



**ELEMENTOS DE CONVERGENCIA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN
SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (LEY 1943 DE 2018) EN LAS SOCIEDADES POR
ACCIONES SIMPLIFICADAS (LEY 1258 DE 2008).**

DIEGO FERNANDO ALZATE DELGADO¹

Director

GUILLERMO FERNANDO CADENA MEJIA

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE MAGISTER EN
DERECHO**

**MAESTRÍA EN DERECHO
ESCUELA DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA BOLIVARIANA
MEDELLÍN
2019**

¹ Autor Diego Fernando Alzate Delgado c.c. 7.547.380, Abogado de la Universidad de Medellín, Especialista en Derecho Comercial de la Universidad Pontificia Bolivariana, diego.alzate123@hotmail.com

24 de noviembre de 2020

YO, DIEGO FERNANDO ALZATE DELGADO

“Declaro que esta tesis (o trabajo de grado) no ha sido presentada para optar a un título, ya sea en igual forma o con variaciones, en esta o cualquier otra universidad” Art. 92 Régimen Discente de Formación Avanzada.

Firma

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'D.F. Alzate Delgado', written over a faint rectangular stamp.

Fecha: octubre 19 de 2020

Nombre del estudiante: DIEGO FERNANDO ALZATE DELGADO

“Declaro que este trabajo no ha sido presentado con anterioridad para optar a un título, ya sea en igual forma o con variaciones, en esta o en cualquiera otra universidad”.

Nombre del director: GUILLERMO FERNANDO CADENA MEJIA

Nombre del jurado 1: NÉSTOR RAÚL LONDOÑO S.

Nombre del jurado 2: TATIANA GONZÁLEZ HENAO

Elementos de Convergencia en la aplicación del Régimen Simple de Tributación (Ley 1943 de 2018) en las Sociedades por Acciones Simplificadas (Ley 1258 de 2008)

Resumen

Colombia moderniza sus instituciones societarias con la creación de la Sociedad por Acciones Simplificadas (S.A.S.) mediante la Ley 1258 de 2008, rompiendo con una tradición de largos años en vigencia de las formas societarias rígidas y esquemáticas del Código de Comercio.

Con la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 o más conocida como Ley de Financiamiento, el país incursiona en una figura novedosa en el ordenamiento tributario colombiano, como lo es el Régimen Simple de Tributación (Régimen Simple). Estas dos instituciones promueven como eje central la simplicidad en su aplicación fiscal, toda vez que el régimen impositivo simple es un modelo plano de aplicación. Corresponde enfocar el análisis para establecer: ¿El Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple permite en su aplicación en la S.A.S. una disminución de la carga impositiva, simplificación de las obligaciones formales y sustanciales y como consecuencia puede ser un instrumento para la formalización empresarial?, sobre lo cual se advierte una evidente dificultad para acceder al Régimen Simple y en consecuencia complementarse con la S.A.S., adicionalmente el impacto en los tributos deberá ser medido según la actividad económica y la estructura impositiva (Congreso de Colombia, 2018).

Palabras Clave: Sociedad por Acciones Simplificada, Régimen Simple de Tributación, Ley de financiamiento, formalización, Ley de Crecimiento.

Introducción

El gobierno colombiano con la expedición de la Ley 1943 de 2018² o Ley de Financiamiento, pretendía recaudar 14 billones de pesos como déficit fiscal contenido en su Plan de Desarrollo para el presente cuatrienio, no obstante, la aparición de nuevos impuestos y la derogatoria o modificación de los existentes no fueron suficientes con el texto finalmente aprobado para solamente aspirar a un recaudo cercano a los 7.5 billones. Bajo este panorama la implementación del Régimen Simple requiere de una lectura crítica si el espíritu de la norma tiene una connotación más hacia la simplificación de los trámites o en su defecto, de permitir bajo formas societarias como la S.A.S., convertirse en un vehículo importante en su implementación (Congreso de Colombia, 2018).

En contraste con lo anterior es adecuado plantearse una necesidad presente en las estructuras societarias en Colombia referentes a la excesiva carga tributaria y los trámites operativos que ella comporta, para efectos de encontrar para la S.A.S. un sistema de imposición dirigido a reducir la carga tributaria, incentivar la formalización y alcanzar los anhelos del legislador de asegurarse un recaudo eficiente, expedito y oportuno de los impuestos, eliminando barreras, mejorando el control y permitiendo al contribuyente abaratar incluso los costos de transacción asociados a la administración de los tributos. En este sentido resulta oportuno plantearse la siguiente pregunta de investigación: ¿El Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación permite en su aplicación en la Sociedad por Acciones Simplificada una disminución de la carga impositiva, simplificación de las obligaciones formales y sustanciales y como consecuencia ser un instrumento para la formalización empresarial?

² La Ley 1943 de 2018 fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional (Sentencia C-481 de octubre 16 de 2019, Mag. Ponente Alejandro Linares C.), por vicios de procedimiento en su formación y se expide con efecto diferido hasta el 31 de diciembre de 2019.

Esta pregunta de investigación en sus dos grandes componentes ha sido objeto de numerosos estudios e investigaciones, entre los cuales se destaca el artículo de Lozano (2014), el cual versa sobre las características propias de un Régimen Simple de Tributación tal y como se aplica particularmente a nivel latinoamericano, pretendiendo fundamentalmente cuatro características a saber: Sencillez, tarifa cuota fija, establecer categorías con base en ingresos y actividades económicas y finalmente no permitir en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se generen saldos a favor para el contribuyente acogido a este sistema de tributación.

Para Bermúdez (2018), el auge de las formas societarias de las Sociedades por Acciones Simplificadas se debe a “la flexibilidad permitida a los contratantes. La libertad es tan atractiva que solo las entidades que piensan inscribirse en la bolsa, que en Colombia son pocas o no existen, optarían por la forma de anónima” (prr. 2).

El Dr. Francisco Reyes Villamizar autor del libro S.A.S. Sociedad por Acciones Simplificada, destaca las bondades de esta forma societaria para nuestra realidad actual, en contraste con años de tradición de sociedades del Código de Comercio, más esquemáticas y rígidas en sus formas de actuar, complementa la ineditud del presente trabajo de investigación al contrastar dos instituciones que ahora se unen en el concepto de lo simple y más adelante en el carácter complementario del binomio empresa-impuesto.

Para dar cuenta del presente trabajo de investigación el cual gravitará sobre tres conceptos fundamentales: La Sociedad por Acciones Simplificada, el Régimen Simple de Tributación y la forma como estos dos sistemas simples se articulan en función de un sistema impositivo y un tipo societario acordes con la realidad del país y su creciente evolución, para lo cual se dispondrá de la exposición de los aspectos generales de los dos primeros apartados para las dos instituciones en estudio: La S.A.S. y el Régimen Simple y después finalizar con un tercer apartado en los aspectos más relevantes que las acercan o distancian.

1. La S.A.S. Sociedad por Acciones Simplificada

1.1 Aspectos Generales

Con la creación de la S.A.S. en Colombia mediante la Ley 1258 de 2008 vigente hace más de una década, se produce en el país un verdadero cambio en materia societaria toda vez que, la aparición de un vehículo totalmente flexible en materia de formalización de sociedades por medios expeditos, baja la carga de tramitología y reducción importante en costos de constitución. Pero tal vez, los aspectos con mayor relevancia hacen referencia a la libertad contractual entre las partes contratantes y la libertad para hacer negocios.

En consulta elevada a la Superintendencia de Sociedades y que reposa en el oficio 220-121751 del 5 de octubre de 2009, se le solicita al ente de control expresar una opinión sobre el siguiente cuestionamiento: ¿Es jurídicamente posible constituir una S.A.S. en la cual solamente el 2% de las acciones tengan derecho a voto, y el resto sean ordinarias, pero sin derecho a voto?, ante lo cual se responde de manera afirmativa, no sin antes hacer especial énfasis en la característica principal que denota de su mismo nombre, esto es, su simplicidad.

En este mismo contexto es relevante destacar el concepto de simplicidad, enmarcándolo en una estructura que refleje el querer de la voluntad de los accionistas y ante un faltante en su reglamentación se debe acudir a la reglamentación existente para las sociedades anónimas (Oficio 220-121751 Del 5 de octubre de 2009, p.1).

De manera ampliada se refiere a la voluntad de los accionistas cuando advierte la posibilidad para los accionistas de la compañía incluir en los estatutos asuntos prohibidos o restringidos a los demás tipos societarios contemplados en el Código de Comercio (Oficio 220-121751 Del 5 de octubre de 2009, p.1).

Reyes Villamizar (sf), en su obra S.A.S. La Sociedad por Acciones Simplificada, advierte muy acertadamente que la regulación de la ley 1258 de 2008 cumple una función supletoria de la voluntad de las partes, cuando expresa:

“su aplicación solo ocurre en aquellos casos en que los accionistas no hayan empleado recursos adicionales para la negociación detallada de las cláusulas estatutarias o de los acuerdos de sindicación de acciones” (p. 4).

Estando así establecido, la S.A.S. permite una amplia participación de los contratantes para definir sin menoscabo de la Ley y el orden establecido, aquellas condiciones en que ha de regirse la nueva sociedad.

