrollo de los hechos.

Entonces si los hechos son los que desarrollan el derecho, por el avance de la tecnología, la ciencia, la perspectiva en la forma que cada generación va percibiendo los hechos y las situaciones, es decir, un mismo hecho tres décadas atrás pudiera tener unos efectos jurídicos distintos a los de hoy, como por ejemplo el avance y desarrollo que ha tenido a nivel mundial el hecho de que un matrimonio no sea estrictamente como se concebía años atrás que debía ser entre un hombre y una mujer, es decir, el hecho sigue siendo el mismo, pero el derecho cambia y modifica las consecuencias jurídicas; lo mismo ha pasado con la penalización al consumo de drogas y el derecho a la dosis mínima.

La complejidad de los hechos hace que podamos confundir este lenguaje probatorio y que pueda llegarse a utilizar la misma palabra como referencia a otras acciones similares como sucede con la palabra “prueba”, en el sentido de la actividad probatoria o a los medios de prueba o al resultado del razonamiento o valoración de prueba, así como sucede con el termino prueba, lo mismo puede suceder con la palabra “hechos”, los que necesitan un estudio y clasificación para un mayor entendimiento, bajo el siguiente entendimiento:

1. **Hechos naturales:** Son todos aquellos que se originan en el planeta mismo, con o sin la voluntad de los seres vivos incluye todas aquellas circunstancias materiales o abstractas.
2. **Hechos jurídicos:** Son todos aquellos que se originan por el ordenamiento jurídico y que no existe en el mundo real, como por ejemplo la muerte presunta. NOTA el ordenamiento jurídico regula los hechos inherentes al comportamiento humano y les atribuye una consecuencia jurídica. Es decir, el hecho primero sucede en el mundo real y luego es regulado por el derecho.
3. **Hechos procesales:** lo constituyen aquellos tales como, la prescripción o la caducidad, es decir, el inicio de una reclamación está sujeta a que algunos hechos pueden prescribir o caducar, esto quiere decir que, aunque el hecho realmente exista (una deuda respaldada en un pagaré o factura),

y si ha pasado un tiempo de 5 años de la prescripción ordinaria (03 años) sin que el acreedor hay iniciado una reclamación judicial, este hecho, hace que la deuda no pueda ser cobrada judicialmente.

La prueba se puede considerar como la ciencia del conocimiento y demostración de los hechos, encargada de revelarlos ante el juzgador, autoridad o el usuario que lo requiera.

Los hechos y las pruebas cumplen su función dentro del proceso de conocimiento, revelación y demostrar la ocurrencia de un hecho. Entendiendo que para hablarse de prueba se debe pensar en los hechos que serán siempre el núcleo de estudio de la actividad probatoria, así como para el proceso y su decisión serán los hechos que logran alcanzar su objetivo probatorio.

Los hechos se encuentran por fuera de todo proceso judicial, y representan todo aquello que se puede observar o percibir o incluso aquellos que representan sentimientos, pensamientos, intenciones, motivaciones, así estos no alcancen el nivel de materialización.

En suma, probar es el arte de demostrar la existencia o no de un hecho, en el cual es necesario complementar el conocimiento con la ciencia que profundiza el estudio de cada hecho en particular.

Los hechos existen por sí mismos, que se producen de forma voluntaria y espontánea y deberán ser probados en otro escenario a interés de uno o varios sujetos que requerirán de la ciencia de la demostración.

2.2. De los hechos en materia tributaria

Señalan expresamente las normas tributarias que lo consignado en las declaraciones son hechos (746¹² E.T.N), los cuales, también resultan un tema de investigación por parte del ente fiscal dentro de los procesos de fiscalización y determinación de las nuevas cargas impositivas y así mismo, las sanciones cuando proceden (742¹³ E.T.N.) como su valoración respecto de la idoneidad

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

13 **ARTÍCULO 742.** Las decisiones de la administración deben fundarse en los **hechos probados**. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos.

(743¹⁴ del E.T.N.), de esta manera, los hechos resultan convertirse dentro de un escenario de demostración el centro objeto de prueba, desde la construcción de la base gravable, el hecho generador y cualquier tipo de investigación de la administración tributaria.

De la misma manera como ocurre en el ordenamiento jurídico general, las pruebas tienen como fin establecer la ocurrencia o no, de uno o varios hechos; situación que nos lleva afirmar que no puede existir prueba sin que este de por medio la existencia de uno o varios hechos.

Los hechos, en general, son todas aquellas acciones producidas o no por el ser humano. Por ejemplo, existen hechos abstractos como la fe, aquellos atribuidos a la naturaleza, y otros más técnicos como los que se originan en un proceso legal, como un incidente de falsedad documental o un falso testimonio. En ocasiones, la ciencia y el hecho parecen inseparables, como cuando se analizan fenómenos como el dolor, la depresión, la tristeza o una enfermedad.

Los hechos se encuentran como uno de los elementos más importantes dentro de la estructura de las normas jurídicas, los cuales son:

- a) **Supuesto de hecho**, que constituye una premisa o hipótesis a un posible hecho futuro que requiere ser regulado.
- b) **Nexo causal**, el cual constituye el razonamiento implícito en el hecho y la consecuencia jurídica y
- c) **La consecuencia jurídica**, es el efecto que se presenta cuando se logra probar que el supuesto de hecho ocurrió en los términos previstos por el legislador.

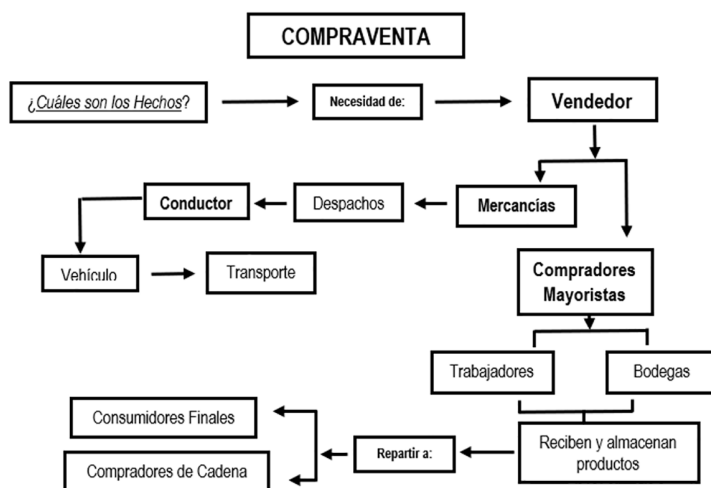
Como se puede observar, resulta inevitable que cualquier comprobación que requiera hacer una autoridad del Estado o un particular encaminada a comprobar si un sujeto realizó determinado hecho o no, siempre deberá acudir a la actividad probatoria, por tanto, si los hechos están presentes dentro de la estructura básica normativa, se podría afirmar que el derecho probatorio y el estudio de los hechos son los referentes más relevantes para la aplicación de consecuencias jurídicas.

14 ARTÍCULO 743. Idoneidad de los medios de prueba. La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

TARUFFO¹⁵ señala que la doctrina ha intentado desde siempre dominar la infinita variedad de los supuestos de hechos previstos por las normas, elaborando diversas distinciones y clasificaciones de los “hechos jurídicos” en función de las características que en cada caso han sido consideradas como relevantes.

El mismo autor plantea que el estudio de los hechos, como objeto de prueba, se hace necesario abordarlo con el examen de algunas hipótesis que evitan que se conciba el objeto de prueba como un hecho material y simple, veamos:

- a) **El hecho colectivo:** Este tipo de hechos resultan muy comunes en el derecho tributario, toda vez que, para su ocurrencia se hace necesario que dos o más sujetos (personas) participen simultáneamente en su ocurrencia, por ejemplo, una compra-venta de mercancías: en el hecho de la compra-venta necesariamente hay un vendedor, quien requiere llevar unas mercancías, en el que interviene un conductor y generalmente un vehículo, también un comprador mayorista quien tendrá unos trabajadores de bodega quienes recibirán dichos productos, que luego se repartirán en consumidores finales u otros compradores de la cadena hasta llegar a estos, dentro de esta cadena existe un flujo de pagos en la que intervienen el sector financiero y alguno pagos directamente a su vendedor en efectivo, por tanto, la importancia en la tributación de este tipo de transacciones, se visualiza porque nacen a la vida jurídica hechos generadores de impuestos y descontables en caso del impuesto a la ventas, impuesto sobre las renta, y demás impuestos de orden municipal.

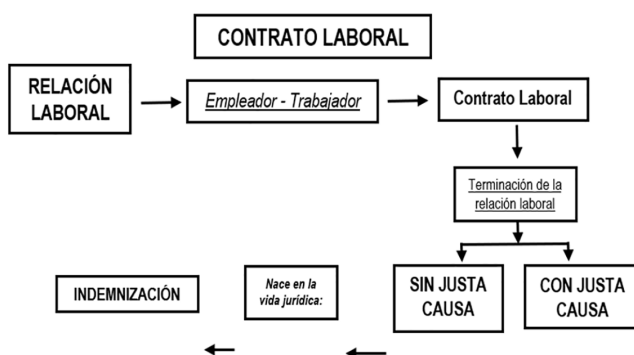


15 LA PRUEBA DE LOS HECHOS, Michele Taruffo. Editorial: TROTTA Madrid 2009. Página 143 y 144.

El hecho colectivo se caracteriza por ser unos de los principales en estudio en el derecho tributario toda vez que, la onerosidad que persigue el tributo se ocasiona cuando dos o más personas ejecutan sus negocios, como, por ejemplo: un arrendamiento, un préstamo a interés, una donación, una creación de una sociedad comercial, incluso los servicios profesionales de un abogado o contadores públicos hacen parte de esta categoría de hecho.

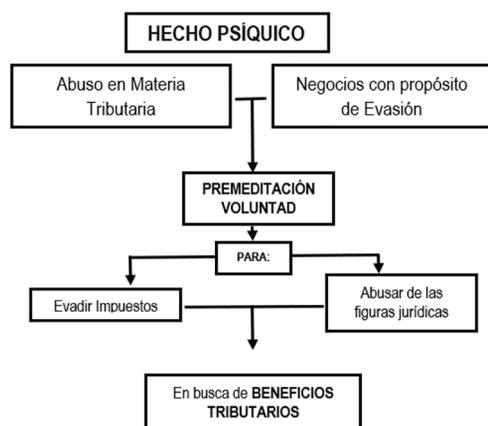
Del análisis del hecho colectivo, se desprende en materia tributaria la actividad fiscalizadora de las administraciones tributarias, quienes dentro de su rol pueden requerir a todas estas personas que participaron en los hechos para que corroboren con información de su real ocurrencia en las circunstancias de tiempo, modo y lugar con requerimientos de información específica o atender inspecciones físicas para confirmar si tales hechos o informaciones de quienes lo afirman, son sustancialmente ciertas, esto es, dichas entidades también pueden corroborar la capacidad logística, financiera y habilidades para realizarlo, por ejemplo, si el conductor tiene licencia de conducción vigente y se encuentra en óptimas condiciones de salud para movilizarse en una tractomula en una larga distancia entre el vendedor y comprador.

- b) **El hecho complejo:** según Taruffo¹⁶, para que exista este tipo de hechos, necesariamente deben existir dos dimensiones, la primera se refiere a la existencia de varias partes o personas y segunda unas condiciones normalmente plasmadas en un contrato, por ejemplo; un contrato laboral, en la que sí, se llegare a terminar por su empleador sin justa causa, nace a la vida jurídica una indemnización, pago que a la luz del derecho tributario no sea un gasto que pueda afectar la base del impuesto en las ganancias, la complejidad es que su resultado no se produce de manera simple, sino sujeto a una condición contractual y amparado en un supuesto de hecho legalmente establecido.



16 LA PRUEBA DE LOS HECHOS, Michele Taruffo. Editorial: TROTTA Madrid 2009. Página 144.

- c) **El hecho psíquico:** Respecto a este tipo de hechos, resalta TARRUFFO¹⁷, que se tratan de hechos que esencialmente pertenecen a la esfera psicológica, sentimental o volitiva de determinados sujetos y consisten en sentimientos, valoraciones, actitudes, preferencias, intuiciones o voluntades, situaciones que en los últimos años el derecho tributario se ha encargado de incluir dentro de su ordenamiento jurídico, como por ejemplo: el abuso en materia tributaria o en hacer parte de negocios con propósitos de evasión o en conductas en las que necesariamente y tratándose de obligaciones fiscales, se puede afirmar que, necesariamente existe un premeditación antes de manifestar la voluntad en evadir los impuestos o abusar de las figuras jurídicas en busca de beneficios tributarios impropio.



Queda expuesta la vinculación exacta entre los ordenamientos tributarios y la clasificación de los hechos en esta materia, donde además tienen repercusión con el bien jurídicamente tutelado en materia tributaria como lo es la base gravable, que constituye una fuente de riqueza del estado.

3. El proceso probatorio en materia tributaria

Al igual que los procesos en materia civil, penal, comercial o laboral, los procedimientos en materia tributaria, se encuentran gobernados por el principio probatorio universal, que, en Colombia en primer lugar, se consagra dentro del artículo 164 del Código General del Proceso que establece:

17 LA PRUEBA DE LOS HECHOS, Michele Taruffo. Editorial: TROTTA Madrid 2009. Página 159

“ARTÍCULO 164. NECESIDAD DE LA PRUEBA. *Toda decisión judicial debe fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso. Las pruebas obtenidas con violación del debido proceso son nulas de pleno derecho.”*

Ahora, dentro del Estatuto Tributario Colombiano este principio se encuentra consagrado en el artículo 742 en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 742. *Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos.”*

Por lo anterior, el procedimiento probatorio comprende fundamentalmente los actos que constituyen el desarrollo formal de la fase probatoria del proceso, incluyendo la apreciación realizada en la fase resolutoria, sin dejar de considerar la posibilidad de que algunos actos probatorios puedan realizarse en otras fases del proceso y aun fuera de este.¹⁸

En el marco del procedimiento tributario existen dos corrientes en cuanto a sus principios de aplicación, el inquisitivo y el acusatorio. En **Colombia**, se aplica el primero que consiste en atribuirle –en este caso– a la administración tributaria la función de desplegar toda su actividad para comprobar y adelantar de oficio toda la investigación; una de las principales características negativas de este procedimiento, es el doble rol de juez y parte, en la que se puede ver comprometida la imparcialidad en la valoración de las pruebas.

Otros países como Chile han optado por un sistema procedimental mixto que consiste en que la Ley reviste al Tribunal Tributario y Aduanero como la autoridad judicial competente de conocer de las infracciones a las normas tributarias y la aplicación de las sanciones pecuniarias por tales infracciones, dejando a la autoridad administrativa (Servicio Interno de Impuestos), como la representante de los intereses del Estado, es decir, actuando únicamente como parte dentro del proceso, lo que va de la mano con las garantías procesales, configura un sistema procedimental acusatorio, sin embargo, la misma ley, confiere en casos específicos, competencia a la Dirección, delegando al Servicio Interno de Impuestos, la de conocer, investigar y sancionar.

18 TEORIA GENERAL DE LA PRUEBA, Francesco Carnelutti, página, 46.

En Argentina, se aplica el sistema inquisitivo, regido bajo el principio de impulsión de oficio, mediante el cual, incumbe a la autoridad administrativa, dirigir el procedimiento y ordenar que se practique toda diligencia que sea pertinente para el esclarecimiento de la verdad y la justa resolución de la cuestión planteada.

En los Estados Unidos Mexicanos, el sistema sancionatorio tributario tiende a ser más inquisitivo que acusatorio, ya que, las autoridades administrativas tienen un papel predominante en la investigación y determinación de posibles infracciones fiscales, sin necesidad de requerirle al contribuyente una acusación formal.

