



**ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS EFECTOS DE LA TRIBUTACIÓN EN LAS MIPYMES Y  
DE LOS COSTOS ASOCIADOS A LA EFICIENCIA TRIBUTARIA.**

**CRITICAL ANALYSIS OF TAXATION EFFECTS ON MIPYMES AND ASSOCIATED  
COSTS WITH TAX EFFICIENCY.**

**Autor**

**MARLON DAVID HERNANDEZ PEREZ**

**Trabajo presentado como requisito para optar por el  
título de Magíster en Derecho Corporativo**

**Director**

**Dr. Juan Rafael Bravo Gaviria**

**Facultad de Jurisprudencia  
Maestría en Derecho Corporativo  
Universidad del Rosario**

**Bogotá D.C., Colombia**

**2022**

# **ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS EFECTOS DE LA TRIBUTACIÓN EN LAS MIPYMES Y DE LOS COSTOS ASOCIADOS A LA EFICIENCIA TRIBUTARIA.**

**David Hernandez Perez**

## **ÍNDICE.**

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. COMENTARIO CRÍTICO AL MARCO DE PRINCIPIOS DESDE UN ENFOQUE JURÍDICO Y ECONÓMICO QUE OCURRE EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS MIPYME.**
- 3. GENERALIDADES RESPECTO DE LAS RESPONSABILIDADES FORMALES Y SUSTANCIALES EN MATERIA TRIBUTARIA PARA LAS MIPYME.**
- 4. LOS SISTEMAS DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS Y SUS IMPLICACIONES FRENTE A LA REALIDAD ECONÓMICA DE LAS MIPYME.**
  - 4.1. COMENTARIO SOBRE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS SUGERIDAS.**
- 5. INDICADOR DE EMPLEABILIDAD Y APORTE AL SECTOR PRODUCTIVO POR PARTE DE LAS MIPYME – EL RÉGIMEN SIMPLE APLICADO.**
- 6. TECNOLOGÍA Y TRIBUTACIÓN DE CARA AL CUMPLIMIENTO FISCAL DE LAS MIPYME.**
- 7. LA DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS Y SU APROVISIONAMIENTO CONTABLE.**
- 8. CONCLUSIONES**

**RESUMEN.**

De conformidad con la Constitución Política de 1991, Colombia ha alcanzado grandes hitos en materia económica; es inevitable pensar que ese desarrollo proviene del fomento de las iniciativas privadas y del deber estatal cuando se recaudan recursos vía impuestos.

Sin riqueza generada la tributación no puede ocurrir, es una regla tácita económica, dicho esto, las empresas de menor estructura financiera están ante un limbo institucional en el cual el cumplimiento tributario se convierte en una labor forzada e incomprendida.

Es prudente escribir sobre la ausencia de comprensión por parte del legislador y de la institucionalidad al reglamentar dinámicas mercantiles y económicas que atraviesan los empresarios cotidianamente al ocurrir simultáneamente dos escenarios, la actividad empresarial y en consecuencia, el cumplimiento fiscal.

**ABSTRACT.**

In accordance with the Political Constitution of 1991, Colombia has reached substantial milestones in economic matters; it is inevitable to think that this development comes from the promotion of private initiatives and the duty of the state when resources are collected through taxes.

Without generated wealth, taxation cannot occur, it is a tacit economic rule, having said that, companies with a lower financial structure are facing an institutional limbo in which tax compliance becomes forced and misunderstood task.

It is prudent to write about the lack of understanding on the part of the legislator and the institutional framework when regulating commercial and economic dynamics that entrepreneurs go through daily when two scenarios occur simultaneously, business activity and, consequently, tax compliance.

**1. INTRODUCCIÓN**

En el derecho mercantil de la actualidad, es necesario delimitar desde lo teórico ciertas definiciones que permitan comprender lo interdisciplinar en el desarrollo de sucesos cotidianos para el empresario tales como la realidad económica de las compañías y de cualquier forma de asociación que con independencia de sus recursos tienda a la generación de riqueza para quien las compone. Así las cosas, la tributación se convierte en el eje sobre el cual se erige gran parte del desarrollo exitoso en términos financieros de cualquier iniciativa económica que tenga como finalidad la persecución de unos rendimientos y utilidades con ocasión de un objeto social.

Dicho lo anterior, poder integrar en el presente artículo distintas perspectivas académicas implica un reto analítico importante, toda vez que, entender las cargas fiscales de cualquier iniciativa económica requiere comprender en simultáneo que un negocio llevado a cabo por una sociedad, una persona natural o a través de distintas figuras contractuales siempre será

transversal a las prerrogativas dispuestas por el legislador para cumplir formal y sustancialmente con las cargas tributarias.

Dada la importancia de concatenar las aristas jurídicas correspondientes al Derecho Comercial y a la Tributación dentro del presente artículo, es primordial remontarse a una precisión introductoria hecha doctrinalmente por María Luisa Mesa Zuleta en su escrito titulado “Las personas jurídicas como vehículo para desarrollar una actividad económica”, en el cual se atienden dos cuestionamientos de vital importancia, el primero, correspondiente a establecer si la norma colombiana se ha enfocado en responder a las necesidades de la economía local, y segundo, si la misma norma se ha involucrado en equilibrar la iniciativa de la libre empresa y en consecuencia la estabilidad de los mercados. Para efectos del presente escrito, se abordará como referencia la respuesta al primer cuestionamiento, en virtud del enfoque que se expone en este material.

Así las cosas, se sostiene la tesis enunciada previamente sobre la premisa de que *“No es posible concebir la realidad jurídica aparte de los fenómenos económicos o sociales. Evolucionan a la par. Se complementan y se nutren el uno del otro.”*<sup>1</sup>

De aquí que surge un desafío académico que busca cuestionar el impacto económico que soportan las micro, pequeñas y medianas empresas en Colombia, específicamente en lo que concierne al cumplimiento tributario, ya que es un común denominador, que desde la perspectiva del empresario en su proceso de aprendizaje se contemple que las obligaciones tributarias suponen un suceso financiero que, aunque se lleve a cabo no implica proporcionalmente el éxito del negocio; de lo anterior, que el cumplimiento fiscal se configura en una barrera que deteriora la sana relación que debería existir entre el Estado y los contribuyentes, dada la complejidad de un cumplimiento absoluto de las políticas públicas que vía ley buscan la efectiva recaudación de los recursos que sostienen al país mediante impuestos, esencialmente.

En tal virtud, que es debido comprender a la empresa, la tributación y a la eficiencia en el cumplimiento de los deberes fiscales dentro de un mismo escenario que denote los grandes retos que enfrenta el legislador al momento de regular un ambiente apropiado para que el mercado crezca a través de nuevos competidores vía empresa y tenga sentido su actividad económica en el tiempo sin que ello implique que el cumplimiento tributario sea una causal no escrita de terminación de las distintas formas de asociación que en principio lo que buscan es la generación de nuevos recursos que permitan no solamente operar sino también crecer y perdurar dentro del mercado.

---

<sup>1</sup> Mario Fernando Ávila Cristancho et al., eds., *Derecho comercial: cuestiones fundamentales*, Primera edición (Bogotá, D.C., Colombia: Legis, 2016), 489.

## 2. COMENTARIO CRÍTICO AL MARCO DE PRINCIPIOS DESDE UN ENFOQUE JURÍDICO Y ECONÓMICO QUE OCURRE EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS MIPYME.

Este desarrollo dentro del presente artículo es necesario en la medida en que doctrinal, jurisprudencial y analíticamente hablar de una corriente dogmática de principios dentro de las micro, pequeñas y medianas empresas no es algo que en el horizonte se encuentre tan claro; abordar estos conceptos que se encuentran dispersos y lograr unirlos en una línea de pensamiento permiten reconocer como eventos de la economía incondicionalmente estarán ligados a la ciencia jurídica; sobre esta premisa, hay unos fundamentales que deben incorporarse vía normativa, de esta forma, el artículo 333 de la Constitución Política de Colombia ha establecido:

*“La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.*

*La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.*

*La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.*

*El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.”<sup>2</sup>*

De lo anterior, que senda disposición constitucional permite proveer una interpretación de carácter exegético, en la cual, sin duda, la empresa sin distinción de capacidad económica y contributiva desempeña un papel fundamental en el mercado dada su vocación económica, inminentemente reflejada en el desarrollo de su objeto social y en la búsqueda de la generación de riqueza.

Así las cosas, un primer escenario normativo que surge con ocasión de lo establecido en el artículo 333 de la Constitución Política es el contenido imbuido en la Ley 590 del 2000 y posteriormente la Ley 905 de 2004, normas que se conforman como aproximaciones que tienden a regular el desarrollo de las mipymes en virtud del número de empleados vinculados, activos totales de la empresa y factores cuantitativos de dicha índole, constituyendo una especie de cuerpos colegiados que vía política pública propenden por el desarrollo de estas formas de asociación de forma sostenible en el tiempo.

De esta manera se teje una primera aproximación de los principios integrados desde una perspectiva olística en el ecosistema de las mipyme, motivo por el cual el legislador continuó su labor estableciendo una dogmática legal en la cual se entendiera cada vez mejor la

---

<sup>2</sup> República de Colombia, *Constitución Política de Colombia*, s. f., <http://www.secretariasenado.gov.co/constitucion-politica>.

naturaleza de este tipo de compañías, por lo cual se encuentra una definición menos nublada sobre la empresa, la cual podría traducirse en ser toda unidad de explotación económica que propende por el desarrollo de sus operaciones dentro de mercados tanto de bienes como de servicios independiente de su ubicación geográfica.