Con la Ley 222 de 1995 se inicia en Colombia un cambio de mentalidad en relación con la pluralidad de socios al introducir el concepto de Empresa Unipersonal y que posteriormente mediante la Ley 1014 de 2006 en su artículo 22 se planteó el concepto de Sociedad Unipersonal en Colombia, que posteriormente la S.A.S. desmitifica como condición *sine qua non* para la existencia de las sociedades.

No obstante corresponder la S.A.S. a una inspiración foránea en consideración a que su creación e inicial normatividad viene de Francia con la Ley del 3 de enero de 1994, tal y como lo destaca Alegría (2019) en su obra: La S.A.S. ¿Trasplante o felonía? citando a Reyes Villamizar (2009), resalta la importancia de la S.A.S. en el ámbito europeo al convertirse desde el inicio de la Ley, en el régimen jurídico de mayor aceptación para dinamizar la actividad empresarial en los siguientes términos:

(...) Durante el período de vigencia de la ley, esta modalidad ha superado en número a todas las formas asociativas con excepción de la sociedad de responsabilidad limitada (p. 74).

1.2 Libertad Contractual

Uno de los principales protagonistas en una sociedad abierta al comercio y a la iniciativa empresarial es el mismo Estado, tal y como lo afirma Mario Maciel Castro director general del CIBANCO con sede en México, en entrevista a la Revista Newsweek en Español del 24 de marzo de 2017: “La libertad económica y el poder del Estado no están necesariamente enfrentados”, esto nos permite inferir

que mediante políticas públicas enmarcadas en normas jurídicas flexibles, se promueve la confianza país y el nivel de inversión termina siendo una resultante de importancia inequívoca.

En un artículo publicado por el diario El Colombiano de la ciudad de Medellín-Colombia el 15 de marzo de 2009, a pocos meses de vigencia de la Ley 1258 de diciembre de 2008, las primeras palabras alusivas al título: “Ya operan las S.A.S.: un traje a la medida para invertir” corresponden a flexibilidad, adaptabilidad y versatilidad.

Adicionalmente se destaca la importancia de la S.A.S. citando al autor del proyecto de ley el jurista Francisco Reyes Villamizar cuando explica como la nueva Ley permite la eliminación de formalismos tan comunes en los demás tipos societarios, su acceso no tiene limitantes para cualquier empresario, bien sea estos: micros, pequeños, medianos y grandes, adicionalmente hace una enumeración del número de personas que una sociedad anónima tradicional requiere, desde los accionistas (mínimo cinco), los miembros de junta directiva (tres principales y tres suplentes), cómo también un gerente o presidente con su respectivo suplente y el organismo de control, representado en la figura del revisor fiscal principal y su suplente, para lo cual se reafirma frente a la S.A.S lo siguiente:

(...) Ahora con la S.A.S., se puede crear la compañía con una sola persona, que puede ser el representante legal, no necesita tener junta directiva ni revisor fiscal y se puede crear con un simple documento privado inscrito en la Cámara de Comercio (2009, sp).

Una consecuencia de la autonomía contractual según Reyes Villamizar en su obra S.A.S. La Sociedad por Acciones Simplificada, es permitir a los asociados una amplia libertad en la redacción de los estatutos sociales, al punto de comprender porque en Colombia, pasó en muy poco tiempo a ser considerada la forma societaria más apetecida por la mayoría de los empresarios, a excepción de aquellos con alguna esperanza de cotizar en Bolsa, quienes si deben optar obligatoriamente por la figura de las sociedades anónimas.

Con el reciente decreto 817 de 2020 el gobierno permitió la llegada de las S.A.S. a la Bolsa a través de emisiones de títulos representativos de deuda como bonos, para facilitar mecanismos de acceso a nuevos recursos.

El artículo 45 de la Ley 1258 de 2008 estableció un orden jerárquico de las fuentes que regulan la S.A.S., en primera instancia están las normas contenidas en la Ley S.A.S., en segundo orden se tendrá a las disposiciones consagradas en los estatutos, en tercer orden a las reglas que gobiernan el funcionamiento de las sociedades anónimas del Código de Comercio y en la Ley 222 de 1995, y por último a los preceptos generales que rigen a las sociedades del Código en mención.

Bajo el anterior esquema la libertad contractual reposa en un alto grado de responsabilidad y acierto de sus asociados al momento de redactar las cláusulas contractuales, como lo anticipaba Sanín Bernal (Citado en Reyes Villamizar, 2018) destacando la versatilidad y maleabilidad de la S.A.S., trasladando una enorme responsabilidad a los encargados de establecer el contenido de los estatutos sociales en especial, referente a las disposiciones aplicables y de aquellas no contempladas en la Ley, anticipando con esto lo siguiente:

(...) Ello permitirá, en su criterio, que la sociedad, sin contradicciones internas, satisfaga las necesidades específicas de sus accionistas, usuarios y operadores.

Este es uno de los aspectos que mayor riesgo comporta porque coloca a los contratantes en un ámbito de libertad e iniciativa plena al punto de tener que hilar más delgado en aspectos contractuales, para evitar contrariar la ley y en su defecto acudir a la norma en su precisa extensión.

1.3 Libertad para hacer negocios.

Al referirnos a un tipo societario que incentive la libertad para hacer negocios, es perfectamente viable desde el planteamiento jurídico posibilitar una dinámica en la economía de la nación dirigida al Emprendimiento, la creación de

empleo, el incremento de la producción, la generación de impuestos a favor del fisco, y en general, mejorar la productividad de una comunidad.

La S.A.S. es una facilitadora de esta nueva realidad, la Ley 1258 de 2008 contempla una reducción importante de los costos de contratación en que deben incurrir los empresarios colombianos, debido a las múltiples formalidades y procedimientos a que deben sujetarse en virtud de las regulaciones contenidas en el ordenamiento actual (Reyes, 2018).

La rapidez y el menor costo de trámites en la creación de la nueva sociedad, es un factor determinante para el nuevo empresario al momento de escoger el tipo societario, porque generalmente los aportes iniciales son escasos y se requieren preferencialmente para el impulso del negocio en la compra de materia prima, gastos de instalación locativa, pago de nómina y proveedores, y no debería ser destinado en una cuantía importante a la asunción de gastos legales.

Esto es lo que se conoce como las llamadas barreras de entrada que se traducen en ingentes esfuerzos económicos y tiempos excesivos de espera que desincentivan la creación de empresa y en consecuencia la libertad para realizar negocios.

En un estudio realizado por un grupo de profesionales españoles para identificar qué tipo de barreras de entrada se presentan para las empresas españolas al ingresar al mercado chino se identificaron cinco tipos diferentes de ámbitos a saber: regulatorio y burocrático, cultural e idiomático, competitivo y riesgo de imitación, recursos humanos e informal, correspondiendo para este estudio en particular el de mayor obstáculo el relacionado con el cultural e idiomático y en segundo orden los relativos a la regulación y los trámites burocráticos que dificultan establecerse en el país (Niñerola & Sánchez, 2016).

En este sentido no resulta extraño que el primer lugar lo ocupara la barrera cultural e idiomática, pero si sorprende que la regulación y trámites burocráticos ocupen el segundo lugar, en un país abierto a la economía mundial y con una alta tasa de inversión extranjera, que data de 1978 y en la actualidad la convierte en una economía incrustada en el escenario del mercado global.

Este panorama que no es ajeno a un gigante del comercio mundial, no podía seguir siendo un elemento protagónico en Colombia, para lo cual la S.A.S. termina en el mejor de los argumentos a su favor.

Un aspecto a considerar como efecto colateral de una baja incidencia de los costos de ingreso, es el referido a la formalización. Con la posibilidad de constituir una empresa en menor tiempo y bajo costo, la formalización se torna en realidad.

Colombia es un país con un alto grado de informalidad empresarial, según datos publicados por el periódico Portafolio de la ciudad de Bogotá, al citar una investigación de Fedesarrollo evidenció: “En el país, seis de cada 10 empresas son informales” (2019), aspecto que igualmente ratificó el presidente de la Asociación Nacional de Industriales (ANDI) Bruce Mac Master al manifestar: *La formalización deber ser un imperativo para el país. Varios estudios han demostrado que la economía colombiana es altamente informal, hecho que afecta nuestra productividad total.*

2. El Régimen Simple de Tributación

La simplificación de los impuestos debería ser un imperativo de cualquier gobierno. Los elementos de la obligación tributaria: El sujeto activo y pasivo, la base gravable, la tarifa de impuesto y el hecho generador deben aparecer frente al contribuyente con una claridad meridiana para permitir el cumplimiento de la obligación tributaria de manera expedita y sin vacilaciones.

