

**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL PROYECTO DE LEY “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”**

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	5
II. CONTEXTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA	10
III. PILARES DE LA REFORMA	19
1. ASEGURAR UNA TRIBUTACIÓN DE MEJOR CALIDAD	19
1.1 Simplicidad.....	19
1.2 Equidad y progresividad	21
1.3 Competitividad	23
1.4 Eficiencia de mercado e impuestos correctivos.....	28
2. CONSOLIDAR LAS CUENTAS FISCALES.....	30
2.1 Sostenibilidad de largo plazo	31
2.2 Credibilidad: calificadoras e inversionistas	32
2.3 Cumplimiento de la Regla Fiscal	36
3. COMBATIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN	38
IV. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL PROYECTO.....	41
A. TRIBUTOS NACIONALES.....	42
I. IMPUESTOS DIRECTOS	42
1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE RENTA PERSONAS NATURALES	43
1.1 Justificación	45
1.2 Descripción	50
2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS.....	55
2.1 Justificación	56
2.2 Descripción	59
3. MONOTRIBUTO.....	100
3.1 Justificación	100
3.2 Descripción	107
II. IMPUESTOS INDIRECTOS.....	108
1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS (IVA).....	109
1.1 Justificación	110
1.2 Descripción	119
2. IMPUESTO AL CONSUMO	126
2.1 Justificación	126
2.2 Descripción	127
3. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS	128
3.1 Justificación	128
3.2 Descripción	128
III. FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES: CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE	129
1. Justificación	129
2. Descripción	130

B. TRIBUTOS TERRITORIALES	130
1. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	131
1.1 Justificación	131
1.2 Descripción	131
2. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	132
2.1 Justificación	132
2.2 Descripción	132
3. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO	133
3.1 Justificación	133
3.2 Descripción	133
4. LÍMITES AL COBRO POR CONTRIBUCIÓN DE OBRA PÚBLICA Y ESTAMPILLAS TERRITORIALES	134
4.1 Justificación	134
4.2 Descripción	135
5. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.....	135
5.1 Justificación	135
5.2 Descripción	135
C. MEDIDAS DE CONTROL A LA ELUSIÓN Y A LA EVASIÓN	136
1. RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA LAS ASOCIACIONES, FUNDACIONES Y CORPORACIONES CONSTITUIDAS COMO ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL)	137
1.1 Justificación	140
1.2 Descripción	142
2. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	145
2.1 Justificación	145
2.2 Descripción	146
3. PAGOS EN EFECTIVO.....	147
3.1 Justificación	147
3.2 Descripción	148
4. PENALIZACIÓN	148
4.1 Justificación	148
4.2 Descripción	151
5. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	152
5.1 UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y PARAFISCALES (UGPP)	152
5.2 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN).....	160
D. IMPUESTOS PARA PROMOVER HÁBITOS SALUDABLES	177
1. IMPUESTO AL CONSUMO DE BEBIDAS AZUCARADAS	177
1.1 Justificación	177
1.2 Descripción	181
2. IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO	182
2.1 Justificación	183
2.2 Descripción	188
E. IMPUESTO VERDE: IMPUESTO AL CARBONO	188
1. Justificación	189
2. Descripción	191
F. DISPOSICIONES PARA EL CRÉDITO PÚBLICO	191
1. Justificación	192
2. Descripción	195

G. OTRAS MEDIDAS	196
1. Justificación	196
2. Descripción	196
V. IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA.....	198
1. EN MATERIA DE RECAUDO	198
2. EN LAS VARIABLES MACROECONÓMICAS Y SOCIALES.....	201

I. INTRODUCCIÓN

Este documento expone el proyecto de reforma tributaria estructural puesto a consideración del Honorable Congreso de la República. Con esta reforma se propone un sistema tributario más equitativo, eficiente y sencillo, fortalecido en la lucha contra la evasión y la elusión, con el fin de avanzar en materia de inversión, empleo, crecimiento y competitividad.

Estos lineamientos de equidad, eficiencia y simplicidad fueron el resultado del mandato inicialmente establecido por la Ley 1739 de 2014, mediante la cual se ordenó la creación de una comisión de expertos *ad honórem*, que debía revisar la normativa tributaria y presentar recomendaciones al Gobierno Nacional. En ese sentido, mediante el Decreto 0327 de 2015 se reglamentó la composición y funcionamiento de la “Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria” (Comisión de Expertos), que en diciembre del año 2015 presentó al Ministro de Hacienda y Crédito Público un informe con recomendaciones para una reforma tributaria estructural.

