



# Aplicabilidad de los beneficios tributarios de la Ley 2010 de 2019, la Ley 2155 de 2021 y la Ley 2277 de 2022 en Colombia

## Applicability of the Tax Benefits of Law 2010 of 2019, Law 2155 of 2021 and Law 2277 of 2022 in Colombia

## Aplicabilidade dos benefícios fiscais da Lei 2010 de 2019, da Lei 2155 de 2021 e da Lei 2277 de 2022 na Colômbia

JANETH LOZANO LOZANO\*

EDNA CAROLINA MONTAÑA LOZANO\*\*

---

\* Contadora pública, especialista en Gestión y Auditoría Tributaria y magíster en Administración de Empresas con especialidad en Finanzas Corporativas de la Universidad Viña del Mar (Chile). Actualmente es profesora e investigadora junior Minciencias del programa de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, Campus Villavicencio, y asesora contable, tributaria y financiera independiente. Correo electrónico: janeth.lozano@campusucc.edu.co. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5932-4806>.

\*\* Contadora pública, especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa de la Universidad Libre. Actualmente es *accounting associate* para la empresa H&CO Global Advisors SAS. Correo electrónico: ednac-montanal@unilibre.edu.co. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0005-9693-3722>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.03>

## Resumen

El objetivo del artículo es reflexionar sobre la aplicabilidad y acogimiento de los beneficios tributarios otorgados por el legislador en reducción de tasas de interés, sanciones y el principio de favorabilidad otorgado a los contribuyentes de impuestos nacionales en Colombia administrados por la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Presentando análisis de acogimiento y aplicabilidad de las exenciones tributarias, aplicación del principio de favorabilidad en proceso de cobro, reducción en las tasas de interés y otros, que pueden normalizar los estados de cuenta de los contribuyentes, pero que igualmente pueden afectar metas de recaudo y por ende la situación económica del país al alivianarse la carga tributaria.

*Palabras clave:* beneficios tributarios, favorabilidad tributaria, etapa de cobro, reducción de intereses, acuerdo de pago.

## Abstract

The objective of this article is to generate a reflection on the applicability and acceptance of the tax benefits granted by the legislator in reduction of interest rates, penalties and the principle of favorability granted to taxpayers of national taxes in Colombia administered by the Directorate of National Taxes and Customs (DIAN). Presenting analysis of acceptance and applicability of tax exemptions, application of the principle of favorability in the collection process, reduction in interest rates and others, which may normalize the taxpayers' statements of account, but which may also affect collection goals and therefore the economic situation of the country by relieving the tax burden.

*Keywords:* Tax Benefits, Tax Favorability, Collection Stage, Interest Reduction, Payment Agreement.

## Resumo

O objetivo deste artigo é gerar uma reflexão sobre a aplicabilidade e aceitação dos benefícios fiscais concedidos pelo legislador na redução das taxas de juros, penalidades e o princípio da favorabilidade concedido aos contribuintes de impostos nacionais na Colômbia administrados pela Direção de Impostos Nacionais e Alfândegas (DIAN). Apresenta uma análise da aceitação e aplicabilidade das isenções fiscais, da aplicação do princípio da favorabilidade no processo de cobrança, da redução das taxas de juros e outros, que podem normalizar as declarações de contas dos contribuintes, mas que

também podem afetar as metas de cobrança e, portanto, a situação econômica do país, aliviando a carga tributária.

*Palavras-chave:* benefícios fiscais, favorecimento fiscal, fase de cobrança, redução de juros, acordo de pagamento.

## Introducción

Los beneficios tributarios corresponden a las deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales que el legislador les otorga a los contribuyentes de impuestos para lograr una disminución en la obligación tributaria de los contribuyentes y, a la par, lograr el recaudo conforme a las metas que se ha proyectado y que le permiten cumplir con las responsabilidades del Estado.

En materia tributaria, las normas sustantivas se refieren a los elementos que estructuran el tributo como son: el sujeto activo y pasivo, el hecho imponible, la base imponible y la tarifa, como lo presenta Restrepo Pineda (2016). De esta forma, el Estado a través de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en Colombia prescribe sanciones por el incumplimiento en los deberes tributarios.

En derecho, como lo afirma igualmente Restrepo Pineda (2016), el *principio de favorabilidad* tiene dos acepciones: una relacionada con el principio de favorabilidad en materia sancionatoria y otra relacionada con el principio entendido como la aplicación de las leyes, acuerdos y ordenanzas, que afectan elementos estructurales de los tributos de periodo, el mismo periodo fiscal o gravable de su entrega en vigencia produciendo una disminución o eliminación de las cargas tributarias.

Es así como en Colombia, el Estado ha generado normas aplicables al régimen sancionatorio para, por un lado, mitigar la carga tributaria a los contribuyentes y, por otro lado, generar recaudo efectivo atendiendo a la dinámica del valor del dinero en el tiempo. Esto se acoge a lo afirmado por Hernández Rueda *et al.* (2019), que producto de la dinámica económica global, el Gobierno nacional ha propuesto proyectos de reformas tributarias, que posteriormente el Congreso ha estudiado y legislado a fin de facilitar el sistema tributario para los contribuyentes, y buscar que este sea más equitativo y proporcional, y finalmente para controlar la evasión y así el Estado pueda recaudar de forma más eficiente el dinero derivado de impuestos y sanciones tributarias.

Dentro de los beneficios que puede obtener un contribuyente bajo el principio de favorabilidad de acuerdo con el artículo 120.3 de la Ley 2010 de 2019 y el artículo 46 del Decreto 2106 de 2019 registrado por la Ley de Crecimiento Económico (Ley 2010 de 2019) se abrevia así:

*a. Principio de favorabilidad en etapa de cobro*, dirigido a contribuyentes, agentes de retención, responsables de impuestos nacionales, deudores solidarios o garantes, los

usuarios aduaneros y del régimen cambiario con obligaciones fiscales a cargo que presten merito ejecutivo según artículo 828 del Estatuto Tributario (ET).

*b. Principio de favorabilidad en etapa de cobro-tasa de interés*, dentro del plazo máximo establecido, el contribuyente que tenga obligaciones a cargo parara el interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la modalidad de créditos de consumo ordinario más dos puntos porcentuales. No obstante, para aliviar los impactos económicos producidos por la crisis sanitaria derivada de la pandemia del coronavirus, el Gobierno expidió el Decreto Legislativo 688 del 22 de mayo de 2020, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, que establece, de manera transitoria, la tasa de interés moratoria que rigió hasta el 30 de noviembre de 2020 para el pago de las obligaciones administradas por la DIAN y las obligaciones relacionadas con el Sistema General de la Protección Social, que son objeto de verificación por parte de la Unidad de Pensiones y Parafiscales (UGPP). Además, se extendió el plazo para las terminaciones, conciliaciones y facilidades de pago. El alivio de intereses del Decreto 688 de 2020 genera ahorro a los contribuyentes en el pago de intereses, dado que la tasa de interés moratoria transitoria para el pago de obligaciones y facilidades de pago es más provechosa para el contribuyente al ser menor que la tasa normal de interés que cobra la DIAN. A la par, cabe mencionar que en cuanto a las actividades económicas afectadas por la emergencia sanitaria, tales como empresas de transporte aéreo comercial de pasajeros, hoteles y los contribuyentes que tengan como actividad económica principal actividades teatrales y espectáculos musicales en vivo, el Decreto 688 de 2020 fijo que para este sector económico equivaliera a 50 % de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, al momento del pago.

*c. Principio de favorabilidad en acuerdos de pago*, aplicable a los contribuyentes con obligaciones fiscales a cargo, que decidan acogerse a la conciliación contencioso-administrativa o a la terminación por mutuo acuerdo en materia tributaria. Estos podrán suscribir acuerdos de pago otorgándose sin garantía debido a que no podrán exceder un término de 12 meses, contados a partir de la suscripción del mismo, sin perjuicio de la obligación de informar bienes para su posterior embargo y secuestro. Es decir, que el contribuyente, agente de retención, responsable de impuestos nacionales, deudores solidarios o garantes, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario que decidan a acogerse o que soliciten la aplicación del principio de favorabilidad en los términos previstos en el artículo podrá suscribir acuerdos de pago, los cuales son podrán exceder el termino de 12 meses contados a partir de la suscripción.

Dada la importancia del tema en relación a la situación económica que ha venido atravesando el país derivados por un lado de la pandemia del COVID-19 y la actual situación

económica generada por la recesión, la inflación entre otras, el estudio se centra en el análisis del comportamiento en la aplicabilidad del principio de favorabilidad de la Ley 2010 de 2019 y los beneficios en materia tributaria, como ha sido la reducción transitoria de sanciones e intereses para obligaciones tributarias en mora; la conciliación contenciosa administrativa tributaria, aduanera y cambiaria; la terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo tributarios; y el principio de favorabilidad en la etapa de cobro (Ley 2155 de 2021) que de aplicarse por los deudores u omisos en los impuestos se puede acceder a normalizar su estado de cuenta ante la DIAN y que el legislador ha contemplado para mejorar a la par los índices de recaudo.

