



**ACREDITACIÓN
INSTITUCIONAL EN
ALTA CALIDAD**
Resolución 008607 de mayo 16 de 2022

Efectos de los beneficios fiscales contenidas en las reformas tributarias en Colombia frente al principio de lesividad tributaria

Autores

Feison Gerardo Cuesta Perea

Esneider Roldán Bravo

Artículo de investigación presentado para optar por el título Magister en Tributación y Derecho Tributario

Asesora

Liliam Betancur Jaramillo, Magíster en Contabilidad

Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAUULA)

Escuela de Posgrados

Maestría en Tributación y Derecho Tributario

Medellín, Antioquia, Colombia

2025

José Rodrigo Flórez Ruiz
Rector
Universidad Autónoma Latinoamericana

Hernán Darío Aguiar Garcés
Decano de Escuela de Posgrados

Gonzalo Alonso Cardona Alzate
Coordinador de la Maestría en Tributación y Derecho Tributario

Rafael Franco Ruiz
Rodrigo Loaiza García
Evaluadores

El trabajo de grado fue sustentado el 14 de noviembre de 2025 y obtuvo una aprobación unánime de conformidad con el Acuerdo 195 del Consejo Académico de 2016, lo cual quedó en el consignado en el acta de evaluación de trabajos de grado # 006/2025 de 2025.

Efectos de los beneficios fiscales contenidas en las reformas tributarias en Colombia frente al principio de lesividad tributaria *

Feison Gerardo Cuesta Perea

Abogado de la Universidad de San Buenaventura. Estudiante de Maestría en Tributación y Derecho Tributario de la Universidad Autónoma Latinoamericana. feisoncuesta@gmail.com,
<http://orcid.org/0009-0004-3976-1527>

Esneider Roldán Bravo

Abogado de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Estudiante de Maestría en Tributación y Derecho Tributario de la Universidad Autónoma Latinoamericana. esneider.roldan@unaula.edu.co,
<http://orcid.org/0009-0006-5089-8013>

Resumen

El presente artículo tiene por objeto analizar los efectos de los beneficios fiscales contenidos en las reformas tributarias en Colombia frente al principio de lesividad tributaria; para ello, se realiza una investigación desde un enfoque cualitativo, de tipo descriptivo y bajo un diseño no experimental, donde se parte de la descripción de la naturaleza jurídica de los beneficios fiscales frente a dicho principio, de conformidad con la doctrina y la jurisprudencia emanada de la Corte Constitucional; a su vez, se identifica el fundamento y alcance de la prohibición y limitación del otorgamiento de beneficios fiscales, de acuerdo con los principios que rigen el sistema tributario colombiano y las normas tributarias vigentes para el año 2024; y, por último, se estudian las consecuencias de la adopción de mecanismos alternativos de pago ante la DIAN a través de la conciliación contencioso-administrativa, en virtud del principio de legalidad tributaria. Se pone en evidencia la importancia de un debate que muestre el carácter práctico de los beneficios fiscales, ya que son generadoras de condiciones de desigualdad e inequidad para los contribuyentes, lo cual permite concluir que, si bien son relevantes y necesarias, a la larga, terminan afectando el principio de lesividad tributaria.

Palabras Claves

Beneficios fiscales, legalidad tributaria, lesividad tributaria.

* Trabajo de grado para optar al título de Magister en Tributación y Derecho Tributario de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Dirigido por la Doctora Liliam Betancur Jaramillo y codirigido por el Doctor Luis Felipe Ortiz Clavijo, 2025.

Abstract

The purpose of this article is to analyze the effects of the tax benefits contained in Colombia's tax reforms in relation to the principle of tax harmfulness. To this end, a qualitative, descriptive, non-experimental study was conducted, beginning with a description of the legal nature of tax benefits in relation to this principle, in accordance with the doctrine and jurisprudence emanating from the Constitutional Court. In turn, the basis and scope of the prohibition and limitation on the granting of tax benefits are identified, in accordance with the principles governing the Colombian tax system and the tax regulations in force for the year 2024. Finally, the consequences of adopting alternative payment mechanisms before the DIAN through contentious-administrative reconciliation are studied, by virtue of the principle of tax legality. The importance of a debate that shows the practical nature of tax benefits is highlighted, as they generate conditions of inequality and inequity for taxpayers, which leads to the conclusion that, although they are relevant and necessary, in the long run, they end up affecting the principle of tax harmfulness.

Keywords

Tax benefits, tax legality, tax harmfulness.

1. Introducción

El principio de lesividad, también denominado antijuridicidad material, según Tovar (2020), es el referente que permite que los sistemas sancionadores castiguen al infractor de una norma, siempre y cuando, con su accionar, se haya producido un daño real a un tercero, a la sociedad o al Estado; dicho principio ha tenido una amplia aplicación al ámbito tributario colombiano, el cual ha permitido ejercer medidas sancionatorias frente aquellos contribuyentes que incurren en situaciones de impago de sus obligaciones impositivas; este comportamiento de los contribuyentes genera un desbalance financiero e impide que el Estado pueda prestar sus diferentes servicios y cumplir con sus finalidades constitucionales y legales de manera efectiva.

Paradójicamente, es el propio Estado el que, mediante beneficios fiscales, le procura alivios al deudor de impuestos morosos, mientras que a quien cumple con su obligación tributaria en los tiempos y modos contemplados en la ley no se le otorga ningún tipo de beneficio o incentivo, quedándose estos supeditados, casi de manera exclusiva, en favor del deudor tributario moroso.