En España, el sistema tributario tiene características tanto inquisitivas como acusatorias, lo que podría describirse como un sistema mixto. En cuanto a las características inquisitivas, la Administración Tributaria tiene la facultad de iniciar procedimientos de fiscalización y comprobación de oficio para detectar posibles infracciones tributarias sin necesidad de una denuncia previa. Esto implica que las autoridades tributarias pueden investigar y realizar inspecciones sin requerir una acusación formal por parte del contribuyente o de terceros. Por otro lado, en el ámbito sancionador, se otorgan al contribuyente una serie de derechos de defensa y garantías procesales que reflejan elementos de un sistema acusatorio. El contribuyente tiene la oportunidad de presentar alegaciones, pruebas y recursos en su defensa durante el procedimiento sancionador, lo que implica que se respeta el principio de contradicción y el derecho a un juicio justo. En cuanto a los estándares de prueba, debido al principio inquisitivo, en las disputas tributarias, la carga de la prueba no recae en la voluntad de las partes, sino que el interés público justifica la obligación de realizar, incluso de manera proactiva, la actividad probatoria requerida para esclarecer los hechos.

Se destaca que el sistema de mayor uso en los territorios es el inquisitivo, procedimiento que le otorga un poder excesivo a las administraciones tributarias respecto a la concentración de funciones en el recaudo, valoración y juzgamiento en la que pueden verse comprometidos los derechos y garantías de los investigados.

En relación con la valoración, las normas prevén la libre apreciación de la prueba, conforme a las reglas de la sana crítica, como lo establece nuestra legislación civil; y en cuanto a los medios probatorios más utilizados por la administración tributaria, la información exógena y la contabilidad, caben algunas observaciones.

La primera tarea en desarrollo de la función de fiscalización, es verificar los hechos y la siguiente es comprobar los valores declarados, para lo cual la administración cuenta con amplias facultades de investigación. La actividad probatoria en el procedimiento tributario está mediada por el entendimiento de su naturaleza; ciertamente, no es un proceso y, por tanto, no es técnicamente una prueba como la que en verdad ocurre dentro de un proceso judicial; tres argumentos lo sostienen: no interviene un juez, en el sentido de un tercero que dirime una controversia; no hay alteridad, pues la administración es la que produce las pruebas y al mismo tiempo decide, a pesar de ser parte interesada en la controversia, y finalmente, el contexto del procedimiento está precedido por los deberes de colaboración del contribuyente, más aun tratándose de impuestos basados en hechos de conocimiento propio y que por lo mismo la administración desconoce, con lo cual la ley impone implícitamente esta colaboración del contribuyente, que si bien no es un concepto acuñado en la legislación colombiana, se entiende incorporado en el procedimiento tributario mediante la imposición de las obligaciones formales, siendo la más importante de ellas, sin duda, la de declarar, con la liquidación del impuesto correspondiente.

Cabe destacar que los aspectos sobre los cuales gira la actividad probatoria son: la distribución de la carga de la prueba, su valoración y, en particular, las herramientas de mayor importancia en el procedimiento tributario, la información exógena y las inspecciones, que si bien pueden comprender la contabilidad como medio probatorio, suponen elementos adicionales para la investigación tributaria bajo las distintas modalidades que permiten allegarla a la investigación, como las inspecciones tributarias y el registro.

Existe una realidad de la que no podemos apartarnos de los sistemas tributarios, como lo es, el incremento del recaudo y la lucha permanente contra la evasión fiscal, es por ello que dentro del esquema de las técnicas legislativas, llama la atención la necesidad de tener que recurrir al lenguaje jurídico basado en ficciones y presunciones para configurar o recrear situaciones fácticas, que sin duda son pilares fundamentales en todas las ramas del derecho, para lograr el objetivo de acercar el Fisco a la vida económica del contribuyente en el momento de producirse el presupuesto de hecho.

Dentro de las diversas razones para utilizar estas valiosas herramientas jurídicas, encontramos que nuestro esquema fiscal tributario les ha encontrado un uso muy particular; en la búsqueda de posibles infractores para cerrar puertas a las conductas evasoras que dan pie a la fuga de importantes valores a recaudar por el Estado; por la citada razón a la DIAN se le otorgan facultades

extraordinarias para adicionar ingresos y/o determinar rentas al contribuyente por la vía de la presunción o de la ficción. Otro uso muy frecuente es que estas instituciones son prácticas para el ahorro en el desarrollo de legislaciones con figuras y formas jurídicas que se pueden asimilar a otras, o a situaciones particulares.

La aspiración Estatal por incrementar el recaudo y por hacerle más difícil el camino a la evasión fiscal, ha desarrollado un contexto jurídico en este tema sin la debida técnica legislativa recomendada a nivel mundial, haciendo uso de frases y palabras que universalmente son utilizadas para otros fines y que pueden crear confusión y ambigüedad en la interpretación tributaria. Si las ficciones (realidad artificial no discutible) y presunciones (inferencia lógica basada en pruebas) tienen marcadas diferencias en su construcción y uso, en los últimos años, muchos países han optado por introducir en las normas procedimentales y de control orientadas a reprimir las conductas evasoras de los contribuyentes.

El procedimiento tributario, tiene como fin entregarle al fallador el insumo más importante para que determine mediante un acto administrativo, la decisión motivada en los hechos probados por las partes, para que se alcance este momento solemne del proceso, la administración seguramente ha adelantado una actividad probatoria de oficio, mediante la cual los hechos bajo sospecha, al colocarse en controversia, se convierten en plenas pruebas, las cuales se someterán a las reglas de la valoración y eliminación de dudas, determinando las nuevas cargas y sanciones en contra del contribuyente.

La garantía procesal, se materializa en que la decisión en materia tributaria este correctamente motivada, con pruebas oportunamente allegadas al proceso, sin embargo, a continuación, se trataran los problemas respecto de la incorporación de normas sin tener en cuenta estándares de prueba necesarios para evitar problemas en su valoración y aplicación, donde la sana critica ofrecida por el legislador resulta insuficiente.

El artículo 743 del Estatuto tributario, que establece que:

ARTÍCULO 743. IDONEIDAD DE LOS MEDIOS DE PRUEBA. *La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúa las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.*

Este criterio, resulta limitado cuando se trata de garantizar la objetividad y la racionalidad de las pruebas en el momento de su valoración, veamos:

- a) **La subjetividad**, debido a que las interpretaciones realizadas para determinar cómo se deben valorar de manera adecuada los medios probatorios no cuentan con criterios y/o reglas específicas permitiendo la libre convicción y cierto grado de subjetividad en las decisiones, debido a que son del correcto entendimiento humano.
- b) **Arbitrariedad**, al ser la sana crítica un criterio de valoración probatoria debe garantizar justicia y equidad en las decisiones judiciales, pero al no existir reglas claras pueden crearse riesgos en la arbitrariedad, al no aplicar de manera correcta el principio de la sana crítica o al no fundamentar los medios probatorios de manera objetiva.
- c) **Aplicación**, al momento de valorar las pruebas bajo el principio de la sana crítica puede resultar complejo debido a que es un criterio que no cuenta con reglas establecidas generando incertidumbres sobre cómo se deben valorar las pruebas según el caso en concreto.

En suma, la sana crítica, como un criterio de valoración, genera inseguridad jurídica para el contribuyente al no establecer reglas claras y específicas que permitan valorar de manera adecuada y objetiva los medios probatorios, debido a que se debe al correcto entendimiento humano, por esta razón, surge la necesidad latente de establecer **estándares de prueba** para la valoración probatoria, ya que estos, pueden contribuir a mejorar la imparcialidad en las decisiones, garantizando certeza jurídica a las partes involucradas promoviendo la equidad y la justicia en la correcta aplicación de las leyes tributarias.

4. Estándares de prueba.

La aplicación de los estándares de prueba, son un parámetro diferente en la acreditación, o no, de los hechos, con respecto a la regla de la sana crítica. De esta manera, se establece un umbral a través del cual una hipótesis se considerará probada mediante prelación de probabilidades¹⁹.

19 Artículo de investigación denominado Aplicación del estándar de prueba por los jueces promiscuos escrito por Natalia Vallejo Montoya, Lina Moreno Baquero, Andrés Arbeláez Ocampo, Daniela Lopera Hernández, Andrés Jiménez, Valentina Cárdenas, María del Mar Ulloa y Mariana Serna, Estudiantes de Derecho de la Universidad EAFIT y miembros del Semillero de Estudios Procesales. José David Posada Botero y Eugenio David Andrés Prieto Quintero, Profesores del área de derecho Procesal de la Universidad EAFIT y directores del Semillero de Estudio Procesales.

Cabe destacar que los resultados de la ciencia y del proceso, se arrojan en términos de probabilidad, ya que, si bien en algunos casos se pueden constatar efectivamente la ocurrencia de unos hechos, hay otros en los que es muy arriesgado hablar del logro de la verdad absoluta y es por esto que, en el campo del derecho, se ha hecho uso de los estándares de prueba, que aunque no sean propios del derecho sino de la epistemología, buscan establecer parámetros para considerar o no acreditados los hechos dentro de un proceso.

Ciencias como la epistemología y la filosofía, les han permitido a los juristas trasladarse a un escenario donde se plantean el cuestionamiento de: ¿Es posible o no alcanzar certezas racionales en cuanto a la prueba de los hechos?, en aras de resolver este interrogante, es importante destacar que, los estándares de prueba se encaminan a establecer qué es lo que se tiene que probar para tener certeza de la realización o no, de un hecho.

El criterio del estándar de prueba se basa en la premisa de que el razonamiento probabilístico es factible y que este razonamiento es el que proporciona sólidas bases para favorecer una hipótesis sobre otra.

Marina Gascón, establece cuatro pilares referentes a los estándares de prueba; máximas de la experiencia, calidad epistemológica de las pruebas, número de pasos inferenciales, cantidad y variedad de las confirmaciones. Estos parámetros generan la necesidad de medir de la manera más precisa, la evaluación subjetiva que se da frente a los hechos, sin embargo, el gran problema de los estándares de prueba es que no hay un mecanismo de medición que establezca los términos de probabilidad de certeza quienes hablan de porcentajes.

Doctrinalmente, el concepto del estándar de prueba ha sido desarrollado de la siguiente manera:

Jordi Ferrer²⁰ (2007) puntualiza que el estándar de prueba es un umbral a partir del cual se acepte una hipótesis como probada, además de ejercer un ejercicio probabilístico.

Torres²¹ (2012) manifiesta que: “Un estándar probatorio es la respuesta que ofrece ley procesal ante la inquietud de cuándo una narración se encuentra acreditada (o descartada) al concluir el litigio”. Toda vez que para el juez aclarar dudas sobre los hechos que ocurrieron acude a un estándar de prueba

20 Ferrer, J. (2007). La valoración de la prueba. Madrid: Marcial Pons.

21 Torres, J. L. (2012). Hacia un estándar de prueba civil. Revista Chilena de Derecho, 39(3), 783 - 808

en el cual puede sustentar el sentido de su decisión. Precisa este autor que el estándar de prueba consiste en formular los criterios objetivos que indican cuándo se alcanza ese grado de probabilidad, señala que 24 los estándares de prueba son criterios que indican cuando se ha conseguido la prueba de un hecho, son los criterios que indican cuando está justificado aceptar como verdadera la hipótesis.”

Vásquez²² (2013) indica que: “El concepto de estándar de prueba, surge del acto de valorar la prueba, de darle un peso demostrativo, o de asignarle por parte del juez – validez (con respecto a la confirmación verdadera de uno o más hechos, materia de discusión en el proceso) a través del sistema de valoración adoptado.” Laudan²³ (2013) conceptualiza los estándares de prueba en razón de los criterios que indican cuando se ha conseguido la prueba de los hechos, son además los criterios que indican cuándo está justificado aceptar como verdadera hipótesis del caso en particular.

Desde la perspectiva jurídica, **a nivel Jurisprudencial**, los máximos órganos de cierre en el ordenamiento jurídico colombiano han desarrollado el concepto y aplicación de los estándares de prueba:

En sentencia SU 636 del 2015²⁴, la Corte Constitucional lo enmarca como los parámetros por los cual el Juez consagra sus razones fundadas para su convencimiento.

En esta línea, el Consejo de Estado, mediante sentencia- 2362-12²⁵ del 2016 define el estándar de prueba como el grado de conocimiento que le permite al juez determinar la existencia de un hecho o hipótesis en la que el juez sustenta la decisión.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia SP 282 del 2017²⁶, define el estándar de prueba como:

El grado de conocimiento requerido para la condenar (certeza - racional-) debe considerarse frente al hecho jurídicamente relevante que se integra al tema de prueba (el origen directo o indirecto de los bienes en alguna de las actividades

22 Vásquez, C. Estándares de prueba y prueba científica. Ensayos de epistemología jurídica. Marcial Pons. (2013).

23 LUADAN, Larry. Porque un estándar de prueba subjetivo y ambiguo no es estándar. México, Unam. Revista DOXA 2005.

24 Sentencia SU 636 de 2015, M.P: María Victoria Calle Correa, referencia: Acción de tutela interpuesta por Rafael Enrique Noguera Abello y José Rafael Noguera Abello contra la sentencia del catorce (14) de marzo de dos mil trece (2013), de la Sección Tercera (3ª), Subsección A del Consejo de Estado.

25 CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEGUNDA, SUBSECCIÓN “B” consejera ponente: SANDRA LISSET IBARRA VÉLEZ. Bogotá D.C., seis (6) de octubre de dos mil dieciséis. (2016).

26 SP282-2017, Magistrada ponente: Patricia Salazar Cuéllar, Radicación No. 40120, Bogotá D.C., dieciocho (18) de enero de dos mil diecisiete (2017).

ilícitas descritas en la norma), que puede lograrse con “prueba directa” o con “prueba indiciaria”.

En consecuencia, el criterio del estándar de prueba cuenta con el respaldo jurisprudencial de las altas cortes en su conceptualización y viabilidad de aplicación fundante del sistema de valoración de las pruebas.

4.1. Algunos casos de estándar de prueba en materia tributaria

4.1.1. Prueba de pasivos.

Se presenta este ejemplo de la normatividad colombiana, debido a las obligaciones de los contribuyentes son de gran importancia para los Estados, porque a través de ello muchos contribuyentes suelen ocultar rentas o disminuir su incremento patrimonial, se observa a pesar de ello, **un bajo estándar de prueba**, que puede permitir que el mismo ESTADO-DIAN se tenga que conformar con cualquier tipo de documento al momento de ejercer su actividad de comprobación.

El artículo 770 del Estatuto Tributario instituye las reglas para la prueba de pasivos en materia tributaria, él establece que los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad sólo podrán solicitar pasivos que estén 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:

“PRUEBA DE PASIVOS. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén ***debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.*** En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.” (Negritas fuera del texto).

Un documento privado tiene fecha cierta o auténtica, para efectos tributarios, desde cuando ha sido registrado o presentado ante notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación, así lo establece el artículo 767 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, dentro del ordenamiento jurídico colombiano, se genera una clara diferenciación entre el título valor y el documento, siendo regulados por el Código de Comercio y Código general del proceso respectivamente, frente a

la ley procesal civil, el Código General del Proceso, en su artículo 243, difiere de las distintas clases de documentos:

ARTÍCULO 243. DISTINTAS CLASES DE DOCUMENTOS. *Son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, mensajes de datos, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, videograbaciones, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares.*

Los documentos son públicos o privados. Documento público es el otorgado por el funcionario público en ejercicio de sus funciones o con su intervención. Así mismo, es público el documento otorgado por un particular en ejercicio de funciones públicas o con su intervención. Cuando consiste en un escrito autorizado o suscrito por el respectivo funcionario, es instrumento público; cuando es autorizado por un notario o quien haga sus veces y ha sido incorporado en el respectivo protocolo, se denomina escritura pública.