Los resultados se alcanzan a través de un análisis de literatura bajo una metodología de carácter descriptivo explicativo de tipo mixto, con enfoque cualitativo y descriptivo, siendo este un tipo de investigación que permite al investigador interactuar con los hechos para explicar las características de la población, su situación real o ara de interés. Por tanto, permite explicar al buscar las razones o causas que provocan ciertos hechos o fenómenos.

Las fuentes primaria y secundaria de tipo documental en los dos principales estudios recopilaron información obtenida en dos instrumentos a 104 contribuyentes, declarantes, agentes retenedores, responsables, deudores solidarios, deudores subsidiarios o garantes que, bajo los preceptos la normatividad vigente para los años de estudio, tuvieron obligaciones fiscales a cargo y presentaron mérito ejecutivo conforme lo establece el artículo 828 del Estatuto Tributario de Villavicencio (Meta) y Bogotá, presentados por Calderón Reina y Lamprea Osorio (2020), y Arbeláez Niño (2022). Dichas muestras, se infiere, fueron obtenidos bajo muestreo aleatorio estratificado al corresponder a población que cumple las características para el objeto de estudio, en este caso, contar con obligaciones tributarias, acogimiento a beneficios tributarios expuestos por las leyes objeto de esta investigación, aplicándose los instrumentos a través de formularios electrónicos de Google.

El estudio incorpora la aplicación de las técnicas de la observación documental para apropiar la normatividad referente al principio de favorabilidad tributaria, amnistías, beneficios tributarios y discusiones de varios estudios en cuanto a su aplicabilidad, e igualmente realizar el análisis a los resultados de los instrumentos aplicados por los investigadores sobre el comportamiento de acogimiento, conocimiento y consignar los acontecimientos pertinentes de acuerdo con el esquema previsto y según el problema planteado. Lo anterior, pudiendo dar respuesta a la pregunta de investigación “¿Cómo ha sido la aplicabilidad de los beneficios tributarios de la Ley 2010 de 2019, la Ley 2155 de 2021 y la Ley 2277 de 2022 en Colombia?”.

## **I. Contexto teórico: beneficios tributarios y reformas tributarias 2019, 2021 y 2022 en Colombia**

Este trabajo se enmarca dentro el principio de favorabilidad tributaria, la etapa de cobro en obligaciones fiscales y beneficios o gabelas tributarias expuestas en la Ley 2010 de 2019, la Ley 2155 de 2021 y la Ley 2277 de 2022 en Colombia.

### *A. Principio de favorabilidad tributaria*

La Constitución política de Colombia es la fuente de derecho principal, la cual expone, en relación a los principios esenciales para aplicabilidad en materia tributaria o de impuestos lo presentado en los artículos 29, 95-9, 338 y 363, que se presentan a continuación.

*Artículo 29.* El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

Ahora bien, en relación con el principio de justicia, en el artículo 95.9 de la Constitución Política de Colombia enuncia “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Con respecto a la legalidad, el artículo 338 explica que:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos

ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

En referencia al principio de no retroactividad de la ley tributaria, justicia y equidad el artículo 363 expresa: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

Con respecto a la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, dentro del marco constitucional, el concepto unificador 2020EE1157 de 2020 que explica Pazos Galindo (2020) aclara que la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario tiene su origen en el artículo 29 de la Constitución Política, como quiera que si bien este artículo prevé de manera específica que en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Al extender las garantías referidas al debido proceso a todas las actuaciones judiciales y administrativas, ha señalado la Corte Constitucional que, de igual manera, los principios que rigen el debido proceso penal rigen la potestad sancionadora de la administración. En ese sentido, es claro que el principio de favorabilidad, al ser rector del ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, rige la imposición de las sanciones previstas por el régimen tributario, aún en etapa de cobro, como se establece en los desarrollos legales tanto a nivel nacional como distrital.

Es así como mediante el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, por la cual se expiden normas en materia tributaria, se consagró que las sanciones a que se refiere el régimen tributario nacional se deberán imponer teniendo en cuenta, entre otros, el principio de favorabilidad, entendido como la aplicación de la ley permisiva o favorable de preferencia a la restrictiva o desfavorable, aun cuando aquella sea posterior.

De esta forma, para comprender la razón del principio de favorabilidad, se debe partir de lo expuesto en el artículo 571 del Estatuto Tributario de 2023 con respecto a los deberes y obligaciones formales así “los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio”.

En afinidad a la obligación tributaria y sus elementos es necesario partir de la noción de relación jurídica tributaria. El Centro Interamericano Jurídico Financiero (Cijuf, 2002) indica que, en tal sentido, el Consejo de Estado, mediante auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457 señaló:

la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas.

Siguiendo la doctrina citada, se puede afirmar que la obligación tributaria sustancial es una especie del género relación jurídico-tributaria, como lo preceptuado en el artículo 1.º del Estatuto Tributario, que establece: “Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.

Acorde a esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria sustancial:

- Se origina por la realización del hecho generador del impuesto.
- Nace de la ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares.
- La Ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación.
- La obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo.

Es decir, que la obligación tributaria sustancial es una relación jurídica que tiene origen en la ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo.

Los descriptores de la obligación tributaria formal comprenden prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto. Consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos.

Entre las obligaciones formales se pueden citar la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas, etc.

Para comprender la estructura y las obligaciones que se derivan de un impuesto, se presenta los elementos sustanciales del tributo, como son:

- *Sujeto activo*: En Colombia, el sujeto activo es el Estado, quien reclama el pago del tributo.
- *Sujeto pasivo*: Son todas las personas naturales o jurídicas que están obligadas y al pago del tributo, por realizar el hecho imponible.
- *Hecho generador*: Se da cuando nace la obligación, es decir, la situación prevista por la ley que permite que se genere el impuesto.
- *Base gravable*: Es el valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto respectivo.
- *Tarifa*: Es un porcentaje asignado por el estado, que debe aplicarse a la base gravable para calcular el impuesto.

Lo cual es consecuente con lo expuesto por Parra Escobar (2007), al afirmar que la obligación tributaria tiene una causa, un objeto, un sujeto activo y uno pasivo, y debe referirse a un periodo determinado, donde la obligación sustancial se origina al realizarse el presupuesto previsto en la ley como generador del impuesto como lo establece el artículo 792 del Estatuto Tributario.

De esta forma, al no cumplirse los deberes formales y sustanciales, el contribuyente de un impuesto se ve acarreado a sanciones y, por ende, a procesos de fiscalización y sancionatorios sobre los cuales el principio de favorabilidad busca lograr una normalización en el estado de cuenta. Estas sanciones se presentan en la tabla 1.

**TABLA 1. SANCIONES RELACIONADAS CON LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

Tipo de sanción	Artículo	Descripción
Sanción por extemporaneidad	641	Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al 5 % del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder el 100 % del impuesto o retención, según el caso. Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor (Estatuto Tributario, 2023).
Sanción por no declarar	643	Los contribuyentes, agentes retenedores o responsable obligados a declarar que omitan la presentación de las siguientes declaraciones tributarias: <ul style="list-style-type: none"> <li>• De renta.</li> <li>• Del impuesto sobre las ventas e impuesto nacional al consumo.</li> <li>• De retenciones.</li> <li>• Del impuesto de timbre.</li> <li>• Del impuesto nacional a la gasolina y ACPM, o al impuesto nacional al carbono.</li> <li>• Del gravamen a los movimientos financieros.</li> <li>• De ingresos y patrimonio.</li> <li>• Anual de activos en el exterior.</li> <li>• De impuesto a la riqueza y complementario.</li> <li>• Del monotributo.</li> </ul>
Sanción por corrección	644	Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a: <ul style="list-style-type: none"> <li>• El 10 % del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior, si la corrección se realiza después del vencimiento del plazo para declarar y antes de que se produzca emplazamiento.</li> <li>• El 20 % del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, si la corrección de realiza después de notificado el emplazamiento para corregir.</li> </ul>
Sanción relativa a la declaración de ingresos y patrimonio	645	Las entidades obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio que lo hicieren extemporáneamente o que corrigieren sus declaraciones después del vencimiento del plazo para declarar, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al 0,5 % de su patrimonio líquido.

Tipo de sanción	Artículo	Descripción
Sanción por inexactitud	647	<p>Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.</li> <li>• No incluir la totalidad de las retenciones efectuadas o declararlas por un menor valor.</li> <li>• Inclusión de costos, deducciones, descuentos inexistentes o inexactos.</li> <li>• Utilizar declaraciones tributarias en los informes enviados por la DIAN de datos o factores falsos, alterados, simulados de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o saldo a favor para el contribuyente.</li> <li>• Compras efectuadas a proveedores ficticios o insolventes.</li> </ul>

Fuente: Elaborado a partir del Estatuto Tributario (2023).

### *B. Ley de Crecimiento Económico de 2010*

Por medio de esta se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. Enmarca dentro de la ley el artículo 120: principio de favorabilidad en etapa de cobro dando cumplimiento al artículo 640 parágrafo 5.º del Estatuto Tributario, “El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

El principio de favorabilidad en etapa de cobro va dirigido al contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante que, a la entrada en vigor de la presente ley, tenga obligaciones fiscales a cargo (Ley 2010 de 2019). De manera directa o indirecta, los colombianos nacen con responsabilidades tributarias. Cabe recordar que el origen de la obligación tributaria es la que indica artículo 1.º del Estatuto Tributario: “La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”. De esta manera, el Gobierno establece en el país como fuente de financiación impuestos nacionales, territoriales y municipales con el objetivo de soportar el gasto público del país.