Dichos beneficios fiscales, según Concha et al. (2017), ampliamente desarrolladas en Colombia a través de reformas tributarias o de medidas impositivas transitorias, han sido una constante en la realidad tributaria del país; de hecho, en varios pronunciamientos como las Sentencias C-445 (1995), C-804 (2001), C-060 (2018), C-1383 (2000) y C-133 (2020), la Corte Constitucional ha señalado que con estos beneficios se ha generado una afrenta al principio de lesividad, ya que, en últimas, no se termina sancionando al deudor de impuestos moroso.

Frente a este panorama, el presente artículo realiza un abordaje de las afectaciones del principio de lesividad tributaria cuando se otorgan beneficios a morosos de impuestos en Colombia, desarrollando dicho análisis desde una perspectiva descriptiva, que parte del reconocimiento de sus elementos generales para luego proceder al análisis de sus particularidades.

Lo anterior hace necesario analizar estos cuerpos normativos, más aún si se tiene en cuenta que la propia Corte Constitucional colombiana, a través de la Sentencia C-060 (2018), prohíbe los beneficios fiscales injustificados; por ello, la presente investigación apunta a analizar los alcances de dichas medidas, describiendo en este proceso los efectos de estas normas en materia de disminución de intereses moratorios y extensión de los plazos para consignar ante la DIAN y lograr facilidades de pago por parte de los contribuyentes.

Por lo anterior, el presente artículo da respuesta a la siguiente pregunta: ¿cuáles son los efectos de los beneficios fiscales contenidos en las reformas tributarias en Colombia frente al principio de lesividad tributaria? La respuesta a este interrogante se estructura en torno a la hipótesis según la cual los beneficios fiscales son medidas jurídico-sancionatorias que, en la práctica, generan una afectación al principio de lesividad tributaria, al procurar desigualdades e inequidades en los contribuyentes.

2. Metodología

El enfoque propuesto para este estudio es el cualitativo, en la medida en que se llevó a cabo una recopilación de información sin necesidad de recurrir a mediciones numéricas, de tal forma que, de acuerdo con Hernández et al. (2010), se pudieran realizar inferencias e interpretaciones para dar respuesta a la pregunta de investigación; de esta manera, se realizó un análisis sobre la forma como los beneficios afectan el principio de lesividad tributaria, desarrollando un artículo con fundamento en la norma, la doctrina y la jurisprudencia colombiana.

El tipo de investigación es descriptivo, en la medida en que parte de la caracterización de los diferentes elementos que fundamentan la figura de la lesividad tributaria en Colombia; la investigación descriptiva ofrece a los investigadores una forma de presentar un fenómeno tal y como ocurre de manera natural en la realidad, fundamentado en un carácter abierto en el que se exponen detalles sobre la manera como los beneficios afectan el principio de lesividad tributaria.

Se recurre a un diseño de investigación de carácter no experimental, de tal forma que no se buscara la realización de pruebas o intervenciones en poblaciones específicas, sino que se realizara un análisis del objeto de estudio desde una posición personal y objetiva.

El desarrollo del estudio se dio a través de un ejercicio de revisión documental, el cual se realizó mediante la consulta de una serie de descriptores y palabras clave tales como “beneficios fiscales”, “conciliación contencioso-administrativa”, “mecanismos alternativos de pago”, “morosos de impuestos”, “principio de legalidad tributaria” y “principio de lesividad tributaria”; estos conceptos se consultaron en bases de datos de revistas indexadas (Scopus, Ebsco, LegisXperta, Tirant Prime, Vlex, Google Académico, etc.).

Una vez recopilada la información se procedió a su categorización y análisis, según las necesidades de cada objetivo planteado; a partir de allí se estructuraron los distintos capítulos del artículo y se llevó a cabo la respectiva discusión en torno a la pregunta planteada.

3. Naturaleza jurídica de los beneficios fiscales frente al principio de lesividad tributaria, de conformidad con la doctrina y la jurisprudencia emanada de la Corte Constitucional

Los beneficios fiscales son beneficios otorgados a los contribuyentes para que dejen de cumplir con sus obligaciones fiscales; dicha figura, de acuerdo con Gutiérrez et al. (2020), ha tenido una amplia propagación en todo el mundo, donde los países han tomado la opción de indultar multas e intereses a través de las denominadas recomendaciones o beneficios fiscales, siendo comunes en países como México, Honduras, Colombia, Ecuador, Argentina, España, Bélgica, Francia, India, entre otros.

Estos beneficios, según Lozano y Montaña (2024), persiguen cuatro beneficios concretos: I) reducción transitoria de sanciones y tasa de interés, II) conciliación contenciosa sobre el valor de las sanciones e intereses, III) terminación por mutuo acuerdo según principios administrativos tributarios y IV) aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro para contribuyentes, responsables, declarantes, deudores solidarios o garantes.

De acuerdo con lo dispuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-060 (2018), del principio de lesividad se desprende la prohibición de expedir beneficios fiscales injustificados, de manera que si bien el legislador tiene potestad para establecer diferenciaciones entre contribuyentes o según situaciones jurídicas particulares, esto solo debe realizarse bajo una adecuada interpretación del principio de igualdad en términos de equidad, por lo que es posible otorgar tratos tributarios diferenciales entre contribuyentes si se encuentran debidamente justificados. Esta posición se reitera en lo señalado en la Sentencia C-133 (2020), donde la Corte Constitucional destaca que los beneficios son incompatibles con los principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad, ya que no garantizan un orden justo constitucional.