Al respecto, la Comisión de Expertos señaló que *“[u]n régimen tributario exitoso se caracteriza por generar los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno, por ser equitativo horizontal y verticalmente, eficiente desde el punto económico y administrativo, además de que debe estar acompañado de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir los objetivos de la política impositiva.”*¹

A partir de este análisis, la Comisión encontró que el régimen tributario colombiano presenta limitaciones importantes²: i) el bajo nivel de recaudo frente al potencial; ii) una limitada contribución a mejorar la distribución del ingreso; iii) poca equidad horizontal pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; iv) es difícil de administrar; v) no contribuye suficientemente a la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad; y, vi) cuenta con altos niveles de evasión, elusión y contrabando, que generan inequidad tributaria y desconfianza en la administración.

En consideración a lo anterior y en línea con la literatura de crecimiento y desarrollo económico, el informe final presentado por la Comisión (Informe Final), resalta la necesidad de contar con un sistema tributario que propenda por una mejor redistribución del ingreso, sin afectar los incentivos del aparato productivo. El informe reconoce que no es posible sostener un nivel apropiado de crecimiento mientras persista un agudo nivel

¹ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 8.

² Ídem.

de inequidad, ni tampoco es sostenible reducir la desigualdad si no se generan políticas estructurales que aseguren altos niveles de ingresos.

De esta forma, tomando como base las recomendaciones de la Comisión de Expertos, y los comentarios de diferentes actores de la academia, empresarios, sociedad civil, y organismos multilaterales, el Gobierno Nacional elaboró el presente proyecto de ley “*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*”, el cual se somete a consideración del Honorable Congreso de la República.

Esta reforma estructural al sistema tributario tiene tres objetivos principales: i) *alcanzar una mayor calidad tributaria*: esto es, optimizar los efectos que tiene el recaudo tributario sobre la economía a través de una estructura tributaria más moderna y progresiva que además de brindar los incentivos suficientes para el fomento de la competitividad en un marco normativo más claro y simple, también sea capaz de corregir los efectos adversos de diversas externalidades negativas que reducen el bienestar de la población; ii) *eleva el recaudo a su nivel potencial*: implica generar los mayores recursos posibles que permitan un desarrollo sostenible y armónico de la actividad pública y privada, reduciendo la vulnerabilidad al entorno internacional y salvaguardando los fines sociales que persigue el Estado mientras se continúa mejorando la salud financiera de la Nación; y, iii) *fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión*: a través de la adopción de medidas transversales al sistema tributario, que permitan una mayor calidad y cantidad de recursos, controlando aquellas situaciones que generan mayor riesgo y modernizando la institucionalidad fiscal, considerando los estándares internacionales.

Para mejorar la calidad del sistema tributario, la reforma propone reducir la carga tributaria y simplificar los procesos para las empresas, al tiempo que incluye ampliación de la base gravable, redefinición de las tarifas y unificación del sistema de declaración para las personas naturales. Lo anterior, aparte de asegurar una mayor progresividad, propende por la simplicidad del sistema y busca equilibrar la carga tributaria entre personas jurídicas y naturales.

Asimismo, esta reforma tributaria se erige como un habilitador de lo que se ha denominado la Nueva Economía, esto es, una política económica pensada como una visión de largo plazo, necesaria para complementar la actividad de producción y explotación petrolera. En este sentido, la reforma hace énfasis en generar las herramientas necesarias para que el aparato productivo colombiano incremente su competitividad, tenga incentivos para ser más diversificado y contribuya a una mayor incursión de la economía en las cadenas globales de valor. Lo anterior se logrará facilitando que las decisiones de las empresas se sustenten en criterios de productividad y no en criterios tributarios. Esto permitirá que el país logre un nivel de ingreso per-cápita comparable al de las economías desarrolladas, lo cual sólo será posible en la medida

que se generen productos con mayor valor agregado y mayor nivel de complejidad. Este objetivo, presente desde hace muchos años, se ha visto exacerbado por la actual coyuntura económica, la cual ha estado marcada por la profunda caída de los precios del petróleo, el principal producto de exportación del país, demostrando que se necesita reducir la dependencia de las materias primas.

Además, teniendo en cuenta que los impuestos son el mecanismo más comúnmente utilizado por los estados modernos para mitigar los costos de las externalidades negativas, es decir, de las acciones de carácter privado que afectan negativamente el bienestar de la sociedad, en la reforma se propone crear un impuesto al consumo de las bebidas azucaradas, incrementar los impuestos al consumo del tabaco y establecer un impuesto al carbono.