Conforme con lo previamente establecido, la enunciada Ley 905 de 2004 dispuso:

*“Definiciones. Para todos los efectos, se entiende por micro incluidas las Famiempresas pequeña y mediana empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, rural o urbana, que responda a dos (2) de los siguientes parámetros:*

*1. Mediana empresa:*

*a) Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, o*

*b) Activos totales por valor entre 100.000 a 610.000 UVT.<sup>3</sup>*

*2. Pequeña empresa:*

*a) Planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores, o*

*b) Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,*

*3. Microempresa:*

*a) Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores o,*

*b) Activos totales excluida la vivienda por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes o,*

**PARÁGRAFO.** *Los estímulos beneficios, planes y programas consagrados en la presente ley, se aplicarán igualmente a los artesanos colombianos, y favorecerán el cumplimiento de los preceptos del plan nacional de igualdad de oportunidades para la mujer.”<sup>4</sup>*

Con relación de la disposición previamente citada, tiene mayor claridad desde un marco normativo las condiciones sobre las cuales categóricamente encaja una empresa según particularidades propias de su actividad económica, capacidad financiera, personal vinculado etc. Sin embargo, se abren amplias discusiones de lo dispuesto por el legislador en esta disposición, toda vez que, su interpretación puede limitarse únicamente a elementos cuantitativos que no optan por comprender que una fórmula general en materia financiera no

<sup>3</sup> Mediante Resolución 140 del 25 de noviembre de 2021, dispuso la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN que el valor de la UVT para el año gravable 2022 sería de \$38.004 MCTE bajo los siguientes términos: *“Que el Subdirector de Estudios Económicos de la Dirección Estratégica y de Analítica, mediante oficio número 100152176-00284 del 2 de noviembre de 2021, certificó el valor actualizado de la Unidad de Valor Tributario -UVT para el año 2022, en Treinta y ocho mil cuatro pesos (\$38.004).”*

<sup>4</sup> Congreso de la República de Colombia, *Ley 905 de 2004 - Sobre promoción del desarrollo de la micro, pequeña y mediana empresa colombiana y se dictan otras disposiciones.*, s. f.

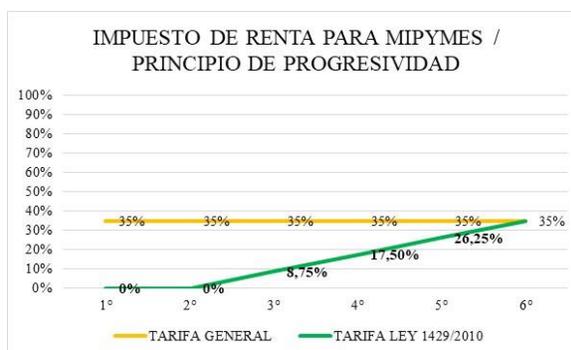
consiste en que a mayor cantidad de empleados mayor utilidad genera una compañía y que en consecuencia debe ésta contar con un tratamiento especial de cara a sus responsabilidades impositivas para con el Estado; es ahí cuando es evidente la necesidad de construir normas que involucren distintas disciplinas académicas, con lo cual, la ley tendría un espíritu y una comprensión más armónica de cara a entender las consecuencias económicas y por ende fiscales de una norma en materia empresarial.

Expuesta una línea normativa que da cuenta de los aspectos por los cuales una organización debe considerarse como una mipyme es notorio el síntoma en el cual dentro de un marco de principios podría hablarse de la protección a la libre empresa y desarrollo de la iniciativa privada-económica, igualmente en el caso de la salvaguarda por el empresario que desempeña una actividad que desde el punto de vista numérico se considera modesta en utilidades y personal a cargo, también que de allí se vele por los fines del Estado incorporados también en la Constitución Política materializados a través del cumplimiento de las cargas impositivas que surgen de integrar los conceptos abordados en este capítulo.

Dichas estas generalidades, puede comprenderse que el legislador pese a sus esfuerzos por regular el nacimiento y el desarrollo de estos actores del mercado tales como las mipyme, tiene aún una deuda en materia dispositiva que corresponde a la regulación de este tipo de compañías en virtud de una norma que pueda abordar de forma resiliente y a su vez rigurosa el concepto de realidad económica ajustado a los principios constitucionales en materia de tributación.

No obstante lo anterior, un claro ejemplo puede verse con la expedición de la Ley 1429 de 2010, la cual esbozó en su contenido, una invitación a los empresarios y a la sociedad en general con intención de constituirse formalmente como compañía para verse beneficiados por un tratamiento fiscal particular contenido en el artículo 4°<sup>5</sup> de la enunciada norma, en el cual y de forma resumida, durante los cinco primeros años desde el inicio de la actividad de la nueva sociedad se haría una depuración especial de cara al impuesto de renta, dando cuenta de una aproximación al principio de progresividad desde una perspectiva tributaria. Se resume entonces, este incentivo de la siguiente manera:

<sup>6</sup> AÑO	TARIFA
1	0%
2	0%
3	25% / TARIFA PORCENTUAL VIGENTE
4	50% / TARIFA PORCENTUAL VIGENTE
5	75% / TARIFA PORCENTUAL VIGENTE
6	TARIFA PORCENTUAL VIGENTE



<sup>5</sup> "Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley (...)"

<sup>6</sup> Gráfica de elaboración propia, análisis artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, David Hernandez Perez, 2022

Para comprensión de la gráfica, es de establecer la premisa en la cual durante los cinco años iniciales de una compañía con las características de una mipyme en virtud de lo dispuesto por la Ley 905 de 2004 el impuesto de renta se incrementaría progresivamente hasta alcanzar la tarifa general en el sexto año, con lo cual el de que se trara denota una fundamentación que quizá tenga como finalidad el acompañar al empresario en sus primeros años de actividad económica dando un tratamiento especial en referencia al impuesto de renta; sin embargo, aquí ocurre un fenómeno que puede ser antitécnico en el desarrollo práctico de la Ley 1429 del 2010 y el cual efectivamente fue objeto de derogatoria por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, específicamente en su artículo 4<sup>o</sup><sup>7</sup> dado que no era claro el criterio con el cual vía normativa se estableció como regla general que todas las mipyme sin importar la especificidad de su actividad económica tienen 5 años para alcanzar una capacidad contributiva en la cual se pague una tarifa plena de impuesto sobre la renta.

Dicho lo anterior, el legislador no ha contemplado lo subjetiva que termina siendo la ocurrencia de los hechos económicos dentro de una mipyme y como ciertamente se requiere que las disposiciones que regulan el desarrollo de este tipo de compañías propendan por esquemas de tributación balanceados que sin duda son alcanzables si se propendiera por el cumplimiento efectivo de los principios de progresividad, equidad, justicia y proporcionalidad en materia tributaria; muestra de lo anterior, la enorme dispersión normativa que prima para poder atender de forma clara el paradigma de qué carga fiscal corresponde a qué tipo de empresa.

Para tal efecto es menester remitirse a una valiosa aproximación teórica traída por Juan Antonio Gaviria Gil y Juan Esteban Sanín Gómez en la obra de 2022 titulada Efectos económicos y tributarios del derecho societario, en la cual desde su introducción se establece:

*“Existen numerosos libros sobre derecho de sociedades, tanto de tratadistas extranjeros como nacionales, (...). Pero estas obras no analizan, salvo tangencialmente, ni fundamentos económicos ni temas tributarios. Del otro lado, también hay muchos libros de derecho tributario, muchos de ellos comentando las tan frecuentes reformas fiscales, pero estos poco o nada se ocupan del derecho societario. Y si bien hay libros que enlazan el tema tributario con las finanzas públicas, lo hacen desde una perspectiva más macroeconómica, y no desde una visión de microeconomía (...). Pareciera, de manera similar a la trama de la obra La duodécima noche (en inglés: The Twelfth Night) de William Shakespeare, que la economía, el derecho tributario y el derecho societario fueran tres hermanos que siguieron caminos separados, luego de lo cual se le informó falsamente a cada uno de ellos que sus otros*

---

<sup>7</sup> ARTÍCULO 4. Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley (...)

*hermanos habían fallecido (en sentido intelectual), razón por la cual decidieron seguir su camino en solitario.”<sup>8</sup>*

Aunado a la dogmática expuesta anteriormente, la ausencia de unidad de las disposiciones tributarias del orden nacional y territorial en un mismo código tributario conllevan a sostener fácticamente cómo ocurre en volumen considerable el surgimiento de disposiciones en materia impositiva que impiden remitirse a una única normativa en materia que propenda por la eficiencia regulatoria del manejo de las cargas fiscales de los administrados. Ahora bien, para que ello ocurra inminentemente debería aprobarse una reforma no solo estructural del sistema tributario sino también de alcance constitucional en la cual la determinación de impuestos, tasas y contribuciones no se encuentre más en cabeza de los entes territoriales a través de acuerdos y ordenanzas, lo cual es sin duda, uno de los grandes proyectos que podrían asumirse para mermar la dispersión normativa tratada previamente en el presente artículo.

### **3. GENERALIDADES RESPECTO DE LAS RESPONSABILIDADES FORMALES Y SUSTANCIALES EN MATERIA TRIBUTARIA PARA LAS MIPYME.**

Es muy probable el escenario en el cual una mipyme cuente con tratamientos particulares traídos por el legislador con la finalidad de premiar la búsqueda de la formalidad en materia económica a través de este tipo de empresas, lo cual sin duda se constituye como un evento jurídicamente plausible, toda vez que, en principio debe verse por la búsqueda de la confianza institucional por parte del empresario hacia las políticas que el Estado ha determinado como directriz para contar con nuevos actores en materia contributiva.

Sin embargo, el escenario optimista planteado previamente hace un llamado a una comprensión más detallada de lo que ocurre cotidianamente en las empresas, podría hablarse entonces del giro ordinario de los negocios de cara a la tributación, lo cual abre la posibilidad de hablar las obligaciones a las cuales formalmente se acoge el empresario que a través de las mipyme desarrolla una iniciativa privada que sin duda tiende a la generación de riqueza.