Lo cierto es que, en la práctica, en todas las reformas tributarias se terminan otorgando beneficios fiscales que abiertamente se constituyen en una afrenta al principio de lesividad, al igual que a otros principios del derecho tributario, pero que, a la larga, terminan siendo justificadas, en la medida en que el Estado, al final de cuentas, logra importantes recaudos, pero yendo en contravía de la equidad, la gradualidad y la proporcionalidad, lo que significa que los beneficios, entendidos como la excepción, al final de cuentas se termina convirtiendo en regla.

Precisamente, el sistema tributario colombiano, de acuerdo con Romero-Molina et al. (2013), está regido por diferentes principios, entre ellos la legalidad tributaria, la equidad, la eficiencia, la progresividad, la igualdad, la capacidad contributiva, la irretroactividad, la generalidad, la no confiscatoriedad y la armonización; dichos principios se derivan del ámbito del Estado Social de Derecho y, así mismo, establece como función de los diferentes entes estatales la prevalencia de los mismos con el fin de dar cumplimiento a los fines del Estado.

Tales principios, según lo establecido en la Sentencia C-445 (1995), se encuentran unidos a otros que son inherentes a la persona humana, los cuales no son objeto de negociación, ya que se encargan de regular igualdad de condiciones en el acceso a servicios básicos, de los cuales a su vez se derivan aquellos principios que rigen el sistema tributario, cuyo fundamento se encuentra en los artículos 13, 58, 338 y 363 de la Constitución Política (1991).

Ahora bien, para comprender los alcances de estos principios del sistema tributario colombiano, es necesario realizar un reconocimiento de estos de manera concisa en la tabla 1.

Tabla 1.
Principios del sistema tributario colombiano

Principio	Definición	Fundamento constitucional	Jurisprudencia
Legalidad tributaria	Implica que todo tributo debe estar contemplado expresamente por una ley, con el fin de generar seguridad jurídica al contribuyente	Arts. 150, num. 12, y 338	El empleo de la facultad reconocida a las autoridades para la creación de cargas impositivas debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo “nullum tributum sine lege” (CC, Sentencia C-1383, 2000).
Equidad, eficiencia y progresividad	Buscan la justicia y evitan que la norma tributaria sea arbitraria y afecte derechos fundamentales; por tanto, procuran un equilibrio.	Art. 363	Constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, (...), se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular (CC, Sentencia C-643, 2002).
Igualdad	Permite que el contribuyente pueda recibir un trato similar ante situaciones económicas iguales.	Preámbulo	El principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura (CC, Sentencia C-183, 1998).
Capacidad contributiva	Procura la justicia del sistema tributario para aquellas personas que no poseen capacidad económica y requieren protección y un trato digno	Preámbulo	La capacidad de pago solamente se puede determinar por la propensión al consumo de los distintos sujetos pasivos del tributo (CC, Sentencia C-426, 2005).
Irretroactividad	Implica que la ley no debe tener efectos hacia atrás en el tiempo; esta sólo opera después de la fecha de promulgación	287, num. 3, 338 y 363	La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen (CC, Sentencia C-430, 2009).
Generalidad	Todas las personas se encuentran inmersas en la obligación de contribuir, aunque puede haber excepciones	363	El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma (CC, Sentencia C-183, 1998).
No confiscatoriedad	Aunque el estado protege la propiedad privada, la administración exige el cumplimiento de la obligación del tributo derivado de la tenencia de dicha propiedad	58	La prohibición de los impuestos confiscatorios tiene fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas y los principios de justicia y equidad tributarias (CC, Sentencia C-409, 1996).
Armonización	Procura reducir la tensión entre los tributos que se exigen a nivel nacional y los de carácter territorial, con el fin de evitar una anarquía institucional	287	La configuración básica de la autonomía de las entidades territoriales está determinada por la misma Constitución; dispone que se garantiza la gestión de intereses territoriales con la gestión de intereses nacionales (CC, Sentencia C-189, 2019).

Nota: elaboración propia.

Todos los anteriores principios pretenden establecer un equilibrio económico y social para lograr la obtención de los recursos para cumplir con los fines esenciales del Estado Social de Derecho, de conformidad con el artículo 2 de la Constitución Política (1991), donde se hace énfasis en la necesidad de servir a la comunidad, promover la prosperidad y garantizar los mencionados principios.

De acuerdo con Parra (2013), es crucial que el Estado disponga de los mecanismos para lograr el recaudo de los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público y la inversión social, siendo una de esas fuentes el ingreso constituido por los tributos, los cuales, según lo establecido en el artículo 358 de la Constitución Política (1991), están conformados por impuestos, contribuciones especiales y tasas, para lo cual el Estado, de acuerdo con Bolaños (2019), debe tener la información suficiente de los contribuyentes para el cálculo de la cuantía de las obligaciones tributarias.

La obligación de contribuir con el financiamiento del gasto y las inversiones del Estado encuentran sustento en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política (1991), de conformidad con los principios de justicia y equidad, de tal forma que, ante el incumplimiento de dicha obligación, según los términos de la Ley 1607 (2012), le compete al Estado la labor de imponer las sanciones respectivas, previo análisis de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta, elementos propios de la lesividad tributaria (ver Figura 1) y como manifestación de la potestad sancionadora de la administración.