Caballero Arguez, Exministro de Minas y Energía y Ex Director de Fedesarrollo entre otros cargos en sus más de 40 años como servidor público, en una de sus columnas en el diario El Tiempo de la ciudad de Bogotá titulada: “La simplificación de los impuestos” del 7 de mayo de 2005, expresaba una realidad actualmente vigente y una necesidad imperante, como lo es avanzar hacia sistemas con regímenes simples de tributación, que permitan superar la informalidad tributaria, mejorar los recaudos y disminuir la desigualdad social,

aspectos reafirmados como características de un régimen tributario simple de tributación en lo siguiente:

(...) Se requiere una mayor productividad del recaudo que, en Colombia, de acuerdo con una publicación reciente de Fedesarrollo, apenas alcanza un 15 por ciento, mientras en Chile es del 27 por ciento y en Italia, de 33 por ciento (2005, sp).

Este es el nuevo escenario mundial conocido como flat tax o impuesto plano, que consiste en establecer sistemas de impuestos con tarifas únicas, posición a la que sus detractores contraatacan argumentando que favorece a los ricos y actúa contra los pobres.

Los críticos del flat tax argumentan su descontento en la violación del principio de progresividad tributaria, establecido en la Constitución Política, el cual establece que a mayor capacidad económica mayor contribución, no obstante, en la práctica, tanto en el impuesto sobre renta como el IVA, la sola existencia de un sinnúmero de exenciones en renta y la cobertura incompleta del IVA deja sin mayores argumentos esta posición.

En el año 2005 representantes de los países miembros de la OCDE presentaron en una conferencia dictada ante el panel de asesores del gobierno de Bush, con miras a establecer una reforma impositiva federal en los Estados Unidos, demostraron como en las dos últimas décadas estos países trabajaron fuertemente en diseñar sistemas impositivos más simples, estableciendo como corolario de la reunión la importancia de buscar la equidad y la simplicidad dentro de un contexto de globalización y competitividad tributaria, con reducción de tarifas en renta, tanto para empresas como para personas naturales, y al mismo tiempo, en la ampliación de la base de renta mediante la eliminación de tratamientos preferenciales. Un impuesto de renta de base amplia y tarifas bajas no solamente es simple, es también más justo y produce menos distorsiones tributarias (Avila & Medina, 2007).

La propuesta del impuesto plano viene de los profesores de la Universidad de Stanford: Robert E. Hall y Alvin Rabushka quienes plantearon para los Estados

Unidos de Norteamérica la sustitución del impuesto sobre la renta, al que se consideraba complejo, costoso y muy ineficiente, a cambio de una alternativa cuyas dos principales características son su simplicidad y su base sobre el consumo (Avila & Medina, 2007).

Por considerar de relevante importancia para el presente artículo la posición de los profesores Hall y Rabushka en relación con su teoría del impuesto plano, se mencionan las características de esta forma particular de tributación, en el siguiente cuadro esquemático:

Característica	Comentario
Una única tarifa plana	Generalmente inferior al 20% (para el caso de los Estados Unidos)
Eliminación de los tratamientos tributarios preferenciales	Se eliminan las deducciones, créditos, tarifas reducidas, exenciones y todo tipo de provisiones, contribuyendo de este modo a acabar con la complejidad del impuesto sobre la renta
Inexistencia de la doble tributación sobre el ahorro y la inversión	No existirían impuestos individuales a las herencias, sobre las ganancias de capital o sobre los dividendos
Impuesto de fuente interna	Se grava solamente la renta que se obtiene dentro de las fronteras nacionales
Tratamiento de las familias	Disfrutan de un amplio mínimo exento que separa de la tributación a las familias de menores ingresos
Base gravable	En tanto que no se grave la inversión se trata de un impuesto directo sobre el consumo
Declaraciones tributarias	Simples, del tamaño de una postal, fáciles de diligenciar

Fuente: Daniel Mitchell, 2005 citado en Ávila & Medina, 2007

Como se observa en Colombia y siguiendo una tendencia mundial que de acuerdo con este informe tuvo especial éxito en países europeos, algunos pertenecientes a la antigua cortina de hierro como: Rusia, Estonia, Lituana, Ucrania, Eslovaquia, Rumania, entre otros, se ha procurado investigar de manera

sería en relación con una posible aplicación de sistemas simples de tributación, con una base impositiva fija, sin mayores depuraciones y con tarifas sustancialmente más bajas que hagan atractiva la inversión extranjera.

En Irlanda es mundialmente conocido su modelo impositivo como el *Milagro económico*, sobre el cual se funda en buena medida los resultados de un crecimiento económico desbordado desde el año 2012, cuando tuvo que salir de un difícil momento en sus finanzas, en la implementación de un modelo tributario basado en tasas fijas y moderadas sobre bases gravables simples. Para el analista Juan Ramón Rallo en su sitio web *El Confidencial* titula un artículo como: “Irlanda sigue siendo un milagro económico”, hace un detallado estudio de la evolución de la economía irlandesa y concluye su investigación con la siguiente frase: “Irlanda continúa siendo un ejemplo de desarrollo acelerado. ¿La clave de su éxito? Menores impuestos y mayor liberalización que el resto de la eurozona. No busquemos excusas e imitemos su evidente milagro económico (Rallo, 2017, prr. 10)”.

Abogar por regímenes simples de tributación en la búsqueda de la equidad tributaria, tiene sus antecedentes en la reciente economía mundial y en especial en países pertenecientes a la OCDE.

Colombia se integra a la OCDE desde el 2018, un selecto grupo de países cuya misión es el diseño de mejores políticas dirigidas a alcanzar una vida mejor, exigibles a todos sus integrantes. Respecto a la Ley de Financiamiento, la OCDE (sf) destaca como en Colombia la tasa del impuesto sobre la renta cercana al 40% para las sociedades es significativamente alta en relación con los demás países miembros cuyo promedio se encuentra en un 23%.

Cuando se opta por el Régimen Simple se le está bajando presión a la tarifa del impuesto a las sociedades, utilizando una figura que reemplaza el impuesto sobre la renta e integra otros impuestos, estos son: El impuesto sobre la renta, el impuesto nacional al consumo y el IVA (para tiendas pequeñas, mini-mercados,

micro-mercados y peluquerías)³, el impuesto de industria y comercio, el impuesto de avisos y tableros y la sobretasa bomberil.

2.1 Aspectos Generales

Con la Ley 1943 de 2018 en su artículo 66, el gobierno nacional sustituyó los artículos que hacían parte del libro octavo del Estatuto Tributario y que comprendía toda la normatividad que con la Ley 1819 de 2016 se conocía como Monotributo, impuesto con una destinación hacia pequeños comerciantes, minimercados o tiendas de barrio, peluquerías, entre otros, que no encontraron allí una propuesta válida y segura para entrar en la formalización. Para el gobierno la figura del monotributo fue un absoluto fracaso (Congreso de Colombia, 2018).

Con la llegada del Régimen Simple bajo el título V de la citada Ley “Normas de financiamiento a través de medidas para la reactivación económica”, lo define como un modelo de tributación opcional tendiente a reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al mismo. A renglón seguido el artículo 903 del Estatuto Tributario establece que:

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo⁴ y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios. Este sistema también

³ El Decreto Reglamentario 1468 de 2019 especifica las características de estos negocios, sólo la comercialización de alimentos y no podrán ser responsables de impuesto nacional al consumo.

⁴ Según el artículo 908 párrafo primero del ET, se debe adicionar la tarifa del 8% por impuesto de consumo a la tarifa del Régimen Simple consolidada.

integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario.

Un aspecto a destacar es la exención que trae para quienes opten por el Régimen Simple de tributación en relación con los aportes parafiscales en los términos del artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

Igualmente, el parágrafo 4to del artículo 903 permite optar por tomar como descuento tributario del recibo electrónico de pago correspondiente al anticipo bimestral el aporte del empleador al sistema general de pensiones. El descuento no podrá exceder el valor del anticipo bimestral a cargo del contribuyente perteneciente al Régimen Simple.

La norma en el artículo 904 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple los ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo ejercicio gravable.

Un aspecto que merece crítica es la base que se utiliza para la determinación del impuesto. Al considerar un ingreso bruto libre de cualquier depuración, se deja por fuera las operaciones de venta que consagran devoluciones, rebajas y descuentos, generando un castigo sobre las devoluciones en ventas que no siempre obedecen a ineficiencias comerciales, aspecto que puede llegar a generar una doble base cuando un cliente devuelve un producto porque decide cambiar la referencia o solicita por ejemplo una menor cantidad despachada, generando una espiral de pago del impuesto ajena a la dinámica del negocio.

Lo anterior es común observarlo en sociedades de comercio de productos de consumo masivo, venta de comestibles y perecederos, entre otros, con un volumen importante de devoluciones cuya base de impuestos será el ingreso bruto, mecanismo altamente lesivo e inequitativo para este tipo de compañías.

Mientras que la base del impuesto del Régimen Simple son los ingresos brutos sin depuración alguna, en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta

en cambio la base es una depuración del ingreso y los costos y gastos, exenciones y descuentos tributarios del período para llegar a una renta líquida fiscal susceptible de imposición de la tarifa correspondiente.