Sin que se eleve el estándar de prueba, lo normal es que, tratándose de deudas u obligaciones, al menos lo exigible para su comprobación es que se establezca la regla de comprobación respecto de un título valor y sus requisitos esenciales mínimos (claro, expreso y exigible) y no de un simple documento.

Se puede afirmar que los documentos a los que hace referencia el artículo 770 del ET puede ser cualquier documento consagrado en el artículo 243 del Código General del Proceso, esto deja a disposición del contribuyente que no está obligado a llevar libros de contabilidad, la facultad de elegir cualquier documento contemplado en el artículo 243 del Código General del Proceso como respaldo para sus pasivos.

Aunado a ello, el estándar probatorio por la normatividad tributaria es bajo, ya que, no se extiende a consagrar una serie de requisitos formales para la presentación del pasivo, sino que se limita a la mera comprobación de la existencia de la obligación real y sustancial. Es decir, lo que busca el legislador es un estándar bajo que el documento sea de fecha cierta. En la práctica la administración ha aceptado como prueba de un pasivo por ejemplo el acta de socios de una sociedad debidamente suscrita.

Jordi Ferrer²⁷, en su obra “Prueba sin convicción”, formula algunos ejemplos de estándares de prueba y para el caso en concreto (*pasivos*), el estándar que se adecua sería el 5 que hace referencia a:

27 Beltrán, JF (2021). *PRUEBA SIN CONVICCIÓN Estándares de prueba y debido proceso*. Editorial: MARCIAL PONS.

“Estándar de prueba 5)

Una hipótesis sobre los hechos se considerará probada cuando se den, con-juntamente, las siguientes dos condiciones:

- a) Que la hipótesis sea más probablemente verdadera que la hipótesis de la parte contraria, a la luz de los elementos de juicio existentes en el expediente judicial.*
- b) Que el peso probatorio del conjunto de elementos de juicio relevantes incorporados al proceso sea completo (excluidas las pruebas redundantes).”*

Para examinar el estándar de prueba en este contexto, es esencial concebir la hipótesis sobre los hechos como una proposición que se busca demostrar como verdadera. Según el estándar en cuestión, una hipótesis se considerará probada cuando, en contraposición a la hipótesis de la parte adversa, sea más probablemente verdadera a la luz de los elementos de juicio presentes en el expediente judicial y cuando el conjunto de elementos de juicio relevantes tenga un peso probatorio completo.

Para analizar el estándar de prueba en este contexto, es útil considerar la hipótesis sobre los hechos como una teoría o afirmación que se quiere demostrar como verdadera. El estándar propuesto indica que una hipótesis se considerará probada cuando, en comparación con la hipótesis de la parte contraria, sea más probablemente verdadera a la luz de los elementos de juicio existentes en el expediente judicial, y cuando el peso probatorio del conjunto de elementos de juicio relevantes sea completo.

En relación con el estándar de prueba de pasivos en materia tributaria, se puede considerar que este estándar es bajo, comparado con la importancia fiscal que representa para los intereses del Estado Colombiano, toda vez que, bajo la modalidad de pasivos inexistentes se puede erosionar gravemente la base gravable y lesionar fácilmente el pago del tributo.

Por lo anterior, surge la necesidad de aumentar el estándar de prueba en la demostración de pasivos, realizando una crítica directa al artículo 770 del Estatuto Tributario sugiriendo modificar la regla probatoria “documento” por “título valor”. Esta modificación, sugiere que el estándar de prueba que se presenta en este artículo debería elevarse como mínimo a los requisitos establecidos dentro del código de comercio lo que implicaría que los contribuyentes, incluso aquellos no obligados a llevar libros de contabilidad,

deberían respaldar sus pasivos a otras reglas o formalidades propias de cada clase de documento, es decir, no limitarse al mismo estándar de un título valor.

La propuesta en elevar el estándar de prueba, al exigir títulos valores como respaldo de los pasivos aumentaría la credibilidad y la fiabilidad de la información presentada por los contribuyentes en materia de las deudas, contribuyendo así a una mayor transparencia y cumplimiento de las obligaciones fiscales. Además, dicha exigencia facilitaría la comprobación por parte de la autoridad tributaria, disminuyendo el riesgo de erosionar la base gravable.

4.1.2. Solidaridad y Responsabilidad Tributaria.

En materia tributaria, el gran reto de todos los estados es disminuir la evasión y el fraude fiscal, por tanto, cada país tiene situaciones y particularidades propias respecto a situaciones internas o externas que afectan la cultura tributaria de los ciudadanos que buscan formas de alterar su base gravable y de esta manera evitar el pago del tributo.

Colombia, ha buscado distintas alternativas para afrontar este reto y entre ellas ha firmado con más de 45 país intercambios automáticos de información y le ha generado a los contribuyentes información más detallada respecto de sus negocios y beneficiarios finales nacionales o extranjeros, sin embargo, existe una figura jurídica que ha sido detectada por el gobierno nacional para defraudar el fisco, como lo es, la de crear o aparentar negocios con el fin de sustraerle al Estado supuestos derechos que les representan devoluciones de dinero que se acreditan con saldos a favor o beneficios tributarios.

Ante esta situación, la ley dotó a la administración tributaria con amplias facultades para caracterizar o reconfigurar toda operación o negocios que carezcan de sustancia económica o que tengan un fin económico aparente, enmarcados dentro de las figuras jurídicas como abuso en materia tributaria o evasión.

Para detectar estos vehículos evasores creo la siguiente regla:

ARTÍCULO 869. Modificado. Ley 1819/2016, Art. 300. Abuso en materia tributaria. La Administración Tributaria podrá re caracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos

correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos. [...]

PARÁGRAFO 2. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

1. *El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, **no es razonable.***
2. *El acto o negocio jurídico da lugar a un **elevado beneficio fiscal** que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.*
3. *La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, **ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.***

Obsérvese, como el legislador deja nuevamente a la suerte de la sana crítica, los criterios probatorios de la no razonabilidad del negocio jurídico, o a su arbitrio si un contribuyente tiene un elevado beneficio fiscal o cuando se oculta la verdadera voluntad de las partes, si bien, la intención es totalmente válida la ausencia de reglas probatorias enmarcadas en estándares eficientes para el fisco, y que garanticen a los ciudadanos el ejercicio de su actividad económica, permite que a la hora de su aplicación se puedan presentar errores en las que se detecten contribuyentes honestos expuestos a las consideraciones titánicas de las administraciones, en busca de resultados.

Con estas situaciones y por sus implicaciones de reconfigurar el negocio jurídico, es importante considerar las reglas de estándares de prueba que requieren hipótesis de descarte o corroboración, tales como:

Estándar de prueba 1)

Para considerar probada una hipótesis sobre los hechos deben darse conjuntamente las siguientes conclusiones:

- a) *La hipótesis debe ser capaz de explicar los datos disponibles, integrándolos de forma coherente, y las predicciones de nuevos datos que la hipótesis permita formular deben haber resultado confirmadas y aportadas como pruebas al proceso.*
- b) *Deben haberse refutado todas las demás hipótesis plausibles explicativas de los mismos datos que sean compatibles con la inocencia del acusado/*

demandado o más beneficiosa para él, excluidas las meras hipótesis ad hoc.

Estándar de prueba 2)

Para considerar probada una hipótesis sobre los hechos deben darse conjuntamente las siguientes conclusiones:

- a) *La hipótesis debe ser capaz de explicar los datos disponibles, integrándolos de forma coherente, y las predicciones de nuevos datos que la hipótesis permita formular deben haber resultado confirmadas y aportadas como pruebas al proceso.*
- b) *Debe haberse refutado la hipótesis alternativa formulada por la defensa de la parte contraria, si es plausible, explicativa de los mismos datos y compatible con la inocencia del acusado/demandado o más beneficiosa para él, salvo que se trate de una mera hipótesis ad hoc.*

Otro error, consecuentemente del anterior es que en Colombia se extendió la responsabilidad solidaria del tributo y las sanciones a las personas o entidades que hayan participado en negocios con propósito de evasión o fraude, veamos:

ARTÍCULO 793. Responsabilidad solidaria. *Responden con el contribuyente por el pago del tributo: [...]*

g) *Adicionado. Ley 2010/2019, Art. 72. Las personas o entidades **que hayan sido parte en negocios** con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria. [...]*

Lo que ocurre con esta regla, es que el estándar de prueba se encuentra en un nivel muy bajo, en la que implica que, cualquier persona que haya sido parte en un negocio con propósito de evasión, seguro estará en serios problemas con el fisco, por ejemplo, imaginemos un negocio jurídico de compra – venta internacional, en donde, la sociedad comercializadora está realizando exportaciones ficticias sin que su proveedor tenga conocimiento de ello, por tanto, en este caso, el proveedor hizo parte del negocio, pero no tenía conocimiento del propósito de fraude, empero, como la regla señala que haga parte del negocio pero no del fraude, cualquier persona podría estar inmersa como responsable solidario por los impuestos y sanciones que ha dejado de pagar a quien le vendió las mercancías con el supuesto de exportación, y la carga probatoria se invierte para el proveedor quien tendrá que demostrar que no hizo parte del negocio, lo cual le puede resultar imposible, casi que

colocándolo en una situación de indefensión, violando las reglas del debido proceso y el principio constitucional de la personalidad de los actos.

En suma, las normas analizadas resultan necesarias y útiles para que las administraciones tributarias puedan cumplir con sus fines de fiscalizar y detectar focos de evasión y fraude fiscal, sin embargo, cuando se fijan sin un criterio adecuado en un estándar de prueba que colabore con dicho fin, en la práctica sus resultados conllevan a errores administrativos y judiciales a costa de daños y perjuicios para las partes.

Sería distinta la regla fiscal, si la persona hace parte del negocio o haciendo de parte del propósito de evasión o abuso en materia tributaria, toda vez que el objeto de prueba y el estándar de prueba estaría dirigido directamente al fraude fiscal y no al negocio, porque en la situación actual, fácilmente un contribuyente puede hacer parte del negocio y el otro puede tener un propósito de evasión y no necesariamente los demás están involucrados, inferencia jurídica que desconoce el legislador y en ese sentido es que la norma actual, puede lesionar e incluir a muchos contribuyentes inocentes ocasionándole a la administración un desgaste innecesario.

5. Conclusión

En conclusión, Colombia requiere de una adecuación normativa en su ordenamiento tributario respecto a una clara aplicación de los estándares de prueba, toda vez que, se pudo evidenciar en algunos de los casos expuestos, que en el caso de los pasivos es excesivamente permisivo, en el caso de la demostración de un negocio artificioso la norma tiene parámetros inciertos y en el caso de la responsabilidad solidaria resulta excesivamente incluyente, hechos que afectan la eficiencia y eficacia de la actividad probatorio de la administración tributaria, conllevándola a determinaciones erróneas y al desprestigio a la hora de defender sus hipótesis en las altas cortes, generando un ambiente de inseguridad jurídica y poca fortaleza en sus argumentos probatorios.

Lastimosamente, desde la ley 6 de 1992, el tema de prueba no ha sido tenido en cuenta en las reformas tributarias, y resulta obvio que muchos artículos están desactualizados, otros son inaplicables y muchos requieren ser actualizados debido al avance de la administración electrónica por parte de la DIAN y la todo lo relacionado con el comercio electrónico, digital y virtual cuya trazabilidad dejan rastro en hechos de la misma naturaleza.

Bibliografía

Beltrán, J. F. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Siglo del Hombre Editores.

Beltrán, J. F. (2016). *Debatiendo con Taruffo*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

Beltrán, J. F. (2021). *Prueba sin convicción: Estándares de prueba y debido proceso*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

Carnelutti, F. (2023). *Teoría general del derecho*. Ediciones Olejnik.

Carofiglio, G. (2010). *El arte de la duda*.

Gascón Abellán, M. (2004). *Los hechos en el derecho: bases argumentales de la prueba*. Barcelona: Marcial Pons.

Gascón Abellán, M. (2012) *Prueba judicial: valoración racional y motivación*, Universidad de Castilla-La Mancha.

García, M. Á. M. (2019). *El Estándar probatorio penal y su motivación*.

González, S. P. (2005). Tratamiento jurídico-penal de la violencia intrafamiliar, elementos de derecho comparado y de política criminal. *Jurídicas*, 471 - 483.

Lessona, C. (2006). *Las presunciones en el derecho probatorio*. Editorial Leyer.

Taruffo, M. (2008). *Algunas consideraciones sobre la relación entre prueba y verdad*. La prueba, Editorial Metropolitana.

Taruffo, M. (2010). *Simplemente la verdad: El juez y la construcción de los hechos*. Marcial Pons.

Taruffo, M. (2023). *La prueba de los hechos*. Trotta.

Torres, J. L. (2012). Hacia un estándar de prueba civil. *Revista Chilena de Derecho*, 39(3), 783 – 808.

Tuzet, G. (2021). *Filosofía de la prueba jurídica*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

Vázquez, C. (2013). *Estándares de prueba y prueba científica: Ensayos de epistemología jurídica*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

PROBLEMÁTICA DE LAS DEVOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR Y NECESIDADES DE REFORMA

Por:

CHRISTIAN JUNOT QUIÑONEZ CORTES

Contador Público, Magíster,

Ex subdirector Operativo DIAN, Doctrinante Tributario

Resumen

Uno de los problemas o tropiezos más recurrentes que enfrentan los contribuyentes es a la hora de solicitar devoluciones de saldos a favor ante la DIAN, es por tal razón que durante el II Congreso Tributario, Aduanero y Cambiario realizado por SINEDIAN-CINEF, se abordó la problemática que presentan las devoluciones de saldos a favor y sus necesidades de reforma, la cual, se fundamenta específicamente en dos artículos que han sido utilizados a discrecionalidad de la administración tributaria a la hora de resolver (bloquear) las devoluciones de saldos a favor, este artículo, aborda la problemática y sugiere modificaciones en la redacción de los textos que permita mitigar esa discrecionalidad y blinde de seguridad jurídica el procedimiento establecido.

1. Contenido

Sea lo primero, indicar que los saldos a favor se originan por exceso en el pago de impuestos y siendo así, las devoluciones de impuestos no corresponden a un favor que le hace la administración tributaria a los contribuyentes sino que son un derecho como tal, adquirido por parte de estos contribuyentes y sobre el cual “la expectativa” que se tiene alrededor de estos valores son más para la administración tributaria que para el contribuyente, ya que, desde el momento que se presenta la declaración tributaria, así como las que dan a pagar constituyen título para la administración tributaria, las que tienen saldo a favor deben ser tratadas y manejadas por la administración como un título a favor de los contribuyentes.

Teniendo claro lo anterior, no toda declaración tributaria con saldo a favor representa un crédito fiscal con derecho a devolución para los contribuyentes, por lo tanto, sin embargo nuestro Estatuto Tributario no ha delimitado este derecho señalando taxativamente quienes pueden acceder y quienes no, y este es el punto de partida de un procedimiento confuso y lleno de retazos que ha llevado a múltiples inconvenientes y es la razón principal por la cual se considera que debe tener una reforma urgente, veamos:

“ARTÍCULO 850. Sustituido. Ley 223/1995, Art. 49. Devolución de saldos a favor. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.”

En primer lugar y como se comentaba anteriormente, el artículo 850 del Estatuto Tributario señala que todos los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución, y aunque el parágrafo 1 delimita el caso del impuesto sobre las ventas, la evolución constante de nuestro sistema tributario ha llevado a la creación de nuevos impuestos propensos a generar saldos a favor más allá de la declaración de renta, como por ejemplo el régimen simple de tributación en donde su tratamiento ha sido señalado en el Decreto Único Tributario, o la declaración semanal de Gravamen a los movimientos financieros que ha sido delimitado el derecho vía formulario.

Entonces, si este es el punto de partida del procedimiento de devoluciones... ¿Cómo será lo subsiguiente?