Figura 1.

Elementos de la lesividad tributaria



Nota: elaboración propia a partir de Parra (2013).

Dichos elementos se encuentran alineados a lo señalado en el Estatuto Tributario (Decreto Ley 624/89), donde se establece que “habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias” (art. 640, par. 1), precepto que da origen a una herramienta sancionatoria de la

administración que tiene por objeto la protección del recaudo, de manera que, si por una conducta del contribuyente se afecta dicho recaudo, este tiene la obligación de reparar esa afectación, ya que ello debe interpretarse como una vulneración de un bien tutelado.

En consecuencia, Tovar (2020) señala que la lesividad tributaria es una figura desarrollada por el legislador que implica que si en la ley existe un vacío se debe acudir a las distintas fuentes de derecho, en particular a lo dispuesto en el artículo 25 del Código Civil (Ley 57, 1887), donde se afirma que las normas deben interpretarse subsidiariamente, de igual manera, la lesividad está relacionada con el principio de legalidad, el cual es fundamental dentro del esquema de principios del derecho tributario, ya que este tiene unos alcances significativos. Señalan Romero-Molina et al. (2013) sobre la lesividad que esta se aplica bajo condiciones de igualdad para impuestos, tasas y contribuciones; impide también que el ejecutivo tenga facultades legislativas permanentes para no generar alguna lesión en los contribuyentes; y, además, prohíbe que se establezcan nuevas normas tributarias con efectos retroactivos, ya que ello sería un factor generador de inseguridad jurídica-tributaria para los contribuyentes.

4. Fundamento y alcance de la prohibición y limitación del otorgamiento de beneficios fiscales, de acuerdo con los principios que rigen el sistema tributario colombiano y las normas tributarias vigentes para el año 2024

En las últimas décadas, sobre todo a partir del año 2000, el ejecutivo colombiano ha promovido iniciativas de ley en el Congreso de la República para hacer más efectivos los métodos de recaudo de los tributos y reducir así las diferencias existentes en materia de cumplimiento de obligaciones tributarias; es así como se han aprobado 14 reformas tributarias (ver Tabla 2) que han contado todas ellas con beneficios, direccionadas a favorecer deudores en mora, ello a través de beneficios de reducción de intereses y de sanciones por dicha mora.

Estos beneficios han sido reiterativos en todas las reformas tributarias de los últimos veinticinco años, las cuales fueron adecuadamente justificadas en la exposición de motivos de los proyectos de ley que promovieron tales reformas.

Tabla 2.

Beneficios fiscales contempladas en las reformas tributarias aprobadas entre los años 2000 y 2025

Norma	Beneficios introducidos
Ley 633 (2000)	Estableció unas tasas de interés diferenciales para la liquidación de deudas de años anteriores.
Ley 788 (2002)	Introdujo reducciones derivadas de la terminación de mutuo acuerdo de procesos administrativos tributarios (del 25% al 50%).
Ley 863 (2003)	Introdujo la figura de la prelación en la imputación del pago.
Ley 1066 (2006)	Estableció facilidades de pago mediante la reducción de hasta un 70% del total de la deuda por impuestos y sanciones por mora en impuestos.
Ley 1175 (2007)	Permitió a los contribuyentes morosos que se pusieran al día en sus obligaciones tributarias en los años gravables 2005 o anteriores, en impuestos, tasas y contribuciones.
Ley 1328 (2009)	Ofreció a los contribuyentes en mora de impuestos municipales y departamentales una reducción del 80% de lo adeudado, permitiendo liquidar sólo el 20% de la sanción e interés en mora.
Ley 1430 (2010)	Otorgó la reducción del 50% de sanción e interés causados por impuestos, tasas y contribuciones en el periodo gravable 2008 y anteriores.
Ley 1607 (2012)	Estableció diversos beneficios fiscales: reducción del 50% y 80% de sanción e intereses por mora y un

	beneficio para los contribuyentes que dejaron de declarar activos o excluyeron pasivos inexistentes como las ganancias ocasionales.
Ley 1739 (2014)	Estableció que los contribuyentes obligados a declarar y que no fueron notificados por la DIAN podían hacerlo de manera voluntaria en una nueva fecha, sin que ello diera lugar a liquidación de sanciones e intereses por mora.
Ley 1819 (2016)	Estableció mecanismos de reducción de la sanción y de intereses moratorios por no envío de información, hasta un 80% en la sanción y 70% en el interés moratorio, siempre que se pagara el 100% del aporte.
Ley 1943 (2018)	Estableció un mecanismo de beneficios para procesos frente a la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -UGPP-.
Ley 2010 (2019)	Permitió la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria y acuerdos de pago.
Ley 2155 (2021)	Las personas que tuvieran deuda de impuestos podían ponerse al día pagando sanciones e intereses con tasas más bajas de apenas un 20%, es decir, una reducción del 80%.
Ley 2277 (2022)	Establece una tasa de interés moratoria transitoria que redujo la tasa de interés al 50% sobre obligaciones tributarias en mora para el año 2022. Impone descuentos para inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación y crea un beneficio tributario a través de beneficios fiscales concurrentes.

Nota: elaboración propia.