Establecer un Régimen Simple con una tarifa de impuesto asociada al ingreso bruto, significa para el contribuyente y el fisco economías en planeación tributaria, para el contribuyente no será necesario establecer la deducibilidad de sus costos y gastos en tanto no afectan la base para calcular el impuesto y para la DIAN disminuyen las cargas de fiscalización en un buen número de contribuyentes, porque solo tendrán que hacer un seguimiento al ingreso que por lo demás, será objeto de cruce con la facturación electrónica, que entre otros aspectos se hace obligatoria desde el mismo instante en que la sociedad decida acogerse al Régimen Simple.

El artículo 905 del Estatuto Tributario establece las condiciones para pertenecer al Régimen Simple, tanto para personas naturales o jurídicas y reuniendo la totalidad de estas, así:

- Que si es persona natural desarrolle empresa o si es persona jurídica que la totalidad de sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes⁵ en Colombia.

El concepto de empresa asociado a la persona natural para efectos del Régimen Simple de Tributación e independientemente de la calidad de comerciante que establece el Código de Comercio, se entiende que desarrolla empresa en cualquiera de las siguientes situaciones:

- Desarrolla una actividad económica en ejercicio de la libertad de empresa e iniciativa privada, y
- Ejerce su actividad económica con criterios empresariales, es decir, en su actividad no se configuran los elementos propios de una relación laboral o legal y reglamentaria de acuerdo con la normatividad vigente.

⁵ Véase artículo 10 del Estatuto Tributario que establece las condiciones de quienes son residentes para efectos tributarios.

Este es un claro ejemplo del ejercicio de una actividad económica con criterios empresariales cuando la persona dispone de bienes, medios, activos, infraestructura, inventarios, maquinaria y cualquier otro elemento propio para desarrollar su actividad con ánimo empresarial.

- Que en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 80.000 UVT (Año Base de Referencia 2018 \$2.652.480.000). En el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple estará condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites.
- Si uno de los socios persona natural tiene una o varias empresas o participa en una o varias sociedades, inscritas en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.
- Si uno de los socios persona natural tiene una participación superior al 10% en una o varias sociedades no inscritas en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades o sociedades que administra.
- Si uno de los socios persona natural es gerente o administrador de otras empresas o sociedades, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.
- La persona natural o jurídica debe estar al día con sus obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal, y con sus obligaciones de pago de contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral. También debe contar con la inscripción respectiva en el Registro Único Tributario RUT y con todos los mecanismos electrónicos de cumplimiento, firma electrónica y factura electrónica.

Parágrafo: Para efectos de la consolidación de los límites máximos de ingresos de que tratan los numerales 3, 4 y 5 de este artículo, se tendrán en cuenta únicamente los ingresos para efectos fiscales.

Sobre la base de los ingresos del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario, no se tendrán en cuenta los ingresos que se obtengan por ganancias ocasionales y/o ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Cómo lo establece la norma hay necesidad de dar cumplimiento a la totalidad de los requisitos, de tal suerte que el incumplimiento de uno de ellos haría a la persona natural o jurídica objeto de retiro o exclusión de este Régimen Simple de tributación, no obstante, el control propio de los seis numerales resulta costoso y dispendioso para el contribuyente.

La norma contempla una clara orientación e intención a evitar conductas elusivas y evasivas de las cargas tributarias por parte del contribuyente, en este caso de la persona natural beneficiaria del régimen simple de tributación, que para pertenecer a él decide dividir sus inversiones en sociedades por cuantías menores para evitar estar fuera del beneficio y adicionalmente hacer partícipes del Régimen Simple también a las empresas en las cuales actúa como socio.

Es así como la sociedad por el sólo hecho de no superar el tope de las 80.000 UVT puede acceder al Régimen Simple, mientras que el socio debe tener control de sus ingresos como persona natural y a la vez, de los ingresos que provienen de las empresas en las cuales actúa bajo esta calidad.

A este respecto la DIAN en concepto No. 001740 de julio 16 de 2019 es reiterativa en su defensa de estos mecanismos tendientes a la anti-elusión, cuando afirma que no hay una violación al principio constitucional de la libre asociación consagrado en el artículo 38 de la Constitución Política, porque el control del ingreso está dirigido única y exclusivamente a la persona natural que quiera segregar sus ingresos u operaciones en diferentes sociedades, porque la sociedad en sí misma mientras no supere los topes podrá estar en el régimen simple de tributación.

El artículo 908 del Estatuto Tributario establece cuatro diferentes tipos de actividades que clasifican en el Régimen Simple (No obstante, es importante consultar las actividades contenidas en el numeral 8vo. del artículo 906 del Estatuto Tributario, las cuales no califican para acceder al Régimen Simple), las cuales son:

- Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquería.
- Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agroindustria, mini-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales.
- Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales.
- Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte (Se adicionará el 8% a la respectiva tabla).

Cada una de estas actividades comprende una tarifa diferente. Un resumen de las tarifas es la siguiente:

Límite de ingresos Brutos Anuales		Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	En caso de expendio de bebidas y comidas, se adiciona a la tarifa SIMPLE. Actividad 4.	
		Tarifa SIMPLE Consolidada	Tarifa SIMPLE Consolidada	Tarifa SIMPLE Consolidada	Tarifa SIMPLE Consolidada	Tarifa INC	Tarifa Consolidada
Igual o Superior	Inferior						
0	6.000	2%	1,8%	4,9%	3,4%	8%	11,4%
6.000	15.000	2,8%	2,2%	5,3%	3,8%	8%	11,8%
15.000	30.000	8,1%	3,9%	7%	5,5%	8%	13,5%
30.000	80.000	11,6%	5,4%	8,5%	7%	8%	15%

Fuente: Ruiz Hernández (2019). Seminario Web Régimen Simple de Tributación, Escuela de Finanzas y Negocios.

El Régimen Simple establece un tarifario para el impuesto anual y un tarifario para el anticipo bimestral, que en esencia pretende con los anticipos acercarse al valor de lo que sería el impuesto liquidado anual sobre el ingreso acumulado en UVT, permitiendo al contribuyente que durante el año pague su impuesto, de tal suerte que, de no hacerlo, pierde el beneficio, garantizando al Estado el asegurar el recaudo sobre una base establecida, sin depuraciones y de manera periódica. Este impuesto no permite retenciones en la fuente ni a favor ni en contra del contribuyente perteneciente al Régimen Simple correspondiéndole solamente practicar retenciones en la fuente a título de pagos laborales si los tuviere.

3. El Régimen Simple frente a la S.A.S.

En este apartado se estará enfocando los elementos de convergencia del Régimen Simple sobre la S.A.S. con énfasis sobre el concepto de la simplicidad alrededor de la creación de empresas y el sistema tributario más aconsejable a esta estructura tributaria.

3.1 Elementos de Convergencia.

Anterior a la Ley 1943 de 2018 existe aún en el Estatuto Tributario como norma vigente el artículo 114-1 Exoneración de aportes, por medio del cual el empresario se exonera de aportes parafiscales sobre la nómina inferior a 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes, correspondientes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y al Sistema de Seguridad Social en Salud.

Esta norma mantiene su aplicabilidad como beneficio para las empresas y también para las personas naturales, que deciden acogerse al Régimen Simple según lo establece el parágrafo 3 del artículo 903 del Estatuto Tributario-

“Creación del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación”, aspecto que resulta atractivo para el empresario, en la medida en que mantiene y alivia la carga laboral asociada al componente de nómina y que venía como un beneficio contenido en la Ley 1819 cuando el Estado creó el CREE (Impuesto sobre la renta para la equidad); con la exoneración de los aportes a cargo del empleador en relación con el SENA (2%), ICBF (3%) y Salud en los aportes a las diferentes Empresas Promotoras de Salud (EPS) (8,5%).

Adicionalmente el Régimen Simple permite un ahorro sustancial para el empleador en tramitología que desde el punto de vista del costo que implica la contratación de mano de obra calificada⁶ o servicios de outsourcing contable o tributario para atender el volumen de declaraciones que se deben presentar, y que en razón del Régimen Simple, se reducen a una declaración anual con anticipos bimestrales a título del impuesto unificado a través de los sistemas electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Es así como en materia de retención en la fuente se deben presentar 12 declaraciones mensuales, en materia del Impuesto al Valor Agregado IVA nos estamos refiriendo a tres declaraciones cuatrimestrales o en su defecto a 6 declaraciones bimestrales según sean los ingresos del contribuyente del año inmediatamente anterior, seis declaraciones bimestrales del impuesto al consumo, una declaración anual del impuesto sobre la renta y una declaración de Impuesto de Industria y Comercio.

El Régimen Simple es un mecanismo atractivo de formalización empresarial, que permite no solamente la simplificación del andamiaje tributario, sino también acceder mediante figuras jurídicas como la S.A.S. a que el empresario informal se regularice frente al Estado, esto es, mediante el control formal de sus operaciones se pueda tributar de manera ordenada disminuyendo de contera con el alto grado de evasión⁷ en Colombia que en buena medida

⁶ La Ley 1943 de 2018 en la exposición de motivos contempla para Colombia un promedio de 239 horas anuales en administrar impuestos y de 160 horas en promedio para los miembros de la OCDE.