LBX Consultores (2020) explica que en la redacción del artículo 120 de la Ley 2010 de 2019, en relación al principio de favorabilidad tributaria, este beneficio permitía al contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante, que a 27 de diciembre de 2019 tenga obligaciones legalmente exigibles, pagar el interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, más dos puntos porcentuales (20,190 %), lo que implicaba un ahorro para el mes de mayo de 5.095 puntos frente a la tasa ordinaria, que corresponde a la tasa de usura menos dos puntos (25,825 %). Sin embargo, el nuevo Decreto 688 de 2020 adopta nuevos alivios, en general, para todos los

deudores morosos, según el cual, la tasa de interés moratorio establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario será liquidada diariamente a una tasa equivalente a la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, certificada por la Superintendencia Financiera.

De esta forma, los contribuyentes que tengan obligaciones a cargo ejecutoriadas antes de la publicación de la Ley 2010 de 2019 de 2019, contempladas en el artículo 828 del Estatuto Tributario (tabla 3), podían acogerse al principio de favorabilidad en cuanto a la gradualidad y proporcionalidad de las sanciones que cumplan los requisitos establecidos en la norma y utilizar la tasa de intereses más beneficiosa.

Por otro lado, y para poder comprender la aplicabilidad de este beneficio, se presenta en la tabla 2 el control procedimental que realiza la DIAN para los omisos e inexactos, donde su presentación es de manera secuencial de arriba hacia abajo.

**TABLA 2. PROCEDIMIENTO DE CONTROL A LOS OMISOS E INEXACTOS**

#	Omisos	#	Inexactos
1	Inicia el procedimiento por medio de oficio persuasivo o requerimiento ordinario, plazo de respuesta 15 días.	1	Inicia el procedimiento por medio de oficio persuasivo o requerimiento ordinario, plazo de respuesta 15 días.
2	Si presenta declaración tendrá lugar a sanción por extemporaneidad artículo 641.	2	Si corrige la declaración tendrá lugar a sanción por corrección de acuerdo con el artículo 644.
3	Si no presenta el responsable tributario, tendrá un tiempo perentorio con único plazo un mes de respuesta. Tendrá emplazamiento por no declarar según artículo 715. Tendrá notificación de liquidación provisional por la DIAN según artículo 764.	3	Si no corrige: Tendrá emplazamiento para corregir (artículo 685) • Liquidación provisional (artículo 7649). • Autoinspección tributaria (artículo 588). • Tres años para corregir declaraciones tributarias, las cuales tendrán firmeza después de tres años de presentada (artículo 714).
4	Si presenta la declaración tendrá sanción por extemporaneidad (artículo 642) y se cierra el proceso.	4	Si presenta la declaración de corrección tendrá sanción por corrección (artículo 644).
5	Si no presenta la declaración tendrá sanción por no declarar (artículo 643) y como consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento (artículo 716).	5	Si no presenta declaración por corrección tendrá: • Auto inspección tributaria (artículo 779). • Requerimiento especial como requisito previo a la liquidación (artículo 703). Plazo de respuesta de 3 meses, tiempo en el cual se suspende los términos de firmeza.
6	Si presenta declaración, tendrá sanción por no declarar (artículo 643).	6	Si corrige la declaración, tendrá sanción por inexactitud reducida de la cuarta parte (artículos 647-648).
7	Si no presenta, tendrá liquidación oficial de aforo (artículo 717)	7	Si no corrige, tendrá liquidación oficial de revisión con 6 meses para corregir.
		8	Si corrige, tendrá sanción por inexactitud y una sanción reducida del 50 % (artículo 647-648).
El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presentada la declaración jurídica podrá presentar los siguientes recursos:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De reconsideración</li> <li>• De reposición</li> <li>• Revocatoria directa</li> </ul>			

Fuente: Elaboración propia con base en información del Estatuto Tributario (2023).

### C. Ley de Inversión Social, Ley 2155 de 2021

Producto de la crisis económica derivada de la pandemia del COVID-19, a través de la Ley 2155 de 2021, el Estado implementó una serie de medidas con el propósito de reactivar la economía nacional. Dichas medidas van desde extender programas sociales hasta aplicar exenciones del IVA. Este estudio se centrará en lo dispuesto en los artículos 45, 46, 47 y 48 sobre los beneficios para el recaudo de impuestos, como lo revela Pricewaterhouse Coopers (2022) al afirmar que dichos artículos prevén la posibilidad de transar las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias del orden nacional y territorial que se encuentren en mora o en discusión tanto en sede administrativa como judicial, aclarando que la Ley 2155 de 2021 amplía términos para acogimiento del principio de favorabilidad como se expone en la tabla 3.

**TABLA 3. BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LA LEY 2155 DE 2021**

Beneficio	Consideración	Reducción	Procedimiento
Reducción transitoria de sanciones e intereses para obligaciones tributarias en mora (artículo 45)	Las obligaciones relacionadas con tributos administrados por la DIAN y los entes territoriales que estén en mora a 30 de junio de 2021 y cuyo incumplimiento se haya ocasionado o agravado por la pandemia generada por el COVID-19 se reducirán.	<i>Sanciones:</i> Las sanciones y actualizaciones, incluyendo aquellas que se liquiden en actos administrativos independientes, se reducirán al 20%. <i>Intereses:</i> Se liquidarán al 20 % de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.	Para acceder a este beneficio, el pago de las obligaciones en mora o la suscripción del acuerdo de pago se deberá hacer a más tardar el 31 de diciembre de 2021. En caso de incumplimiento de los acuerdos de pago, la autoridad tributaria cobrará el 100 % de las sanciones e intereses liquidados a la tasa establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario. Si el incumplimiento de la facilidad de pago corresponde a declaraciones de retención en la fuente, las mismas se tendrán como no presentadas en los términos del artículo 580.1 del Estatuto Tributario.

Beneficio	Consideración	Reducción	Procedimiento
<p>Conciliación contenciosa administrativa tributaria, aduanera y cambiaria (artículo 46).</p>	<p>Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario que adelanten, en sede judicial, procesos tributarios, aduaneros o cambiarios, tienen la posibilidad de solicitar a la DIAN la conciliación del valor de las sanciones e intereses según el caso.</p>	<p>Valor para transar en liquidaciones oficiales:</p> <p><i>En primera instancia:</i> 80 % de las sanciones actualizadas e intereses; valor a pagar: 100 % del capital, 20 % valor sanción actualizada y 20 % intereses de mora.</p> <p><i>En segunda instancia:</i> 70 % de las sanciones actualizadas e intereses; valor a pagar: 100 % del capital, 30 % valor sanción actualizada y 30 % intereses de mora.</p> <p><i>En procesos sancionatorios:</i> Valor a transar y a pagar 50 % de las sanciones actualizadas.</p> <p><i>En procesos sancionatorios por devolución improcedente:</i> 50 % de la sanción actualizada e intereses, a pagar el 100 % del valor del capital devuelto o compensado de forma improcedente; y 50 % del valor de la sanción por devolución o compensación actualizada; y 30 % del valor de los intereses moratorios.</p>	<p>Para acceder a los beneficios mencionados se deben cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Haber presentado la demanda antes del 30 de junio de 2021 y que haya sido admitida antes de la presentación de la solicitud de conciliación.</li> <li>2. Que no exista sentencia o decisión judicial en firme que le ponga fin al respectivo proceso judicial.</li> <li>3. Adjuntar prueba del pago, de las liquidaciones objeto de conciliación o acuerdo de pago y aportar prueba de pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de conciliación correspondiente al año gravable 2020 o 2021.</li> <li>4. Que la solicitud de conciliación sea presentada ante la DIAN a más tardar el 31 de marzo de 2022. El acta de conciliación deberá suscribirse a más tardar el 30 de abril de 2022 y presentarse por cualquiera de las partes para su aprobación ante el juez o ante la respectiva corporación dentro de los 10 días hábiles siguientes a su suscripción, demostrando el cumplimiento de los requisitos legales.</li> </ol> <p>Las conciliaciones deberán ser aceptadas por la autoridad judicial respectiva. La sentencia o auto que apruebe la conciliación prestará mérito ejecutivo y hará tránsito a cosa juzgada.</p>