Es necesario tener en cuenta que Colombia presenta un recaudo tributario bajo respecto de su potencial, y esto es mucho más claro cuando se compara con sus pares de la región y con el promedio de los países de la OCDE. Por consiguiente, para incrementar la cantidad de recursos, la reforma busca reponer ingresos de tributos directos que, de acuerdo con las normas vigentes, deben extinguirse, así como generar nuevos ingresos (en particular los provenientes del IVA) para asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas. Este punto cobra especial relevancia cuando se considera el hecho de que el Estado colombiano tiene el mandato constitucional de incrementar anualmente el gasto social, el cual, en la actualidad, se encuentra en un nivel alto, producto del buen manejo de los recursos provenientes de la bonanza petrolera (periodo comprendido entre los años 2011 y 2015).

En efecto, durante los años de la bonanza se priorizaron sectores estratégicos para el crecimiento y la equidad, tales como Inclusión Social y Reconciliación, Salud, Trabajo y Vivienda. Entre los resultados de este mayor gasto público social se destacan la ampliación de la cobertura en salud (que pasó de 93,8% en 2010 a 97,6% en 2015), el incremento del número de niños atendidos en la Estrategia de Atención Integral “de Cero a Siempre” (alrededor de 700 mil niños entre 2010 y 2015), la concesión de 310 mil nuevos créditos educativos durante este mismo periodo, y la entrega de 85 mil viviendas gratuitas entre 2011 y 2015.

Adicionalmente, es importante resaltar cómo los mecanismos que sirven para controlar la elusión y la evasión, contribuyen con el aseguramiento de la consolidación fiscal y con una adecuada gestión de los beneficios tributarios. Esto comprende la incorporación de medidas concretas a lo largo de la propuesta normativa que buscan controlar el riesgo de elusión y evasión, en especial frente a: i) los fenómenos recurrentes en el Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Ánimo de Lucro (ESAL), ii) la tributación internacional y, iii) el manejo de recursos en efectivo. Estas disposiciones también se fortalecerán a través de propuestas en materia de administración tributaria y de penalización de las conductas. Así, la reforma presenta ajustes al procedimiento

tributario con el fin de modernizar y simplificar la gestión, y propone modificaciones a la estructura administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para engranar a la lucha contra la evasión una administración tributaria eficiente y moderna.

De esta forma, y con el cumplimiento de estos objetivos, el sistema tributario podrá registrar menores niveles de evasión y elusión, mayor calidad tributaria y suficientes recursos de manera sostenible, permitiendo que Colombia: i) continúe impulsando inversiones con un alto poder multiplicativo, que se traduzcan en mayores y mejores empleos; ii) fortalezca el gasto social, para que los colombianos más vulnerables salgan de la trampa de pobreza y puedan participar de la construcción de una economía más sólida y próspera; y iii) permanezca en su política de gasto responsable ajustado a los dictámenes de la Regla Fiscal.

La reforma también incluye modificaciones a algunos tributos territoriales, con el fin de fortalecer la autonomía territorial y potenciar la competitividad en las regiones. Estas propuestas responden a las recomendaciones de la Comisión de Expertos y a las sugerencias de la Federación de Departamentos, y de Municipios. Las medidas simplifican el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a la vez que fortalecen la capacidad recaudatoria de los municipios y departamentos.

En resumen, los cambios propuestos incorporan modificaciones a los tributos nacionales, territoriales, y se adoptan medidas de carácter administrativo y penal. Se propone modificar bases y tarifas con lo cual se cumple con el mandato legal de presentar una reforma tributaria estructural que modernice el estatuto existente al mismo tiempo que consolida la posición fiscal del país.

En concreto, en relación con los tributos nacionales se propone: i) reestructurar el impuesto sobre la renta tanto para personas naturales como para personas jurídicas; ii) eliminar el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE); iii) crear un monotributo como un régimen simplificado de pago del impuesto de renta para personas naturales dedicadas al comercio al por menor y a las peluquerías, que será voluntario; iv) no prorrogar el impuesto a la riqueza; v) reformar el impuesto sobre las ventas (IVA) y el impuesto al consumo; vi) dar continuidad al gravamen a los movimientos financieros, y vii) crear la contribución parafiscal al combustible.

A nivel territorial, la propuesta se radica en modificar: i) el impuesto sobre vehículos automotores; ii) el impuesto de industria y comercio; iii) el impuesto de alumbrado público; iv) la imposición de límites al cobro por contribución de obra pública y estampillas territoriales; y v) el procedimiento tributario territorial.

Adicionalmente, en materia de control a la elusión y a la evasión, la propuesta consiste en: i) fortalecer el Régimen Tributario Especial; ii) tomar medidas en materia de

tributación internacional; iii) imponer límites en los pagos realizados en efectivo para efectos de su deducción en el impuesto sobre la renta; iv) crear un nuevo tipo penal para quienes omitan activos o declaren pasivos inexistentes; y v) establecer medidas en materia de administración tributaria de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Por otra parte, con el fin de disminuir el consumo de productos perjudiciales para la salud, se propone la creación del impuesto al consumo de bebidas azucaradas y fortalecer el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. En ese mismo sentido, se crea el impuesto a las emisiones de carbono, como un impuesto pigouviano que corrige parte del efecto negativo de estas emisiones sobre el bienestar de la población y a la vez incentiva el uso de fuentes de energía más limpias.