Así las cosas, los pequeños comercios que se encuentran dentro de la categoría de mipyme estarían inmersos en responder por impuestos nacionales y locales que para su deducibilidad y cruce contable requieren de condiciones que taxativamente complejizan el cumplimiento formal y sustancial, entiéndase lo anterior como la declaración de un impuesto y con ocasión de dicho deber formal el efecto inmediato que por regla general surte el pago del tributo.

De esta manera, y distando un poco de la ocurrencia técnica de los impuestos es valioso hacer el ejercicio en el cual se comprenda qué tiene que pagar una mipyme y por cuál motivo.

---

<sup>8</sup> Gaviria Gil , Juan Antonio y Sanín Gómez , Juan Esteban, *Efectos económicos y tributarios del derecho societario*, Primera (Bogotá D.C. - Colombia: Legis, 2022), 7-8.

En tal virtud, una mipyme por regla general, cumpliría con los siguientes impuestos, los cuales encuentran una descripción sucinta tendiente a comprender de forma sintética los eventos económicos que con ocasión a la tributación como elemento implícito de la formalidad ocurre dentro de este tipo de compañías.

- a. Impuesto de renta:** Para el presente impuesto, que podría comprenderse como una de las génesis en materia de fiscalidad, es preciso remontarse a la definición establecida por el Consejo de Estado en sentencia del 6 de septiembre de 2012, la cual analizó:

*“Según el artículo 26 del Estatuto Tributario, el hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, esto es, de producir enriquecimiento. Para efectos del elemento territorial del hecho generador, el Estatuto Tributario reúne los principios de tributación en la fuente (criterio territorial) y tributación mundial (criterio personal). De acuerdo con el primero, en general, las rentas obtenidas en un determinado país se gravan por éste, independientemente del país de residencia del sujeto pasivo, y, conforme con el segundo, en general, los nacionales de un país son gravados por éste en razón de los ingresos que obtengan a nivel mundial. Por su parte, el criterio territorial o real se aplica a las sociedades y entidades extranjeras, comoquiera que son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Este criterio se reitera en el artículo 20 del Estatuto Tributario, conforme con el cual, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en la ley interna, las sociedades y entidades extranjeras son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, únicamente en relación con su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.”<sup>9</sup>*

El impuesto de renta se entiende como aquel que genera un gravamen sobre los ingresos que obtiene una empresa o una persona natural con ocasión al incremento de su patrimonio cumpliendo con unas condiciones adicionales que son descritas taxativamente en materia tributaria. Este es un impuesto nacional y su declaración es anual; de ello, que también es un impuesto directo, toda vez que, el sujeto pasivo (que para el presente artículo corresponde a una compañía) tiene que declararlo ante la nación y con ocasión a dicho denuncia rentístico debe pagarse de acuerdo a los esquemas de depuración establecidos por regla general a través de las disposiciones proferidas por el legislador.

---

<sup>9</sup> Consejo de Estado: Sección Cuarta, Expediente 17650 de 2009 Wilson Orlando Ramos Girón VS DIAN - C.P. MARTHA TERESA BRINCEÑO DE VALENCIA (6 de septiembre de 2012).

Sin duda, que en primera fase es normal pensar que si la mipyme genera unas utilidades en razón de su actividad económica debe pagar al Estado colombiano la suma arrojada por el sistema de depuración propio de este impuesto.

La anterior ecuación haría las veces de una explicación sencilla de la naturaleza de este impuesto, sin embargo, dada la capacidad económica de la mipyme, el aprovisionamiento de un gasto que permita entender mejor la realidad fiscal es un escenario que no ocurre con mayor frecuencia dado que la utilidad al ser tan limitada, tiende a retornar directamente en un porcentaje importante a mantener la actividad de la empresa en el tiempo; es decir, concebir una declaración de renta con un alcance técnico de cara a la deducibilidad de expensas en las que incurre la empresa con ocasión a la naturaleza del negocio es algo que se convierte en un lenguaje ajeno a la mipyme, habida cuenta de que, sin duda alguna, el personal contable con el que se cuenta es el que se enfoca en entender los números del día a día con la finalidad de evitar asuntos sancionatorios.

- b. Impuesto sobre las ventas:** Este impuesto es también de orden nacional, y es indirecto, dada la estructura fáctica con la que este ocurre; es decir, lo declara y retiene el responsable, a través del recaudo que realiza mediante el pago que realiza un consumidor de bienes y servicios, y en virtud de dicho recurso capturado, este debe pagarse posteriormente a la nación.

Tal gravamen encuentra un desarrollo jurisprudencial en el pronunciamiento del Consejo de Estado del 16 de septiembre de 2021, en el cual la Consejera Ponente, Myriam Stella Gutiérrez Argüello estableció una definición prolífera y específica del mismo bajo los siguientes términos:

*“El impuesto sobre las ventas es un gravamen en la modalidad de valor agregado por eso se origina en cada etapa del ciclo económico del bien vendido, entendiendo por venta, además, de la concepción general del derecho comercial las ficciones concebidas en el artículo 421 del Estatuto Tributario, de las cuales interesa al caso bajo examen la definida en el literal c), así: “c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido contruidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.” Esto significa que, al configurarse el supuesto previsto por la norma, se genera el impuesto sobre las ventas, el cual debe ser declarado y pagado al fisco. Ahora bien, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, sólo otorga derecho a descuento, el IVA incurrido en las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios que*

*constituyan costo o gasto en renta y, que se destinen a operaciones gravadas con este impuesto.”<sup>10</sup>*

De la anterior explicación, que se suma un ejercicio fiscal y financiero aún más complejo, el cual se encuentra sujeto a un mandato que vía normativa obliga al responsable a cumplir con una responsabilidad formal aún más elevada dada la siguiente fórmula:

---

### ***VENTA (HECHO ECONÓMICO GENERADOR)***

---

*APLICACIÓN DE LA TARIFA GENERAL (19%) / VALOR DE LA VENTA DEL BIEN O SERVICIO.*

+

*RETENCIÓN DEL VALOR QUE MATERIALIZA LA APLICACIÓN DE LA TARIFA SOBRE EL VALOR DEL BIEN O SERVICIO.*

---

*DECLARACIÓN TRIBUTARIA PERIÓDICA (BIMESTRAL, CUATRIMESTRAL O ANUAL).*

+

*PAGO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN LOS VALORES RECAUDADOS, RETENIDOS Y DECLARADOS*

---

Del anterior esquema se denota de forma simple el sistema de depuración del impuesto sobre las ventas. Haciendo un análisis de fondo puede establecerse respecto del impuesto objeto de estudio como el deber formal de declarar no obedece solamente al diligenciamiento de un formato oficial de la Autoridad Tributaria, también requiere que para que esto suceda obedeciendo a la verdad real (económicamente hablando), que los recursos objeto de declaración sean retenidos por parte del responsable del impuesto, así las cosas, podría entenderse que la obligación formal en el popular IVA (para el caso de Colombia) es una obligación compuesta, en la cual no basta con poner en conocimiento a la Administración de Impuestos sobre los hechos económicos que se gravan con este impuesto sino que previo a ello deben retenerse esas sumas de dinero que finalmente son pagaderas a la nación dada la composición técnica del mismo.

Expuesto bajo los anteriores términos, la obligación formal en el IVA al ser compuesta escala la responsabilidad plena del impuesto pasando inicialmente por el adquirente de un bien o servicio (que es quien paga el impuesto realmente) al

---

<sup>10</sup> Consejo de Estado: Sección Cuarta, Expediente 22732 de 2013 Arquitectos e Ingenieros Asociados S.A. VS DIAN - C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGUELLO, No. 22732 (16 de septiembre de 2021).

comercio o persona natural encargada de retener, declarar y posteriormente pagar el impuesto en términos oficiales (el responsable); este esquema podría comprenderse como complejo y tendiente a obstaculizar el cumplimiento tributario en las mipyme dada la dificultad para efectos prácticos que trae implícita el impuesto sobre las ventas.

De esta forma, el impuesto sobre las ventas termina siendo un escenario de la tributación en el cual se requiere mayor participación del Estado respecto de las mipyme implementando mayores facilidades para efectos de cumplimiento en las formas de depuración y recaudo. Cumplidos el objetivo de facilitar el cumplimiento tributario se vislumbra una oportunidad en la cual el impuesto sobre las ventas corresponda a un vehículo fiscal de absoluto cumplimiento que con su ocurrencia plena se constituya como una verdadera fórmula que combata a la evasión fiscal.

- c. Impuesto de industria y comercio:** Sobre este impuesto es preciso remitirse a la definición que vía jurisprudencial y de forma reiterada también ha dado el Consejo de Estado, lo cual se hace a propósito para formular las conclusiones correspondientes en el presente capítulo. Así las cosas, la máxima autoridad de la jurisdicción contencioso administrativa ha establecido:

*“El impuesto de Industria y Comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios. Sobre la forma de calcularlo y el período en el cual se liquida, dispuso el artículo 33 de la Ley 14 de 1983: “Artículo 33°.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios” (...). De manera, que el impuesto se calcula sobre el promedio mensual de los ingresos provenientes de la actividad gravada y su periodo de causación es anual. 2.2.- Esta Corporación se ha pronunciado en diversas oportunidades sobre la prohibición de modificar el período de causación del impuesto de Industria y Comercio, al señalar que por disposición legal, este es anual, y que por lo tanto, no le es dable a los entes territoriales variar esa periodicidad. 2.3.- Sin embargo, si las disposiciones municipales y distritales, contrariando tal prohibición, establecen un periodo distinto al consagrado en la ley, y el contribuyente, en los términos de dichas normas, declara y paga el impuesto, deben reconocerse efectos a sus liquidaciones, pues se trata de una actuación de buena fe. Así lo impone el principio de confianza legítima, “que exige que el Estado respete las normas y los reglamentos previamente establecidos, de modo que los particulares tengan certeza frente a los trámites o procedimientos que deben agotar*

*cuando acuden a la administración”. 2.4.- De lo contrario, se trasladarían al administrado los efectos adversos de la norma ilegal, proferida por el Concejo Municipal o Distrital y ejecutada por la administración ”<sup>11</sup>*

No es necesario profundizar en el concepto del impuesto de industria y comercio dada la claridad con la cual se pronunció el Consejo de Estado, de tal manera, que es preciso profundizar sobre el análisis crítico de las responsabilidades que aquí se han enunciado.