La idea con este documento es poder evaluar esos artículos del procedimiento de devoluciones que requiere ser modificado, porque más allá de ser una guía clara sobre el mismo, se ha convertido por su misma redacción en una piedra en el zapato para la ejecución eficiente del mismo, tanto para contribuyentes como para los funcionarios, situaciones que no han podido ser solucionadas vía doctrina y frente a las cuales, la doctrina no puede ser el mecanismo para fijar procedimientos.

Y en el orden que tiene el articulado; se hace necesario evaluar el artículo 853 del Estatuto Tributario: *“Corresponde al jefe de la unidad de devoluciones o de la unidad de recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este Título.”* (Subrayado fuera de texto). El verbo negar que aparece en el artículo 853 del Estatuto Tributario, ha dado nacimiento a una actuación administrativa que no está reglamentada, que no

se sabe si es de trámite o decisorio y que se ha denominado “auto de negación por improcedencia”, existe jurisprudencia que ha señalado claramente que la mera aplicación del artículo 853 del Estatuto Tributario supone un sustento fundamentado en criterios subjetivos y discrecionales, el artículo 853 del Estatuto Tributario, fija unas facultades mas no, los elementos propios que dan lugar o no a la obtención de una solicitud de devolución, su mal interpretación ha llevado a que la DIAN retenga los saldos a favor apoyándose en la discrecionalidad, y sobre esta situación, el Consejo de Estado a determinado que la administración no puede inadmitir ni rechazar solicitudes de devolución por causales diferentes a las señaladas en el artículo 857 del Estatuto Tributario²⁸.

Siendo así y con el propósito de evitar la discrecionalidad se propone una nueva redacción para el artículo 853 del Estatuto Tributario así: *“Corresponde al jefe de la unidad de devoluciones o de la unidad de recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o inadmitir las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este Título.”*

Lo anterior, nos lleva a detenernos a lo dispuesto en el artículo 857 del Estatuto Tributario, el cual, a pesar de tener unas causales claramente señaladas para inadmitir las devoluciones ha sido objeto de discrecionalidad por parte de la administración en algunos casos al momento de aplicarlas y a continuación observaremos por qué:

“Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:

- 1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580 y 650-1.*
- 2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.*
- 3. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.*
- 4. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.”*

28 Sentencia del 7 de julio de 2022, Exp. 25543, CP. Milton Chaves García, actor: Assist Card de Colombia Ltda.

- La primera discrecionalidad que se presenta es con el encabezado, cuando el artículo señala que “deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas...”, la administración ha justificado los inadmisorios por fuera del término señalado en el artículo 858 del Estatuto Tributario (15 días) por cuanto el artículo 857 señala que deberán inadmitirse dentro del proceso para resolverlas (50 días), lo cual es una lectura errónea, es claro que esa no es la intención del artículo y en todo caso, el artículo 858 del Estatuto Tributario es una norma posterior que debe cumplirse.
- La primera causal señala que cuando una declaración se tenga como no presentada, lo cual es necesario, es lógico, no es posible realizar una devolución sobre una declaración sin efectos legales, sin embargo, para que las declaraciones se tengan como no presentadas por las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario debe existir previamente un acto administrativo, sin embargo, la simple causal se ha convertido en razón suficiente para inadmitir las solicitudes con este argumento, convirtiendo el auto inadmisorio en un acto administrativo, configurando una posible extralimitación. La sala, ha reiterado en su jurisprudencia que el proceso de devoluciones no es un proceso de determinación sino de formalidades en el que no se aplican aspectos sustanciales²⁹.
- Aunado con lo anterior, la causal que se refiere al error aritmético es inaplicable hoy en día, por cuanto el cálculo del denuncia rentístico ya es automático, esta causal, hacía referencia a las declaraciones que se presentaban de manera litográfica, las cuales desaparecieron en el año 2012, sin embargo, esta causal ha sido utilizada por la DIAN para inadmitir o “negar”, por el cálculo de sanciones o la determinación de proporcionalidades, situaciones que no competen a devoluciones sino a fiscalización por cuanto implica la modificación de la declaración tributaria, frente a lo cual también la sala se ha pronunciado señalando que: *“la DIAN carece de competencia para rechazar una solicitud de devolución con fundamento en aspectos sustanciales que impliquen la modificación de la declaración tributaria en la cual se sustenta o que exijan del contribuyente explicaciones que son propias de un proceso de determinación oficial y no del trámite de devoluciones, que es eminentemente formal”*³⁰
- La otra causal de inadmisión y tal vez la que mayor discrecionalidad a presentado es la que se refiere al cumplimiento de requisitos formales,

29 Sentencias del 25 de febrero de 2021, exp. 23464, CP Stella Jeannette Carvajal Basto y del 7 de mayo de 2020, exp. 22842, CP Julio Roberto Piza Rodríguez

30 Sentencia del 13 de marzo de 2008, exp. 16058 C.P. Ligia López Díaz

en teoría, se supondría que los requisitos formales son netamente los relacionados en el Decreto Único Tributario en el artículo 1.6.1.21.13 en adelante, sin embargo, esta redacción tan abierta a dado lugar a que se inadmita por cualquier situación que la administración tributaria catalogue como requisito formal y en algunos casos, como los expuestos en días recientes en diferentes medios de comunicación, ha servido para que la administración no realice devoluciones e inadmita “porque ajá” en los últimos días del año para cumplir con las metas de recaudo. En ese sentido, se hace necesario delimitar el alcance de requisitos formales, señalando expresamente que los requisitos formales deben estar fundamentados en las disposiciones normativas y dentro de las facultades del área de devoluciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, se propone modificar el inciso referente a las causales de inadmisión así:

“Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse dentro del término establecido en el artículo 858 del presente Estatuto cuando se dé alguna de las siguientes causales:

- 1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580 previa emisión del acto administrativo mediante el cual se determina que la declaración no ha sido presentada.*
- 2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales establecidos en la reglamentación dispuesta para el proceso de devoluciones, bajo ninguna circunstancia se podrá inadmitir con esta causal sobre situaciones que no están contempladas en los requisitos formales legalmente reglamentados.*
- 3. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.”*

Seguramente, estas modificaciones permitirán una mayor coherencia en la toma de decisiones por parte de la administración en el proceso y eliminará en gran parte la discrecionalidad que ha excedido las facultades del área de devoluciones por mucho tiempo, en el entendido que, la norma modificada aclara el proceso para los contribuyentes, delimita las actuaciones de los funcionarios y al mismo tiempo se convierte en un blindaje para que los funcionarios puedan actuar, definir, aprobar y resolver con tranquilidad.

LA CONTABILIDAD IN-SOSTENIBLE

Por:

CARLOS MARIO TAPIAS AGUDELO

Contador público, CEO corticas y al palo

La Ley de Financiamiento radicada el 10 de septiembre de 2024 tiene como objetivo es generar condiciones favorables para la reactivación económica y garantizar los recursos faltantes para la transformación social del país y pretende una proyección de recaudo de \$12 billones. Con base a esta ley el director del Departamento Nacional de Planeación (DNP), Alexander López Maya, reiteró el compromiso del Gobierno para garantizar que Colombia avance hacia la **justicia social y la protección de la vida**. Esta propuesta toca varios temas, entre ellos el de SOSTENIBILIDAD, de auge por estos tiempos y tema que toca a los contadores quienes deben aportar sobre el tema; ojalá el gremio logre ser escuchado con el fin de aportar un granito de arena en aras de ayudar al crecimiento de las empresas y del país. Pero esto no es un tema de ahora, es un tema que se perdió en el tiempo y ahora se quiere recuperar, por eso recordaremos un poco de historia, para entender por qué llegamos a esto.

Quienes tuvimos la fortuna de vivir la década de los años 80´s, afirmamos que fueron los mejores años para el mundo de las artes, la música, el cine, la televisión y hasta los deportes. Para sobresalir en esas áreas (incluso en las diferentes profesiones) había que ser realmente bueno, talentoso y con las habilidades específicas requeridas; no había cantante desafinado ni ayudas para cantar, el músico era eso, músico, en toda la extensión de la palabra y el actor igual. Las familias eran la base de la sociedad (como siempre lo ha sido), con el constante de ser llenas de principios y valores. Aunque el crimen siempre ha existido, nunca estuvo en los principios familiares y en esta gloriosa década para muchos también fue el comienzo del fin en Colombia de la familia como tal, de los valores, la ética y muchos principios que siempre identificaron a los hombres buenos. En esta década se infiltró en la sociedad colombiana el narcotráfico y ya nada volvió a ser igual. La década de los 90´s y siguientes lo pagaría y quizá pasarán siglos y no volveremos a esas bases de otrora.

Los años 90´s recibieron el legado de los 80's, en el mundo, por ejemplo, empezaron a verse más los computadores y el celular con herramienta

indispensable; hubo la gran caída bursátil en 1987 que afectó a todo el mundo, la caída del muro de Berlín en 1989 ayudado por el incidente en 1986 de Chernóbil y que derivó el inicio del declive y final de la U.R.S.S comenzando con esto a regir el capitalismo en casi todo el mundo. En Colombia la población entre 1980 a 1990 aumentó un 25%, pasando de 26 millones a 32.6 millones de habitantes, recordando que esta nueva década recibió las secuelas de un golpe a la justicia cuando en 1985 un grupo guerrillero se tomó el palacio de justicia, sabiendo el fin de ese acontecimiento; todo lo anterior que sucedió en el país nos lleva a una cantidad de reformas unidas al comienzo de la apertura económica de 1990 en donde también aparece la ley 50 con temas laborales, la ley 43 de 1990 que reglamentó el ejercicio contable, en 1991 la constitución política que cambió todo y aún sigue vigente y que a consideración de muchos terminó por sepultar los principios y valores que analizaremos más adelante, la ley 100 de 1993 con la que comienzan la seguridad social privada y en 1994 empiezan a regir nuevos marcos normativos contables con el decreto 1649 de 1993 y el nefasto decreto 2650 del mismo año.

Las reformas no llegan solas, los cambios sociales las provocan y debemos adecuarnos a ellas, pero las leyes fueron utilizadas por una sociedad que ya había perdido sus valores y empezó a aplicarla a su conveniencia creyendo que el principal valor era el dinero y no la persona y acentuando el refrán que dice: “se tiró en la baticia de cuadros”. En ese momento se pierde el valor por la vida dándole precio a las personas y en donde el narcotráfico manda, el sector político pierde el norte, el asesino y criminal no se juzga y las leyes para ellos murieron aquel 6 de noviembre de 1985. Como el dinero mandaba (y aún manda), pues con lo compra todo, cualquiera puede ser artista, futbolista y profesional, premisa que aún está en vigencia. Afortunadamente no todo está perdido en esta sociedad y aún quedan pocas familias que conservan valores y tradiciones y siguen dando ciudadanos ejemplares, que saben cuál es su rol como profesional y que hoy en día algunos siguen esos caminos; pero el daño ya está hecho, derechos como la educación y la salud se volvieron de pésima calidad y la primera nos llevó a una generación de profesionales con falencias y falta de ética.

Todos estos antecedentes son necesarios recordarlos para poder hablar de un tema que toca la contabilidad, la sociedad y al mundo: La sostenibilidad. Antes de los años 90´s las personas sabíamos que no debíamos arrojar basura al piso, los trabajadores de las empresas recolectoras reciclaban sabiendo que nunca iba comida o desechos orgánicos (esta no se desechaba tan fácilmente), había animales para alimentar y las mascotas eran mascotas sin sufrir por el

tipo de comida, ni por la pólvora y sin cambiar su estilo de vida ni dañar su hábitat. Tirar basuras al piso es un problema de principios ¿no creen? Igual sucedía con las empresas, cuidaban el entorno social y ambiental, no eran tan contaminadoras, recordando que no existía la basura tóxica de ahora, pilas, equipos de cómputo, celulares etc., e incluso la definición de contabilidad traía ese contexto, descrita en una construcción de los autores con base en el texto de Jorge Túa Pereda “La evolución de la contabilidad a través de sus definiciones”.

“La contabilidad es la ciencia social, encargada de estudiar, con la ayuda de sistemas de información cuantitativa y cualitativa, tanto el comportamiento económico entre los seres humanos, como el impacto que éste tiene en la sociedad.”

La contaduría era considerada una ciencia social, no una ciencia exacta y esta definición era aplicada a cabalidad; en el contexto actual la contaduría pública ayuda a que las empresas crezcan económicamente, perduren en el tiempo y ayuden a tener un impacto positivo con la sociedad y el sector en que se ubican. Es de importancia recordar que la contabilidad es financiera (no tributaria) y por medio de esta se logra ayudar a las empresas a obtener utilidades que derivan en mayor inversión, mayores impuestos y ojalá mayor reinversión en la sociedad. Muchas empresas han mejorado el lugar donde estaban localizadas, promoviendo la creación de vías de acceso, empleo a personas del sector y dinamizando esa economía (esto es sostenibilidad); sin embargo, los valores siguen perdidos, se abandonaron los aspectos cualitativos, por no decir los humanos, el Estado “metió la mano” y empresario empezó tener sólo en su cabeza el signo pesos. Esto como secuela de una larga época entre 1990 y el 2022 en la cual van creadas 21 reformas tributarias (sin contar reformas de otro tipo) y la ya radicada la 22° bajo el nombre de “ley de financiamiento”. Solo en los años 90 ´s hubo cuatro reformas, recordando que en 1992 nace la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dian. Con esta entidad se regula el tema de impuestos en donde se “mete la mano” de nuevo con más impuestos y más trabas al crecimiento de las empresas, buscando dinero para gastar en unos gobiernos cada vez más corruptos. Los profesionales se gradúan para buscar dinero, las profesiones se volvieron negocios, la salud, la educación, la ingeniería, la contaduría etc., se volvieron negocio.

LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA SOCIAL NO PODRÍA ESTAR AL MARGEN DE LO QUE SUCEDÍA, PERO PARECE QUE HASTA EL SIGNIFICADO DE LA PROFESIÓN CAMBIÓ.

EN DEFINITIVA, CAMBIARON LOS VALORES.

Llegando a 1994 empezó a regir un marco normativo contable (decreto 2640) junto con el decreto 2650 (plan de cuentas) el cual estaba muy relacionado a las normas internacionales de contabilidad (NIC) que existían desde 1973, estando en ese momento en plena apertura económica y contaminados por el amor al dinero y la educación decayó tanto que necesitábamos sacar productos buenos y malos. Se iniciaba la era de los contadores graduados con el conocimiento mecánico del plan de cuentas, un digno representante de la profesión, pero sin conocimiento de un análisis situacional de la empresa, pero adoctrinado en la presentación de impuestos y nada más. La profesión se dedicó a eso, a contabilizar, memorizar el PUC y poco a pensar y menos en revisar el impacto en la sociedad como se definía antes esta área. Pero esto les sucedió a todas las profesiones, a los niños de escuela y el bachillerato, ¿por qué creen que los puentes se caen a los 2 meses de inaugurados o porqué los abogados defienden criminales o porqué el congreso legisla a su conveniencia y no la de la sociedad? ¿por qué creen que no se respeta a la autoridad? Y llegó el año 2009 y aquella sostenibilidad de antes, ya había desaparecido.