De igual forma, se proponen medidas en materia de crédito público y otras relacionadas con la creación de dos comisiones que darán continuidad a los objetivos de la presente reforma.

Finalmente, con objetivo de facilitar la presentación de los fundamentos que dan lugar al presente proyecto de ley, la exposición se dividirá en cinco secciones; esta introducción es la primera. En la segunda sección se exponen los antecedentes que motivan la reforma, mientras que en la tercera sección se presentan los pilares de la propuesta. En la cuarta sección, se presenta en detalle el diagnóstico, la justificación y la descripción de los cambios que se proponen frente a cada uno de los tributos, contribuciones y medidas administrativas y penales. En la última sección, se hará una exposición del impacto de la reforma en materia de recaudo y frente a las variables macroeconómicas y sociales.

II. CONTEXTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

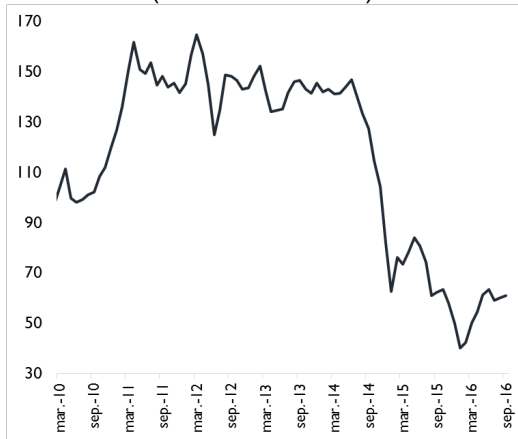
La coyuntura internacional ha estado marcada por dos eventos que han tenido importantes implicaciones para el país en materia de política macroeconómica y fiscal: la desaceleración del crecimiento de la economía china y la normalización de la política monetaria en Estados Unidos. Por un lado, en 2015, la economía china completó cuatro años consecutivos de ralentización económica y se expandió a una tasa de 6,9%, la más baja en 25 años. Por su parte, la Reserva Federal de Estados Unidos inició el ciclo alcista de su tasa de intervención en diciembre de 2015, luego de varios meses de manejo de las expectativas y de reducción de la liquidez que había estado inyectando en la economía desde el final de la crisis financiera internacional de 2008-2009.

Las dos circunstancias mencionadas anteriormente, son un agravante de la situación que ha enfrentado la economía colombiana producto de la caída de los precios internacionales del petróleo entre otros *commodities* que eran fuente importante de la canasta de exportación y de los ingresos de la Nación. En este contexto, Colombia ha enfrentado al menos tres situaciones adversas al mismo tiempo: una pronunciada caída en los ingresos de la Nación, un panorama de incertidumbre dado por el incremento en la volatilidad de los mercados financieros y un menor crecimiento de la demanda de los principales socios comerciales del país.

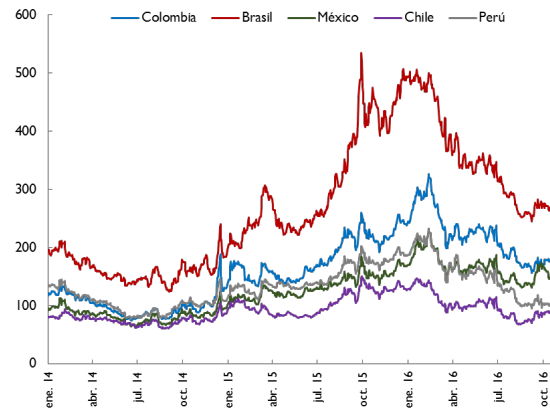
La desaceleración del segundo mayor importador mundial (China) así como el incremento en la producción de petróleo de esquisto por parte de EEUU, se han traducido en un declive significativo de los precios de este *commodity* (Gráfico 2.1, panel A). Asimismo, la política de normalización monetaria ha introducido una alta volatilidad en los mercados financieros (Gráfico 2.1, panel B), lo que ha desplazado a los emergentes como el destino más atractivo para la inversión extranjera y ha motivado a que los capitales busquen activos y destinos más seguros. Esto último ha redundado en un menor crecimiento de los países emergentes, entre los que se encuentran importantes socios comerciales del país.