De la anterior definición podría pensarse en primera medida que los ingresos son objeto de una doble tributación para las empresas, entonces inevitablemente por los conceptos aquí abordados podría llegar ese primer imaginario en el cual, los ingresos se encuentran fiscalmente afectados tanto por disposiciones legales de orden nacional como de orden local (municipal), así las cosas, plantear dentro de la práctica de la actividad económica de una compañía que responde fiscalmente por rentas de orden nacional como de orden territorial se constituye como una situación tributaria más gravosa para las compañías que al momento de declarar su impuesto a cargo denotan una menor utilidad y en consecuencia una mayor tarifa efectiva de ICA.

Es aquí cuando surge una primera señal de preocupación para el empresario, en el supuesto en el cual se gravan utilidades a través de dos impuestos, uno que podría calificarse como una renta nacional, y el otro como una renta municipal. Ahora, es necesario imaginar que la mipyme desarrolle su actividad económica en diferentes ciudades, se pensaría que entonces lo que ocurre en un solo ente territorial al ocurrir en varios solo dividiría la totalidad en el número de entes territoriales donde se desarrolla el objeto social, sin embargo, si bien la tributación para efectos económicos es la misma, pensando en la distribución de la utilidad en razón del territorio, esta premisa haría más complejo el ejercicio para efectos fiscales, toda vez que cada impuesto de forma independiente debe declararse ante la administración tributaria encargada.

Así las cosas, un primer escenario técnico invita a cuestionarse sobre la deducibilidad de los impuestos de naturaleza casi idéntica con el fin de evitar una doble imposición por un mismo hecho económico; sin embargo, vía legal este es un escenario de alto desconocimiento para el empresariado, especialmente en el caso de las mipyme, por la razón que se ha expuesto, el simple desarrollo vía normativa de los asuntos tributarios no garantiza el cumplimiento efectivo de los deberes de los contribuyentes, ante lo cual, es inevitable el síntoma de ausencia de confianza hacia a institucionalidad. Tributar debería ser sencillo, más para uno

---

<sup>11</sup> Consejo de Estado: Sección Cuarta, Expediente 20318 del 2012 Unión de Droguistas VS Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias - C.P. JORGE OCTAVIO RAMIREZ MESA, No. 20318 DE 2012 (28 de mayo de 2015).

de los actores fundamentales en la economía moderna, las micro, pequeñas y medianas empresas.

Respecto de la síntesis hecha a continuación es menester precisar que, dada la naturaleza de simplicidad de las actividades económicas llevadas a cabo por una mipyme el análisis del presente capítulo se remitió a tres tributos en particular, el de ventas, dada la frecuencia con la que ocurre la transferencia de dominio de bienes y la venta de servicios en este tipo de compañías, el de renta, dada la búsqueda de utilidad por la que propende el empresario en este caso, y el de impuesto de industria y comercio, en atención al desarrollo del objeto social de la compañía y los efectos fiscales con ocasión al factor de territorialidad. En sí, las mipyme incorporan en su haber un abanico de responsabilidades fiscales que se diagraman a continuación:

### OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PARA MIPYMES Y NUEVOS EMPRENDIMIENTOS

Impuesto de renta y patrimonio por ingresos de fuente mundial **(UTILIDADES GRAVADAS A LA  
TARIFA GENERAL DEL 35%)**

Impuesto sobre las ventas **(TARIFA GENERAL DEL 19%)**

Impuesto de industria y comercio **(INGRESOS OBTENIDOS EN UN MUNICIPIO  
GRAVADOS)**

Sujeción pasiva al GMF **(4X1000 POR OPERACIONES BANCARIAS)**

Información exógena y medios magnéticos **(ADJUNCIÓN DE DOCUMENTOS  
SOPORTE Y DILIGENCIAMIENTO DE FORMATOS)**

Agente de retención **(a título de renta e IVA)**

Sujeción pasiva de contribuciones especiales **(A VOLUNTAD DEL ESTADO)**

12

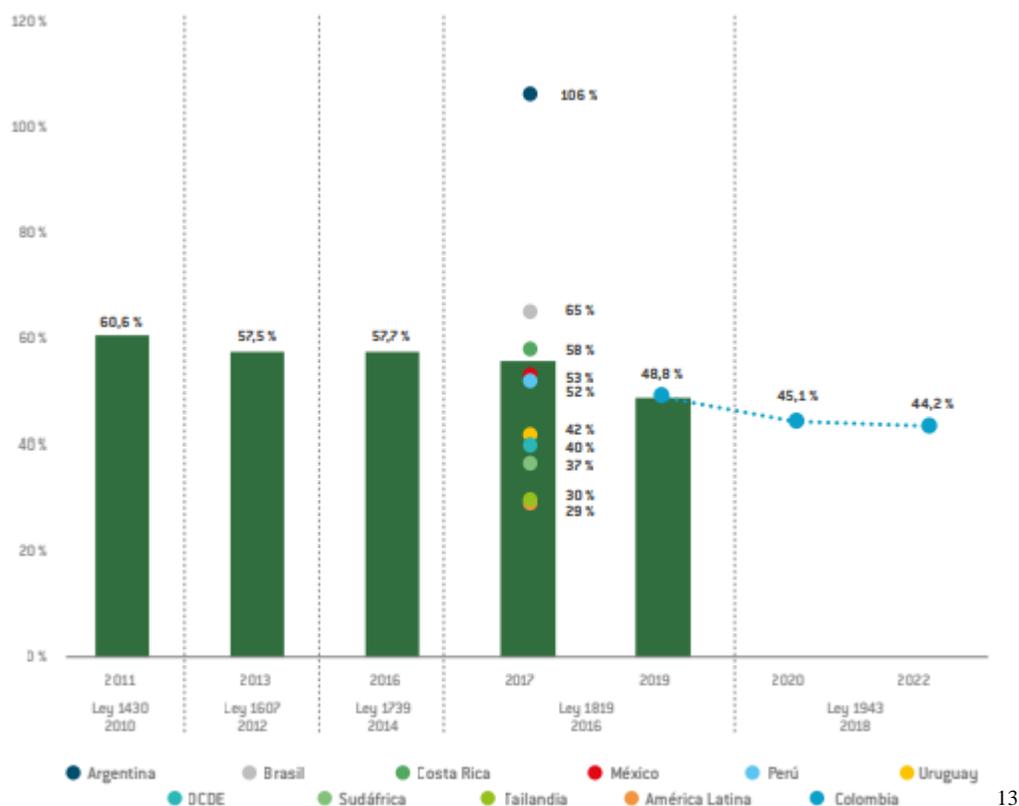
De lo anterior, que no es oculta la preocupación dentro de la cual, conjuntamente la ocurrencia de estos tributos castigan de alguna manera el desarrollo económico de la compañía, toda vez que, en virtud de los conceptos abordados previamente, la tributación cobijaría hasta un porcentaje importante respecto de la utilidad de la compañía, dejando un excedente, que se destina a otros tributos y al cumplimiento de obligaciones propias del giro ordinario del negocio, tales como el endeudamiento, la provisión de riesgos y la reinversión de la utilidad restante en caso de poder crecer el negocio.

En tal virtud, remitirse al concepto de tarifa efectiva de tributación (en adelante TET) es menester para efectos de comprender los impactos económicos y tributarios propios de las compañías que operando a través de la formalidad deben asumir de cara al cumplimiento en materia impositiva. Para tal efecto, en el presente análisis se considera indispensable hacer un análisis comparativo que dé cuenta de tales impactos en el contexto internacional y local

---

<sup>12</sup> Gráfica de elaboración propia, David Hernandez Perez, 2022

con la finalidad de sustentar la tesis expuesta en el párrafo anterior, sin embargo, es menester precisar que debe abordarse este análisis con mayor profundidad en una producción escrita independiente a la presente. Se presenta entonces la siguiente gráfica tomada del informe nacional de competitividad del Consejo Privado de Competitividad para las vigencias de 2019-2020, atendiendo también a las últimas reformas tributarias del orden nacional:



La gráfica evidencia que la TET en Colombia ocupa un lugar importante a nivel de participación en relación a las actividades económicas de las compañías, toda vez que en la región es el cuarto (4°) país en el cual este rubro es el de más alto impacto porcentualmente hablando, con lo cual se sustenta desde la evidencia mostrada que los costos de tributación en Colombia para efectos de impuestos directos que constituyen costo adicional afectando la continuidad de las empresas.

La tributación en sí no es un desacierto, afirmar que lo es, sería una premisa irresponsable de cara a la comprensión del financiamiento de los fines del Estado y de las iniciativas privadas. los comentarios hechos de los impuestos expuestos desde una perspectiva general, dan cuenta de la asunción de deberes económicos con los que se compromete un empresario desde el

<sup>13</sup> Consejo Privado de Competitividad, «INFORME NACIONAL DE COMPETITIVIDAD», 2021, [https://ccpalmira.org.co/anuarios\\_estadisticos/palmira/anuario\\_2020/doc/int4.pdf](https://ccpalmira.org.co/anuarios_estadisticos/palmira/anuario_2020/doc/int4.pdf).

marco de la legalidad, sin embargo, esto no dista del efecto adverso que puede provenir de la ausencia de herramientas que soporten en una medida real la vida de las mipyme.