En 2024 también se intentó promover una reforma tributaria (Proyecto de Ley 300, 2024), pero dicha iniciativa no prosperó en el Congreso de la República; paradójicamente, esta iniciativa no traía consigo alivios tributarios para deudores en mora, con lo que no continuaba con la tradición histórica de otorgar beneficios. En la más reciente reforma contenida en la Ley 2277 (2022) se dispone de varios incentivos para el pago de tasas de interés moratorias, donde se establece un periodo de seis meses para acceder a estos beneficios.

Para la Corte Constitucional, según lo establecido en la Sentencia C-804 (2001), tales beneficios son instrumentos que extinguen el deber fiscal y que conllevan a que se otorguen condiciones para cumplir con un deber tributario ya existente, pero en ningún momento se deben interpretar como exenciones, ya que no se fundan en el deber-obligación de pagar, sino en mecanismos que estimulan al deudor moroso para que, cumpliendo con ciertos requisitos, pueda acceder a los beneficios contemplados en la ley.

Estos beneficios fiscales, según Rodríguez y Espinosa (2016), permiten que el deudor moroso tenga una oportunidad de estar al día con sus obligaciones tributarias, accediendo a una distribución menos pesada de la carga impositiva mediante el levantamiento de las sanciones impuestas por la administración y la reducción de los intereses por mora; en este sentido, autores como Macías et al. (2007), Díaz (2015), Hernández et al. (2019), Hernández y Callejas (2020) y Parada y Torres (2020) coinciden en que, a través de estos beneficios, el contribuyente logra desvincularse del proceso judicial que ocasiona el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual es beneficioso no solo para el contribuyente, sino también para el propio Estado, que deja de desgastarse con un proceso judicial.

5. Consecuencias de la adopción de mecanismos alternativos de pago ante la DIAN a través de la conciliación contencioso-administrativa, en virtud del principio de legalidad tributaria

Como ha podido evidenciarse, en la legislación colombiana, sobre todo en las reformas tributarias, se han adoptado distintos mecanismos para llevar a cabo un efectivo recaudo de los tributos en general y de los tributos en mora en particular, estos últimos sustentados en beneficios fiscales

debidamente justificados, de manera que no generen una afectación a los principios de lesividad y legalidad tributaria.

Tal y como afirma López (2021), en muchos casos, el contribuyente incurre en mora porque no cuenta con los recursos para hacer el pago de las contribuciones respectivas, situación a la que se llega o por desconocimiento de la norma (lo cual no es una razón que justifique el no pago de tributos), por falta de cultura tributaria o por no disponer de una adecuada asesoría en materia impositiva, situaciones que hacen que el Estado tenga que recurrir a mecanismos propios del derecho administrativo sancionador en materia tributaria que le permiten imponer sanciones e intereses moratorios, producto de la lesividad que ocasiona el contribuyente.

En virtud de ese principio de lesividad tributaria, el Estado recurre al derecho administrativo sancionador para sancionar al contribuyente en mora; así mismo, de la interpretación de dicho principio emana la posibilidad de que el legislador establezca beneficios fiscales, que facultan al ente administrativo encargado de la gestión de los impuestos (en el caso colombiano la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-) para que sea este organismo el que promueva los procedimientos respectivos para que el deudor en mora se acoja a los beneficios, de conformidad con el principio de legalidad tributaria.

Dichos beneficios tienen una duración temporal, es decir, no son permanentes, ya que, por lo general, no es superior a seis meses, lo que implica que son pequeñas ventanas que permanecen abiertas durante un periodo determinado, de manera que, una vez se cierran, no es posible acceder a los beneficios concretos; sin embargo, la ley faculta a la DIAN para que, en todo momento, esto es, de manera permanente, pueda recurrir a mecanismos alternativos de solución de conflictos para que los contribuyentes en mora, según los términos del Decreto 1014 (2020), se acerquen al organismo encargado del recaudo y realicen acuerdos de pago producto de la negociación y la conciliación, donde también se pueden otorgar beneficios fiscales, de acuerdo con Zeballosf (2020), ponderados según los principios de equidad, gradualidad y proporcionalidad.

Se debe tener en cuenta que, para asuntos de carácter tributario, la legislación colombiana dispone de la conciliación contencioso-administrativa, mecanismo desde la Ley 446 (1998), en torno a la cual se dictó el Decreto 699 (2013), que dio origen a los Comités de Defensa Judicial de la Unidad Administrativa Especial -UAE- de la DIAN; dicho mecanismo también se encuentra contemplado en el actual Estatuto de Conciliación contenido en la Ley 2220 (2022), donde se faculta a la DIAN para que adelante este tipo de conciliaciones, de manera que el contribuyente en mora pueda llegar a un acuerdo para el pago de las sanciones y de los intereses en mora a través de la respectiva solicitud a dicho organismo.

Precisamente, la conciliación contencioso administrativa ante la DIAN, tal y como señalan Montoya et al. (2022), se ha convertido en el instrumento idóneo para lograr acuerdos que permiten obtener beneficios y acogerse a beneficios fiscales, siempre que estas hayan sido debidamente justificadas por el legislador. Esta es una facultad que se desprende de lo contenido en el artículo 118 de la Ley 2010 de 2019, donde se establece que los contribuyentes pueden conciliar el valor de las distintas sanciones e intereses a través de una solicitud presentada a la DIAN; de esta manera, si el proceso se encuentra en primera o única instancia y se paga el 100% del impuesto en mora, se puede lograr una reducción del 80% de las sanciones, intereses y actualización monetaria; mientras que si el proceso se

encuentra en segunda instancia la conciliación solo se puede realizar sobre un 70% de la sanción, intereses o actualización monetaria.