Beneficio	Consideración	Reducción	Procedimiento
Terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo tributarios (artículo 47).	Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario que adelanten en sede administrativa procesos tributarios, aduaneros o cambiarios, tienen la posibilidad de solicitar a la DIAN la terminación por mutuo acuerdo.	<p>Valor para transar en:</p> <p><i>Procesos de determinación de impuestos:</i> 80 % de las sanciones actualizadas e intereses; valor a pagar: 100 % del capital, 20 % valor sanción actualizada y 20 % intereses de mora.</p> <p><i>Procesos en los que se imponga sanción por no declarar:</i> 70 % de las sanciones actualizadas e intereses; valor a pagar: 100 % del capital, 30 % valor sanción actualizada y 30 % intereses de mora.</p> <p><i>En procesos sancionatorios sin tributos a cargo:</i> Valor a transar y a pagar 50 % de las sanciones actualizadas.</p> <p><i>En procesos sancionatorios por devolución impropia:</i> 50 % de la sanción actualizada e intereses, a pagar el 100 % del valor del capital devuelto o compensado de forma impropia; y 50 % del valor de la sanción por devolución o compensación actualizada; y 30 % del valor de los intereses de mora.</p>	<p>Para acceder a los beneficios mencionados se debe cumplir con las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Que haya sido notificado requerimiento especial, pliego de cargos, emplazamiento para declarar, liquidación oficial, resolución sanción o resolución del recurso que resuelve el recurso de reconsideración antes del 30 de junio de 2021.</li> <li>2. Presentar ante la DIAN la solicitud de transacción hasta el 31 de marzo de 2022 que tendrá hasta el 30 de abril de 2022 para resolverla.</li> <li>3. Adjuntar prueba de pago, de las obligaciones objeto de terminación por mutuo acuerdo o acuerdo de pago y aportar prueba de pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de la conciliación correspondiente al año gravable 2020 o 2021.</li> </ol> <p>El acta que aprueba la terminación por mutuo acuerdo pone fin a la actuación administrativa tributaria, aduanera o cambiaria, adelantada por la DIAN, y con la misma se entenderán extinguidas las obligaciones contenidas en el acto administrativo objeto de transacción.</p>

Beneficio	Consideración	Reducción	Procedimiento
<p>Principio de favorabilidad en etapa de cobro (artículo 48).</p>	<p>El contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, subsidiario o garante que al 30 de junio de 2021 tenga obligaciones fiscales que presten mérito ejecutivo, podrá solicitar a la DIAN la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria. Los títulos ejecutivos se presentan en el artículo 828 del Estatuto Tributario.</p>	<p>Artículo 828. Títulos ejecutivos. Prestan mérito ejecutivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.</li> <li>2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.</li> <li>3. Los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.</li> <li>4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.</li> <li>5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.</li> </ol> <p>Parágrafo. Para efectos de los numerales 1 y 2 del presente artículo, bastará con la certificación del Administrador de Impuestos o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas u oficiales.</p> <p>Para el cobro de los intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente.</p>	<p>Para acceder al principio de favorabilidad en etapa de cobro se deben cumplir las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La reducción de sanciones aplicará únicamente respecto de todas las sanciones tributarias que fueron reducidas de conformidad con la Ley 1819 de 2016.</li> <li>2. Pagar la totalidad del tributo a cargo e intereses a que haya lugar (liquidadas aplicando el IBC), con el pago de la respectiva sanción reducida con su respectiva actualización. También podrá solicitar hasta el 31 de marzo de 2022 un acuerdo de pago que no podrá exceder 12 meses. Este acuerdo deberá ser suscrito a más tardar el 30 de abril de 2022.</li> <li>3. Solicitar la aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro a más tardar el 31 de marzo de 2022.</li> <li>4. La DIAN deberá resolver la solicitud en un término de 1 mes. Contra el acto que se rechace la solicitud de aplicación del principio de favorabilidad procede el recurso de reposición y en subsidio el de apelación.</li> </ol> <p>En caso de incumplirse el acuerdo de pago, este prestará mérito ejecutivo por los saldos insolutos más el 100 % de las sanciones e intereses causados desde la fecha en que se debieron pagar las obligaciones del acuerdo de pago.</p>

Fuente: Elaborado con información del Estatuto Tributario (2023).

### *D. Ley para la Igualdad y la Justicia Social 2277 de 2022*

Con el propósito de apoyar el gasto social en la lucha por la igualdad y la justicia social y consolidar el ajuste fiscal, el presidente Petro promulga esta ley que tiene por objeto adoptar una reforma tributaria que contribuya a la equidad, progresividad y eficiencia del sistema impositivo. Esto, a partir de la implementación de un conjunto de medidas dirigidas a fortalecer la tributación de los sujetos con mayor capacidad contributiva, robustecer los ingresos del Estado, reforzar la lucha contra la evasión, el abuso y la elusión, y promover el mejoramiento de la salud pública y el medio ambiente.

La Ley 2277 de 2022 tiene como objetivo recaudar cerca de 20 billones de pesos para 2023 y proyecta que para 2024 se alcanzará un recaudo de 23 billones de pesos. Sin embargo, y dada la situación económica, se replantearon varios puntos para disminuir su severidad en tasas y modificaciones normativas, lo que generó ajustes presupuestales y el establecimiento de nuevas dinámicas económicas. La Reforma Tributaria de 2022, con todos sus cambios, ha incluido beneficios tributarios para los contribuyentes dentro de sus 96 artículos, pero para centrar el objeto de estudio de esta investigación se dejan las amnistías consideradas como gabelas y amnistías tributarias para ponerse al día. Se contempla la extensión de las rebajas en las tasas de impuestos y de sanciones que ya se habían venido trabajando en las dos anteriores reformas tributarias.

Alviar González Tolosa Abogados (2023) afirman que se establecieron reducciones transitorias sobre sanciones y de tasas de interés para aquellas personas que hayan omitido la obligación de declarar sus impuestos administrados por la DIAN. En este caso, los contribuyentes que a 31 de diciembre de 2022 no hayan presentado las declaraciones tributarias debidas, generadas por sus impuestos administrados por la DIAN, tendrán hasta antes del 31 de mayo de 2023 para hacerlo. Si se hace en el tiempo mencionada, se reducirán y liquidarán las sanciones y la tasa de interés moratoria en los siguientes términos: reducción de la sanción de extemporaneidad en un 60 % según los artículos 641 y 640 del Estatuto Tributario; y la tasa de interés de mora se reducirá también en un 60 % según lo establecido en el Estatuto. Así mismo, se podrán realizar facilidades o acuerdos para el pago que hayan sido solicitados antes del 31 de mayo y suscritas antes del 30 de junio de 2023.

## **II. Desconocimiento y baja acogida a los beneficios aplicabilidad de los beneficios tributarios de las Ley 2010 de 2019 y la Ley 2155 de 2021**

El estudio permite inferir algunas razones del desconocimiento y baja acogida del principio de favorabilidad tributaria dispuesto por el Estado. Este análisis se realizó en relación a los resultados arrojados en el proyecto de Calderón Reina y Lamprea Osorio (2020) y de Arbeláez Niño (2022), pudiéndose obtener lo siguiente.

Con respecto al trabajo de Calderón Reina y Lamprea Osorio (2020), el estudio se efectuó en una población donde el 74 % de las personas corresponden a responsables del

IVA (personas naturales en un 75 % y jurídicas en un 25 %), lo que permite evidenciar que se cuenta con una población que podría acogerse al principio de favorabilidad tributaria en caso de presentar endeudamiento fiscal con el Estado. Para esto se indaga igualmente si presentan obligaciones tributarias en procesos de incumplimientos o han sido notificadas por razones de inconsistencias fiscales, encontrándose que solamente el 40 % de ellos han sido notificados con actos administrativos por parte de la DIAN.

El estudio de Arbeláez Niño (2022) se aplicó a 54 personas seleccionadas aleatoriamente por el investigador con el fin de determinar el conocimiento de los beneficios otorgados por la Ley 2155 de 2021 de crecimiento económico que promulgo cuatro beneficios (amnistías), recogidos en los artículos 45, 46, 47 y 48, como se detalla en la tabla 3 y que se resume así:

- Reducción transitoria de sanciones y tasa de intereses, tasas y contribuciones del orden territorial (80 % de sanciones liquidada en actos administrativos ejecutoriados y sus actualizaciones).
- Conciliación contenciosa sobre el valor de las sanciones e intereses según el caso, discutidos contra liquidaciones oficiales, mediante solicitud expresa ante la DIAN, pudiendo ser reducidas en primera y segunda instancia.
- Terminación por mutuo acuerdo de los principios administrativos tributarios, donde se puede transar por el 80 % o 70 % de las sanciones actualizadas, según el caso, siempre y cuando el contribuyente o responsable, agente retenedor o usuario aduanero corrija su declaración privada y pague el 100 % del impuesto a cargo.
- Principio de favorabilidad en etapa de cobro, en el que los contribuyentes, responsables, declarantes, deudores solidarios o garantes que presenten solicitud para acogerse al principio de favorabilidad (artículo 640 Estatuto Tributario), que, a 30 de junio de 2021, tengan obligaciones que presten mérito ejecutivo, podrán acogerse al régimen sancionatorio reducido que establece este artículo. Es decir, podrán reducir la sanción en hasta un 50 % si no ha tenido ninguna conducta sancionable por los dos últimos años.

El 51,9 % de los encuestados por Arbeláez Niño (2022) pareciera que desconocían beneficios de Ley 2155 de 2021. Esto permite inferir que dejan en manos de sus asesores contables, contratados generalmente de forma independiente, más para la liquidación de impuestos recurrentes (impuesto del IVA, retención en la fuente y declaración de renta, o deberes formales) que para asesoría propiamente dicha, pero que les permite dar cumplimiento a las obligaciones formales y sustanciales. Esto, aclarando que la obligación sustancial se refiere a la obligación de tributar (pagar un impuesto) y la obligación formal se refiere a los procedimientos legales que atañen a los contribuyentes o responsables de los impuestos para cumplir con las obligaciones sustanciales.