En el año 2009 sale la ley 1314, la que nos metió en ese enredo de las NIIF y el Estado nos metió eso a la brava y ni ellos estaban preparados como siempre ocurre; las NIIF cambió el chip de la contabilidad, pero en realidad fue que nos recordó algo que ya teníamos y habíamos olvidado: la contabilidad es financiera y no son transacciones. En 2016 sale otra reforma tributaria, diría que más estructural y comienza a hablar sobre las NIIF y sale este artículo:

Art. 21-1. Adicionado Ley 1819 de 2016

*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 del artículo 4 de la ley 1314.**

Es decir, la ley tributaria nos dice que debemos llevar la contabilidad bajo NIIF, pero no para mí, no. Metió la mano en la contabilidad y no la dejó ser su esencia principal; el contador y el empresario piensan más en los impuestos que en las finanzas y este modelo contable, quince años después, sigue sin despegar, no la dejan ser, contabilidad insostenible. Quizá necesitaremos un modelo para

la contabilidad parecido al tributario, castigar, sancionar y cerrar negocios por no llevar contabilidad bajo NIIF como lo hace la Dian con entidades que no facturan o no pagan sus impuestos. Pero tenemos una linda oportunidad con la ley de financiamiento para que la forma de ver la contabilidad financiera cambie y la miren como debe ser, ciencia social. Acá va la explicación:

Ahora sí importa el cambio climático, ahora sí necesitamos empresas sostenibles y que perduren en el tiempo (recordemos la vida antes de los 90's); ahora debemos recuperar valores perdidos y esta ley quiere darles a las empresas incentivos para que sean amigables con el ambiente, incentivos en impuestos. Qué tal si en vez de dar incentivos, permitimos que la contabilidad sea la base sin modificaciones, las empresas que por ejemplo se dediquen a vender e instalar paneles solares; quienes se dediquen a la minería, a la agricultura, tala de árboles etc., se les permita reconocer los desmantelamientos como gastos del período y así asegurar que esas actividades no dañarán el medio ambiente.

Traigamos un ejemplo de un panel solar: Este elemento tiene una vida útil de aproximadamente 25 años, ¿se tiene en cuenta que pasará con él después de eso? Algo igual que una pila, un computador o un celular, es residuo tóxico, si nos vamos a las normas contables, este tipo de activos deberían tener una provisión por desmantelamiento, recordemos el artículo 69 del estatuto tributario:

*Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo, y propiedades de inversión, para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, **así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable**. Adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.*

En las mediciones posteriores de estos activos se mantendrá el costo determinado en el inciso anterior. *Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 de este Estatuto.*

¿Si dejáramos que este tipo de actividad pueda llevar un costo por desmantelamiento y su provisión, con unos cálculos ciertos y válidos, incluso

que la vida útil también sea la misma estimada como deducibles de renta como una forma de incentivar estas actividades?

Con esto se podría decir que la contabilidad financiera recuperaría su esencia y la tributaria dejaría influir en ella y todos contentos. No necesita rebajar tarifas ni otras formas de incentivos; que mejor incentivo que llevar la contabilidad en debida forma y ayudar a la planeación financiera y tributaria de las empresas, que la contabilidad vuelva a ser la ciencia social, encargada de estudiar, con la ayuda de sistemas de información - cuantitativa y cualitativa -, tanto el comportamiento económico entre los seres humanos, como el impacto que éste tiene en la sociedad. Mirémoslo con números:

La empresa X del régimen ordinario decide cambiar de electricidad tradicional a plantas solares, la inversión es de \$500.000 más el 25% en la instalación y montaje hasta quedar lista para su uso:

PPYE COSTO	\$ 500,000,000.00	
PPYE ADECUACIONES	\$ 125,000,000.00	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES/CXP		\$ 625,000,000.00

Estos paneles solares tienen una vida útil de 25 años (estimación para su depreciación) y luego deben ser retirados y eliminado como basura tóxica, el costo de este proceso se estima en \$75.000.000 dentro de 25 años y se calcula como tasa de descuento el IPC del 8% anual.

DESMATELAMIENTO	\$ 75,000,000.00	VALOR FUTURO
TIEMPO	25 años	
IPC	8%	
VALOR PRESENTE	\$ 10,951,342.87	

PPYE (DESMATELAMIENTO)	\$ 10,951,342.87	
PROVISIÓN DESMATELAMIENTO		\$ 10,951,342.87

Este valor \$10.951.342 no es aceptado fiscalmente, es decir, no se puede depreciar. Cada período se hace la tabla de amortización del gasto contra su provisión (un pasivo de pago futuro), para el período uno sería \$10.951.342 x 8% = \$876.107.

GASTO FINANCIERO DESMANTELAMIENTO	\$ 876,107.43	
PROVISIÓN DESMATELAMIENTO		\$ 876,107.43

Este gasto se reconoce con su provisión hasta llegar al año 25 al saldo de \$75.000.000, este gasto como su pasivo, no son aceptados fiscalmente.

Y si ese desmantelamiento actual (\$10.951.342) se permite como base de depreciación con vida útil de 25 años y ese gasto mensual se puede deducir, ¿no sería un incentivo para utilizar este tipo de fuentes y permitir a la contabilidad su existencia?

Ahora supongamos que una empresa como un edificio con cuatro locales por \$1.000.000.000, su idea de negocio es arrendarlos (propiedades de inversión) y decide medirlos a su valor razonable. Recordemos que fiscalmente se deben medir al costo.

PROPIEDAD DE INVERSIÓN	\$ 1,000,000,000.00	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES/CXP		\$ 1,000,000,000.00

Año 1. Los locales se encuentran a un valor de mercado de \$300.000.000 cada uno.

PROPIEDAD DE INVERSIÓN	\$ 200,000,000.00	
INGRESOS POR MEDICIONES AL VR		\$ 200,000,000.00

Los ingresos por mediciones a valor razonable en las propiedades de inversión no son ingresos fiscales, sólo contables, pero afectan a las empresas al calcular la tasa mínima de tributación y esto desincentiva el manejo contable de las mediciones al valor razonable.

¿Qué tal que pudieran ser restadas de la utilidad depurada para calcular la tasa mínima de tributación? Y por último ¿no creen que se podría incentivar el sector de la construcción para arrendamientos de casas o locales? El sector de la construcción jalona la tasa de empleo.

Esperamos que este artículo fuera de su agrado y que la carreta nos despierte un poco de esta contabilidad insostenible.

SISTEMA COMPARADO ARGENTINO Y COLOMBIANO: SEGURIDAD SOCIAL, PARAFISCALIDAD Y CONTROL

Por:

LUCAS ROBERTO FENOGLIETTO

Contador público argentino, Auditor ARCA, Argentina

JOHN JAIRO COTE SALAZAR

Abogado, Economista, Contador público, Auditor DIAN Colombia

1. Introducción

A partir de un análisis comparado de control y fiscalización a los impuestos, Aduanas y seguridad social que Argentina hace a través del ARCA, y su turno Colombia a través de la DIAN y la UGPP, este artículo plantea como propuesta de interés la unión de la UGPP como una dirección de la DIAN. Así, la DIAN con la capacidad técnica, operativa y la experiencia en el control, fiscalización y recaudo, pueda en el corto plazo solucionar los problemas de formalización y cobertura del sistema de seguridad social, parafiscalidad y aportes pensionales.

Para esto, se comenzará de manera concreta y precisa con una exposición del sistema previsional argentino, y seguidamente realizar una descripción de la operatividad que realiza la entidad ARCA como integradora del control y fiscalización de los impuestos, aduanas y seguridad social. Seguidamente se describirá el sistema de seguridad social, parafiscal y de aportes pensionales colombiano para finalizar con un planteamiento de la necesidad de fusionar la UGPP como una dirección de la DIAN.

2. El sistema previsional argentino

El derecho a la seguridad social en Argentina está consagrado en la Constitución Nacional, reformada en 1994, a través del artículo 14 bis,

que establece el derecho de los trabajadores a la protección de la salud, la seguridad social y condiciones laborales dignas. Este artículo es la base para un sistema de seguridad social integral, que ha evolucionado con el tiempo para ofrecer diversas prestaciones, como jubilaciones, pensiones, subsidios por enfermedad y desempleo, y asistencia social. Estos beneficios no solo están destinados a los trabajadores activos, sino también a sus familias y grupos vulnerables, como los jubilados y pensionados.

El sistema previsional argentino está basado en un sistema de reparto, lo que significa que los aportes de los trabajadores activos financian las prestaciones de los jubilados y pensionados. En este sistema, los recursos recaudados de los aportes previsionales no se destinan a una cuenta individual de cada trabajador, sino que se redistribuyen para cubrir las prestaciones de quienes ya se encuentran en el sistema de jubilaciones y pensiones.

El Sistema Único de la Seguridad Social centraliza la administración de las prestaciones sociales, buscando una mayor eficiencia en la gestión de los recursos. Está compuesto por varios subsistemas, cada uno enfocado en un área específica de protección social, entre los que se incluyen:

1. **Sistema Nacional de Jubilaciones y Pensiones:** Está conformado por un “Régimen de Reparto”, esto es, el régimen previsional público en el que los beneficios los otorga el Estado y se financia con un sistema solidario. El sistema tiene por objetivos instituir un régimen jubilatorio que cubra las contingencias de vejez, invalidez y muerte, integrado al Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), que alcance a todas las personas físicas, trabajadores dependientes o cuentapropistas y también personas que, sin ejercer actividades lucrativas, deseen incorporarse voluntariamente al mismo.

Según ANSES, en diciembre de 2023, 6,4 millones de personas recibían prestaciones del SIPA, lo que representa aproximadamente el 14% de la población total del país.

2. **Sistema Nacional del Seguro de Salud:** Su objetivo es proveer el otorgamiento de prestaciones de salud igualitarias, integrales y humanizadas, tendientes a la promoción, protección, recuperación y rehabilitación de la salud, que respondan al mejor nivel de calidad disponible y garanticen a los beneficiarios la obtención del mismo tipo y nivel de prestaciones eliminando toda forma de discriminación en base a un criterio de justicia distributiva.

3. **Régimen Nacional de Obras Sociales:** Son objetivos del régimen brindar prestaciones de salud y otras prestaciones sociales. Requiere de aportes y contribuciones de los trabajadores en relación de dependencia y aportes de los jubilados y pensionados.

En 2023, las Obras Sociales cubrían a cerca de 14 millones de personas, según los informes del Ministerio de Salud de la Nación, lo que equivale a alrededor del 30% de la población argentina.

4. **Aseguradoras de Riesgos del Trabajo:** Su objetivo es el de reducir la siniestralidad laboral a través de la prevención de los riesgos derivados del trabajo, reparar los daños derivados de accidentes de trabajo y de enfermedades profesionales, incluyendo la rehabilitación del trabajador damnificado, promover la recalcificación y la recolocación de los trabajadores damnificados y promover la negociación colectiva laboral para la mejora de las medidas de prevención y de las prestaciones reparadoras.
5. **Sistema de Riesgos del Trabajo:** Protege a los trabajadores frente a accidentes laborales y enfermedades profesionales. A través de este subsistema, los empleadores deben contratar seguros para cubrir los riesgos derivados de la actividad laboral. Las prestaciones incluyen la atención médica, indemnizaciones y pensiones en caso de incapacidad o fallecimiento.

De acuerdo con el entonces Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, en 2022 hubo un total de 46.000 accidentes laborales registrados en Argentina, con un crecimiento en los siniestros que requiere un análisis más profundo para mejorar la prevención en los sectores de alto riesgo.

6. **Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores Agrarios (RENATEA):** Su objetivo es el de crear un Registro de Trabajadores Rurales, cuyo control se realiza mediante una libreta de trabajo que debe poseer en forma obligatoria el trabajador que se desempeña en dichas actividades.
7. **Régimen de Asignaciones Familiares:** Los objetivos de este régimen son los de cubrir en los trabajadores dependientes de menores ingresos, ciertas contingencias emanadas de sus relaciones familiares. A través de asignaciones no remunerativas de montos variables según los casos, ingresos, y zona de residencia del trabajador, otorgados con la finalidad de aportar una ayuda económica ante ciertas circunstancias personales que la requieren.

En 2023, el Sistema de Asignaciones Familiares benefició a más de 5,7 millones de niños y adolescentes, según ANSES, lo que representó un aumento en las asignaciones frente a la inflación y los efectos de la crisis económica.

8. **Seguro de Vida Colectivo Obligatorio:** Este seguro no forma parte del Sistema Único de Seguridad Social (SUSS) sino del Sistema de Cálculo de Obligaciones de la Seguridad Social (SICOSS).
9. **Fondo Nacional de Empleo:** Su objetivo es organizar un sistema eficaz de protección a los trabajadores desocupados. Resultan beneficiarios de sus prestaciones los trabajadores que se encuentren en situación legal de desempleo y disponibles para ocupar un puesto de trabajo adecuado. Se financia mediante una contribución patronal, variable según la situación del empleador y el período al que se refiera, y con una contribución abonada por las empresas de servicios eventuales, a cargo de las mismas.

Según datos del entonces Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, en el primer semestre de 2023, el número de personas que accedieron al seguro de desempleo superó los 160.000 beneficiarios, lo que refleja tanto la efectividad del programa como los desafíos laborales del país.

Continuando con el análisis, uno de los pilares esenciales del Sistema Previsional Argentino es su fiscalización, que busca garantizar la correcta recaudación de los aportes y asegurar que los trabajadores estén debidamente registrados. En este contexto, la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) desempeña un papel central en la fiscalización y control del sistema previsional. ARCA es un organismo clave que centraliza funciones impositivas, aduaneras y previsionales, lo que permite optimizar la gestión y mejorar la eficiencia en la recaudación de los recursos destinados a la seguridad social.

Las principales funciones de ARCA en el ámbito previsional incluyen:

1. **Recaudación de Aportes Previsionales:** Garantiza la correcta recaudación de los aportes al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA).
2. **Control y Fiscalización de la Formalización del Empleo:** Asegura que los trabajadores registrados en las empresas estén debidamente incluidos en el sistema de seguridad social. Esto incluye auditorías en empresas locales y en aquellas involucradas en importaciones y exportaciones.

3. **Prevención de la Evasión Previsional:** Trabaja para prevenir la evasión de aportes, promoviendo una cultura de cumplimiento y detectando irregularidades en la declaración de aportes de los trabajadores.
4. **Cooperación con otros Organismos:** trabaja de manera estrechamente interrelacionada con organismos como la Administración Nacional de la Seguridad Social para fortalecer la eficiencia en la recaudación y asegurar el cumplimiento de las normativas previsionales. Esta cooperación se basa en un enfoque colaborativo, compartiendo información y recursos, lo que permite una actuación más coordinada y efectiva ante los desafíos del sistema de seguridad social. A través de esta sinergia, se optimizan los procesos de verificación y control, promoviendo un marco de cumplimiento más robusto y transparente.

La centralización de funciones en un único organismo como ARCA tiene múltiples beneficios, especialmente en lo que respecta a la fiscalización y la reducción de la evasión. La integración de las funciones impositivas, aduaneras y previsionales permite una gestión más eficiente, facilita el cruce de datos y mejora la transparencia en los procesos de recaudación y control.

Además, la fiscalización eficiente contribuye a la sostenibilidad del sistema, asegurando que los fondos recaudados sean utilizados adecuadamente para financiar las prestaciones sociales y proteger a los sectores más vulnerables de la sociedad.

En resumen, el Sistema Previsional Argentino es un modelo integral que cubre a los trabajadores a través de diversos subsistemas especializados en la protección social. La función de fiscalización, liderada por ARCA, es clave para garantizar la eficiencia, transparencia y sostenibilidad del sistema, permitiendo que los recursos destinados a la seguridad social sean recaudados y distribuidos de manera justa y equitativa, asegurando el bienestar de todos los trabajadores y sus familias.