#### **4. LOS SISTEMAS DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS Y SUS IMPLICACIONES FRENTE A LA REALIDAD ECONÓMICA DE LAS MIPYME.**

Tal y cómo ha podido confrontarse en el desarrollo previo del presente escrito, las mipyme no son en estricto sentido una figura de asociación o de iniciativa económica que esté a la vanguardia de los desarrollos jurídicos en materia corporativa de la última década; estamos hablando de que los antecedentes normativos se remontan desde el año 2000 propendiendo por una aproximación legislativa en la cual se concibiera que la empresa tiene una comprensión intrínseca menos genérica a la de la teoría de unidad de bienes y servicios que generen una oferta y demanda dentro de un mercado del cual participan unos usuarios o consumidores finales.

De esta forma, es preciso analizar cómo en este punto histórico en Colombia, la economía y su estrecha relación con la tributación, han invitado a participar a distintos actores de la sociedad en un cuestionamiento profundamente fundado, el cual obedece a entender por qué los impuestos tienden a generar un efecto financiero negativo a las iniciativas privadas; es decir, las cargas impositivas se convierten en una limitante (sociocultural tal vez también) para poder desarrollar una actividad empresarial desde la legalidad.

El esfuerzo en virtud de lo anterior ha sido fundamental los primeros visos de diseños en materia de cumplimiento tributario que de alguna manera cumplan con fines anexos al de tributar, por ejemplo, constituirse societariamente, registrar marcas y patentes, generar empleo, participación activa en diferentes mercados de bienes y servicios, y la democratización misma de la bancarización accediendo de manera simple y celeridad a servicios financieros.

Sin embargo, no puede perderse el objeto central del presente análisis, puesto que entendida la mipyme como una opción empresarial para el emprendedor que quiere participar como un nuevo actor del mercado, surge la necesidad de hablar en el caso de Colombia del Régimen Simple de Tributación.

En Sentencia C-493 de 2019 la Corte Constitucional estableció un esquema apreciativo desde la perspectiva jurídica en el cual expuso de forma pública las bondades del Régimen Simple de Tributación bajo los siguientes términos:

*“4.2. El régimen Simple de tributación constituye una medida adecuada e idónea para alcanzar estas finalidades*

*66. El Simple, concebido como un modelo de tributación opcional que sustituye el impuesto sobre la renta e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten por acogerse*

*voluntariamente a este, contribuye y genera estímulos para que, (i) los contribuyentes se formalicen y, en esa medida, (ii) se atenúe la evasión tributaria y se incentive un mayor recaudo tributario, tanto a nivel nacional como territorial.*

67. *La creación de este régimen contribuye a la consecución de los fines trazados pues conduce a un estado de cosas ulterior en el que los mayores niveles de inversión redundan en la provisión de más y mejores bienes públicos, en los términos anotados por el Gobierno Nacional.”<sup>14</sup>*

Si bien la anterior citación permite entender una dogmática del régimen simple de tributación, es preciso hacer algunos comentarios sobre las generalidades de este régimen, el cual llega a su ejecución con una controvertida reforma tributaria que incluso fue declarada inconstitucional y posteriormente puesta en práctica, claramente, con una rotulación diferente a la inicial; se habla de la Ley 1943 del 2018, más conocida como la Ley de financiamiento.

De esta Ley 1943 de 2018, a través de su artículo 66 que se adicionó al Estatuto Tributario Nacional un nuevo libro, específicamente el octavo, el cual incorpora los artículos 903 y siguientes de este compendio normativo. Este importante ajuste normativo trajo en su literalidad las reglas sobre las cuales a partir del año 2019 se comprendería la sujeción pasiva del impuesto unificado dentro del esquema del régimen simple de tributación y las condiciones sobre las cuales formal y sustancialmente debía cumplirse dentro de este régimen.

No obstante lo anterior, el régimen simple de tributación fue un elemento normativo importantísimo que logró subsistir a la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley de Financiamiento mediante la Sentencia C-481 de 2019 proferida por la Corte Constitucional, dado que en su esencia, conservaba muy enmarcados el amparo de las garantías de certeza del tributo y de los demás derechos del contribuyente.

Es de rescatar un aspecto fundamental de este régimen, y corresponde a aquel que obedece a la disminución de los deberes formales y sustanciales en cabeza de los contribuyentes, esto, promoviendo la formalización de los actores del sector económico como lo son las mipyme; en simultáneo, el impuesto unificado dentro del régimen simple de tributación, tiene en su haber, la búsqueda de la reactivación económica, más aún con las disposiciones que le han ratificado por parte del gobierno Nacional en la era post y pandémica.

Para una mayor claridad, de cara a las mipyme, las bondades del régimen simple de tributación pueden trasladarse a los siguientes criterios:

- a.** Reducción de las obligaciones formales y sustanciales de las mipyme.

---

<sup>14</sup> CARLOS BERNAL PULIDO, Sentencia C-493 de 2019. ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. Jorge Eduardo Londoño Ulloa, José Aulo Polo Narváez, Luis Iván Marulanda Gómez. vs La Nación. Mg P. CARLOS BERNAL PULIDO, No. Expediente D-13094 (22 de octubre de 2019).

- b.** Impulso a la formalidad por parte de quienes realizan actividades comerciales.
- c.** Simplificación en la administración de los recursos para efecto del cumplimiento tributario.
- d.** Facilidad respecto del cumplimiento de la obligación formal de declarar.
- e.** Facilidad para el pago del impuesto declarado.

Dado que el régimen simple de tributación es de carácter facultativo, es un ejercicio de análisis individual de cada mipyme en virtud de su realidad financiera optar por esta opción de tributación que sin duda ha tenido un impulso a través de políticas públicas por parte del Estado.

Otra virtud de este régimen es la integración de los aportes que realizan las mipyme como empleadoras al sistema de seguridad social en materia pensional, dado que el pago que se realiza puede ser solicitado a la administración tributaria como crédito fiscal del impuesto a cargo.

De esta forma, el régimen simple de tributación va a incorporar en su estructura de determinación el impuesto de renta (excluyendo complementario de ganancia ocasional), el impuesto nacional al consumo (si la mipyme se dedica al expendio de comidas y bebidas), el impuesto sobre las ventas en casos particularmente descritos por el artículo 908 del Estatuto Tributario y el impuesto de industria y comercio (ICA) consolidado, atendiendo a las tarifas que determinen por principio de autonomía los entes territoriales tales como los municipios.

Es de precisar que el régimen simple de tributación entra a suplir (con mayores bondades técnicas) lo que la Ley 1819 de 2016 determinó como el monotributo, ya que este tenía una particularidad y era que generaba sujeción pasiva solo sobre personas naturales.

Tal ha sido uno de los aciertos del régimen simple de tributación que es posible definir la masa "crítica" beneficiaria de este sistema de cálculo de impuestos; allí podrían encontrarse:

- a.** Minimercados, tiendas de barrio y salas de belleza.
- b.** Servicios técnicos de mecánica donde haya preponderancia de la obra material sobre la intelectual, electricistas, albañiles, servicios de construcción y talleres de mecánica automotriz y de electrodomésticos, actividades de industria y telecomunicaciones.
- c.** Servicios profesionales de consultoría y ciencia en donde sea preponderante el factor intelectual sobre el material, incluyendo los servicios de profesiones liberales.
- d.** Expendios de bebida, comidas y actividades de transporte.

En concreto y de cara a entender la conveniencia del régimen simple de tributación, hay que erigir cualquier premisa al juicio económico y financiero del empresario, con lo cual, es

subjetivo el éxito de este régimen a cualquier iniciativa privada que se desarrolle a través de una mipyme; cada caso debe analizarse en particular. Se recomienda entonces, que la decisión que se tome tenga en cuenta cuatro ejes temáticos y prácticos: (i) ingresos brutos, (ii) margen de rentabilidad, (iii) sector económico y (iv) anticipo bimestral del impuesto.

El régimen simple y el régimen ordinario para efectos de depuración de impuestos a cargo tienen una sistemática diferente, casi que excluyente, razón por la cual el régimen simple asume como base gravable del impuesto ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, en el régimen ordinario para efectos del impuesto sobre la renta la base es aquella que se obtiene del cálculo de la renta líquida gravable; es decir, dos escenarios económicos diferentes.

Con el fin de sostener la anterior tesis es preciso enunciar que la renta líquida gravable se puede comprender como un resultado al cual se llega después de haber hecho una depuración que obedezca a la especificidad de cada hecho económico con la vocación de incrementar el patrimonio de la compañía, es decir, no todos los ingresos son gravables, hay que remitirse al aspecto técnico incorporado vía normativa, jurisprudencial y de la doctrina oficial que sustente cada tratamiento particular; así las cosas, en el sistema ordinario la renta líquida gravable será ese valor de la ecuación sobre el cual se practique la tarifa del impuesto a cargo.

Por otra parte, en el caso del régimen simple, esa depuración y ese enfoque técnico de depurar el impuesto no se hace necesario, puesto que la base gravable será cualquier ingreso ordinario o extraordinario que incremente el patrimonio de la compañía en virtud de su actividad económica sin tener que remitirse a las particularidades que puedan traer los hechos económicos generadores de la actividad productora de renta.

En tal virtud el impacto de la rentabilidad es importante dado que, si la totalidad del ingreso independiente a sus particularidades se constituye como la base gravable para el cálculo del impuesto hace que la tasa efectiva de tributación aumente ante una menor rentabilidad; de esta forma debe tenerse en cuenta la situación tributaria de aquellas mipyme que obtienen pequeños márgenes de utilidad, de allí, que sin una depuración más detallada de lo que realmente es un ingreso, resulta insostenible este régimen.