Gráfico 2.1: Tres choques externos

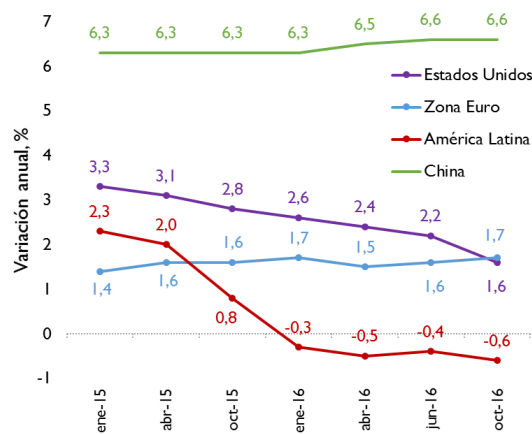
Panel A. Caída en precio de petróleo
Índice precio del Brent
(Enero 2010 =100)



Panel B. Volatilidad en los mercados financieros
Credit Default Swaps (5 años)



Panel C. Deterioro en el desempeño económico de socios comerciales
(Crecimiento PIB)

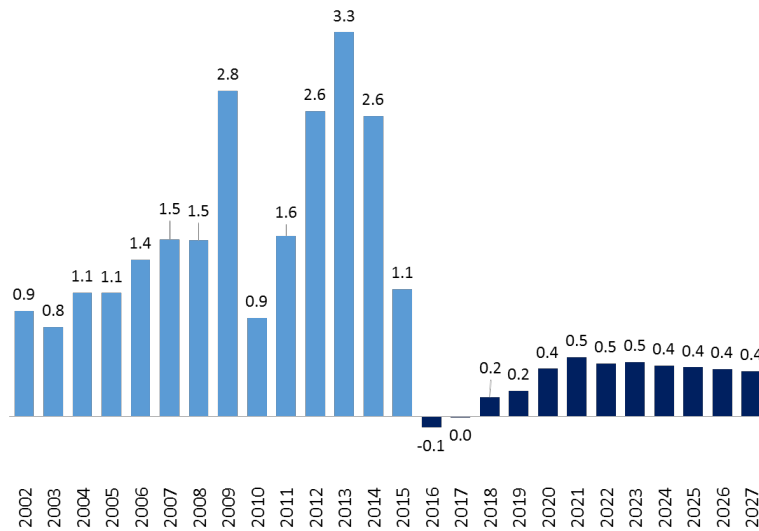


Fuente: EIA, Bloomberg y WEO-FMI. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Información hasta el 10 de octubre de 2016.

Sin duda, el choque más significativo sobre la economía colombiana ha sido la caída en los precios del petróleo. Desde el segundo semestre de 2014, los precios de crudo empezaron a registrar una tendencia decreciente. Entre junio de 2014 y agosto de 2016, el precio del Brent, referencia de la canasta colombiana, disminuyó en un 58% luego de alcanzar el nivel más bajo de la última década en enero de 2016 (precio promedio de \$31,9 USD/BBL). Este comportamiento ha tenido repercusiones negativas sobre la estabilidad macroeconómica a través de diferentes canales, en especial sobre los balances externo y fiscal.

El impacto en las finanzas públicas se ha materializado en dos frentes: una contracción pronunciada de los ingresos de la Nación vinculados al sector de hidrocarburos y el aumento del pago de intereses. En 2013, año previo a la caída de los precios del petróleo, los ingresos provenientes del sector ascendieron a 3,3% del PIB. Para 2017, se estima que estos ingresos sean prácticamente inexistentes (*Gráfico 2.2*), lo que se traduce en una pérdida de recursos cercana a los \$23,7 billones por concepto de renta y CREE de las empresas del sector, así como de dividendos de Ecopetrol.

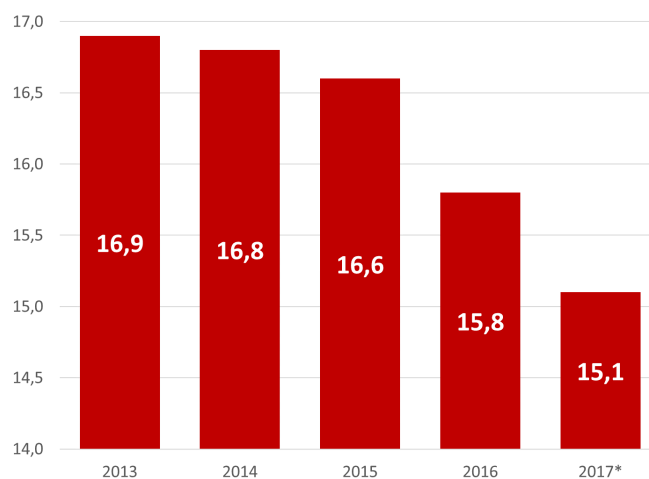
Gráfico 2.2: Ingresos del Gobierno Nacional provenientes del petróleo (% del PIB)



Fuente: DIAN. Cálculos MHCP.