3. El sistema de seguridad social en Colombia

Con la reforma al sistema de seguridad social en Colombia, mediante la Ley 100 de 1993 se creó “El sistema de seguridad social integral”. Esta ley tan fuertemente criticada en este país, ha surtido un proceso de cubrimiento a la población que dice garantizar el acceso a servicios esenciales de salud y riesgos laborales en todo el Estado. Los aportes parafiscales son un conjunto

de pagos que deben realizar las empresas y empleadores al SENA, ICBF y cajas de compensación familiar, por cada empleado que tengan, con la finalidad financiar actividades sociales que presta el estado por intermedio de estas entidades. De otra parte, está el pago de los aportes obligatorios a sistema pensional por parte de empleadores y trabajadores en virtud de su relación laboral, así como los que de manera independiente cada persona puede realizar. A continuación detallaremos, en este apartado, cómo están estructurado estos sistemas y cómo las entidades de control realizan la vigilancia y fiscalización.

a) El Sistema de Salud: Regímenes Contributivo y Subsidiado

El Estado colombiano cuenta con un sistema de salud basado en dos regímenes principales a saber: Régimen Contributivo y Régimen Subsidiado. El primero, régimen contributivo se encuentra financiado por las contribuciones que hacen los empleadores y trabajadores dentro del marco de su relación laboral. En esta, los empleadores contribuyen con un 8.5% sobre la base del salario de los trabajadores, mientras que los trabajadores aportan con un 4% sobre su salario. Debe indicarse que el artículo 114-1 del Estatuto Tributario establece que los empleadores están exentos de realizar el pago del 8% por los trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos mensuales; y si es un empleador persona natural, está exento de este aporte siempre que tenga contratado al menos dos empleados. En todo caso, estos empleadores exonerados de su aporte, deben descontar al trabajador el 4% y realizar el pago.

De otra parte, están los trabajadores independientes quienes también deben realizar los aportes en salud, en función de sus ingresos, siendo este porcentaje igual a 12.5%. La afiliación y pago al sistema de seguridad social es responsabilidad del trabajador independiente y este debe realizar este pago sobre una base de cotización del 40% de los ingresos mensualizados, que en todo caso no puede ser inferior a un salario mínimo ni superior a 25 salarios legales mínimos vigentes.

De manera explicativa, si un trabajador independiente percibe ingresos mensuales de X pesos, este obtendrá el factor del 40% de X, y sobre ese resultado hará el pago del 12.5% al sistema de salud. Pago que en todo caso no debe superar la base de 25 salarios legales mínimos vigentes.

El segundo es el Régimen Subsidiado, que cubre a las personas sin capacidad de pago y que se encuentra financiado por recursos públicos y las transferencias del régimen contributivo. Este régimen está enfocado

en garantizar el acceso a servicios de salud para las poblaciones más vulnerables y quienes no tienen la manera de realizar de manera contributiva este aporte. La afiliación se realiza a través del Sistema de Identificación de Potenciales Beneficiarios de Programas Sociales, denominado SISBÉN y quien encuentra para cada beneficiario un nivel de categorización basado en una metodología que clasifica a las personas y familias según su situación socioeconómica, para determinar su elegibilidad en este régimen.

Ahora bien, el puntaje que el SISBÉN asigna a cada persona está basado en variables como ingresos, calidad de vivienda, nivel educativo, y acceso a servicios públicos. De esta manera clasifica a las personas en cuatro grupos: A, B, C y D, siendo los grupos A y B los que tienen prioridad para acceder al régimen subsidiado. Así, una vez clasificada, la persona puede inscribirse en una EPS del régimen subsidiado, la cual gestiona su atención médica y donde los beneficiarios tienen acceso a los mismos servicios y medicamentos que el régimen contributivo, incluyendo atención preventiva, consultas médicas, hospitalización y tratamientos de complejidad.

Debe señalarse que el régimen subsidiado se financia con i) los recursos del Sistema General de Participaciones SGP, que son Fondos transferidos por el gobierno nacional a las entidades territoriales; ii) con subsidios cruzados que son los recursos provenientes del régimen contributivo y iii) con otros recursos públicos que son fondos del presupuesto nacional o territoriales. Ambos regímenes, el contributivo y subsidiado, están articulados bajo el modelo de aseguramiento en salud y el acceso a los servicios que se realiza a través de las Entidades Promotoras de Salud EPS, como contratantes de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, IPS, estas últimas quienes son las encargadas de dar la atención a los usuarios.

b) El Pago de Riesgos Laborales

El sistema de riesgos laborales colombiano tiene por objeto proteger a los trabajadores frente a accidentes y enfermedades relacionados con su actividad laboral. Este sistema es obligatorio para todos los empleadores y trabajadores, quienes deben afiliarse a una Administradora de Riesgos Laborales ARL. Los aportes a las entidades de riesgos laborales varían según la clasificación de riesgo de la actividad que realiza el trabajador y con un piso y un techo de aporte del 0,522% al 6.960% sobre el salario mensual. Este aporte es pagado en su totalidad por el empleador, con el objeto de que las ARL se encarguen de cubrir gastos médicos e incapacidades por enfermedades laborales y las pensiones en caso de invalidez o muerte por causa laboral.

c) **Aportes Parafiscales**

Los aportes parafiscales son contribuciones que los empleadores deben pagar al 100% para financiar programas de bienestar social, educación y empleo. Dentro de este paquete de pagos están los aportes que se deben realizar a las cajas de compensación familiar con una tarifa del 4% sobre el salario de cada trabajador. Estas Cajas de Compensación, a cambio, presentan un paquete de beneficios para los trabajadores como son los subsidios escolares para los hijos, subsidios de vivienda, programas educativos y recreativos, sitios de descanso y recreación y otros programas sociales, todos estos vigilados por la superintendencia de subsidio familiar.

El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF es otra entidad a quien se debe realizar el pago por parte de los empleadores a una tarifa del 3% sobre el salario del trabajador. Este instituto tiene como funciones proteger a los niños, niñas y adolescentes. Brinda atención a los menores de edad en situación de vulneración de sus derechos y diseña planes y programas en diversas modalidades para restablecer los derechos del menor. También da cumplimiento a las órdenes judiciales asignadas para dar estas garantías y brinda asistencia y asesoría a las familias

La tercera entidad, y ultima, que conforma el conjunto de parafiscales es el Servicio Nacional de Aprendizaje SENA. A esta entidad los empleadores deben aportar el 2% sobre el salario del trabajador. El SENA tiene por objeto desarrollar y ejecutar programas de formación técnica y profesional integral, en coordinación y en función de las necesidades sociales y del sector productivo, así como crear y administrar un sistema de información sobre oferta y demanda laboral, entre otras, con carácter de gratuidad para los beneficiarios.

El mismo artículo 114-1 del Estatuto Tributario exonera del pago de los aportes parafiscales correspondientes al SENA 2% y al ICBF 3% a los empleadores por los trabajadores que devenguen menos de diez salarios legales mínimos mensuales. Esta misma exoneración aplica a los empleadores que sean personas naturales pero que tengan contratados al menos dos empleados. Así las cosas, estos empleadores solo pagan el aporte parafiscal del 4% correspondiente a las cajas de compensación familiar.

d) **Aportes Pensionales.**

El sistema de aportes pensionales en Colombia está diseñado para garantizar que los trabajadores dependientes o independientes puedan

acceder a una pensión al momento de cumplir los requisitos de edad y semanas cotizadas. Estas cotizaciones están reguladas por la Ley 100 de 1993, hoy con la expedición de la Ley 2381 de 2024 se reformó el sistema pensional y que entrara en vigencia el 1 de julio de 2025.

Como se encuentra actualmente, los pagos de aportes pensionales son compartidos entre empleadores y trabajadores o asumidos completamente por el trabajador independiente. Las cotizaciones al sistema de pensiones se calculan como porcentaje del Ingreso Base de Cotización IBC, que corresponde al salario mensual del trabajador. Este aporte es del 16% sobre el salario del trabajador y esta soportado: i) por el aporte que realiza el empleador igual al 12% sobre el salario del trabajador y ii) el 4% que paga el trabajador. El trabajador independiente realiza el pago total del 16%.

Los aportes en pensionales se realizan a dos regímenes: el Régimen de Ahorro Individual y el Régimen de Prima Media. El régimen de prima media RPM es administrado por Colpensiones, que utiliza un modelo de reparto simple. Aquí los aportes se destinan a un fondo común y las pensiones se pagan con los aportes de los cotizantes activos. El Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad RAIS, es administrado por los fondos privados de pensiones, aquí los aportes se acumulan en una cuenta individual del trabajador y generan rendimientos, encontrando que las pensiones dependen del monto acumulado en la cuenta y de las rentabilidades obtenidas.

Ahora bien, los requisitos para Acceder a la Pensión en el Régimen de Prima Media son tener Edad de 57 años para mujeres y de 62 para hombres y se debe contar mínimo con 1.300 semanas cotizadas, lo que equivalente a 25 años de aportes. En el Régimen de Ahorro Individual se requiere las mismas edades, se debe contar con mínimo 1.150 semanas cotizadas y esta no será inferior en ningún caso al salario mínimo.

e) **Control del pago de Aportes y Parafiscales**

En Colombia los aportes se deben pagar en periodos mensuales, a través de la afiliación y reporte que debe hacer los empleadores por sus trabajadores; y en caso de los trabajadores independientes, lo deben realizar ellos mismos. Esta afiliación y pago se hace mediante la denominada Planilla Integrada de Liquidación de Aportes PILA. Ahora bien, existen varias entidades que vigilan, controlan y fiscalizan las afiliaciones y pagos, así como el funcionamiento de estas, así:

- La Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales UGPP supervisa el cumplimiento de las cotizaciones y aportes a la seguridad social y pensional, imponiendo sanciones a quienes omitan pagos o los realicen de manera incorrecta.
- Superintendencia Nacional de Salud, Supersalud, Vigila a las EPS y demás entidades del sistema de salud en el cumplimiento de su labor misional.
- Ministerio del Trabajo supervisa el cumplimiento de las normas laborales y sobre riesgos laborales y parafiscales.

f) La integración de la UGPP como una Dirección de la DIAN

En junio de 1993 nace la DIAN mediante la fusión de la dirección de impuestos nacionales DIN y la dirección de aduanas nacionales DAN. Después de 30 años, con todo el proceso formación en capital humano, desarrollo tecnológico y la experiencia adquirida, esta entidad 100% técnica en la ejecución de su objeto, ha mostrado año tras año el aumento en el recaudo y el control a la evasión. Actualmente mediante su universo electrónico, su máxima, la factura electrónica de venta, controla en grado la elusión, evasión y el contrabando.

Argentina, como caso de ejemplo, igual que otros tantos países, encuentran en una sola entidad gubernamental quien realice el control y fiscalización a los impuestos, aduanas y aportes sociales. No tiene sentido que en un Estado con una entidad como la DIAN se desaprovechen sus recursos sobre todo con la carga social que esto representa. ¿debemos esperar 30 años para que una entidad como la UGPP cobre la experiencia y capital para hacer lo que hoy mismo puede lograr la DIAN?

La respuesta es sin lugar a dudas, No. Como vimos, son varias las entidades que deben realizar el control a estos sistemas, así como que estas deben solicitar a la DIAN cruce de información para cumplir en parte su objeto misional. La DIAN no solo ostenta capacidad y experiencia sino el dinamismo que requiere la fiscalización de los recursos en el escenario de economías rápidas y globalizadas. Nuevamente, el universo electrónico es su gran herramienta que en menos de 4 años ya esta dando resultados y las muestras del control a corto y mediano plazo de manera tangible en la lucha contra los delitos fiscales.

Quizá la idea de pensar la UGPP como una dirección de la DIAN pueda no ser atractiva para número de sectores; pero, si una observación detenida

y con la responsabilidad que el país requiere, muestra que este es el camino de trayectoria inmediata para hacer efectivo los cambios que el contexto económico y las reformas a los sistemas de salud y pensión que se requieren para cumplir con lo que se tiene prometido.

Esta es la gran apuesta que en materia de control y fiscalización a los aportes a seguridad social y parafiscal en Colombia debe pensar el legislador. Este es el momento justo que presenta la necesidad y en el cual se tienen las herramientas para dar el paso al camino de la formalización. Esta fusión de la UGPP a la DIAN no avizora mayores traumatismos mas que los ajustes propios, y la integración las experiencias que ambas entidades encuentran. La ganancia para toda una sociedad es el resultado, como se dijo, desde el corto plazo. Las experiencias internacionales están sobre la mesa y la muestra de los resultados de esto mismo lo presenta la DIAN desde el momento la unión de los impuestos y las aduanas.

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL: HERRAMIENTA CLAVE PARA COMBATIR LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Por:

ANDERSON MORA MÉNDEZ

Contador Público, Magister Fiscalidad Internacional

Resumen

La globalización ha impulsado la necesidad de un marco sólido de fiscalidad internacional para combatir el fraude y la evasión fiscal, y garantizar un recaudo eficiente en todas las jurisdicciones. Si bien se han implementado medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales para enfrentar problemas como la doble imposición, estas aún no son suficientes para controlar de manera efectiva la evasión fiscal y el manejo ilegal de capitales. Factores como la soberanía nacional, las diferencias normativas y las limitaciones de las organizaciones internacionales complican este reto. Sin embargo, iniciativas como el **FATCA** han consolidado el intercambio automático de información fiscal, lo que ha sido adoptado por organismos como la UE y la OCDE, convirtiéndose en un estándar global que mejora la cooperación fiscal internacional.

1. Introducción

El fraude fiscal, especialmente la evasión y elusión de impuestos, es un problema global que ha crecido con la globalización y el avance de las tecnologías de la información. Este fenómeno, junto con la competencia fiscal agresiva de ciertos países, ha permitido la deslocalización de empresas hacia territorios con beneficios fiscales, lo que debilita los sistemas tributarios internacionales. A pesar de los esfuerzos de los Estados y organismos internacionales, la coordinación efectiva para combatir la evasión fiscal sigue siendo limitada, especialmente en territorios de baja o nula imposición que practican competencia fiscal dañina.

La globalización ha impulsado la creación de mecanismos internacionales para limitar el fraude fiscal, como el intercambio de información entre

administraciones tributarias. Sin embargo, las políticas actuales presentan limitaciones para erradicar las jurisdicciones offshore y la evasión fiscal. Iniciativas como FATCA han sido clave para impulsar un nuevo estándar global de transparencia fiscal, pero aún existen desafíos para adaptar estas medidas a nivel mundial.

Este artículo examina cómo el intercambio de información fiscal se ha convertido en una herramienta clave para combatir la evasión fiscal en el comercio internacional. A través de mecanismos unilaterales, bilaterales y multilaterales como el **Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)** y las iniciativas de la **OCDE**, se han logrado avances significativos en la detección y prevención de la evasión fiscal.

Los objetivos del artículo incluyen analizar las regulaciones internacionales sobre intercambio de información fiscal, evaluar la eficacia de estas herramientas, e identificar las principales formas de evasión fiscal en el comercio internacional, con especial enfoque en casos específicos de evasión y su combate mediante la cooperación fiscal internacional.

2. Contexto de la evasión fiscal internacional

La evasión fiscal internacional ha sido un problema persistente para los gobiernos, con grandes pérdidas en los ingresos fiscales. De acuerdo con estimaciones, una porción significativa de la riqueza global está ubicada en jurisdicciones de baja o nula imposición, lo que reduce la capacidad de los países para recaudar impuestos de manera justa y eficiente. Las multinacionales y los contribuyentes de alto patrimonio son quienes más se benefician de estos mecanismos, utilizando estructuras societarias complejas para transferir ganancias a estos territorios.

El auge de la economía digital y la creciente globalización han facilitado aún más estas prácticas evasivas. Sin embargo, el intercambio de información fiscal ha surgido como una herramienta poderosa para contrarrestar este fenómeno.

3. Jurisdicciones OFFSHORE y competencia fiscal

Las jurisdicciones de baja imposición o paraísos fiscales son territorios que, a través de sistemas fiscales flexibles y falta de transparencia, permiten a las

empresas y personas físicas ocultar activos y evitar el pago de impuestos; estos territorios, comúnmente denominados centros financieros offshore, ofrecen ventajas tales como baja o nula tributación, secreto bancario y normativas mercantiles laxas, atrayendo así grandes flujos de capital que buscan minimizar las cargas tributarias.

Desde el siglo XIX, y particularmente en la era post-Segunda Guerra Mundial, estas jurisdicciones han jugado un papel clave en la evasión fiscal global. Países como Suiza, Luxemburgo, y territorios como las Islas Vírgenes Británicas y las Islas Caimán, son ejemplos de cómo se han creado estructuras financieras que permiten la evasión fiscal a gran escala.