⁷ El portal Actualicese.com publicó en julio 23 de 2019 que al inicio del Gobierno del presidente Iván Duque la evasión en el impuesto sobre la renta era del 38% y en IVA del 22%.

supera los 50 billones de pesos, el equivalente a 7 reformas tributarias similar a la actual Ley 1943 de 2018 que pretendía un recaudo cercano a los 7,5 billones de pesos.

La S.A.S. nace con una finalidad tendiente a canalizar mediante un vehículo ágil, la posibilidad de crear sociedades y dinamizar al emprendedor y empresario en procesos productivos o de comercialización de productos y servicios, en una tendencia creadora de valor, riqueza y mayor empleo, pero igualmente también debe contar con sistemas ágiles y sencillos de contribuir con el Estado en la carga tributaria. Régimen Simple debe ser el elemento que conecte estos dos intereses en bien de la economía del país.

Como se ha mencionado en la S.A.S. la escasa necesidad de personal capacitado para atender las exigencias en materia tributaria se acopla de manera exitosa con el Régimen Simple, por una determinación simple de la base de impuestos que se controla perfectamente desde aplicativos sencillos de control de ventas.

En referencia a las tarifas aplicadas según la actividad económica se pueden ser reducidas sustancialmente con mayores descuentos tributarios en aportes a pensiones vía contratación de personal (Promoción del empleo formal), e igualmente el descuento por operaciones canalizadas a través de pagos electrónicos (Bancarización y formalización) reducen la tasa efectiva de tributación en términos nominales.

Estos son algunos de los aspectos relevantes y de interés para un nuevo empresario, con intención de operar formalmente bajo la normatividad en condiciones favorables en costos y en agilidad, bajo una figura societaria como la S.A.S. en armonía con un sistema de determinación del impuesto sobre la Renta, IVA, Impuesto Nacional al Consumo y el Impuesto Consolidado de Industria y Comercio, asociado a una baja operatividad en la administración de los impuestos, por la modalidad que aplica: anticipos bimestrales y declaraciones anuales.

Como en cualquier proceso de acoplamiento de estructuras societarias y sistemas impositivos, será necesario realizar diagnósticos previos tendientes a

evaluar los aspectos de conveniencia e inconveniencia, que permita al empresario o emprendedor maximizar el beneficio social.

Siempre será importante advertir que no son fórmulas matemáticas ni soluciones cerradas las que giran alrededor de esta temática, no obstante, estas reflexiones deben aportar un marco referencial importante sobre la mejor decisión posible.

3.2 Aspectos positivos y negativos del Régimen Simple.

Como cualquier norma expedida tendrá sus partidarios y detractores, el Régimen Simple no se escapa a esta dinámica y en su concepción y aplicabilidad se advierten aspectos positivos y negativos que entraré a abordar a continuación en dos apartados, así:

3.2.1 Aspectos positivos

- Mantenimiento de beneficios en aportes a la seguridad social. Como ya había sido advertido se conservan los beneficios para las empresas en los aportes al SENA, ICBF y Salud sobre la nómina a cargo del empleador.
- Tratamiento de Descuento Tributario de los aportes a pensiones a cargo del empleador. El Régimen Simple permite que el empleador pueda tomar como descuento tributario en el pago de los anticipos bimestrales, el valor del aporte obligatorio a pensiones realizado por el empleador por cuenta de los trabajadores a su cargo (Artículo 903 parágrafo 4to. del Estatuto Tributario), contribuyendo a aminorar la carga prestacional del empresario, siempre y cuando este descuento no afecte el recaudo que por el Impuesto de Industria y Comercio le corresponda a los entes municipales.
- Exención en el tratamiento de la retención en la fuente a su cargo. El Régimen Simple trae como beneficio reflejado en el flujo de caja destinado al cubrimiento de sus impuestos, la calidad de no sujeto a retención al

empresario perteneciente a este régimen, esto es, en sus relaciones comerciales no es sujeto de retención en la fuente sobre los pagos que se les realicen, permitiendo una mayor disponibilidad de recursos a destinar al negocio mismo. Igual beneficio opera cuando enajena activos fijos poseídos por menos de dos años, no estando sujeta a retención esta operación. Este es un impuesto conocido como tributación de caja, porque ordena pagar impuestos bimestrales sobre ingresos y a permitirle el beneficio de no ser objeto de retención en la fuente.

- No calidad de Agente de retención excepto en pagos laborales. En referencia a los pagos que realicen a terceros, el responsable del Régimen Simple no es un agente de retención en la fuente y, por el contrario, hace auto-retenedor al tercero que contrate con él. Esta figura que es consecuente con la simplificación de los impuestos y la filosofía de la norma, le evita al empresario asumir esta carga que conlleva al recaudo, pago del impuesto y las consecuencias tributarias de sanciones asociadas a un posible incumplimiento en el pago de los tributos.
- Beneficio tributario sobre recaudos a través de mecanismos de Tarjeta de débito, crédito y otros mecanismos de pagos digitales. En aras de una mayor formalización de las actividades comerciales de quienes se acogen al Régimen Simple es la vinculación en los pagos mediante opciones diferentes al pago en efectivo, garantizando el recaudo en los impuestos asociados a las operaciones de venta o prestación de servicios; es así como se establece un beneficio como descuento tributario del 0,5% en este tipo de operaciones.
- Simplificación en la inscripción y actualización del Registro Único Tributario (Rut). Ha sido de particular comportamiento por parte de los contribuyentes el olvido o negligencia en la actualización del Rut, en especial en el mantenimiento por retiro o adición de las diferentes obligaciones tributarias, cuyo control se realiza ubicando el código de dos dígitos correspondiente y agregando la fecha de inicio de actividades correspondiente. Las sanciones

para el contribuyente que contempla el artículo 658-3 del Estatuto Tributario, van desde 1 UVT por cada día de retardo hasta 100 UVTs.

- Para el caso particular del Régimen Simple hay una reducción importante de las obligaciones formales y sustanciales asociadas a la administración de los diferentes impuestos, disminuyendo los riesgos de sanción por no presentación oportuna y/o corrección de errores, fiscalización, actualización de las responsabilidades entre otros, para solamente responder por sus obligaciones asociadas a este régimen.
- Declaración y pago a través de los mecanismos electrónicos establecidos por la DIAN. Si bien es cierto en la actualidad un universo importante de contribuyentes realiza el pago por medios digitales a través del portal de la DIAN, evitando desplazamientos a las entidades financieras, existe también otro grupo de contribuyentes que no utilizan los medios digitales o sistematizados para el pago de sus obligaciones tributarias y todavía hoy lo hacen en papel. La norma descartó de plano cualquier posibilidad de presentación en papel y en su artículo 910 del Estatuto Tributario estableció el pago mediante los sistemas electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.
- Simplicidad en la determinación y pago del impuesto. Bajo el régimen de determinación de la renta por el sistema ordinario, el impuesto se obtiene depurando del ingreso según lo establecido por el artículo 26 del Estatuto Tributario, con el Régimen Simple por el contrario, estos dos últimos conceptos se reducen a la sumatoria de los ingresos ordinarios y extraordinarios sin ningún tipo de depuración y sobre el resultado se le aplica la tarifa según el rango obtenido, minimizando los riesgos de interpretación normativa y lo más importante, dejando a un lado para efectos fiscales la calidad de deducibilidad de los costos y gastos que para el sistema ordinario es imperioso en el cumplimiento de requisitos para su admisibilidad fiscal, entre ellos, la necesidad y proporcionalidad que establece el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Las rentas exentas contenidas en el Capítulo VII del Estatuto Tributario, igualmente hacen parte de los beneficios que la legislación establece para incentivar ciertos sectores de la economía nacional y que en presencia del Régimen Simple dejan de ser relevantes en la medida en que se estaría renunciando a ellas.

- Reducción importante de las tasas nominales de impuestos. En Colombia el criterio asociado a las altas tasas de impuestos ha servido para señalar a nuestro país como una de las economías con mayores tasas acumuladas en diferentes tipos de impuestos en todo el mundo, más ahora que hacemos parte de la OCDE y debemos acercar nuestra tasa impositiva al promedio del sector.

Con la creación del Régimen Simple se inicia una migración de tasas en impuesto sobre la renta cercanas al 33% anual a tasas combinadas e integradas al Régimen Simple que van desde el 1.8% anual al 11.6% anual, lo cual genera inicialmente un alivio tributario bajo esta mirada rápida, no obstante, será necesario que cada contribuyente realice y modele su situación particular entre el régimen ordinario y el Régimen Simple para establecer cuál es el de mayor conveniencia.

Ante la reflexión válida de considerar el Régimen Simple como un mecanismo conveniente para las personas naturales, es importante advertir que si bien la norma contempla el ingreso como sujeto pasivo a las personas naturales como ya se ha advertido en el numeral 2.1 de Aspectos Generales, es conveniente revisar la estructura impositiva del contribuyente sea este comerciante o no comerciante, por la estructura de costos, deducciones, beneficios tributarios y exenciones reconocidas que puedan hacer menos atractivo el Régimen Simple frente al sistema tradicional de depuración del ingreso.

En cualquier caso, siempre es posible determinar el punto de equilibrio que establezca el ingreso base sobre el cual sea indiferente estar en uno u otro sistema de tributación, será este el indicador que permita a la persona natural tomar la decisión según la mayor conveniencia.