Ante esta situación, el Gobierno Nacional implementó una medida de austeridad inteligente para disminuir el nivel de gasto sin afectar la inversión en programas sociales de alto impacto (Gráfico 2.3). No obstante la reducción del gasto, en el corto plazo el déficit continuaría incrementándose debido a que, en adición al carácter estructural de la caída de los precios del petróleo, desaparecen algunas fuentes de recaudo de manera permanente. Sin duda, de no ser reemplazadas las fuentes de ingreso, esta situación generaría aún mayor presión sobre el gasto lo que pondría en riesgo la financiación de los programas sociales pues la inversión tendría que recortarse.

Gráfico 2.3: Gastos del Gobierno Nacional – no incluye intereses (% del PIB)



Fuente: Cálculos MHCP

Por tanto, se requiere implementar medidas que contribuyan a incrementar el recaudo tributario del resto de la economía con el fin de reemplazar los ingresos que se dejarán de recaudar del sector petrolero sin tener que afectar los programas sociales ni la inversión.

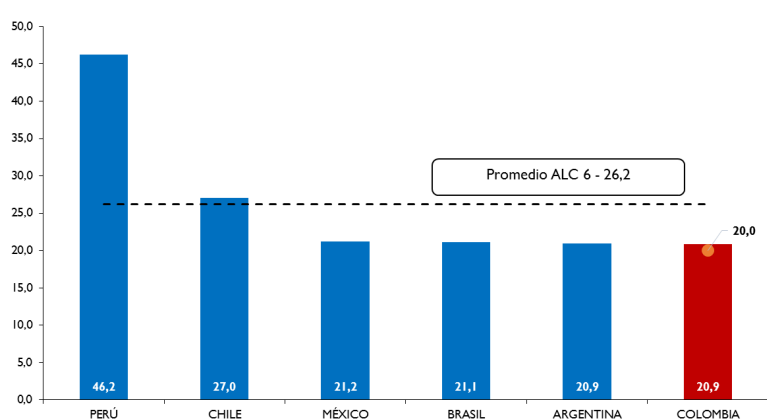
1. Inflexibilidad del gasto

Por su parte, los recursos del Presupuesto General representan el mecanismo mediante el cual se materializan las políticas públicas de la Nación y, dependiendo de su adecuada programación, ejecución y control, estos pueden convertirse en una herramienta de expansión económica y de equidad social. Es así que, con el propósito de asegurar una apropiada destinación y crear un ambiente de estabilidad presupuestal y política a través del tiempo, la legislación ha creado elementos que dificultan la capacidad de ajuste presupuestal en el corto plazo.

Esta práctica ha conllevado a que Colombia tenga uno de los presupuestos más inflexibles de la región (Gráfico). Al calcular el índice de flexibilidad presupuestal se obtiene que del total de los gastos del Gobierno Nacional Central (GNC) en Colombia, aproximadamente el 20% de estos tienen algún grado de flexibilidad, valor inferior al calculado para Perú (46,2%) y al promedio regional (26,2%)³.

³ El índice de flexibilidad presupuestal es definido por la CEPAL como: $FFI = (1 - NDE/TGE) * 100$, donde NDE se refiere a los gastos no discrecionales que representan los desembolsos en sueldos y salarios, transferencias y pagos de intereses y mientras que TGE representa el gasto total. Si el indicador es igual a 100 los gastos son completamente flexibles.

Gráfico 2.4: Índice de flexibilidad presupuestal América Latina y el Caribe en 2014 (% del PIB)



Notas: 1. El punto color naranja corresponde al índice de flexibilidad presupuestal para Colombia en el año 2015. 2. Los datos corresponden a gastos de GNC para 2014, último dato reportado por la fuente de información.

Fuente: Cálculos DGPM – MHCP con base en CEPAL STAT

Este nuevo contexto ha evidenciado las restricciones que tiene la Nación para ajustar el gasto en el corto plazo, las cuales representan un reto desde el punto de vista legal, social, y económico.

Legalmente existen, principalmente, cinco razones que impiden reducir el gasto en el corto plazo: i) los mandatos constitucionales que priorizan el gasto social sobre cualquier otro tipo de gasto y le otorgan una norma de crecimiento mínima anual (artículo 350 de la Constitución Política); ii) los requerimientos de descentralización establecidos en la Constitución y plasmados en sus artículos 356 y 357, que dirigieron gran parte de los ingresos corrientes de la Nación al Sistema General de Participaciones; iii) la Constitución que ordena la creación de medios que garanticen el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones (artículo 48 de la Constitución Política); iv) el salario de los empleados públicos que debe mantener su poder adquisitivo a través del tiempo para garantizar el mínimo vital (Sentencia C-1433 de 2000); y, v) las rentas de destinación específica creadas con base en el artículo 359 de la Constitución Política.