Estos resultados son coherentes con lo expuesto por Calderón Reina y Lamprea Osorio (2020) al evidenciarse de manera correlacional que el acompañamiento de un profesional de la contaduría, ya sea de propiedad o de manera permanente como parte del talento humano de la empresa, influye en los resultados de los mismos. Lo anterior se puede analizar

partiendo de que el 60 % de la muestra no presenta ni ha tenido a la fecha notificación de actos administrativos por parte de la DIAN, lo que resulta directamente proporcional, ya que el 42 % de la muestra cuenta con el apoyo permanente de un profesional de la contaduría que apoye en el cumplimiento de las responsabilidades tributarias. Aquí se determina la importancia del profesional de la contaduría frente a la planeación y adecuado cumplimiento tributario y legal para la presentación de informes, declaraciones, exógenas y demás requerimientos que implique la buena fe y buenas prácticas del profesional. Por otro lado, se aprecia que no todos los contadores que se encuentran vinculados a estas empresas orientan a sus clientes sobre los beneficios tributarios emitidos por el legislador, lo cual hace necesario que se brinde una reflexión sobre el aporte de este profesional para las empresas. Lo anterior es un valor agregado para la continuidad de estas y en concordancia a la optimización de los recursos de las organizaciones.

Con respecto a si consideran provechoso acogerse a los beneficios tributarios generados por el legislador, el 79,6 % de los entrevistados considero que sí y solo el 20,4 % manifestó que no. Esto permite inferir que, al conocerlos, los contribuyentes buscan cumplir con sus deberes sustanciales, pero no conocen la exactitud de cómo realizarlos o en que exactamente se refieren. Se puede observar al evidenciarse que solo el 22 % de los encuestados han usado o conocen de personas que han usado alguno de estos beneficios o amnistías tributarias, aclarando que igualmente, por reserva o temor a ser fiscalizados, pueden llegar a guardar reservas en su respuesta, y que es presentado por Arbeláez Niño (2022) como se observa en la figura 1.

**FIGURA 1. BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LA LEY 2155 DE 2021**



Nota: Elaborado con los datos de Arbeláez Niño (2022).

El resultado del 22 % que conocen o han accedido a beneficios fiscales estudiados por Arbeláez Niño (2022) es congruente con lo expuesto por Calderón Reina y Lamprea Osorio (2020), quienes afirman que el 32 % de la muestra recibe información acerca de los beneficios tributarios a los que puede acceder según el caso particular del cliente. Lo anterior es una tasa baja teniendo en cuenta que el profesional de la contaduría debe asegurarse de ser un aliado estratégico para los responsables tributarios. Desde el inicio y puesta en marcha de las actividades que deriven las responsabilidades tributarias, es deber del contador realizar un reconocimiento de las responsabilidades adquiridas tributariamente y realizar una

adecuada planeación estratégica. Existe un 40 % de contribuyentes que han recibido actos administrativos por parte de la DIAN, un porcentaje elevado para la cantidad de la población a la cual se indagó. Lo que resulta más revelador es que de esta población solo el 14 % de los encuestados conocen o han escuchado acerca del principio de favorabilidad y los beneficios a los cuales puede aplicar siempre y cuando cumpla con lo expuesto en esta ley.

Es importante resaltar que dentro de los beneficios de la Ley 2155 de 2021, el de mayor uso o aplicabilidad ha sido en de la reducción de intereses (Arbeláez Niño, 2022). Este es congruente con el comportamiento en el recaudo de impuestos de 2023, donde los contribuyentes han podido aprovechar los beneficios que otorgó la reforma tributaria en rebajas de intereses (Ley 2277 de 2022), que estableció el beneficio de reducción en un 50 % en la tasa de interés de mora para pago total de las obligaciones en mora y para los que hayan omitido presentar o deban hacer alguna corrección, el 60 % de las sanciones e intereses. Aclaró que con esta normatividad podrán acceder a facilidades de pago con plazo igual o inferior a un año —sin necesidad de garantías— quienes no hayan incumplido facilidades para el pago durante el año anterior a la fecha de presentación de la solicitud.

Este beneficio permite normalizar sus obligaciones en mora, pagando el total de la obligación hasta el 30 de junio de 2023, liquidando solamente el 50 % de la tasa de interés. En el mes de mayo, la tasa de usura es del 45,41 %, descontando los dos puntos porcentuales (2 %) señalados en la norma (43,41 %), aplicando la reducción del 50 % paga una tasa de interés del 21,7 %. Esta ha sido una estrategia de la DIAN para facilitar y promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones pendientes de pago de 321.367 morosos, cuyas deudas suman 14,5 billones de pesos, siendo las más representativas las de IVA e impuesto al consumo (6,4 billones de pesos) y retención en la fuente (5,2 billones de pesos) que constituyen el 80 % (DIAN, 5 de mayo de 2023).

Sin embargo, en su comunicado 29, la DIAN (5 de mayo de 2023) advierte que del total de la cartera de IVA, retención en la fuente e impuesto al consumo, 5,1 billones de pesos corresponden a responsables y agentes retenedores que pese a las acciones de cobro y llamados persuasivos a que normalicen sus obligaciones, a la fecha no han pagado las retenciones en la fuente practicadas y los cobros de IVA e impuesto al consumo realizados a los consumidores. Es decir, cobraron unos impuestos que declararon ante la DIAN, pero se ha omitido pagar y, por tanto, serán denunciados ante la Fiscalía General de la Nación. Dicho aspecto se considera preocupante dada la situación económica por la cual atraviesa el país y que se veía venir en los estudios sobre las perspectivas fiscales para la economía en Colombia para 2023, como lo expone los profesionales de seguros de crédito y caución Equipo Solucion (2023) en su página, al afirmar entre varias perspectivas económicas del país, que:

El déficit fiscal en Colombia disminuirá marginalmente a partir de 2023. El Gobierno aprobó una reforma tributaria que incluye mayores impuestos a las personas y empresas de altos ingresos, lo que se espera genere ingresos fiscales adicionales de 1,4% del PIB

en 2023, sin embargo, esto no será suficiente para compensar los déficits derivados de la lenta consolidación fiscal.

Dicha perspectiva que es coherente con lo expuesto en el informe de política monetaria de abril de 2023 del Banco de la República (2023) al afirmar que la economía colombiana sigue registrando muy altos niveles de actividad económica y una inflación elevada que se espera baje gradualmente, donde habría alcanzado su máximo en marzo y empezaría a caer gradualmente a partir del segundo trimestre de 2023 hacia la meta del 3 % en los siguientes dos años. El incremento en la inflación se explica, principalmente, por las siguientes razones: los precios de los alimentos perecederos aumentan a un ritmo algo mayor del esperado, pues la economía sigue presentando una demanda muy fuerte por el uso de la alta inflación de 2022 en el cálculo de los ajustes de muchos precios en 2023 y por los efectos acumulados de los aumentos de la tasa de cambio en los últimos meses, entre otros.

Ahora bien, para lograr estos niveles de recaudo por parte de la administración de impuestos y en consecuencia la puesta al día de los contribuyentes, se requiere hacer un trabajo grande en la masificación de los comunicados a estos para que puedan acceder a los beneficios tributarios. Por tanto, como lo plasman Calderón Reina y Lamprea Osorio (2020), el 92 % de los contribuyentes consideran favorable que la DIAN publique una circular o herramientas digitales donde se especifiquen los principios de favorabilidad, información sobre beneficios tributarios y otra información relevante para su conocimiento. Esto se hace relevante al mejorar no solo la imagen de la administración de impuestos, sino el comprender la dinámica de los impuestos, el fin que persiguen, y dejar a un lado el paradigma negativo que tienen sobre los impuestos. Este resultado se asemeja a lo mostrado por Arbeláez Niño (2022) al encontrar que el 29 % de los encuestados consideran que hay una mejora en el recaudo de impuestos y el 29,6 % considera que se genera cultura tributaria. Lo anterior conlleva un resultado positivo en los contribuyentes sobre la aplicación de beneficios tributarios para la economía del país y, por ende, en los mismos contribuyentes, lo cual genera una relación gana-gana.

El resultado de la encuesta indica además que no todos los contribuyentes cuentan con un profesional de la contaduría de manera permanente. Lo anterior puede derivarse de que gran parte de la población son personas naturales no responsables de IVA, que asumen responsabilidades tributarias siendo pequeños microempresarios o comerciantes, con limitaciones económicas que no permitan la asesoría permanente de un profesional de la contaduría y que pueden igualmente haberse visto afectados por la pandemia limitando aún más la vinculación de un asesor profesional para atender la emergencia económica.

Lo anterior permite inferir las siguientes razones de desconocimiento del principio de favorabilidad:

- No cuentan con la asesoría permanente de un profesional de la contabilidad.
- Por desconocimiento de normas, estatutos, reformas, decretos, no cuentan con una asesoría adecuada acerca de las responsabilidades tributarias adquiridas y periodos de

declaraciones. Es decir, el contribuyente no recibe una adecuada planeación tributaria por parte del profesional de la contaduría.