La norma también establece que si el proceso se refiere a una resolución o acto administrativo mediante el cual se fija una sanción dineraria, solo se puede conciliar hasta un 50% de la sanción actualizada y el 50% restante se debe pagar en los plazos establecidos en la ley; esto también procede para devoluciones o compensaciones improcedentes. En cualquier caso, el contribuyente debe cumplir con una serie de requisitos como presentar la demanda, que la demanda haya sido admitida, que no exista sentencia o decisión judicial, adjuntar pruebas de pago y que la solicitud se presente ante la DIAN.

Durante la pandemia del COVID-19 se expidieron una serie de medidas dentro de la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, incluidas medidas tributarias transitorias como las contenidas en el Decreto 688 (2020), las cuales contenían beneficios fiscales para deudores morosos, así como también para todos aquellos contribuyentes que quisieran acogerse a estas a causa del proceso coyuntural que estaba sufriendo el país y el mundo por causa de este suceso.

Lo que se observa es que los beneficios fiscales básicamente buscan reducir el valor de las sanciones, los intereses y la actualización monetaria, pero no reducen el impuesto adeudado, es decir, la DIAN está obligada a exigir el pago del 100% del impuesto que se adeuda para que el contribuyente pueda acceder a la disminución de sanciones, intereses y actualizaciones monetarias que pueden oscilar entre un 50% y 80% de dichos rubros, siempre que se agoten previamente unos requisitos, como por ejemplo que la solicitud se realice durante la vigencia de los beneficios, que la DIAN admita la solicitud, que no exista sentencia en firme o decisión judicial y que se aporte la prueba del pago del impuesto en mora.

6. Resultados y discusión

Los beneficios fiscales son figuras contempladas en las reformas tributarias que promueven los gobiernos de turno para estimular a los contribuyentes en mora a que se pongan al día con sus obligaciones tributarias; estas deben estar debidamente discutidas y justificadas por el legislador para que pasen el respectivo control de constitucionalidad que lleva a cabo la Corte Constitucional, de manera que sea lógico la adopción de estas medidas; esto es necesario para no generar una lesión en el sistema de recaudo del Estado, vital para la prestación de los servicios a cargo de este y las inversiones necesarias para la ciudadanía.

No obstante, en la práctica estos beneficios sí generan una lesión para el Estado y para los contribuyentes en general, ya que, por un lado, se tiene que omitir el cumplimiento de la norma, con lo que se impide la aplicación de las medidas propias del derecho administrativo sancionador y, por el otro, los beneficios lesionan de manera indirecta al contribuyente que cumple cabalmente con el pago de sus tributos, lo cual es una afrenta al principio de igualdad, ya que a la larga estos beneficios terminan favoreciendo al contribuyente moroso y no brinda ningún estímulo para el contribuyente cumplido.

Los beneficios vulneran el principio de lesividad tributaria; no obstante, se trata de una lesividad necesaria, esto es, de un doble sacrificio para el Estado y para los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias: el Estado sacrifica con estos beneficios parte del recaudo que puede lograr a través de sanciones, intereses y actualizaciones monetarias, mientras que el contribuyente cumplido no

obtiene ningún beneficio ni adenda por parte del Estado que lo estimule a seguir cumpliendo con sus responsabilidades fiscales.

Colombia requiere de una política tributaria en la que se deje de recurrir a los beneficios como mecanismos idóneos de recaudo y, por el contrario, estructure acciones que, por ejemplo, puedan estar basadas en recompensar al contribuyente que cumple con sus obligaciones fiscales, que son la mayoría, ello como mecanismo de estímulo para que el contribuyente que históricamente ha sido moroso se vea alentado a obtener estos beneficios; ello debe llevar también a reforzar la estructura de este organismo para hacer un cobro más efectivo de los tributos en mora.

7. Conclusiones

Respecto a la pregunta de investigación planteada en el presente estudio, es claro que los beneficios fiscales afectan directamente el principio de lesividad tributaria. Históricamente ha existido cierta complacencia tanto del legislador colombiano que aprueba dichos beneficios como de la propia Corte Constitucional que analiza y declara su constitucionalidad, lo que ha dado a que este tipo de mecanismos se vuelvan recurrentes en la práctica y sean adoptados por los gobiernos de turno en sus reformas tributarias.

Los beneficios fiscales son mecanismos que, a la larga, terminan generando unas condiciones de desigualdad e inequidad para los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias a tiempo y conforme a la ley, pues ofrecen al deudor tributario moroso la reducción de sanciones, intereses y actualizaciones monetarias, siempre y cuando cumpla con una serie de criterios y requisitos, siendo el principal el pago del 100% del impuesto en mora en los tiempos establecidos por la ley.

Los beneficios fiscales ameritan un debate sobre su carácter práctico, pues son generadoras de condiciones de desigualdad e inequidad entre los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias a tiempo y aquellos que incurrir en mora en el pago de sus obligaciones; el problema es que se trata de figuras bastante normalizadas en la legislación tributaria colombiana que deberían ser excepcionales, pero que, en suma, terminaron convirtiéndose en regla, siendo justificadas por el legislador colombiano y legitimadas por la Corte Constitucional, al reconocerlas como mecanismos legítimos para estimular el recaudo por parte del Estado.

No se puede desconocer la importancia que tienen los beneficios en materia tributaria, pues implica reconocer las circunstancias específicas en las que se encuentra el deudor en mora quien, al acceder a los beneficios que imponen estas condonaciones, está demostrando su intención de resarcir la lesividad generada.