Los dos últimos ejes temáticos corresponden a aspectos técnicos, en exceso, a la depuración del impuesto, sin embargo, es de concluir, que de cara a ellos, con un sistema de anticipos frecuentes, también hay frecuencia en los saldos a favor que pueden solicitarse a título de devolución y/o compensación, lo cual se traduce a contar con caja para efectos financieros.

Así las cosas, hay un régimen simple de tributación que se aproxima a simplificar el cumplimiento tributario por parte de las mipyme, pero que es provechoso para este tipo de empresas que tienen altos márgenes de utilidad, es decir, a empresas con márgenes modestos les sigue siendo más convenientes los impuestos dentro de la estructura del régimen ordinario aunque con ocasión a ello se abra la puerta de hacerlo con ausencia de técnica dada la complejidad que se ha ido describiendo en el presente escrito para efectos de declarar y pagar.

Con lo anterior, que se invita desde este ejercicio académico a indagar en mejor medida las posibilidades de cumplimiento que ha establecido el legislador y las diferentes autoridades tributarias, sin duda esto podría apuntar a que se comprenda en mayor medida que es necesario el rediseño de los modelos de tributación para las mipyme y que con ello se apunte por un principio general del derecho y de la economía, se habla de la eficiencia.

#### **4.1. COMENTARIO SOBRE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS SUGERIDAS.**

Esta sección del artículo de investigación que sustenta los efectos de la tributación en las mipyme desde un sentido crítico, tiene también como objetivo aportar elementos de juicio y de análisis que correspondan a eventos reales de la economía y del derecho; de esta forma, que no tomará mayor deber de profundidad el pronunciamiento contenido en este acápite.

Las declaraciones tributarias sugeridas se configuran como un mecanismo que en primera fase podría dar cuenta de la búsqueda de cercanía a los contribuyentes por parte de las autoridades tributarias; sin embargo, allí se encuentran escenarios que deben estudiarse uno a uno para propender por conclusiones más objetivas y que tiendan realmente por la protección del desarrollo de la actividad económica de las mipyme.

Con lo anterior, que cuando un contribuyente recibe un denuncia rentístico calculado dentro de un sistema de depuración al cual se encuentra suscrito con ocasión de la relación impositiva que ya se encuentra en vigor con el Estado no se configura necesariamente el cumplimiento del principio de eficiencia del cual anteriormente se hizo mención, toda vez que, el recaudo de forma célere por el que se propende con las declaraciones tributarias sugeridas desconoce la ocurrencia de hechos económicos que encuentran su desarrollo en escenarios que carecen de formalidad, y con ello, se hace énfasis en el término formalidad, lo cual no desconoce la legalidad de la operación que realiza el comerciante que recibe una declaración tributaria sugerida.

El anterior escenario fáctico crea varios interrogantes, uno de ellos es aquel en el cual se pueda dar de lleno fe del contenido incluido en su totalidad en la declaración sugerida, dado que esto solamente obedece a la información económica con la que cuenta la autoridad tributaria para establecer hechos económicos que si bien son certeros, no son la totalidad de los mismos, dado que, la ausencia de formalidad por parte de ciertos proveedores de bienes y servicios es un hecho indiscutible dada la operatividad del comercio en Colombia, y con ello se hace referencia al alto flujo de dinero en efectivo, la ausencia de documentación comprobatoria en operaciones de compra y venta y por ende entender con una mayor simplicidad los hechos económicos que no solamente son objeto de gravamen, sino también de deducibilidad y que en consecuencia reducen el impuesto a cargo de la mipyme.

Establecidas las premisas del presente sub-capítulo, que si bien una declaración sugerida ahorra un procedimiento formal a un contribuyente y por ende el costo de llevar a cabo el mismo (construir una declaración tributaria ajustada a la realidad económica del

contribuyente), esto no implica en estricto sentido que la declaración sugerida sea fehaciente y esté perfectamente elaborada, razón por la cual, se saltan varios pasos del proceso que es declarar un impuesto a cargo, y es el de recolección de la totalidad de la información que de certeza de que el impuesto es el que se calculó, razón por la cual, es incompleta la labor de las autoridades tributarias, dado que está fuera de su alcance cubrir la totalidad de la información de los hechos gravados con un impuesto, comprobatoriamente hablando.

Así las cosas, que una declaración tributaria funciona perfecto para personas naturales y mipymes que realicen la totalidad de sus operaciones de manera electrónica, que adquieran sus bienes y servicios ligados a su actividad económica comprando a proveedores con completitud de información económica ante las autoridades tributarias, lo cual sin duda, implica sobrecostos, dado que la transición en materia informática para las mipyme es algo que requiere un empujón adicional al de la búsqueda de la formalidad en estricto sentido, es decir, la formalidad como motor de crecimiento económico es necesaria, pero, debe encontrarse estrechamente ligada con las herramientas que propendan por la simplificación de los hechos económicos que se realizan cotidianamente y permiten determinar con certeza la obligación tributaria de la cual objeto de cumplimiento.

#### **5. INDICADOR DE EMPLEABILIDAD Y APOORTE AL SECTOR PRODUCTIVO POR PARTE DE LAS MIPYME – EL RÉGIMEN SIMPLE APLICADO.**

El presente artículo ha logrado establecer unos elementos conceptuales y prácticos sobre los cuales se puede entender uno de los grandes problemas de las mipyme de cara a su vida económica, de ello, que surge la necesidad de enfatizar en el aporte que vía tributación realizan este tipo de empresas al recaudo de los impuestos nacionales anualmente.

En entrevista del año de escritura del presente artículo (2022) en el diario La República, Juan Carlos Vinasco Escarria, director de la práctica de controversia tributaria de la firma de abogados DLA Piper Martínez Beltran, enfatizo en el papel que han desempeñado las mipyme en relación a sus fortalezas como principales empleadores en el sector productivo del país, con la generación de un 80% de la empleabilidad del país y un 90% de aporte a la composición del sector productivo nacional.<sup>15</sup>

Es necesario sentar precedentes recientes sobre las apreciaciones económicas de especialistas en materia que den cuenta de la realidad que atraviesa el empresariado colombiano y cómo es desproporcional el escenario en el cual la dificultad que hay en los sistemas de tributación para las mipyme no han sido un impedimento para ocupar un papel tan importante dentro de indicadores económicos como el de productividad y el de empleabilidad en el caso de Colombia. Podría considerarse que esta situación invita al legislador y al empresariado

---

<sup>15</sup> NATALIA GAVIRIA GONZÁLEZ, «El recaudo tributario va en 114% respecto a la meta que se había trazado la Dian.», 12 de mayo de 2022, <https://www.larepublica.co/economia/el-recaudo-tributario-va-en-114-respecto-a-la-meta-que-se-habia-trazado-la-dian-3361958>.

mismo a la construcción de políticas en materia tributaria que incentiven no solo a la formalidad sino también a el recaudo efectivo a través de sistemas de tributación que disten de la complejidad implícita en el pago de impuestos.

Por otra parte, y en relación con las herramientas que ya están, remontándose al desarrollo conceptual del régimen simple de tributación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en pronunciamiento del segundo trimestre de 2022 ha establecido que el aporte de las mipyme a través del régimen simple desde su génesis ha sido de 1.1 billones de pesos, es decir, aproximadamente el 1,5% del recaudo de impuestos a través de este sistema en los últimos tres años ha sido no solamente por la eficiencia del sistema en sí, sino por el rubro de contribuyentes que le utilicen; invita entonces la premisa anterior a pensar en cómo impactaría en creciente al recaudo tributario, los sistemas de cumplimiento de obligaciones fiscales que ajustados correctamente inviten a no solo la formalización, sino al recaudo efectivo.

## **6. TECNOLOGÍA Y TRIBUTACIÓN DE CARA AL CUMPLIMIENTO FISCAL DE LAS MIPYME.**

El Gobierno Nacional, en el desarrollo del último período presidencial (2018 – 2022) por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, apostó a la digitalización de escenarios que son cruciales dentro de la determinación de las sumas a pagar en impuestos nacionales por parte de los contribuyentes de distintos sectores de la economía y con distinta capacidad contributiva.

Es posible afirmar entonces, que hay elementos que han alcanzado un clima de democratización de cara a la comprensión de la realidad financiera de las empresas en Colombia, surge esta afirmación, de la implementación que inició en materia de facturación electrónica, nómina electrónica y RADIAN.

También es inevitable contemplar el escenario en el cual la sistematización debida de las herramientas previamente mencionadas de cara a un número importante de los actores económicos en Colombia, aproximaría en mayor medida al cumplimiento tributario de mayor importancia en las últimas tres décadas; es preciso entonces mencionar de qué trata cada una de las tres iniciativas mencionadas con anterioridad.

- (i) **FACTURACIÓN ELECTRÓNICA:** Desde la perspectiva de la autoridad tributaria de los impuestos nacionales se ha establecido como la evolución de lo que históricamente se ha conocido como factura (desde la perspectiva del título valor) ocupa un papel fundamental en la incorporación de los derechos allí dispuestos a través de su digitalización y cómo comprobatoriamente soporta las operaciones allí contenidas.