- La DIAN debe verificar que los responsables tributarios reconozcan la importancia del cumplimiento de las responsabilidades adquiridas y realizar un seguimiento o formación inicial al contribuyente acerca de los diferentes procedimientos que realiza la DIAN en caso de incumplimientos.

De esta forma, los estudios presentados en este artículo permiten evidenciar que la política del legislador de generar beneficios económicos de reducción de sanciones, intereses y procurar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales permite mejorar el recaudo de los tributos, incentivar la normalización tributaria, mejorar la cultura tributaria y generar la eficiencia del Estado en cabeza de la DIAN. Dicha entidad ha procurado mejorar las técnicas de comunicación con los contribuyentes, labor en auditoría de impuestos y otras estrategias que le han permitido lograr eficiencia y eficacia en su proceso de fiscalización como lo es ahora lo dispuesto por el sistema de facturación electrónica (SFE).

Finalmente, es importante incluir la respuesta a la pregunta realizada por Arbeláez Niño (2022) de que si los contribuyentes consideran necesario incluir otras propuestas de beneficios tributarios en una próxima reforma tributaria, afirmando que no desean una nueva reforma, pero que si se emitan otros beneficios por parte del legislador entre las que se destacan: bajar la tasa del impuesto de renta, eliminar beneficios a empresas y personas naturales con gran patrimonio e ingresos, generar beneficios para contribuyentes de clase media, mejorar los niveles de eficiencia y menos corrupción, mayores beneficios para las personas naturales (esto es importante, dado que las mipymes son en gran parte por personas naturales que generan su autoempleo o empresas de tipo familiar para su sustento y el de su familia dado el alto grado de desempleo que experimenta en el país), que se genere descuentos por cumplimiento en obligaciones formales y sustanciales, disminuir la tasa del IVA general, continuar con la reducción de intereses y de sanciones, y algo de mayor envergadura y reto para la DIAN, poder analizar casos especiales de contribuyentes que no pueden atender a las generalidades de todos, aspecto que puede atentar con el principio de equidad tributaria.

### **III. Comportamiento y aplicabilidad de los beneficios tributarios de las Ley 2010 de 2019, la Ley 2155 de 2021 y la Ley 2277 de 2022 en Colombia desde la óptica del Estado**

La aplicación del principio de favorabilidad pareciera no ser congruente a lo largo de los años, pues en ocasiones se ve viable su desarrollo y en otras no, sin tenerse claridad conceptual sobre la materia como se puede observar en la tabla 4.

TABLA 4. INTERPRETACIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO

Constitución Política	Consejo de Estado	Razones
<p>Artículo 338: “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.</p> <p>Artículo 363: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.</p>	<p>Las leyes, ordenanzas que entren en vigor dentro de un período, no se puede aplicar en el mismo período fiscal en que entró en vigor.</p>	<p>Se estaría violando los artículos 338.3 y 363.2 constitucionales.</p>
	<p>No existe sustento en el derecho tributario para aplicar el principio de favorabilidad propio de la legislación penal ya que los impuestos no constituyen un castigo para el contribuyente.</p>	<p>Los impuestos surgen del deber de solidaridad de los ciudadanos de coadyuvar con las cargas públicas, por lo que no se puede considerar desfavorable una disposición fiscal que por principio tiene como propósito el bien común.</p>
	<p>El consejo de Estado es reiterativo en indicar que es imposible la aplicación inmediata o retroactiva de normas que afecten elementos estructurales de un tributo de período, ya que no pueden aplicarse sino a partir del período fiscal que inicie después de comenzar la vigencia de la norma, ya que vulnera los artículos 338 y 363.</p>	
	<p>Las normas que regulen tributos de período y eliminan o reducen las cargas tributarias al contribuyente, rigen a partir del momento de su publicación, esto es, de forma inmediata; pero si crean o aumentan cargas tributarias al contribuyente, rigen a partir del período fiscal o gravable siguiente al de la entrada en vigor.</p>	

Fuente: Elaboración propia con base en datos de Restrepo Pineda (2016).

Lo afirmado por Restrepo Pineda (2016) es consecuente con lo que concluye Pazos Galindo (2020), al afirmar en referencia a la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario y este frente a las normas que modifican impuestos de período:

- El principio de favorabilidad es un presupuesto necesario para la aplicación de la norma en lo que al régimen sancionatorio tributario se refiere, para lo cual debe aplicarse de oficio la ley permisiva o favorable al contribuyente, aun cuando esta sea posterior.
- De conformidad con la interpretación consolidada por la jurisprudencia constitucional, si una norma referida a un impuesto de período establece un beneficio tributario o reduce la carga tributaria al contribuyente, puede aplicarse en el mismo período de promulgación, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado (aplicación retrospectiva), sin que con ello se quebrante lo establecido por los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

Debido a la emergencia que se presentó a nivel mundial por la pandemia del COVID-19, el Estado estableció algunas medidas tributarias de carácter transitoria para los contribuyentes, con la finalidad de que el pago de sus impuestos sea diferido hasta 12 meses. Esto ocasionó la aplicabilidad del principio de favorabilidad de manera prioritaria, por un lado, para crear un recaudo para los costos que demanda la pandemia y, por el otro lado, para

facilitar a los deudores de impuestos el pago de los mismos, sobre lo cual se destacan estos aspectos importantes, como los que se describen a continuación.

### *A. Tasa de interés moratorio transitoria*

Antes de la emergencia sanitaria, el artículo 635 del Estatuto Tributario establecía que la tasa de interés moratorio se liquidaría diariamente a la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo, menos dos puntos; y el Decreto 688 de 2020 establece que será liquidada diariamente a una tasa de interés diario equivalente a la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, siempre y cuando suscriban o se paguen hasta el 30 de noviembre de 2020. Esta cumplirá para las obligaciones tributarias y las relacionadas con el Sistema General de la Protección Social, que son objeto de verificación por parte de la UGPP.

Para aquellos contribuyentes con actividades económicas afectadas por la emergencia sanitaria, la tasa de interés de mora se liquidará diariamente a una tasa de interés diario equivalente al 50 % de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario.

### *B. Facilidades de pago abreviadas*

Para los contribuyentes que presentan la declaración entre el 1.º de abril y el 1.º de julio de 2020 y tengan mora en el pago, podrían solicitar facilidades de pago hasta el 6 de agosto de 2020, donde la DIAN dará respuesta dentro de los 15 días siguientes a la fecha de presentación, aprobando una facilidad o acuerdo de pago a 12 meses cumpliendo con las siguientes condiciones:

- Los intereses se causarán a la tasa de interés diario equivalente a la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario.
- El plazo máximo de la facilidad o acuerdo de pago abreviado será de 12 meses, contados a partir de la fecha de suscripción.
- No se requerirá la constitución de ningún tipo de garantía real.
- Presentar un certificado bajo la gravedad de juramento firmada por el representante legal de la empresa con sus soportes financieros.
- En caso de incumplimiento se cobrará la suma total de la obligación tributaria más del 100 % de las sanciones e interés sobre los cuales versa dicha facilidad o acuerdo de pago.

Dada la situación derivada de la pandemia, la reducción transitoria de sanciones e intereses para obligaciones tributarias en mora (artículo 45, Ley 2155 de 2021), las obligaciones relacionadas con tributos nacionales y territoriales que estén en mora a 30 de junio de 2021 y cuyo incumplimiento se haya ocasionado o agravado por la pandemia generada por el COVID-19 se reducirán así:

- Las sanciones y actualizaciones, incluyendo aquellas que se liquiden en actos administrativos independientes, se reducirán al 20 %.
- Los intereses se liquidarán al 20 % de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.
- Para acceder a este beneficio, el pago de las obligaciones en mora o la suscripción del acuerdo de pago se deberá hacer a más tardar el 31 de diciembre de 2021.

De igual forma, es importante aclarar que en caso de incumplimiento de los acuerdos de pago, las administradoras de impuestos (nacional o territorial) cobrarán el 100 % de las sanciones e intereses liquidados a la tasa establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario. Si el incumplimiento de la facilidad de pago corresponde a declaraciones de retención en la fuente, las mismas se tendrán como no presentadas en los términos del artículo 580.1 del Estatuto Tributario.

Es importante mencionar que la disertación sobre el acceso por parte de los contribuyentes a programas de beneficios tributarios, oportunidades o facilidades de pago y específicamente aplicar al principio de favorabilidad, depende igualmente de un trabajo conjunto entre los actores que asesoran o controlan a los contribuyentes. Por tanto, se evidencia, por un lado, la importancia de que el empresario cuente con un asesor contable y tributario de forma permanente, ya sea en propiedad o asesoría externa, y no solamente para presentar obligaciones tributarias, acceder a productos financieros o cumplir formalidades de su dinámica empresarial. Debe incluir dentro de su dinámica empresarial la asesoría del profesional contable para lograr la optimización de sus recursos bajo una estrategia de planeación tributaria o por lo menos documentarse de estas facilidades que otorga el Estado para tomar decisiones importantes para sus organizaciones.