Desde el punto de vista social, se deben garantizar los recursos dirigidos a la asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno, siguiendo los lineamientos definidos en la Ley de Víctimas (Ley 1448 de 2011) y dándole cumplimiento a la sentencia de la Corte Constitucional T-025 de 2004. Adicionalmente, conforme a lo establecido en la legislación, se deben atender los subsidios energéticos de los estratos 1, 2 y 3. Lo anterior sin tener en cuenta los recursos que financian la educación básica, primaria, secundaria y universitaria, la cobertura universal en salud y aquellos con los que se protege la asistencia a la primera infancia.

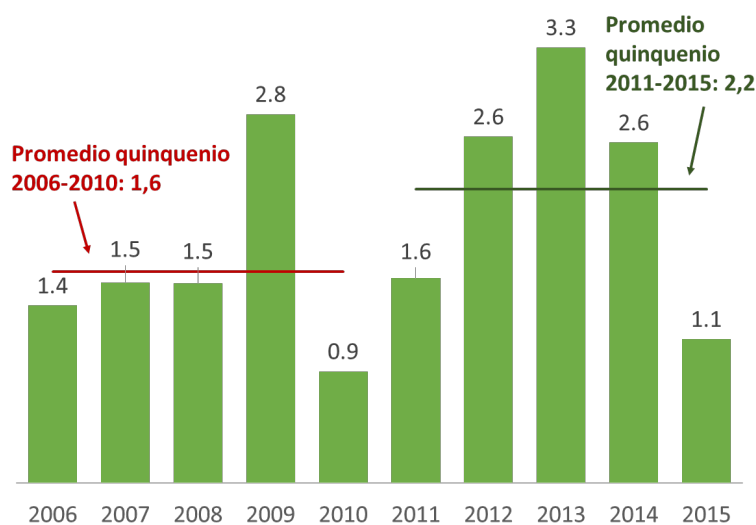
Desde el punto de vista económico, los recursos que incrementan la formación bruta de capital pueden generar un efecto multiplicador. Un ejemplo de esto son los recursos dirigidos a financiar los proyectos de infraestructura de cuarta generación y aquellos con los que se financian y se entregan viviendas, que se estima incrementen 1,2% del PIB entre 2016 y 2018.

2. Política fiscal responsable

La evolución de los precios internacionales del petróleo y de su producción en Colombia generó un aumento significativo en los ingresos petroleros de la Nación en los últimos años, permitiendo la formulación y ejecución de proyectos de inversión de gran importancia para el país.

En efecto, la interacción entre mayores precios y producción de petróleo generó, desde la década anterior, un incremento en los ingresos de la Nación procedente del sector petrolero, a través de los impuestos con que se grava la actividad, y a través del ingreso de capital que representan los dividendos provenientes de Ecopetrol. Es así que los ingresos provenientes del sector petrolero, en promedio, representaron 2,2% del PIB entre 2011 y 2015.

Gráfico 2.5: Ingresos petroleros dirigidos al GNC 2004-2016 (% del PIB)

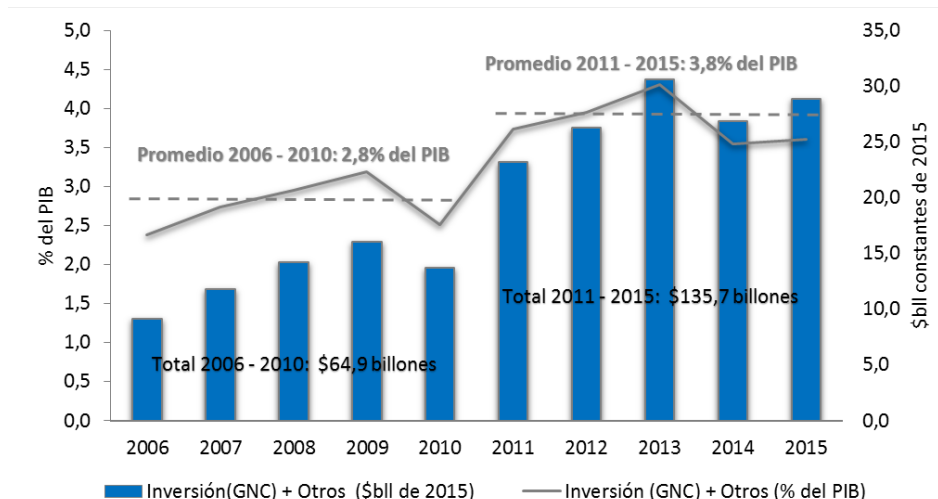


Fuente: DIAN - Cálculos MHCP

La adecuada utilización de la mayor renta petrolera durante la bonanza observada en el periodo 2011 – 2015, no sólo garantizó la sostenibilidad de las finanzas públicas, sino que permitió incrementar los recursos de inversión ejecutados por el Presupuesto

General de la Nación⁴. Es así que la inversión del GNC alcanzó un monto igual a \$117,1 billones entre 2011 y 2015, sin embargo, si a esta cifra son sumados los recursos dirigidos a subsidiar el servicio de energía de los estratos 1, 2 y 3 y aquellos recursos destinados a financiar el régimen subsidiado del sistema de salud, los cuales son contabilizados como una transferencia del GNC, la suma asciende a los \$135,7 billones (Gráfico 2.6).