Esta aproximación se da con la Ley 2010 de 2019, más conocida como la Ley de Crecimiento Económico (reforma tributaria que ratificó el contenido de la Ley

1943 – Ley de Financiamiento), encontrando su desarrollo técnico y práctico en el Decreto 358 de 2020 y en la Resolución 00042 de 2020. De allí las siguientes definiciones:

*“Facturación (...) Artículo 1.6.1.4.1. Definiciones. Para efectos de la aplicación del presente capítulo se tendrán en cuenta las siguientes definiciones: (...) Factura electrónica de venta con validación previa a su expedición: La factura electrónica de venta con validación previa a su expedición, en lo sucesivo factura electrónica de venta, hace parte de los sistemas de facturación que soporta operaciones de venta y/o prestación de servicios de conformidad con lo previsto en el artículo 616.1 del Estatuto Tributario, que operativamente se genera a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas que permiten el cumplimiento de los requisitos, características, condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y que ha sido validada por la citada entidad previamente a su expedición al adquirente.”<sup>16</sup>*

Con ocasión al citado decreto previamente citado, se hizo necesario un pronunciamiento para efectos prácticos del alcance de la factura dentro de la definición previamente vista; así las cosas, el artículo 5° de la Resolución 000042 del 5 de mayo de 2020 dispuso:

*“Es una obligación tributaria de carácter formal que deben cumplir los sujetos obligados a facturar, que comprende su generación, así como la transmisión y validación para el caso de la factura electrónica de venta; la expedición se cumple con la entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente al adquirente, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, cumpliendo con los requisitos establecidos para estos documentos, teniendo en cuenta las disposiciones contenidas para cada sistema de facturación y las demás condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos desarrollados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con el TITULO VII de esta resolución.”<sup>17</sup>*

---

<sup>16</sup> Gobierno Nacional de Colombia - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, *DECRETO 358 DE 2020 - Disposiciones sobre factura electrónica*, 2020, chrome-extension://ehttps://www.dian.gov.co/impuestos/factura-electronica/Documents/Decreto\_358\_05032020.pdf.

<sup>17</sup> Gobierno Nacional de Colombia - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, *Resolución 000043 del 5 de mayo de 2020*, 2020, chrome-extension://efaidnbmnhhttps://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%c3%b3n%20000042%20de%2005-05-2020.pdf.

De las anteriores definiciones, que la factura electrónica asume una función de carácter comprobatorio inmediato no solamente para efectos transaccionales de cara a la relación adquirente – proveedor de un bien o servicio, sino que se hará escalable para efectos tributarios de cara a la determinación de los impuestos a cargo por parte de quien realiza esta implementación como herramienta que optimice el cumplimiento de sus deberes fiscales; es decir, surge la digitalización de uno de los comprobantes que por excelencia soporta los hechos económicos que son gravados vía impositiva, y con ello, la autoridad tributaria asume una posición en la cual es más próxima una comprensión absoluta de las actividades económicas de las empresas.

- (ii) **NÓMINA ELECTRÓNICA:** Se constituye como otro de los desarrollos propuestos por parte de la administración tributaria nacional, atendiendo a la necesidad de comprender el cumplimiento de las obligaciones prestacionales en materia laboral por parte de las empresas. Con cifras reveladas por la DIAN, en su sitio web institucional sobre el primer semestre de 2022, se evidenció un crecimiento dentro de la implementación de la nómina electrónica para efectos de entender el costo operativo que se comprende en esa universalidad de información.

Nómina electrónica es un proyecto que cobra gran importancia para las mipyme toda vez que se enfoca en poder garantizar que la información que allí se incorpora es fidedigna y probada para efectos de deducibilidad del costo operativo de pago a trabajadores en el cual incurren los empleadores.

La funcionalidad dispuesta por la administración tributaria consiste en proferir documentos que:

- Reflejen los valores devengados objeto de deducibilidad con ocasión a una vinculación legal de orden laboral (reglamentaria), entendiéndose dentro de esto también el pago de pensiones en cabeza de los empleadores.
- Soporten costos y deducciones relacionados con el pago de obligaciones de carácter laboral de cara al impuesto de la renta de la empresa.

Dentro de las bondades por las que propende el sistema de nómina electrónica para las mipyme en materia tributaria se propende por la posibilidad de usar los costos y deducciones reconocidos en los documentos probatorios como costos deducibles, adicionalmente se desmaterializa un comprobante fiscal que ahora es consultable y trazable electrónicamente, ayuda en la información comprobatoria para efectos de devoluciones automáticas y suprime trámites administrativos como lo eran los desprendibles de nómina ya que el empleado puede verificar

directamente esta información a través de los sistemas informáticos dispuestos por la administración de impuestos nacionales.

Nómina electrónica sin duda alguna sustituye funciones de las tradicionales en cabeza de la persona encargada de la contabilidad para efectos del día a día de las mipyme; sin duda es una apuesta interesante por la cual puede propender el empresario para efectos de entender en mejor medida la realidad económica y los efectos tributarios de la nómina de trabajadores entendida como un costo operativo.

- (iii) **RADIAN:** Esta herramienta es sumamente llamativa para el emprendedor que a través de una mipyme decidió desarrollar una actividad económica dada que simplifica lo que puede ser el escenario de entender el contenido real de una factura electrónica; es así como RADIAN se convierte en una herramienta que en su información almacena la historia de las facturas electrónicas que con vocación circulatoria propenden en las operaciones de compra y venta de las mismas en la generación de liquidez para los contribuyentes.

De la anterior síntesis, que la mipyme dado lo limitada que es su liquidez puede acudir a RADIAN para el registro de sus facturas electrónicas como título valor de vocación circulatoria y que así los compradores de este tipo de documentos puedan realizar esta operación confianza y suministren en tiempo real los recursos al vendedor para que este pueda cubrir las erogaciones propias de su actividad económica.

Si bien RADIAN no es un escenario virtual dispuesto por la administración tributaria para la compra y venta de facturas electrónicas, simplifica el proceso dentro de los contratos de factoring en los cuales no se entiende la totalidad de los hechos económicos que permean una factura electrónica que se encuentra deliberadamente en circulación.

Puede pensarse entonces que esta herramienta propende por el principio de transparencia en las operaciones de compra y venta de factura electrónica dado el aval institucional con el que cuentan los títulos valores (facturas electrónicas con vocación circulatoria) allí contenidos.

De las anteriores propuestas hechas por el Estado colombiano en relación a tecnificar escenarios importantes de la tributación y de herramientas con una inminente utilidad para las mipyme, es debido precisar que ese tipo de soluciones no funcionan efectivamente sin la implementación por parte de las empresas de otras herramientas que hagan efectivos los procesos que propone la administración tributaria sobre todo para efectos de simplificar de

alguna manera los impuestos de renta y ventas dado el recaudo por el que estos propenden de cara a los ingresos nacionales anuales.

En atención a lo previamente establecido, surge una nueva expensa necesaria para las empresas, particularmente para las mipyme, toda vez que, vía servicios tecnológicos en materia de facturación (esencialmente) se establece la adquisición de un servicio que aporte comprobatoriamente una facilidad a la determinación de las obligaciones fiscales con las que deben cumplir los contribuyentes de las características económicas que se han desarrollado previamente en el presente artículo; de esta manera, la eficiencia tributaria identifica un nuevo costo correspondiente al de la implementación de herramientas tecnológicas que tengan como finalidad la declaración más precisa y el pago oportuno de los tributos.

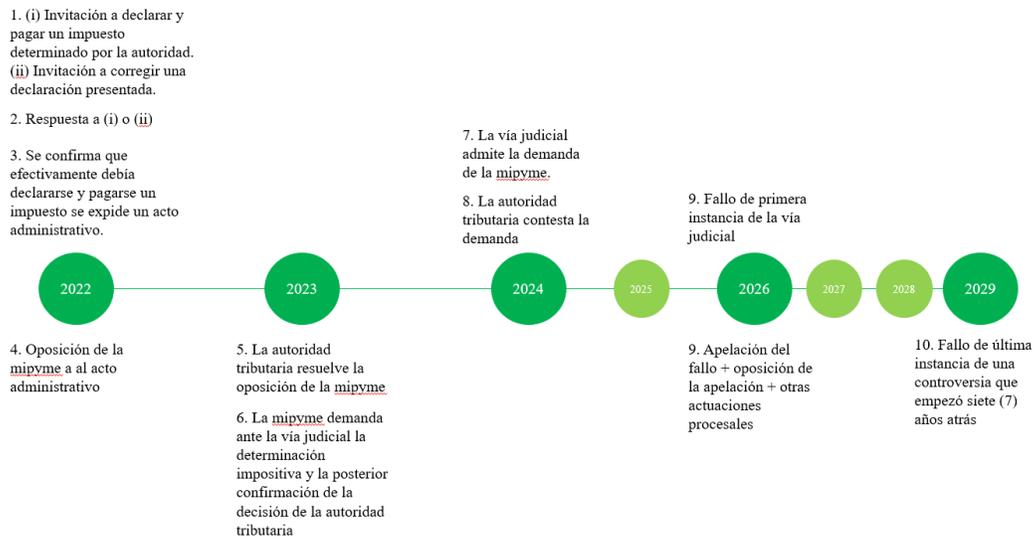
## **7. LA DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS Y SU APROVISIONAMIENTO CONTABLE.**

Contemplar las dificultades fiscales que surgen del ejercicio de la actividad económica de las mipyme ha sido uno de los ejes dentro del presente artículo de investigación, sin embargo, parte de comprender el impacto fiscal que reciben las mipyme no solamente debe ceñirse a lo cotidiano del giro ordinario del negocio, es así como entonces, surge el deber de comentar en esta sección, cómo ocurren consecuencias económicas que no obedecen en sí a la venta de bienes y servicios por los que propende cualquier forma de asociación en busca de utilidad.

Dicho lo anterior, se remite este escrito a sembrar unos fundamentales sobre los conflictos que jurídicamente debe enfrentar una mipyme ante la ausencia de cumplimiento tributario, lo cual, nunca se contempla como una posibilidad de gasto – costo, dado que una de las motivaciones iniciales en Colombia para acceder a la formalidad no obedece a la pugna de los impuestos en el desarrollo de la empresa.