4. Impacto global y competencia fiscal internacional

La competencia fiscal, impulsada por la oferta de regímenes preferenciales en estas jurisdicciones, ha llevado a que muchos países pierdan una porción significativa de su base impositiva. Las multinacionales, en busca de optimizar sus beneficios, aprovechan estos regímenes para reducir artificialmente sus impuestos. Esto no solo afecta a los países desarrollados, sino que también tiene un impacto devastador en las economías en desarrollo, que dependen en gran medida de los ingresos fiscales para financiar servicios públicos esenciales.

El Foro de Estabilidad Financiera (FSF) y la OCDE han señalado repetidamente los riesgos de esta competencia fiscal dañina, argumentando que socava la equidad fiscal y distorsiona el comercio internacional.

5. Mecanismos internacionales para combatir la evasión fiscal

Ante la creciente evasión fiscal, organismos internacionales como la **OCDE** y el **FMI** han desarrollado una serie de mecanismos para intentar frenar esta tendencia. La iniciativa más destacada ha sido la implementación del intercambio automático de información fiscal, bajo acuerdos como **FATCA**, que obligan a las instituciones financieras a compartir información sobre cuentas de contribuyentes con las autoridades fiscales de otros países.

Además, el plan de acción **BEPS** (Base Erosion and Profit Shifting) de la **OCDE** ha sido un esfuerzo integral para abordar la erosión de las bases fiscales y la

transferencia de beneficios, enfocándose en cerrar las lagunas legales que permiten a las empresas multinacionales evitar impuestos. Sin embargo, aún existen desafíos significativos en la implementación efectiva de estos mecanismos, especialmente en jurisdicciones que se resisten a cooperar.

6. El papel de FATCA y la OCDE

El FATCA por parte de los Estados Unidos, obliga a las instituciones financieras extranjeras a reportar información sobre las cuentas de ciudadanos estadounidenses. FATCA no solo ha fortalecido la cooperación entre las autoridades fiscales, sino que ha sido adoptado como modelo para nuevas regulaciones globales sobre transparencia.

A nivel multilateral, la **OCDE** ha desarrollado el **Estándar Común de Reporte (CRS)**, que permite a los países intercambiar automáticamente información fiscal de manera eficiente. El CRS se ha convertido en una herramienta fundamental para combatir la evasión fiscal internacional, ofreciendo un marco estandarizado que promueve la cooperación entre las jurisdicciones.

7. Resultados y Efectividad del Intercambio de Información

El intercambio de información fiscal ha demostrado ser efectivo en varias áreas clave:

1. **Detección de cuentas offshore:** A través de la cooperación internacional, se ha logrado detectar cuentas no declaradas en paraísos fiscales, lo que ha incrementado la recaudación de impuestos y ha desalentado el uso de estas jurisdicciones para fines evasivos.
2. **Reducción del secreto bancario:** Jurisdicciones que históricamente ofrecían altos niveles de confidencialidad bancaria han sido forzadas a adaptarse a los estándares internacionales de transparencia.
3. **Mayor cooperación internacional:** Iniciativas como el **Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información** han permitido la coordinación efectiva entre países, reduciendo las oportunidades para la evasión.

Desafíos y Oportunidades Futuras

A pesar de los avances, la lucha contra la evasión fiscal sigue enfrentando desafíos. El principal obstáculo es la resistencia de algunas jurisdicciones a implementar plenamente las normativas internacionales, lo que crea “brechas” en el sistema global de control fiscal. Además, la digitalización de la economía ha dado lugar a nuevas formas de evasión que los mecanismos tradicionales no logran abordar completamente.

Sin embargo, el futuro de la fiscalidad internacional parece prometedor. Las medidas adoptadas por la **OCDE** y otras organizaciones internacionales han demostrado que es posible construir un marco más justo y eficiente, que no solo permita la recaudación adecuada de impuestos, sino que también promueva la equidad tributaria entre las diferentes jurisdicciones.

8. Conclusiones

El intercambio de información fiscal se ha consolidado como una herramienta imprescindible en la lucha contra la evasión fiscal internacional. Iniciativas como FATCA y el CRS han permitido avances significativos, pero la cooperación y la adaptación de las políticas fiscales internas de los países son esenciales para que estas medidas sean efectivas a largo plazo.

En un mundo cada vez más interconectado, el futuro de la fiscalidad internacional dependerá de la capacidad de los países para colaborar y cerrar las brechas que permiten la evasión fiscal. Las perspectivas son positivas, y los esfuerzos globales en torno a la transparencia y la justicia fiscal prometen un sistema tributario más equitativo.

CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EJEMPLO DE COMPLEJIDAD NORMATIVA Y LA POCA INFORMACIÓN PARA EL CUMPLIMIENTO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

Por:

JUAN FELIPE ARENAS GONZÁLEZ

Contador Público, CEO ADC

El sistema tributario nacional cuenta con la posibilidad de que las personas puedan participar de manera conjunta en un negocio sobre el cual ambos tiene interés y con mayor importancia necesitan capacidades del otro para poder ejecutar aquello solicitado en la transacción, este es el ejemplo de las uniones temporales como ocurre en el negocio de la construcción por contratación estatal en la cual diversas compañías con la capacidad de sacar adelante un proyecto se unen para ejecutar el mismo pero este modelo de contratos se ha venido utilizando de una manera poco ética en la cual los prestadores de servicios pasan a participar por los ingresos de la sociedad toda vez que con esta estrategia evitan en su mayoría obligaciones tributarias como lo puede ser el IVA y la retención. Por lo cual la administración ha impulsado la implementación de algunos medios para regular estos negocios cobijados en la libre configuración negocial de los privados uno de estos es el que encontramos en el artículo 18 del estatuto tributario.

“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 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”

En los últimos años, la administración tributaria ha visto como las medidas han sido burladas en diferentes configuraciones negociales privadas, por lo cual ha intensificado los controles sobre los contratos de colaboración empresarial, en un esfuerzo por garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión tributaria. Sin embargo, la falta de claridad normativa y la complejidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales asociadas a estos contratos han generado grandes desafíos tanto para los empresarios como para los contadores. Entre los aspectos más relevantes se encuentran la implementación del Registro Único de Beneficiarios Finales (RUB) y la incertidumbre sobre la correcta tributación en los contratos de colaboración, lo que ha llevado a la necesidad de realizar un análisis más profundo sobre el uso y regulación de estos acuerdos.

Con la creación del Registro Único de Beneficiarios Finales (RUB), las empresas que participan en contratos de colaboración empresarial, como consorcios o uniones temporales, están obligadas a reportar a sus beneficiarios finales. Este requisito es particularmente importante cuando las estructuras no tienen personería jurídica, lo que coloca la carga del reporte en los

administradores o gestores de dichos contratos. La normativa establece que estos contratos deben ser registrados electrónicamente en el Sistema de Identificación de Estructuras Sin Personería Jurídica (SIESPJ), y cualquier incumplimiento puede resultar en sanciones.

La falta de claridad sobre cómo debe llevarse a cabo este reporte, y sobre qué personas o entidades deben ser incluidas como beneficiarios finales, añade una capa de complejidad para los contadores, quienes deben asegurarse de que la información presentada sea precisa y completa.

Un ejemplo claro de este tipo de contratos son los cines, que trabajan con contratos en cuentas de participación con diferentes casas cinematográficas o distribuidores para cada película. Estos acuerdos, en los que se negocian porcentajes sobre la venta de taquillas, cumplen con las características de un contrato en cuentas de participación: ambas partes contribuyen al negocio, comparten riesgos y llevan una contabilidad conjunta. Sin embargo, la complejidad surge cuando se establece un nuevo contrato para cada película, con diferentes distribuidores, lo que implica que cada uno de estos contratos debe ser registrado de manera individual en el Sistema de Identificación de Estructuras Sin Personería Jurídica (SIESPJ). Este proceso, si bien es necesario para cumplir con las obligaciones fiscales, puede volverse engorroso y difícil de manejar, especialmente cuando se trata de un alto volumen de contratos en un corto periodo de tiempo.

1. Propuesta de oficio o aclaración sin solicitud

La dificultad general se ve agravada debido a que el texto resolutivo que genera la administración tributaria en responsabilidad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) generalmente carece de la información necesaria para tomar decisiones. La obligación de cumplir los deberes formales recae sobre la interpretación de expertos donde solo algunas compañías cuentan con la capacidad de tener dicho personal capacitado para tal fin inmediato, lo cual resulta en el no cumplimiento o la generación de extras expensas no presupuestadas para el cumplimiento del objeto social. La solución de la administración es la emisión de conceptos los cuales requieren la solicitud y estos en muchos casos toman más tiempo del demandado para el cumplimiento de obligaciones sin recaer en sanciones por parte de la misma entidad.

La generación de conceptos anexos que incluyan ejemplificación de casos debería de ser mandatorio en los textos resolutivos, dejando un camino más claro sobre la posición de la administración para la toma de decisiones de todas los contribuyentes sin el requerimiento extra costos que en una generalidad de ocasiones tiene como consecuencia un no cumplimiento satisfactorio de las obligaciones, a su vez esto mejoraría la percepción sobre el objetivo del cumplimiento informado y no de la sanción de carácter recaudatorio que deteriora el relacionamiento crucial con los obligados.

El caso de los contratos en participación genera la ejemplificación precisa de como una práctica general cubierta por la amplia capacidad de la iniciativa privada se regula con objetivos fiscales incrementando los procesos dentro de la labor contable y dificultando el cumplimiento claro debido a la poca claridad expresada en la labor de regular que se le confiere a la administración de impuestos.

La complejidad normativa está en constante incremento y la falta de directrices claras por parte de la administración tributaria junto con ella, lo que han dificultado el trabajo de los contadores, quienes en el caso ejemplificado se ven obligados a interpretar y gestionar contratos de colaboración empresarial en un marco de incertidumbre. Para garantizar el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales, es fundamental que la DIAN adopte un rol más proactivo en la relación con los contribuyentes, brindando información accesible con todas sus implicaciones anticipando una posición que luego de un requerimiento está obligada a emitir, agregando ejemplos prácticos comunes en la generalidad de contribuyentes siendo estos claro conceptos

claros que incluso permitan una interpretación análoga en casos diferentes al ejemplificado.

Este enfoque no solo facilitaría el trabajo de los contadores, reduciendo los costos y riesgos asociados al incumplimiento, sino que también incentivaría un ambiente de confianza y cooperación entre la administración y los contribuyentes. Una administración que actúe de forma más cercana y preventiva fomentaría un cumplimiento más eficiente de las obligaciones, evitando sanciones innecesarias y mejorando la percepción de justicia fiscal en el país.

PROVEEDORES FICTICIOS: RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS, DISCIPLINARIAS Y PENALES

Por:

Carmen Lucia Mora Ochoa

Contador Público, Magister

CEO Tu Asesor Tributario

Los proveedores ficticios representan una de las prácticas más comunes en el ámbito del fraude fiscal y la evasión tributaria. Estos contribuyentes que aparentemente ofrecen bienes o servicios son, en realidad, inexistentes o no operan de manera legítima.

La aparición de proveedores ficticios se ha convertido en un fenómeno preocupante en el ámbito empresarial y tributario. Estos proveedores, que en realidad no existen o no realizan actividades comerciales genuinas, son utilizados por algunas empresas para evadir impuestos, inflar costos y, en última instancia, obtener beneficios económicos de manera ilegal; este fenómeno tiene implicaciones graves que abarcan responsabilidades tributarias, disciplinarias y penales para las empresas y sus representantes.

1. Responsabilidades Tributarias

Desde el punto de vista tributario, las consecuencias de operar con proveedores ficticios son severas. La administración tributaria puede realizar auditorías y detectar diferencias en las declaraciones de impuestos. Si se comprueba la utilización de proveedores ficticios, las empresas enfrentan:

- **Sanciones:** pueden ser significativas y variar según la gravedad de la infracción.
- **Recuperación de Impuestos:** La administración tributaria puede exigir el pago de impuestos no recaudados, lo que representa una carga financiera adicional.

- **Intereses de Mora:** se pueden aplicar intereses de mora sobre las deudas tributarias, aumentando aún más el monto a pagar.

2. Responsabilidades Disciplinarias

Las empresas y sus directivos pueden enfrentar responsabilidades disciplinarias. Esto incluye:

- **Sanciones administrativas:** los directivos de las empresas pueden ser inhabilitados para ejercer funciones en el ámbito empresarial, lo que afecta su carrera profesional.
- **Acciones de regulación:** Las entidades reguladoras pueden imponer sanciones adicionales, como la revocación de licencias o permisos comerciales o la prohibición de participar en licitaciones públicas.

3. Responsabilidades Penales

El uso de proveedores ficticios puede llevar a consecuencias penales serias. Las autoridades pueden considerar esta práctica como un delito de fraude fiscal, lo que puede conllevar:

- **Prisión:** los responsables pueden enfrentar penas de prisión.
- **Registros Criminales:** La condena por delitos fiscales puede resultar en un registro criminal, lo que tiene implicaciones duraderas en la vida personal y profesional de los involucrados.

Por lo anterior surge el interrogante ¿qué puede hacer la DIAN para controlar esta práctica abusiva de determinados personajes y sectores económicos?, en mi postura, la DIAN puede tomar varias acciones para combatir el uso de proveedores ficticios:

- **Auditorías más frecuentes:** Realizar más auditorías a empresas que muestren patrones sospechosos en sus transacciones.
- **Uso de tecnología:** Implementar sistemas de análisis de datos que ayuden a identificar irregularidades en las facturas y proveedores.
- **Colaboración con otras entidades:** Trabajar con otras entidades, para compartir información y fortalecer las investigaciones.

- Campañas de concientización: Informar a las empresas y ciudadanos sobre las consecuencias legales de utilizar proveedores ficticios.
- Verificación de Proveedores: Crear un sistema que permita a las empresas verificar la autenticidad de sus proveedores antes de contratarlos, pues los listados que reposan en la página de la DIAN no están actualizados constantemente.
- Capacitación: Formar a los funcionarios de la DIAN en la detección de fraudes y en la normativa tributaria.
- Protocolos internos en empresas: Promover que las empresas tengan procedimientos claros para verificar a sus proveedores.

Con estas acciones, la DIAN puede ayudar a mantener la integridad del sistema tributario y asegurar un entorno empresarial más justo y transparente. La prevención y detección temprana son clave para evitar las severas repercusiones de esta práctica ilícita, que no solo afecta a las finanzas de una empresa, sino que también pone en riesgo la integridad de sus directivos y empleados.

Seguido, en la actual Ley 863 de 2003 se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, específicamente en su artículo 37 indica:

“ARTÍCULO 37. RECOMPENSAS POR DENUNCIA DE EVASIÓN Y CONTRABANDO. El que denuncie hechos que constituyan inexactitud, aportando pruebas o información concreta que permita liquidar oficialmente los impuestos evadidos y sancionar al infractor, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las costas de fiscalización.

Cuando la denuncia permita establecer contrabando de mercancías, el denunciante tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al tres por ciento (3%) del valor de la mercancía establecido en la diligencia de reconocimiento y avalúo, pagadero con posterioridad a la definición de la situación jurídica de las mercancías.”

Sin embargo, el actual proyecto de reforma tributaria, se pretende:

“ARTÍCULO 37. RECOMPENSAS POR SUMINISTRO DE INFORMACIÓN SOBRE EVASIÓN, ABUSO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS Y CONTRABANDO. El ciudadano que suministre información sobre

hechos irregulares, aportando pruebas concretas de las cuales se establezca una omisión o indebida determinación de impuestos y en consecuencia de ello, se genere un total mayor saldo a pagar en la declaración corregida o presentada, según sea el caso, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al veinte por ciento (20%) del total mayor saldo a pagar que se liquide en la respectiva declaración tributaria, siempre que la citada declaración presentada corregida, según el caso, haya sido pagada en su totalidad.