Con el transcurso de los años, la tecnología ha ido evolucionando y, a sí mismo, los seres humanos se han adaptado poco a poco a ella. Debido a los grandes cambios por los que los contribuyentes se enfrentan en cada cierre de año, se genera la necesidad de estar informados y de pagar unos honorarios a profesionales para mantener al día sus responsabilidades tributarias.

Existen pequeños y grandes contribuyentes que durante el transcurso de los años gravables, por diversos inconvenientes, no pueden realizar el pago de sus obligaciones tributarias y se ven en la obligación de cancelar sanciones por mora. Debido al análisis realizado con una pequeña muestra de contribuyentes se obtuvo como resultado la necesidad de desarrollar una guía fácil, que contenga información primaria acerca de los principios de favorabilidad recientemente aprobados. Se sugiere que en la guía se especifique:

- Descuentos en sanciones por no pago.
- Descuentos en sanciones por modificaciones.
- Descuentos en mora de intereses.
- Plazos para pagos con extemporaneidad.
- Plazos para aplicar los descuentos por sanciones o moras de pago.

Por tanto, se deja como observación importante que los contribuyentes incluyan dentro de sus políticas de organización la planeación tributaria, la cual proporcionará alternativas de ahorro, aumentar la rentabilidad y el mayor beneficio frente al pago de impuestos siempre cumpliendo con honestidad y transparencia, la asesoría contable para la toma de decisiones en el cumplimiento de objetivos y el crecimiento de las empresas luego de la pandemia. Se sugiere, igualmente, a la administración de impuestos y aduanas nacionales, a las instituciones educativas, a las revisas y demás portales de profesionales contables crear guías e instructivos de comunicación masiva para poder dar a conocer a los contribuyentes los beneficios tributarios que el Estado otorga por diferentes medios de comunicación electrónica. Esto, porque por desconocimiento o miedo los contribuyentes no acceden a tales beneficios fiscales.

Se identificaron los beneficios enmarcados en el principio de favorabilidad establecido en el artículo 120 de la Ley 2010 de 2019, Ley de Crecimiento Económico. Se indica por medio de una infografía cuáles son las ventajas que estableció el Gobierno nacional como estrategia para disminuir el vacío presupuestario que presenta el país frente a inconsistencias tributarias por los contribuyentes.

Como lo afirma Peña Sánchez (2017), el derecho a través del principio de favorabilidad desarrollado por la Corte Constitucional, acogido e introducido tímidamente por el legislativo y férreamente resistido por el Consejo de Estado, debe ocuparse de un orden más justo en materia. Lo anterior, teniendo presente que el 42 % de estas personas responsables de impuestos nacionales consultadas cuentan con un profesional contador como asesor, pero no todos documentan sobre las oportunidades que ofrece el Estado para normalizar los pagos de impuestos o beneficios tributarios a los que se puedan acoger.

Por otro lado, también se hace necesario que el Estado, en cabeza de las administradoras de impuestos nacionales y territoriales, implementen estrategias que los acerquen a los contribuyentes. Así se podrá brindar información y se permitirán procesos que logren el cometido del recaudo del impuesto y la normalización del estado de cuenta del contribuyente.

Ahora bien, con respecto a las facilidades de pago de los tributos que se contemplan en el artículo 814 del Estatuto Tributario, donde se determina por medio de resolución que los administradores de impuestos pueden conceder facilidades a los deudores de impuestos por un plazo máximo de cinco años para el pago total de los impuestos a cargo, con el reconocimiento de los intereses y sanciones que se deriven de dicha liquidación de impuestos o corrección.

En consecuencia, para 2021, el Estado con la nueva reforma tributaria de Colombia expedida por Ley 2155 de 2021, Ley de Inversión Social, se prescriben una serie de beneficios importantes para que los deudores de impuestos se pongan al día pagando las sanciones e intereses con tasas reducidas (artículo 48.3 de la Ley 2155, explicado en la tabla 3). Estos se resumen en un beneficio en sanciones reducida al 20 % del monto previsto en la legislación aduanera, cambiaria o tributaria. Es decir, si al corte del 30 de junio de 2021 se tenía una sanción por pagar a la DIAN o algún ente territorial, por ejemplo,

de \$100.000.000, se podrá pagar \$20.000.000 y quedar saldada la deuda respecto a esa sanción. Lo anterior permite inferir que esta se reduce al 20 % y no en un 20 %, por tanto, con solo cancelar el 20 % se ahorra el contribuyente un 80 % de la sanción que corresponda al incumplimiento de dicha obligación de impuesto ya sea nacional o territorial.

En relación a las fechas inicialmente dadas, la DIAN (23 de marzo de 2022) informó que al cierre del mes de marzo se daría la última oportunidad para acogerse a los beneficios tributarios establecidos en la Ley de Inversión Social, reportando que más de 25.000 contribuyentes del sector de la construcción tienen obligaciones pendientes con la DIAN. Esto, además de señalar que entre los beneficios que representan alivios para los contribuyentes con obligaciones pendientes se encuentran el principio de favorabilidad, la terminación por mutuo acuerdo y la conciliación judicial.

En consecuencia, la DIAN invitaba a los contribuyentes que tengan obligaciones fiscales a cargo a 30 de junio de 2021, a que realicen el pago hasta el 31 de marzo de 2022, o a solicitar, máximo en esta fecha, ante la respectiva dirección seccional, la suscripción de un acuerdo de pago, en caso de cumplir con los requisitos para acceder al mismo. A febrero de 2022, la entidad reportó que, en su lucha contra la evasión y el contrabando, se obtuvo como resultado de las acciones establecidas en el Plan de Cobro y de Fiscalización un total de 3,1 billones de pesos, representados en ingresos efectivos por 2,6 billones de pesos y gestión por fiscalización por 543.794 millones de pesos.

Lo anterior permite entrever que el Estado, en aras de lograr un mayor recaudo en los impuestos, ha otorgado a los contribuyentes alternativos de pago que permiten lograr una normalización en las obligaciones bajo acuerdos que, por un lado, le benefician en flujo de efectivo y, por otro lado, evitarles situaciones de embargos e incremento de obligaciones fiscales, y permitirles continuar de forma normal con sus operaciones. Quedará pendiente validar si los contribuyentes lograron acceder a este beneficio con las facilidades otorgadas por el Estado y cuáles podrían ser las razones por las cuales no pudo acceder.

Por otro lado, con la entrada en vigor de la Ley 2155 de 2021, los deudores de obligaciones administradas por la DIAN pueden acceder a la reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés, en los términos del artículo 45 de la Ley de Inversión Social, siempre y cuando sean de vencimiento anterior al 30 de junio de 2021 y el incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia del COVID-19.

De esta forma, los contribuyentes que sean deudores han podido acceder a la reducción transitoria de las sanciones y de la tasa de interés, bien sea como principal, solidario, subsidiario o garante. Este beneficio cubre todas las obligaciones que administra la DIAN. Igualmente, el artículo 635 del Estatuto Tributario indica que la tasa de interés moratoria establecida será liquidada diariamente a una tasa de interés diario que sea equivalente al 20 % de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Por tanto, si un contribuyente estaba en mora y deseaba acceder a la reducción transitoria de tasa de interés, deberá encontrarse en mora en el pago al 30 de junio de 2021, de

las obligaciones administradas por la DIAN señaladas en el artículo 1.º del Decreto 1742 de 2020 y que el incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19, siendo el plazo desde el 14 de septiembre y hasta el 31 de diciembre de 2021.

El otro beneficio es la reducción de sanciones, incluyendo aquellas que se liquiden en actos administrativos independientes, en un 80 % del monto de la sanción adeudada. El requisito para acceder a estas es que la DIAN deberá realizar las autoliquidaciones o determinarla y corresponderá a hechos ocurridos con anterioridad al 30 de junio 2021, y que el incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19.

La DIAN, en consideración a la situación económica generada por la pandemia, reconoce facilidades de pago para poder normalizar la mora en el pago de los impuestos. Para ello se debe solicitar una facilidad de pago, aplicada a todas las obligaciones administradas por la DIAN señaladas en el artículo 1.º del Decreto 1742 de 2020, que presenten mora a 30 de junio de 2021. Este trámite debió haberse surtido hasta el 10 de diciembre de 2021 ante la ventanilla física o buzón electrónico de correspondencia de la dirección seccional del contribuyente.

Para 2023, la DIAN, por medio del Concepto General 100208192-165 de 2023, respondió a diversas preguntas realizadas acerca de la interpretación y aplicación de algunas disposiciones de la Ley 2277 de 2022 en materia de procedimiento tributario, en lo estrictamente relacionado con los tributos administrados por esta entidad. La DIAN resolvió diferentes interrogantes con respecto a los cambios introducidos por los artículos 78, 80, 81, 91, 92 y 93 de la reforma tributaria.

Si se ha incurrido en cualquiera de las infracciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022, ¿cómo se debe liquidar la sanción por parte de la administración tributaria o el administrado que desea subsanar tal situación? y ¿de qué manera resulta aplicable lo previsto en el artículo 640 del Estatuto Tributario? El artículo 640 del Estatuto Tributario reconoce en su parágrafo 5.º que el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior. En este sentido, la disminución de las multas aplicables a las infracciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, producto del artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, es extensible a las infracciones cometidas antes del 13 de diciembre de 2022. No obstante, dicho principio de favorabilidad no será aplicable cuando se esté en presencia de una situación jurídica consolidada e, inclusive, cuando se esté adelantando el cobro coactivo.