Otro efecto es que recurren a la máxima de premiar al moroso y no recompensar al contribuyente cumplido, lo que genera un efecto contrario en la tributación; la lógica debe ser la de procurar espacios de conciliación sobre la forma de pago de los tributos en mora y establecer estímulos para el contribuyente que cumple o, incluso, se anticipa al pago de tributos.

En general, los beneficios fiscales son mecanismos excepcionales que, a la larga, se han convertido en regla, lo cual ha llevado a cierta permisividad por parte de la Corte Constitucional en legitimarlas, aun cuando la doctrina del tribunal establezca que están llamados a adoptarse bajo dicha

naturaleza excepcional; por lo tanto, su aprobación se ha venido constituyendo en una afrenta al principio de lesividad tributaria, pues lesiona los principios de la tributación colombiana, al incorporar circunstancias de desigualdad entre contribuyentes que favorecen al moroso y no estimulan el pago de tributos a tiempo.

De lo anterior se denota la inoperancia de este principio dado que en la práctica no tiene funcionalidad alguna, se deben generar reformas o modificar artículos normativos los cuales tengan esa relevancia en la cual ejerzan una mayor función, llevando a los contribuyentes a tener una mayor cultura de la contribución eficiente.

Además adoptar mecanismos alternativos de pago ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- a través de la conciliación contencioso-administrativa, en virtud del principio de legalidad tributaria, también bajo el artículo 814 adoptar medidas para que las facilidades de pago tengan una mayor función dado que su rigor es facilitar que el contribuyente pague a cabalidad con su mora en el pago, en la realidad las facilidades de pago para ser concedida se debe cumplir con el pago de un 30% por ciento como anticipo de para ser otorgadas, precepto el cual se debe modificar dado que el rigor de la norma no lo establece la entidad de manera interna si lo impera como rigor para que se dispense una facilidad de pago.

Referencias

- Bolaños, L. (2019). El impuesto de renta: una mirada desde el gasto tributario. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 51(155), 721-756. <https://doi.org/10.22201/ij.24484873e.2019.155.14946>
- Concha T., Ramírez, J., & Acosta, O. (2017). Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. *Notas de estudio Estudios y Perspectivas*, (35), 1-53. <http://hdl.handle.net/11362/43133>
- Constitución Política de Colombia [Const. P.]. (1991). Colombia. Obtenido el 20 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Corte Constitucional [CC], octubre 4, 1995. M. P.: A. Martínez. Sentencia C-445/95. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/c-445-95.htm>
- Corte Constitucional [CC], septiembre 4, 1996. M. P.: A. Martínez. Sentencia C-409/96. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-409-96.htm>
- Corte Constitucional [CC], mayo 6, 1998. M. P.: E. Cifuentes. Sentencia C-183/98. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/c-183-98.htm>
- Corte Constitucional [CC], octubre 11, 2000. M. P.: C. Gaviria. Sentencia C-1383/00. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/c-1383-00.htm>

- Corte Constitucional [CC], agosto 1, 2001. M. P.: R. Escobar. Sentencia C-804/09. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-804-01>
- Corte Constitucional [CC], agosto 13, 2002. M. P.: J. Córdoba. Sentencia C-643/02. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/c-643-02.htm>
- Corte Constitucional [CC], abril 26, 2005. M. P.: M. Monroy. Sentencia C-426/05. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/c-426-05.htm>
- Corte Constitucional [CC], julio 1, 2009. M. P.: J. Henao. Sentencia C-430/09. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/c-430-09.htm>
- Corte Constitucional [CC], junio 7, 2018. M. P.: G. Ortiz. Sentencia C-060/18. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/c-060-18.htm>
- Corte Constitucional [CC], mayo 9, 2019. M. P.: A. Linares. Sentencia C-189/19. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-189-19.htm>
- Corte Constitucional [CC], abril 29, 2020. M. P.: A. Lizarazo. Sentencia C-133/20. (Colombia). Obtenido el 10 de abril de 2025. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/c-133-20.htm>
- Decreto Ley 624/89, marzo 30, 1989. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 14 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Decreto 699/13, abril 12, 2013. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 14 de abril de 2025. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=52563>
- Decreto 688/20, mayo 22, 2020. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 14 de abril de 2025. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=124942>
- Decreto 1014/20, julio 14, 2020. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 14 de abril de 2025. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=135163>
- Díaz, D. (2015). *Amnistías y beneficios tributarios y el principio a la igualdad*. [Trabajo de Fin de Grado, Universidad Santo Tomás]. Repositorio institucional. <https://repository.usta.edu.co/items/58b8268f-b60b-4d2e-bee0-a6feaf5334f0>
- Gutiérrez P., G., Cornejo C., M., & Chango G., M. (2020). La amnistía tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal bajo la teoría de la disuasión. *Revista Publicando*, 7(23), 108-118. <https://revistapublicando.org/revista/index.php/crv/article/view/2061>
- Hernández, & Callejas, E. (2020). *Modelo de facilidad de pago de impuestos tributarios para persona jurídica conforme al artículo 814 del Estatuto Tributario*. [Trabajo de Fin de Grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio institucional. <https://repository.ucc.edu.co/entities/publication/a7c8728a-23c5-40a2-b67f-472579afca6b>
- Hernández, D., Moreno, P., & Romero, L. (2019). *Reglas que se derivan del principio de favorabilidad aplicables al régimen sancionatorio tributario en Colombia*. [Trabajo de Fin de Grado,

Universidad Autónoma de Bucaramanga]. Repositorio institucional.
<http://hdl.handle.net/20.500.12749/6962>

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*. (5ª Ed.). McGraw-Hill.