3.2.2 Aspectos negativos

- Limitación del ingreso de nuevas sociedades al Régimen Simple por la calidad de sus accionistas. El legislador estableció en el artículo 906 del Estatuto Tributario las condiciones para los sujetos que no pueden optar por el Régimen Simple y en su numeral quinto lo prohibió para las sociedades que fueran filiales, subsidiarias, agencias, sucursales, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes, concluyendo con esto que solo podrán acceder la sociedades conformadas por personas naturales en su totalidad, adicionalmente en el numeral 1 del artículo 905 del Estatuto Tributario claramente estableció que el Régimen Simple opera entre otras para personas jurídicas cuyos socios, partícipes o accionistas sean personas naturales , nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.

Esta distinción que ofrece como justificante por parte del Legislador el control a la evasión y el abuso en materia tributaria recientemente incorporado a nuestra legislación en su artículo 869 del Estatuto Tributario mediante modificación realizada por la Ley 1819 de 2016, pretende evitar en las personas naturales el desplazamiento de sus ingresos hacia la creación de diferentes tipos de empresas en cuantías generadoras de ingresos inferiores a las 80.000 UVT anuales, buscando diluir el ingreso en un gran número de sociedades, aspecto esto que se controla con el concepto de consolidación de ingresos para los socios anteriormente mencionado en el capítulo contentivo de los aspectos generales del Régimen Simple.

- Limitación del ingreso de nuevas sociedades al Régimen Simple por sus inversiones en nuevas sociedades. Al igual que la limitación anteriormente referenciada, las empresas que ya hacen parte del Régimen Simple no pueden realizar inversiones en otras sociedades, así lo establece el numeral 6 del artículo 906 del Estatuto Tributario bajo el siguiente tenor literal: “Las sociedades que sean accionistas, suscriptores, partícipes,

fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior”, como característica que le impide pertenecer al Régimen Simple.

Esta es una condición que limita el ingreso de nuevas sociedades al Régimen Simple o se convierte en una causal para la salida de las que ya pertenecen a él, estableciendo una barrera bastante importante para la inversión entre sociedades, incluso como un limitante en el desarrollo de nuestro incipiente mercado de capitales, que en algunas ocasiones puede ser una importante oportunidad de inversión de excedentes de caja.

La limitante de ingreso al Régimen Simple que involucra una serie de combinaciones entre el socio, el gerente y su relación con las empresas son normas o cláusulas anti-elusivas que contempló la norma. En similar análisis la incorporación de la limitante para las sociedades en calidad de socias de otras, según la opinión del Dr. Julio Fernando Álvarez Rodríguez, exmagistrado auxiliar de la sección 4ta del Consejo de Estado, autor del Libro ¿Les Conviene este Sistema?, afirmó en Video conferencia el pasado 16 de julio de 2020 organizada por el Instituto Colombiano de Estudios Fiscales (ICEF) que las relaciones corporativas que llevan a establecer matrices y subsidiarias pueden eventualmente dejar por fuera del control a las matrices y en consecuencia quedar por fuera del límite de las 80.000 UVT, pero de manera directa con el beneficio fiscal de las empresas en calidad de subordinadas vía dividendos.

- Excesivo costo operacional para la Sociedad frente al control de inversiones por parte de las personas naturales en calidad de socios. Para que la sociedad admitida en el Régimen Simple cuya participación accionaria la detentan solamente personas naturales, para que continúe sin contratiempos beneficiada fiscalmente de los incentivos que ofrece, debe implementar un exhaustivo seguimiento del comportamiento de sus socios frente al grado de inversión en otras sociedades pertenecientes al Régimen Simple, porque el artículo 905 del Estatuto Tributario en su numeral 3 establece que los ingresos del socio serán revisados de manera

consolidada y en la proporción a su participación en dichas sociedades, situación que hace viable interpretar que cuando los ingresos fiscales de las declaraciones tributarias de las sociedades en mención consolidados superen el tope de las 80.000 UVTs en las cuales tenga participación el socio, la resultante será que la sociedad originaria se declare como no perteneciente al Régimen Simple, afectando no solamente a la misma empresa en su estructura, como también a los socios restantes (Tratándose de estructuras societarias plurales) que decidieron participar de buena fe en una sociedad admitida al Régimen Simple, fenómeno que terminaría con un efecto en los resultados del ejercicio y en el volumen de dividendos a distribuir.

Consecuente con lo anterior el artículo 905 del Estatuto Tributario en su numeral 4 establece que, si el socio es partícipe en otras sociedades no inscritas en el simple por encima del 10%, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas empresas o sociedades.

Con esta nueva limitante el legislador cierra cualquier espacio con el cual se pueda abusar por parte del socio o accionista en relación con sus ingresos y sus participaciones en diferentes estructuras societarias.

Y para finalizar el control del socio en calidad de gerente o administrador de otras empresas o sociedades, el numeral 5 del artículo en mención, establece que los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.

Esta es una forma que, como se ha reiterado, pretende evitar el abuso por parte de los gerentes de una sociedad y a la vez accionistas de otras sociedades inscritas en el Régimen Simple con negocios comunes, trasladándoles operaciones y maximizando en ellas los ingresos o utilidades que, en otros escenarios como el sistema ordinario con depuración del ingreso, podrían computar para el pago de unos mayores impuestos.

- Existencia de barreras de ingreso al Régimen Simple. Bajo las consideraciones del artículo 906 del Estatuto Tributario para quienes no pueden optar por el Régimen Simple, se observa la segmentación establecida por el legislador que no permite una masificación de esta figura en especial para las sociedades, entre ellas la sociedad por acciones simplificada, cuando como ya se mencionó no permite sociedades en calidad de filiales, subsidiarias, agencias, sucursales o cuando sean accionistas, suscriptores o participes, fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades.

Otro tipo de actividades son excluidas de este régimen como las actividades de microcrédito, actividades de gestión de activos, intermediación en la venta de activos, arrendamientos de activos y/o actividades que generan ingresos pasivos que representen un 20% o más de los ingresos brutos totales de la persona natural o jurídica, el factoring, los servicios de asesoría financiera y/o estructuración de créditos, la generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica, la actividad de fabricación, importación o comercialización de automóviles, la actividad de comercialización de combustibles, la producción o comercialización de armas de fuego, municiones y pólvoras, explosivo y detonantes, las personas naturales o jurídicas que desarrollen simultáneamente una de estas actividades⁸ con otra diferente. La no inclusión opera también cuando la sociedad que solicita la admisión al Régimen Simple, sea la resultante de un proceso de segregación, división o escisión de un negocio, hecho que debió ocurrir durante los cinco (5) años anteriores a la solicitud de inscripción.

Un gran espectro de empresas de diferentes sectores de la economía no encuentra recibo para acceder al Régimen Simple por una limitante legal que el legislador en su exposición de motivos no especifica claramente, pero deja entrever, que, al pretender mayor formalización y creación de empresas, debe

⁸ El numeral 8 del artículo 906 del Estatuto Tributario relaciona ocho tipos diferentes de actividades comerciales no permitidas para acceder al Régimen Simple.

buscar los sectores neurálgicos y no premiar a quienes han sido aconductados y con vigilancia en sus actividades como las empresas del sector financiero, energético, combustibles, entre otros.

- Desincentivo a la creación de empresas cuyos administradores son sus propios constituyentes. En los eventos en los cuales los socios constituyen una nueva empresa y establecen que la administración del ente societario será uno de sus socios con contrato laboral, produce como consecuencia para la persona natural su restricción para acogerse al Régimen Simple, lo cual representaría un desincentivo para aquellas sociedades que conociendo la actividad económica en la cual deciden incursionar, encuentran como mejor alternativa el que uno de sus socios actúe como administrador o empleado de la misma. A este respecto y como una medida de aseguramiento por parte del legislador se le conceden atribuciones especiales a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para que sin mediar pronunciamiento de ninguna autoridad judicial o administrativa se pronuncie sobre la presencia del contrato realidad laboral o de relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes.
- Limitación al ejercicio laboral en sociedades con las cuales se tenga relaciones comerciales. Una sociedad inscrita en el Régimen Simple no puede contratar con otra empresa cuyos socios o administradores tengan una relación laboral con el contratante.

El concepto 00830 de abril 2 de 2019 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se refiere a los sujetos que no pueden optar por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación contemplado en el numeral 4 del artículo 906 del Estatuto Tributario cuando establece: “Las sociedades cuyos socios o administradores tengan en sustancia una relación laboral con el contratante, por tratarse de servicios personales, prestados con habitualidad o subordinación”, a lo cual el consultante plantea si la limitante para acceder al Régimen Simple aplica para los socios o administradores o para el contratante, ante lo cual la DIAN manifiesta que es frente al concepto de contratante, como un tercer sujeto, puesto

que resultaría ilógico que se tratara de la misma sociedad como empleadora, debido a que por lo general los administradores mantienen una relación laboral de subordinación con la sociedad para la que laboran, siendo ella su empleador y termina concretando con el siguiente argumento:

... Así las cosas, del texto de la norma se infiere que se excluyen de la posibilidad de optar por el Régimen Simple las sociedades cuyos socios o administradores prestan sus servicios personales con habitualidad y subordinación, manteniendo una relación laboral con un tercer sujeto, denominado contratante.