Para el reconocimiento del pago de que trata el inciso anterior, en la declaración que se corrige o se presente, según el caso, se deberá haber generado un total mayor saldo a pagar, igual o superior a cinco mil 5.000 UVT. Cuando el mayor total saldo a pagar aquí establecido se haya determinado en una Liquidación Oficial, el reconocimiento del pago se realizará una vez se haya ejecutoriado el acto administrativo y sobre el mismo se realice el pago total.

Cuando la información y pruebas de que trata el presente artículo permita establecer contrabando o contrabando de hidrocarburos, el ciudadano que suministre la información tendrá derecho a una recompensa en dinero, equivalente al diez por ciento (10%) del valor de la mercancía establecida en la resolución de decomiso, siempre que el citado valor sea igual o superior a 6.000 UVT.”

Al disminuir el porcentaje de reconocimiento, pasando del 50% de las costas de fiscalización al 20% del mayor saldo a pagar solo cuando la declaración se encuentre paga en su totalidad, además, de que el mayor valor a pagar debe superar 5.000 UVT, de lo contrario no será procedente un reconocimiento económico; así como demás limitantes genera sobre la ciudadana un desestímulo.

El hombre por naturaleza debería de denunciar prácticas de evasión sin esperar reconocimiento económico, pero para nadie es un secreto que, ante la actual situación económica del país, un valor agregado incentivaría y sobre todo ayudaría al recaudo tributario del País, además que en Colombia los índices de evasión rondan en un 6% del PIB según lo indica La República, porcentaje que es bastante alarmante y que para disminuirlo se necesitan de estrategias para combatirlo.

Bajo mi postura establecería porcentajes graduales de acuerdo a las diferentes conductas evasivas, que el reconocimiento se genere por cualquier práctica de evasión demostrable y sustentable.

RESUMEN: PROPUESTAS NORMATIVAS DE REFORMA TRIBUTARIA

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
ARTICULO 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.	ARTÍCULO 6. Declaración voluntaria del impuesto sobre la renta. Las personas naturales residentes no obligadas a presentar la declaración del impuesto de renta y complementarios podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se regirá por las normas generales del Estatuto Tributario.	YHONY ALBERTO LEE YARA
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.		
ARTÍCULO 19-4. Tributación sobre la renta de las cooperativas. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.	ARTÍCULO 19-4. Tributación sobre la renta de las cooperativas. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al Régimen Ordinario y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes, incluidos los ingresos a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%).	YHONY ALBERTO LEE YARA

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.	Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.	
PARÁGRAFO 1. Las entidades cooperativas a las que se refiere el presente artículo, solo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les correspondan como agentes retenedores, cuando el Gobierno nacional así lo disponga. Igualmente, estarán excluidas de renta presuntiva, comparación patrimonial y liquidación de anticipo del impuesto sobre la renta.	PARÁGRAFO 1. Las entidades cooperativas a las que se refiere el presente artículo, estarán sujetas a retención en la fuente por todos los conceptos.	
PARÁGRAFO 2. El recaudo de la tributación sobre la renta de que trata este artículo se destinará a la financiación de la educación superior pública. PARÁGRAFO 3. A las entidades de que trata el presente artículo, solamente les será aplicable lo establecido en los artículos 364-1 y 364-5 del Estatuto en los términos del parágrafo 7, sin perjuicio de las demás obligaciones previstas en las normas especiales.		
PARÁGRAFO 4. El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades de que trata el presente artículo, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad. Lo dispuesto en este parágrafo no les será aplicable a las entidades, de que trata el presente artículo, que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 3.500 UVT*.		

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
PARÁGRAFO 5. Las entidades de que trata el presente artículo podrán ser excluidas del Régimen Tributario Especial en los términos del artículo 364-3.		
PARÁGRAFO TRANSITORIO 1. En el año 2017 la tarifa a la que se refiere el inciso 1 de este artículo será del diez por ciento (10%). Además, el diez por ciento (10%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.		
PARÁGRAFO TRANSITORIO 2. En el año 2018 la tarifa a la que se refiere el inciso 1 de este artículo será del quince por ciento (15%). Además, el cinco por ciento (5%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.		
ARTÍCULO 292-3. IMPUESTO AL PATRIMONIO - SUJETOS PASIVOS. 3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.	ARTÍCULO 292-3. IMPUESTO AL PATRIMONIO - SUJETOS PASIVOS. 3. Se exceptúan del numeral sexto aquellos activos fijos reales no productivos aportados por los socios o accionistas a la sociedad, por los cuales ésta haya entregado a estos, a cambio, participaciones en acciones o cuotas partes, por un valor equivalente al costo fiscal que el aportante tenía sobre dichos bienes.	CARLOS GUERRA RANGEL
ARTÍCULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. 9. Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA) cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que se encuentren registradas como contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE.	ARTÍCULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. 9. Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA) que no pertenezcan Régimen Simple de Tributación – SIMPLE cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que se encuentren registradas como contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - SIMPLE.	LEONARDO VARÓN GARCÍA

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
ARTICULO 592. QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS A DECLARAR. 2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas* cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.	Artículo 592 del Estatuto Tributario: 2. Las personas jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 409, inclusive, y dicha retención en la fuente les hubiere sido practicada. Las personas naturales y sus asimiladas, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 409, inclusive, y dicha retención en la fuente les hubiere sido practicada. O cuando los ingresos brutos nacionales no superen los 1.400 UVT y su patrimonio bruto no supere las 4.500 UVT.	YHONY ALBERTO LEE YARA
ARTICULO 594-2. DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.	ARTÍCULO 594-2. Sustituido. Ley 223/1995, Art. 30. Declaraciones tributarias presentadas por los no obligados. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno. Excepto en lo que corresponde a la declaración del impuesto de renta y complementarios señalada en el artículo 6 del Estatuto Tributario.	YHONY ALBERTO LEE YARA
ARTICULO 600. PERIODO GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. El período gravable del impuesto sobre las ventas será así: 1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.	ARTICULO 600. PERIODO GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. El período gravable del impuesto sobre las ventas será así: Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre. PARÁGRAFO. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto. Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades, es decir, la primera venta o compra, de bienes o servicios gravados, y la fecha de finalización del respectivo bimestre.	YHONY ALBERTO LEE YARA

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero-abril; mayo-agosto; y septiembre-diciembre.		
PARÁGRAFO. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.		
Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del presente artículo.		
En caso de que el contribuyente, de un año a otro, cambie de período gravable, deberá informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno nacional.		
ARTICULO 705-1. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO EN VENTAS Y RETENCIÓN EN LA FUENTE. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.	ARTÍCULO 705-1. Adicionado. Ley 223/1995, Art. 134. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.	YHONY ALBERTO LEE YARA
	Cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración IVA sí, y este es solicitado en devolución y/o compensación. El termino de firmeza de la declaración de IVA será el de 3 años contados a partir de la solicitud de devolución y compensación.	

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
	Cuando la declaración de renta presentada tenga saldo a favor y este sea solicitado en devolución y/o compensación. y la declaración IVA no tenga saldo a favor, El termino de firmeza de la declaración de IVA será el de 3 años contados a partir de la solicitud de devolución y compensación de la declaración del impuesto de renta y complementarios.	
	Cuando la declaración de IVA o de retención en la fuente, se presente de forma extemporánea, y dicha presentación sea posterior al vencimiento del plazo para declarar la declaración del impuesto de renta y complementarios. las declaraciones de IVA o de retención en la fuente quedaran en firme 3 años contados a partir de su presentación.	
ARTICULO 402 A Código Penal. - No existe	ARTICULO 402 A del Código Penal. La misma acción penal establecida en el artículo 402 del código penal será impuesta a los deudores solidarios de literal i del artículo 793 del Estatuto Tributario.	JOHN COTE
ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo: LITERAL I. - No Existe.	ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo: LITERAL I. - Los adquirentes de bienes y servicios gravados del impuesto a las ventas e impuesto al consumo a quienes se les facture dichos impuestos y no lo paguen a sus proveedores. Parágrafo. La DIAN debe implementar mediante el formulario de declaración de impuesto sobre las ventas IVA e Impuesto al Consumo, en página adicional, los renglones que permitan identificar plenamente a los adquirentes de bienes y servicios gravados que sean facturados con estos impuestos y nos los cancelen a fin de poder iniciar la respectiva acción penal.	JOHN COTE
ARTICULO 847. EN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES. Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, distintas a la declaratoria de quiebra o concurso de acreedores, deberá darle aviso, por medio de su representante legal, dentro de	ARTÍCULO 847. En liquidación de sociedades. Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, distintas a la declaratoria de quiebra o concurso de acreedores, deberá darle aviso, por medio de su representante legal, dentro de los diez	YHONY ALBERTO LEE YARA

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la oficina de cobranzas de la Administración de Impuestos Nacionales ante la cual sea contribuyente, responsable o agente retenedor, con el fin de que ésta le comunique sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad. Notas de Vigencia	(10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la oficina de cobranzas de la administración de impuestos nacionales ante la cual sea contribuyente, responsable o agente retenedor, con el fin de que ésta le comunique sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad y de los procesos de fiscalización y/o aforo que se encuentren abiertos a la fecha.	
Los liquidadores o quienes hagan sus veces deberán procurar el pago de las deudas de la sociedad, respetando la prelación de los créditos fiscales.	Los liquidadores o quienes hagan sus veces deberán procurar el pago de las deudas de la sociedad, respetando la prelación de los créditos fiscales.	
PARAGRAFO. Los representantes legales que omitan dar el aviso oportuno a la Administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales, serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la Administración, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios y accionistas y la sociedad.	PARÁGRAFO. Los representantes legales que omitan dar el aviso oportuno a la administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la administración, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios o accionistas y la sociedad.	
	PARAGRAFO 2: En el caso de las sociedades que sean liquidadas con posterioridad al auto de apertura, dentro de los procesos de revisión o de aforo. Para efectos fiscales, continuaran siendo responsables de las obligaciones tributarias que se determinen en el marco de dichos procesos. Y las actuaciones serán notificadas a persona jurídica o su asimiladas, y a los socios o partícipes, o cooperados, y todos serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que se determinen. La sociedad así considerada, estará legitimada para actuar en los procesos tanto en vía administrativa como en la vía jurisdiccional.	
ARTICULO 857. RECHAZO E INADMISION DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:	ARTICULO 857. RECHAZO E INADMISION DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:	CHRISTIAN JUNOT QUIÑONEZ

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580 y 650-1.	1. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación se tenga como no presentada por las causales de que tratan los artículos 580 previa emisión del acto administrativo mediante el cual se determina que la declaración no ha sido presentada.	
2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.	2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales establecidos en la reglamentación dispuesta para el proceso de devoluciones, bajo ninguna circunstancia se podrá inadmitir con esta causal sobre situaciones que no están contempladas en los requisitos formales legalmente reglamentados.	
3. Cuando la declaración objeto de la devolución o compensación presente error aritmético.	3. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.”	
4. Cuando se impute en la declaración objeto de solicitud de devolución o compensación, un saldo a favor del período anterior diferente al declarado.		
PARAGRAFO 1o. Cuando se inadmita la solicitud, deberá presentarse dentro del mes siguiente una nueva solicitud en que se subsanen las causales que dieron lugar a su inadmisión.		
ARTÍCULO 869-1. PROCEDIMIENTO ESPECIAL POR ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 302 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869, deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria. Dicho emplazamiento especial por abuso en materia tributaria deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes de este Estatuto.	El proyecto de reforma tributaria 2024, planea derogar el procedimiento en materia de abuso tributario. La recomendación es abstenerse de derogar el artículo 869-1 del E.T., en atención a que el mismo se erige como una garantía procedimental y constitucional para los contribuyentes. Si la derogatoria fuera inminente, entonces la recomendación es que la aplicación de la misma solo aplicara para los hechos ocurridos después de la misma, quedando los hechos ocurridos con anterioridad en una especie de régimen de transición cuyo ocaso se vería cuando las declaraciones de períodos pasados cobraran firmeza.	JUAN ESTEBAN SANIN

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
Una vez notificado el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, el contribuyente dispondrá de un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes, tiempo durante el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración.		
Vencido el término de que trata el inciso anterior, el funcionario que viene conociendo de la investigación deberá emitir requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, en los términos de los artículos 703 y 715, previo visto bueno del correspondiente Director Seccional y de un delegado del Director de Gestión de Fiscalización. Una vez notificado el requerimiento especial o el emplazamiento previo por no declarar, se deberá seguir el trámite respectivo, según el caso, determinado en este Estatuto. En el requerimiento especial se propondrá una recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar.		
ARTÍCULO 904. HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE. El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable. Jurisprudencia Vigencia	ARTÍCULO 904. HECHO GENERADOR Y BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE El hecho generador del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio tal como se definen en las normas contables aplicables por el contribuyente, su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos, percibidos en el respectivo periodo gravable.	LEONARDO VARÓN GARCÍA

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.	Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.	
PARÁGRAFO. Los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.	Parágrafo. Los ingresos no constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ni aquellos ingresos descritos en los numerales 3, 4, 5 y 10 del artículo 28 del Estatuto Tributario.	
ARTÍCULO 905. SUJETOS PASIVOS. Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones: 1. Que se trate de una persona natural que desarrolle una empresa o de una persona jurídica en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia. 2. <Numeral modificado por el artículo 41 de la Ley 2155 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Que en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 100.000 UVT. En el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE estará condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites.	ARTÍCULO 905. SUJETOS PASIVOS 1. Que se trate de una persona natural que desarrolle el concepto de empresa establecido en el Código de comercio, y que por lo menos el 90% de sus ingresos no incluyan actividades relacionadas con la prestación de servicios personales relacionados con una profesión liberal o de una persona jurídica que tenga por lo menos un empleado en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia	LEONARDO VARÓN GARCÍA

LEY ACTUAL	PROPUESTA DE REFORMA	AUTOR
ARTÍCULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo: g) Adicionado. Ley 2010/2019, Art. 72. Las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria.	ARTÍCULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo: g) Las personas o entidades que con propósitos de evasión o de abuso hayan sido parte en los negocios, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria.	JAIME ANTONIO BARROS

PRÓLOGO	III
ÍNDICE	V
LA NECESIDAD DE MODERNIZAR EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO	1
LA DEROGATORIA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL ANTIABUSO... ¿CONSTITUYE UN ABUSO CON LOS CONTRIBUYENTES?	4
PROPUESTA DE ARTÍCULOS ESPECÍFICOS DE CARA AL PROYECTO DE LEY DE FINANCIAMIENTO.....	9
LA IMPORTANCIA DEL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN	24
SOCIEDADES, PATRIMONIOS DE FAMILIA Y LA LEY DE FINANCIAMIENTO.....	34
COSTO FISCAL POR RETENCIÓN DE UTILIDADES EN LAS SOCIEDADES	39
ESTÁNDARES DE PRUEBA DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	49
PROBLEMÁTICA DE LAS DEVOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR Y NECESIDADES DE REFORMA.....	76
LA CONTABILIDAD IN-SOSTENIBLE.....	81
SISTEMA COMPARADO ARGENTINO Y COLOMBIANO: SEGURIDAD SOCIAL, PARAFISCALIDAD Y CONTROL	88
EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL: HERRAMIENTA CLAVE PARA COMBATIR	

LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL	99
CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EJEMPLO DE COMPLEJIDAD NORMATIVA Y LA POCA INFORMACIÓN PARA EL CUMPLIMIENTO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO	104
PROVEEDORES FICTICIOS: RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS, DISCIPLINARIAS Y PENALES	108
RESUMEN: PROPUESTAS NORMATIVAS DE REFORMA TRIBUTARIA.....	112