Lozano L., J., & Montaña L., E. (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), 41-71.
<https://doi.org/10.18601/16926722.n24.03>

Ley 57/87, abril 22, 1887. Diario Oficial. [D.O.]: 7019. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025.
<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=39535>

Ley 446/98, julio 8, 1998. Diario Oficial. [D.O.]: 43335. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0446_1998.html

Ley 633/00, diciembre 29, 2000. Diario Oficial. [D.O.]: 44275. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0633_2000.html

Ley 788/02, diciembre 27, 2002. Diario Oficial. [D.O.]: 45046. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0788_2002.html

Ley 863/03, diciembre 29, 2003. Diario Oficial. [D.O.]: 45415. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0863_2003.html

Ley 1066/06, julio 29, 2006. Diario Oficial. [D.O.]: 46344. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1066_2006.html

Ley 1175/07, diciembre 29, 2007. Diario Oficial. [D.O.]: 46854. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1175_2007.html

Ley 1328/09, julio 15, 2009. Diario Oficial. [D.O.]: 47411. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1328_2009.html

Ley 1430/10, diciembre 28, 2010. Diario Oficial. [D.O.]: 47937. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1430_2010.html

Ley 1607/12, diciembre 26, 2012. Diario Oficial. [D.O.]: 48655. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Ley 1739/14, diciembre 23, 2014. Diario Oficial. [D.O.]: 49374. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html

Ley 1819/16, diciembre 29, 2016. Diario Oficial. [D.O.]: 50101. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Ley 1943/18, diciembre 28, 2018. Diario Oficial. [D.O.]: 50820. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

- Ley 2010/19, diciembre 27, 2019. Diario Oficial. [D.O.]: 51179. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html
- Ley 2155/21, septiembre 14, 2021. Diario Oficial. [D.O.]: 51797. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2155_2021.html
- Ley 2220/22, junio 30, 2022. Diario Oficial. [D.O.]: 51942. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2220_2022.html
- Ley 2277/22, diciembre 13, 2022. Diario Oficial. [D.O.]: 52247. (Colombia). Obtenido el 15 de abril de 2025. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2277_2022.html
- López N., M. (2021). De las facilidades para el pago de las deudas tributarias en tiempos de covid-19 en Perú y Colombia. *Revista de derecho Fiscal*, (18), 211-223. <https://doi.org/10.18601/16926722.n18.10>
- Macías C., H., Agudelo H., L., & López R., M. (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. *Semestre Económico*, 10(20), 67-85. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=165013675004>
- Montoya O., L., Maco V., L., & García M., D. (2022). *Efectos jurídicos del proceso conciliatorio ante la DIAN para la obtención de amnistías tributarias en Colombia*. [Trabajo de Fin de Grado, Institución Universitaria de Envigado]. Repositorio institucional. https://www.iue.edu.co/servicio_institucion/biblioteca/
- Parada., W., & Torres, S. (2020). *Ponderación de las amnistías y descuentos tributarios en el municipio de Cúcuta*. [Trabajo de Fin de Grado, Universidad Libre]. Repositorio institucional. <https://hdl.handle.net/10901/18612>
- Parra, F. (2013). Principio de lesividad en el ámbito sancionatorio colombiano. *Revista Principia Iuris*, 2(20), 43-63. <https://share.google/UHsSI5SRxhAnv3ki8>
- Proyecto de Ley 300/24, septiembre 10, 2024. Gaceta del Congreso. [G.C.]: 1346. (Colombia). Obtenido el 11 de abril de 2025. <https://www.camara.gov.co/ley-de-financiamiento>
- Rodríguez, J., & Espinosa, L. (2016). *Las amnistías tributarias promueven la desigualdad e inequidad en Colombia*. [Trabajo de Fin de Grado, Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano]. Repositorio institucional. <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/3717/las%20amnist%C3%ADas%20tributarias%20promueven%20la%20desigualdad%20e%20inequidad%20en%20colombia.pdf?sequence=1>
- Romero-Molina, C., Grass-Suárez, Y., & García-Caicedo, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Derecho y políticas públicas*, 15(17), 67-77. <https://revistas.ucc.edu.co/index.php/di/article/view/640/618>
- Tovar, G. (2020). *Principio de lesividad en el sistema tributario colombiano: desarrollo del principio de lesividad en el derecho tributario a partir de la Ley 1607 de 2012, reforma tributaria*. [Trabajo de



ACREDITACIÓN
INSTITUCIONAL EN
ALTA CALIDAD
Resolución 008607 de mayo 16 de 2022

Fin de Grado, Universidad Militar Nueva Granada]. Repositorio institucional.

<https://repository.umng.edu.co/bitstreams/b1614383-5352-45dc-bc13-137e82a26e64/download>

Zeballosf C., A. (2020). *La dimensión constitucional de los mecanismos alternativos de solución de conflictos: la conciliación prejudicial administrativa en el ordenamiento jurídico colombiano.* [Trabajo de Fin de Grado, Universidad La Gran Colombia]. Repositorio institucional.
<https://doi.org/10.18634/978-958-5179-68-4>