## Conclusiones

Se puede inferir que la razón principal por la cual los contribuyentes no se acogen al principio de favorabilidad tributaria es el desconocimiento normativo, legal y tributario. Esto, a consecuencia de no tener la asesoría de un contador en propiedad o un asesor tributario

efectivo que les permita estar al tanto de estas oportunidades que brinda el legislador. Sin embargo, no se señala toda la responsabilidad al profesional de la contaduría, ya que muchos de ellos son solamente contratados para generar la liquidación de las declaraciones tributarias de forma esporádica o para elaborar informes financieros y otras responsabilidades que requieren para sus operaciones financieras o comerciales, donde no incluyen asesorías que contribuya a una organización y planeación tributaria.

Y es que los contribuyentes, a la fecha, no tienen claridad sobre los beneficios tributarios que otorga el Estado. Por ejemplo, la Ley 2155 de 2021, más allá de ser identificada como una reforma tributaria, no se conocen los beneficios tributarios (a nivel de amnistías). Existe una ausencia de pedagogía tributaria.

La realidad económica dada por la pandemia ha afectado la economía nacional y, por ende, a la gran mayoría de los empresarios del país, ha llevado a revisar las metas de recaudo, a realizar mayores inspecciones tributarias y a un incremento de las sanciones. Y frente a esta situación los beneficios analizados son una opción para el contribuyente y un instrumento de recaudo para la DIAN.

El informe de 2021 con respecto al logro del recaudo de la DIAN que Arbeláez Niño (2022) evidencia el análisis: se logró al cierre de 2021 un recaudo tributario bruto de 173,6 billones de pesos, con lo que se registra un aumento de 18,8 % frente a la cifra de 2020. Este monto representa un cumplimiento de 105,9 % de la meta que se fijó para el año pasado: 164 billones de pesos, rubro alcanzado luego de que en diciembre de 2020 se recaudaran 13,35 billones de pesos, es decir, 2,33 billones de pesos más. Este evidente el crecimiento en materia de recaudo (por lo menos a nivel nacional), que pudo deberse, en parte, a que los contribuyentes se han acogido a los beneficios otorgados por la Ley 2155 de 2021 en materia de amnistías (artículos 45 al 48). Para determinar el conocimiento que las personas (contribuyentes) tienen sobre la ley, se procede a realizar una encuesta en la cual se indaga sobre las generalidades de los beneficios otorgados por la reforma tributaria.

Finalmente, se puede afirmar que para mejorar en la relación gana-gana entre el Estado y el contribuyente se deben conservar políticas que permitan ampliar plazos para los beneficios tributarios, atendiendo a la realidad económica por la que atraviesa el país. Igualmente, se debe procurar que los contribuyentes, que son los generadores de empresa y por ende empleo, puedan contar con capital de trabajo para la recuperación económica, mejorar su productividad y, por ende, hallar rentas que permitan recaudos razonables en impuestos. Para ello, se debe ahondar en la política de menos reformas tributarias y mayor política de disminuir la corrupción, y el uso indebido del poder por parte del Gobierno, promoviendo la eficiencia, eficacia y transparencia en la gestión. Esto finalmente permitirá, entre otros beneficios para los contribuyentes, encontrar menores tasas de impuestos, reducción de sanciones y tasas de intereses que permiten lograr para ellos su normalización en deudas fiscales; y para el Estado, cumplir las metas de recaudo, sin generar afectación al presupuesto si se promueve la eficiencia en el manejo de los recursos disminuyendo la corrupción.

## Referencias

- Alviar González Tolosa Abogados. (5 de enero de 2023). Beneficios tributarios de la Ley 2277 de 2022. <https://www.agtabogados.com/blog/beneficios-tributarios-ley-2277-de-2022/>
- Arbeláez Niño, W. A. (2022). *Beneficios tributarios (amnistía) descritos en los artículos 45 al 48 de la Ley 2155 del 14 de septiembre de 2021 (Ley de inversión social)* (tesis de pregrado). Universidad Jorge Tadeo Lozano. <https://expeditiorepositorio.uta-deo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/27597/trabajo%20de%20grado%20Wilson%20Arbelaez.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Banco de la República. (2023). Informe de Política Monetaria, abril de 2023. <https://www.banrep.gov.co/es/publicaciones-investigaciones/informe-politica-monetaria/abril-2023>
- Calderón Reina, L. L., & Lamprea Osorio, L. K. (2020). *Principio de favorabilidad en el municipio de Villavicencio para responsables de obligaciones tributarias en proceso sancionatorio* (tesis de pregrado). Universidad Cooperativa de Colombia. [https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/1e4db495-0dfa-418e-be55-7af9c002810b/content#:~:text=Principio%20de%20favorabilidad%3A%20El%20principio,objetiva%20\(Bermudez%2C%202018\).](https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/1e4db495-0dfa-418e-be55-7af9c002810b/content#:~:text=Principio%20de%20favorabilidad%3A%20El%20principio,objetiva%20(Bermudez%2C%202018).)
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (23 de marzo de 2022). Comunicado de Prensa 41. Última oportunidad, finalizan beneficios tributarios establecidos en la Ley de Inversión Social. <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Comunicado-de-Prensa-041-2022.aspx>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (5 de mayo de 2023). Comunicado de Prensa 29. Aproveche los beneficios que otorgó la Reforma Tributaria en rebaja de intereses. <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Comunicado-de-Prensa-029-2023.aspx>
- Equipo Solucion. (2023). Actualidad económica. Economía de Colombia en 2023: Panorama actual y grandes retos. <https://www.solucion.co/blog/economia-de-colombia-en-2023-panorama-actual-y-grandes-retos/>
- Hernández Rueda, D. C., Moreno Jaimes, P. A., & Romero Chacón, L. N. (2019). *Reglas que se derivan del principio de favorabilidad aplicables al régimen sancionatorio tributario en Colombia* (tesis de pregrado). Universidad Autónoma de Bucaramanga. <https://repository.unab.edu.co/bitstream/>

handle/20.500.12749/6962/2019\_Tesis\_Daniel\_Camilo\_Hernandez\_Rueda.pdf?sequence=1&isAllowed=y

LBX Consultores. (2020). Principio de favorabilidad en la etapa de cobro. <https://www.lbxconsultores.com/principio-de-favorabilidad-en-etapa-de-cobro/>

Parra Escobar, A. (2007). *Planeación tributaria y organización empresarial* (5.<sup>a</sup> ed.). Legis.

Passos Simancas, E. (2015). *Metodología para la presentación de trabajos de investigación. Una manera práctica de aprender a investigar investigando*. Institución Tecnológica Colegio Mayor de Bolívar. <https://www.calameo.com/read/005708355b58d7935193c>

Pazos Galindo, L. A. (1.º de enero de 2020). Concepto Unificador 2020EE1157. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=88721&dt=S>

Peña Sánchez, A. (2017). El principio de favorabilidad en materia tributaria-integración entre el derecho tributario y la contimetría. <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2017/simposio/2/B5.pdf>

Pricewaterhouse Coopers. (2022). Beneficios tributarios establecidos en los artículos 45, 46 y 47 de la Ley 2155 de septiembre 14 de 2021. <https://www.pwc.com/co/es/pwc-insights/beneficios-tributarios.html>

Restrepo Pineda, C. (2016). La interpretación de la DIAN del principio favorabilidad de las normas que afectan impuestos de período entre la posición de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. *Lumina*, 17, 30-56. <https://doi.org/10.30554/lumina.17.2657.2016>

### *Normatividad*

Centro Interamericano Jurídico Financiero [Cijuf]. (2002). Concepto 0003 del 12 de julio 2002. <https://cijuf.org.co/codian02/julio/concepto3.htm>

Congreso de la República de Colombia (2019). Ley 2010 de 2019, por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos. <http://svrpubindc.imprenta.gov.co/diario/view/diariooficial/consultarDiarios.xhtml>

Congreso de la República de Colombia (2021). Ley 2155 de 2021, por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones. <http://svrpubindc.imprenta.gov.co/diario/index.xhtml?jsessionid=e57758eea254a5fc66673e3afa7c>

Congreso de la República de Colombia (2022). Ley 2277 de 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>

Congreso de la República de Colombia (2023). Estatuto Tributario. <https://estatuto.co/?e=1349>

Constitución Política de Colombia. (1991). Legis Editores.

Presidencia de la República (2020). Decreto 688 de 2020, por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica de conformidad con el Decreto 637 de 2020. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30039268>

Artículo recibido el 13 de junio de 2023.

Aprobado por par 1 el 25 de julio de 2023.

Aprobado por par 2 el 11 de octubre de 2023.

Para citar este artículo: Lozano Lozano, J., & Montaña Lozano, E. C. (2024). Aplicabilidad de los beneficios tributarios de la Ley 2010 de 2019, la Ley 2155 de 2021 y la Ley 2277 de 2022 en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).