En este orden de ideas, el legislador pretende controlar posibles conflictos de interés entre el contratante que actúa como un tercero y la sociedad misma cuyos socios o administradores presentan una relación de dependencia mediante contrato laboral con la primera. Es otra forma de excluir del Régimen Simple a la sociedad que mantiene relaciones comerciales con terceros y entre las cuales existen intereses comunes para beneficiar con mayores ingresos a la sociedad perteneciente al Régimen Simple y no a aquella sujeta a otros regímenes de impuestos como el ordinario de depuración del ingreso con tasas de impuestos mayores.

- Aumento de la tributación combinada entre el socio y la empresa. Con la expedición de la Ley 1943 de 2018 se redujo la tarifa del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas y se incrementó la correspondiente para las personas naturales en relación con los dividendos pagados.

Este cambio importante en la tributación de las personas jurídicas se debe contrastar con las nuevas tarifas que definió el Régimen Simple, para de esta manera establecer si se presenta un real beneficio para quien decida cambiarse del régimen ordinario al nuevo sistema.

No obstante, un factor que incide en las sociedades respecto de sus accionistas, es el concepto de tributación combinada que tomada en conjunto puede resultar más gravosa en un sistema u otro. Adicionalmente cuando nos referimos a la S.A.S. con un único accionista, se desdibuja completamente la

figura del impuesto a las utilidades toda vez que, la sociedad recibe la carga del impuesto gravado y de contera el único accionista continúa siendo gravado con el dividendo recibido.

Como en su momento lo mencionó el experto tributarista Juan Rafael Bravo Arteaga (2016): “(...) es evidente que, si se grava el todo, conformado por las utilidades sociales, y las partes de ese todo, conformadas por los dividendos, se grava dos veces la misma realidad económica (...)”.

Es por esto que resulta importante mencionar los efectos de los dividendos decretados en cabeza del accionista persona natural y el impuesto en renta de la sociedad. En el primer escenario de la renta bajo el régimen ordinario entre el 2019 y el 2022 se tendrán tasas en renta escalonadas empezando en un 33% para el 2019 y disminuyendo un punto porcentual hasta ubicarse en el 30% en el 2022, pero a su vez el artículo 242 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 27 de la Ley 1943 de 2018, aumentó la tabla de tributación para la persona natural estableciendo este impuesto en un rango del 15% sobre dividendos en exceso de 300 UVTs.

En un primer escenario y ubicados en el 2019 en una sociedad con una utilidad antes de impuestos de \$100.000.000, de los cuales tributaría un 33% equivalentes a \$33.000.000, tendría para repartir a su socio persona natural \$77.000.000 en el 2019, que de acuerdo con el artículo 242 de Estatuto Tributario le significaría al socio un impuesto de \$6.196.000, esto equivale a un impuesto combinado de \$39.196.000.

En el Régimen Simple estaríamos frente a una sociedad que para generar una utilidad de \$100.000.000, generó \$1.050.000.000 (equivalentes a 30.639 UVTs)⁹ en ingresos de una sociedad ubicada en el grupo 2 del artículo 907 del Estatuto Tributario¹⁰, con una tarifa correspondiente al ingreso del 5.4% por estar ubicada en el rango entre 30.000 UVTs. y 80.000 UVTs, tendría un impuesto en el

⁹ El valor de la UVT para el año gravable 2019 es de \$34.270.

¹⁰ Para el presente ejemplo se trata de una empresa dedicada a la comercialización al por mayor y detal de productos terminados.

Régimen Simple de \$56.700.000 que adicionalmente incluye el impuesto de industria y comercio que le correspondería según las tarifas del municipio en el que se hayan obtenido. Sobre la utilidad antes de impuestos de \$100.000.000 menos el impuesto de \$56.700.000 entregaría a su socio como dividendo gravado la suma de \$43.300.000, porque no hay forma de establecer la parte correspondiente al dividendo no gravado que establece el artículo 49 del Estatuto Tributario. Sobre este dividendo el socio debe pagar a título de impuesto sobre la renta un impuesto de \$2.810.000 que sobre la estructura del impuesto combinado se estaría tributando un total de \$59.510.000, esto es, un exceso bajo el Régimen Simple de \$20.314.000 y una tarifa sobre los \$100.000.000 de utilidad antes de impuestos del 59.51%, que resulta altamente gravosa y excesiva para este volumen de utilidades.

Siempre será necesario establecer modelos de ponderación que permitan establecer el sistema menos gravoso para el contribuyente, no obstante el Régimen Simple al no permitir tomar como base gravable el ingreso depurado con devoluciones, rebajas y descuentos, como tampoco establecer para el accionista la posibilidad de beneficiarse de la calidad de dividendo gravado o no gravado como lo establece el artículo 49 del Estatuto Tributario, adiciona estos dos elementos con una gran incidencia en el cálculo del impuesto combinado final para la empresa y el accionista.

Este primer análisis fue objeto de modificación por parte del ejecutivo mediante el decreto reglamentario 2371 de diciembre 27 de 2019, el cual produjo un viraje sustancial al tratamiento de los dividendos decretados por las sociedades bajo el Régimen Simple, motivado igualmente por la declaratoria de inexecutable decretada sobre la Ley 1943 de 2018 por parte de la Corte Constitucional en sentencia C-481 de 2019.

Es necesario precisar el tratamiento del dividendo decretado por las sociedades del régimen simple en aplicación de los artículos 48 o 49 del Estatuto Tributario, esto es, en su artículo 1.2.1.10.7 el decreto en mención estableció el tratamiento de los dividendos y participaciones de los contribuyentes del impuesto

sobre la renta que sean socios o accionistas de sociedades que optaron por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación haciendo claridad que las utilidades obtenidas por la personas jurídicas que provengan de ingresos que estuvieron sometidos en su totalidad al impuesto unificado bajo el Régimen Simple se entenderá que han sido declaradas en cabeza de la sociedad, transfiriendo este beneficio al socio o accionista quien recibe el dividendo en su totalidad como un ingreso gravado en calidad de no constitutivo de ganancia ocasional y sometido a las tarifas de la tabla del inciso 1 del 242-1 y el inciso 1 del artículo 245 del Estatuto Tributario (Anzola, Castañeda, Moreno, & Aragón, 2020).

Con la expedición de la Ley 2010 de 2019 o Ley de Crecimiento Económico en reemplazo de la norma Ley 1943 de 2018 o Ley de Financiamiento ya mencionada, se sustituyen los artículos 903 a 916 correspondientes al Título V Capítulo 1 Libro VIII del Estatuto Tributario, en relación con el Régimen Simple de Tributación, presentando como cambio importante el aumento de la tarifas del impuesto del régimen simple para todos los contribuyentes de las actividades empresariales de que trata el numeral tercero en relación con servicios profesionales, consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales así:

Límite de ingresos Brutos Anuales		Grupo 3	
		Tarifa SIMPLE Consolidada Ley 1943 de 2018	Tarifa SIMPLE Consolidada Ley 2010 de 2019
Igual o Superior	Inferior		
0	6.000	4,9%	5,9%
6.000	15.000	5,3%	7,3%
15.000	30.000	7%	12%
30.000	80.000	8,5%	14,5%

Fuente: Congreso de Colombia, 2019

En buena medida el Congreso de la República y su ponente el Dr. Oscar Darío Pérez –Presidente de la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes acogió la solicitud formulada por los expertos Restrepo Salazar y Plazas Vega, en comunicado del 12 de diciembre de 2018 en el cual le expresaban: “Las tarifas de

servicios profesionales de consultoría y científicos (Las cuales oscilan entre el 4.9% y el 8.5%) deberán ser más elevadas y cercanas a los niveles actuales de retención en la fuente sobre este tipo de servicios”.

- Es un impuesto con tratamientos preferenciales para cierto tipo de contribuyentes. Una de las críticas que resulta válido plantear frente al Régimen Simple es la determinación de un tipo de entidades beneficiarias según su actividad económica y que el artículo 907 del Estatuto Tributario resume en cuatro categorías, las cuales aparecen mencionadas anteriormente en el capítulo del marco teórico.

Si bien es cierto que el Régimen Simple busca la formalización entre otros fines, no permite igualmente que otros sectores económicos interesados en acogerse a este nuevo sistema de determinación de los impuestos lo hagan, simplemente por pertenecer a sectores económicos de un menor riesgo de vulneración para el Estado en materia de recaudo tributario y que presentan mayores índices de formalización, lo que hace inequitativo y preferente el acceso de los demás contribuyentes.

Una buena manera de democratizar los impuestos haciendo extensivos sus beneficios a toda la masa de obligados, es precisamente no creando barreras, y en su defecto, popularizar mecanismos para el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de una manera más sencilla.