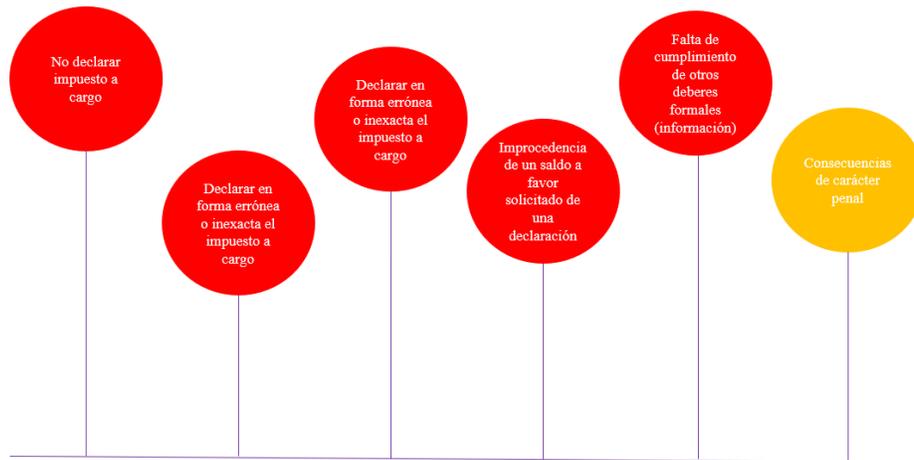
Enunciadas tales dificultades, es debido pensar que las administraciones tributarias tanto del orden nacional, departamental y municipal propenden por recaudar los impuestos también a través de la litigiosidad, es decir a través de lo que se discute tanto en la vía administrativa como en la sede judicial; de esta forma que un primer escenario en el cual una empresa afronte este tipo de discusiones se vuelve en algo imprevisto y así mismo oneroso, por lo cual, un litigio que pudo evitarse en determinado momento, casi que al momento de la concepción de la empresa, termina surtiendo unos efectos adversos en un momento intermedio que puede culminar con la vida de la compañía.

Así las cosas, todo lo que se comentará a continuación, será dentro de un desarrollo conceptual muy concreto, quizá antitécnico, pero claramente, que permita entender lo que enfrente una mipyme ante la ausencia del cumplimiento tributario, esto, se realizará a través de esquemas, que contarán con la correspondiente descripción.



18

El anterior diagrama sintetiza en diez momentos la línea de tiempo de siete (7) años de cómo puede llevarse a cabo una discusión por ausencia de cumplimiento tributario. Así las cosas, esos siete (7) años generarán un costo para la mipyme que no lo provisionó en su contabilidad antes de 2022, incluso, en la concepción del negocio que se lleva a cabo, y que traerá implícito no solo en caso de resultado negativo el pago de la obligación determinada por la autoridad tributaria junto con intereses y sanciones sino también el profesional que durante esos siete (7) años llevará a cabo la defensa técnica de la compañía. Lo anterior ocurre en los escenarios que graficados a continuación:



19

Dentro de un escenario de generalidades, el diagrama anterior da cuenta de los posibles escenarios en los cuales puede verse implicada la mipyme que no cumple fiscalmente con los deberes propios de su actividad económica, razón por la cual este capítulo propende por dar

<sup>18</sup> Elaboración del autor, David Hernandez, 2022

<sup>19</sup> Elaboración del autor, David Hernandez, 2022

elementos de juicio generales en los cuales se comprenda que el debido aprovisionamiento del litigio ante las autoridades tributarias implica no solamente un desgaste del empresario en su ejercicio profesional, sino también en la economía de la empresa, esto, en atención a que el cumplimiento fiscal involucra adicionalmente una perspectiva financiera, jurídica, social y penal.

De la concreción de este ejercicio, que es un análisis fundamental previo el que debe realizar el empresario, no solamente en las mipyme, sino en cualquier otro tipo de vehículo societario en el cual se analice a la tributación como un escenario de carácter económico que surte unos efectos transversales en toda la vida de las compañías, y que si bien no encuentra aún un horizonte en el cual al menos desde la política fiscal sea garantizado el éxito, si propenda por la decisión sensata de priorizar el cumplimiento tributario desde el principio atendiendo a los fundamentales que se han aportado en el presente artículo.

## **8. CONCLUSIONES.**

Las mipyme sin duda alguna cumplen con una función económica, de contribución fiscal y social de alto valor en un sistema legislativo que en abstracto intenta delimitar reglas de juego insuficientes para la perduración de este tipo de empresas, no obstante, ante una próxima y muy probable revolución industrial es debido que el legislador comprenda que la especificidad normativa no obedece al capricho de unos pocos, sino que a través de su implementación ayudaría a que uno de los actores de mayor participación en el desarrollo financiero nacional encuentre seguridad jurídica y un ambiente propio para aportar al desarrollo del país.

El cumplimiento tributario respecto de declaraciones tributarias, suministro de información y desarrollo de otros deberes formales es una de las grandes aristas, sino la de mayor complejidad para las mipyme, al menos en el ámbito económico y financiero, toda vez que, no encuentra el pago y la declaración de los impuestos, un escenario en el cual el contribuyente confíe en que el cumplimiento tributario funja con su esencia de reinversión y apoyo a los actores más importantes de la economía en referencia a la generación de empleos y de recaudo tributario.

La fiscalidad es el mayor miedo que enfrentan las mipyme en Colombia, es decir, hay una representación de temor indirecto a la formalidad dada la ausencia de esquemas de tributación específicos que propendan por la permanencia y no por la extinción de este tipo de sociedades mercantiles, así las cosas, es un esfuerzo que el legislador junto con el empresariado mismo tiene que adelantar con la finalidad de aportar a la estabilidad económica que demanda el país en un momento de recesión como el actual.

Las reformas tributarias deben incluir en su esencia la modernización de los modelos de tributación para las empresas de todo tipo en Colombia, sin duda alguna, este tipo de sucesos normativos han sido el vehículo mediante el cual solo se ve reflejada una vocación recaudatoria por parte del legislador sin tener en cuenta la necesidad de potenciar sectores

específicos de la economía a través de la eficiencia tributaria en compañías que no se consideran “Grandes Contribuyentes”.

Si bien las últimas administraciones tributarias han propendido por la formalización y la modernización en materia fiscal, deben extenderse estas intenciones a toda clase de impuestos, tanto nacionales, departamentales y municipales, lo cual apunta en simultáneo a una verdadera eficiencia recaudatoria en materia de política fiscal.

A groso modo, el presente escrito evidencia cómo la tributación representa en una medida una causal de riesgo para las mipyme, esto, sin dejar de lado que el cumplimiento tributario es posible pero requiere de esfuerzos técnicos, tecnológicos y administrativos que no son de fácil acceso para el empresariado, por lo cual, se hace un llamado a los distintos actores de la economía y a un trabajo mancomunado con el Estado colombiano para la persecución de elementos que a través de la fiscalidad propendan por la eficiencia, la justicia y la confianza por parte de este tipo de contribuyentes.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- Ávila Cristancho, Mario Fernando, Juan Pablo Cárdenas Mejía, Juan Jacobo Calderón Villegas, y Yira López Castro, eds. *Derecho comercial: cuestiones fundamentales*. Primera edición. Bogotá, D.C., Colombia: Legis, 2016.
- CARLOS BERNAL PULIDO. Sentencia C-493 de 2019. ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. Jorge Eduardo Londoño Ulloa, José Aulo Polo Narváez, Luis Iván Marulanda Gómez. vs La Nación. Mg P. CARLOS BERNAL PULIDO, No. Expediente D-13094 (22 de octubre de 2019).
- Congreso de la Republica de Colombia. *Ley 905 de 2004 - Sobre promoción del desarrollo de la micro, pequeña y mediana empresa colombiana y se dictan otras disposiciones.*, s. f. [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_0905\\_2004.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0905_2004.html).
- Consejo de Estado: Sección Cuarta. Expediente 17650 de 2009 Wilson Orlando Ramos Girón VS DIAN - C.P. MARTHA TERESA BRINCEÑO DE VALENCIA (6 de septiembre de 2012).
- Consejo de Estado. Expediente 20318 del 2012 Unión de Droguistas VS Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias - C.P. JORGE OCTAVIO RAMIREZ MESA, No. 20318 DE 2012 (28 de mayo de 2015).
- Consejo de Estado. Expediente 22732 de 2013 Arquitectos e Ingenieros Asociados S.A. VS DIAN - C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGUELLO, No. 22732 (16 de septiembre de 2021).
- Consejo Privado de Competitividad. «INFORME NACIONAL DE COMPETITIVIDAD», 2021. [https://ccpalmira.org.co/anuarios\\_estadisticos/palmira/anuario\\_2020/doc/int4.pdf](https://ccpalmira.org.co/anuarios_estadisticos/palmira/anuario_2020/doc/int4.pdf).
- Gaviria Gil, Juan Antonio, y Sanín Gómez, Juan Esteban. *Efectos económicos y tributarios del derecho societario*. Primera. Bogotá D.C. - Colombia: Legis, 2022.
- Gobierno Nacional de Colombia - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. *Resolución 000043 del 5 de mayo de 2020*, 2020. chrome-extension://efaidnbnmhttps://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%c3%b3n%20000042%20de%2005-05-2020.pdf.
- Gobierno Nacional de Colombia - Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *DECRETO 358 DE 2020 - Disposiciones sobre factura electrónica*, 2020. chrome-extension://ehhttps://www.dian.gov.co/impuestos/factura-electronica/Documents/Decreto\_358\_05032020.pdf.
- NATALIA GAVIRIA GONZÁLEZ. «El recaudo tributario va en 114% respecto a la meta que se había trazado la Dian.» 12 de mayo de 2022. <https://www.larepublica.co/economia/el-recaudo-tributario-va-en-114-respecto-a-la-meta-que-se-habia-trazado-la-dian-3361958>.
- República de Colombia. *Constitución Política de Colombia*, s. f. <http://www.secretariassenado.gov.co/constitucion-politica>.