4. Conclusiones

En nuestro país los cambios no siempre se producen atendiendo la dinámica de los negocios y las necesidades de los comerciantes. Durante largos años las estructuras societarias mantuvieron un estatismo que no permitía por parte de sus constituyentes mayores libertades dentro del marco de la Constitución, la ley y la libertad contractual.

Con la aparición de la Sociedad por Acciones Simplificada S.A.S. se abre un nuevo panorama para los empresarios haciendo más ágil la creación y formalización de sus negocios.

En materia tributaria el análisis es menos alentador, tratándose de un país con una carga impositiva según las estadísticas de las mayores en el ámbito latinoamericano y mundial, más ahora que hacemos parte de la OCDE.

Ha sido un clamor general de académicos, gremios, expertos tributarios y economistas respecto a la necesidad de una reforma estructural de los impuestos en Colombia que modifique, simplifique y sistematice el Estatuto Tributario, clamor que no ha sido posible por las urgencias fiscales del Estado cuando ha requerido reformas tributarias encaminadas a cubrir los déficits en el presupuesto nacional.

El Régimen Simple de Tributación aparece como un engranaje interesante para adecuar su estructura impositiva con instituciones jurídicas como la Sociedad por Acciones Simplificada, porque permite economías operativas y en algunos casos en impuestos para ciertos sectores de la economía.

Muy oportuna la aparición del Régimen Simple para incentivar la formalización empresarial, generar mayor empleo, aumentar el recaudo y permitir el control fiscal del Estado.

Si bien al interior del Régimen Simple se crearon una serie de limitantes para acceder al mismo por parte de las sociedades entre ellas las S.A.S., entendiendo que el Estado enfocó el universo de beneficiarios a un 4.2% del recaudo, considerando muy tímida la puesta en marcha de este nuevo esquema de tributación, los controles asociados para mantenerse en el Régimen Simple resultan onerosos y desgastantes para las sociedades, en especial por el seguimiento permanente que se le debe hacer al socio y sus ingresos.

Pretender hacer ágiles los negocios, manteniendo la seguridad jurídica y flexibilizando la carga tributaria, es un atractivo para inversionistas nacionales e incluso extranjeros, sin embargo, estos últimos sin residencia fiscal en Colombia no pueden optar por el Régimen Simple.

Siempre será necesario por parte del contribuyente revisar los puntos a favor y en contra de un cambio en la estructura del régimen ordinario frente al Régimen Simple, porque ciertos ahorros y beneficios se pueden afectar con una mayor tributación.

El Estado y las nuevas corrientes del Derecho Tributario y la Hacienda Pública deben continuar avanzando hacia propuestas de flexibilización, adaptabilidad y versatilidad como las que propone el Régimen Simple, en procura de acercar el empresario al Estado en una relación simbiótica de beneficio mutuo, que mediante estructuras societarias como la S.A.S. y esquemas tributarios como el Régimen Simple, propendan por mejoras sustanciales en la economía y la juridicidad en beneficio de la población.

Estando totalmente de acuerdo con los esquemas de impuestos planos o de flat tax, los cuales son una garantía de control anti-evasión probados en el mundo y de mayor eficiencia para el recaudo y la formalización, considero que Colombia debe continuar en un tránsito hacia estas estructuras y que con ayuda de mecanismos como la facturación electrónica, estaríamos a un paso de cumplir el sueño que otrora manifestara el Ex - Director de Impuestos de la DIAN Juan Ricardo Ortega: "La declaración de renta en Colombia debería ser tan simple en su preparación como quien elabora un volante de consignación en una entidad bancaria".

El control a la evasión, el aumento de la cultura tributaria, la formalización empresarial y la mejora de las finanzas del Estado, son ideales de un país que proyecta un futuro mejor para las nuevas generaciones.

La S.A.S. y el Régimen Simple de tributación con diez años de diferencia en su aparición como instituciones jurídicas en Colombia, precisan elementos de convergencia inequívocos hacia la simplificación y la agilidad en el hacer y en el control por parte de los ciudadanos y el Estado.

Referencias

- Actualicese.com. (26 de 11 de 2018). Porque mas de la mitad de las sociedades nacionales operan bajo el modelo sas. Obtenido de:
<https://actualicese.com/actualidad/2018/11/26/por-que-mas-de-la-mitad-de-las-sociedades-nacionales-operan-bajo-el-modelo-sas/>.
- Actualicese.com. (15 de Enero de 2019). Régimen Simple aumenta aumenta tributacion combinada de sociedades nacionales y sus socios. Obtenido de:
<https://actualicese.com/actualidad/2019/01/15/regimen-simple-aumenta-tributacion-combinada-de-sociedades-nacionales-y-sus-socios/>.
- Anzola, C., Castañeda, E., Moreno, A., & Aragón, N. (2020). *Régimen Simple de Tributación Aplicación Practica*. Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación S.A.S.
- Avila, M. J., & Medina, W. Y. (2007). *Flat Tax: ¿Una opción tributaria para Colombia?* Bogotá: DIAN Oficina de Estudios Económicos.
- Ayala, J. E. (1999). *Elementos de derecho administrativo general*. Bogotá: Profitécnicas.
- Bermudez Gómez, H. (18 de 06 de 2018). Los contadores han reparado poco en este hecho que es importantísimo porque ahora la sociedad no está regida principalmente por el Código de Comercio, sino por su propio estatuto. *Contrapartida* (3618).
- Bravo Arteaga, J. (7 de Julio de 2016). El gravamen sobre Dividendos, según la comisión de expertos. *Ambito Jurídico*.
- Cadavid A., L. A., Valencia Madrid, H., & CARDONA Arteaga, J. (2008). *Fundamentos del derecho comercial, tributario y contable*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Mc Graw Hil.
- Castillo Barvo, L. (5 de 03 de 2019). Concepto DIAN 5530. *Régimen Unificado de Tributación Simple*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia.

- Colombia. Congreso de la República. *Ley 222* (20 de diciembre de 1995). Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de Procesos Concursales y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. *Ley 1014* (26 de enero de 2006).
- Colombia. Congreso de la República. *Ley 1258* (5 de diciembre de 2008). Por medio de la cual se crea la sociedad por acciones simplificada.
- Colombia. Congreso de la República. *Ley 1819* (19 de diciembre de 2016). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. *Ley 1943* (28 de diciembre de 2018). Poder público – rama legislativa <nota de vigencia: ley inexecutable a partir del 1o. de enero de 2020, c-481-19>
- Colombia. Congreso de la República. *Ley 2010* (27 de diciembre de 2019). Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley [1943](#) de 2018 y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. *Decreto Reglamentario 2371* (27 de diciembre de 2019). Por el cual se reglamentan los artículos 242,242-1,245 Y 246-1 del Estatuto Tributario y se modifica y adiciona el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.
- Dussan, & Dussan, S. W. (29 de 10 de 2018). Tasa efectiva de tributacion. Obtenido de: www.consultorcontable.com.
- Embid, I. J. (06 de 2015). *Cuadernos de Derecho y Comercio*. Recuperado el 03 de 06 de 2019, de <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=413af0ce-4d95-42ae-88a9-84f3b04a71b1%40sdc-v-sessmgr03>

- Escalante D., P., & Hullet R., N. (2009). Los Deberes Formales a cumplir por las Personas Naturales. *Actualidad Contable FACES* (18), 34-43.
- González, D. (s.f.). *Banco Interamericano de Desarrollo*. Regímenes Especiales de Tributación para pequeños contribuyentes En América Latina. Obtenido de [http://www.iadb.org/en/publications/publication-detail,7101.html?id=9098%20 &dcLanguage=es](http://www.iadb.org/en/publications/publication-detail,7101.html?id=9098%20&dcLanguage=es)
- Hernández, F. K. (2012). El principio de autonomía de la voluntad contractual civil. Sus límites y limitaciones. *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*. (6), 27-46.
- Lozano Rodríguez, E. (2014). Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes especializados en Colombia. *Revista de Derecho Privado Universidad de los Andes*.
- Monsalve, T. R. (2019). *Impuestos 2019 Estatuto Tributario Concordado*. Medellín, Antioquia, Colombia: Centro Interamericano Jurídico-Financiero.
- Niñerola, A., & Sánchez, R. M. (2016). La empresa española en China: Formas y barreras de entrada. *OmniaSciense*, 235-237.
- Portafolio. (17 de 03 de 2019). En el país, seis de cada 10 empresas son informales. *Portafolio*.
- Rallo, J. R. (04 de 08 de 2017). Irlanda sigue siendo un milagro económico. *El Confidencial*. Obtenido de: https://blogs.elconfidencial.com/economia/laissez-faire/2017-08-04/irlanda-sigue-siendo-un-milagro-economico_1424902/
- Restrepo, Salazar, J., & Plazas, Vega, M. (2018). *Ley de Financiamiento 1943 de 2018*. Bogotá: Temis (Ed).
- Reyes, V. F. (2018). *SAS La sociedad por acciones simplificada*. Bogotá: Legis.
- Serrano Valenzuela, J. C. (2018). *Guía Legis para la Declaración de Renta*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Legis.
- Sociedades, S. d. (5 de 10 de 2009). Oficio 220-121751 . Bogotá, Cundinamarca, Colombia.