Gráfico 2.6: Inversión del GNC + subsidios de energía y recursos dirigidos al régimen subsidiado



Fuente: MHCP

En efecto, al comparar los recursos dirigidos a inversión y a otros pagos durante el periodo 2011 – 2015, con respecto a los 5 años precedentes (2006 – 2010), periodo que igualmente correspondió a una bonanza de recursos minero energéticos, se obtiene un incremento de \$72 billones que en términos generales, fueron priorizados a sectores que son motores del crecimiento a largo plazo y determinantes para fomentar la equidad, tales como: Inclusión Social, Salud, Trabajo y Vivienda (Gráfico 2.7). Es así que los mayores niveles de inversión se ven reflejados en diferentes indicadores sociales y de inclusión social (Cuadro 2.1) donde no sólo se observa una mejoría en los niveles de desempleo y pobreza; sino también una mayor cobertura en salud del total de la población.

⁴ Un análisis detallado de la destinación de los recursos derivados de la bonanza petrolera observada en el periodo 2011 – 2015 se encuentra en el capítulo III del Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016.

Gráfico 2.7: Recursos adicionales por sectores. Período 2011-2015 vs 2006-2010 (Billones de \$ de 2015)



Nota: No incluye \$4,6 bn dirigidos a otros sectores
Fuente: MHCP

Cuadro 2.1: Indicadores sociales

Sectores	2010	2015
Desempleo	11,8%	8,9%
Pobreza extrema	12,3%	7,9%
Pobreza monetaria	37,2%	27,8%

Fuente: Departamento Nacional de Planeación

Por ejemplo, los recursos dirigidos al Sistema Integral de Seguridad Social se incrementaron cerca de \$8 billones durante el periodo 2011 - 2015, con respecto a los 5 años precedentes, garantizando que un 97,6% de la población se encuentre afiliada al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) en 2015, con más de 4 millones de nuevos beneficiarios entre 2011 y 2015. Esto permite entregar resultados que evidencian no sólo una mayor cobertura del servicio sino una mayor equidad, como por ejemplo lo evidencia la evolución de la Unidad de Pago por Capitación (UPC) reconocida para los afiliados de los regímenes subsidiado y contributivo (Cuadro 2.2.)

Cuadro 2.2: Resultados 2011-2015

Sectores	2010	2015
Km de red terciaria intervenida	9.335	36.096
Km construidos de carreteras	956	2.234
Viviendas gratuitas entregadas	0	85.000
Hogares con subsidio eléctrico sin aportes de industria (millones)	9	11
Nuevos usuarios de agua potable (millones)	2,0	5,3
Conexiones de banda ancha (millones)	2,2	12,4
Kioscos Vive Digital	0	6.565
Familias víctimas con atención humanitaria (millones)	1	4,5
Niños con atención integral a la primera infancia (millones)	1,2	1,9
Población afiliada al Sistema de Seguridad Social en Salud	87,0%	97,6%
Vacunas en el plan ampliado de inmunizaciones	16	21
Porcentaje de igualación de UPC entre los regímenes contributivo y subsidiado	58%	89%
Megacolegios construidos	5	40
nuevos créditos educativos	220.000	310.000
Cupos de formación en el SENA* (millones)	4,3	5,4

* Programas: Formación superior, Educación técnica laboral y Formación complementaria presencial

Fuente: Ministerio de Hacienda

Estos elementos demuestran parte de la óptima utilización de los recursos reflejada en términos sociales y económicos, exigiendo la continuidad de dichas políticas en el mediano plazo. Lo anterior, aunado a los mandatos legales descritos, que restringen la capacidad del Gobierno de utilizar el gasto como una herramienta estructural para el ajuste de largo plazo que se requiere, son señal de la necesidad de utilizar el aumento en ingresos como instrumento para responder a las necesidades fiscales del país siguiendo la línea de la Austeridad Inteligente.

Finalmente, en medio de este panorama de menores recursos para la nación y al mismo tiempo mayor demanda sobre el gasto social invertido en la implementación de las políticas mencionadas, requiere la formulación de un esquema tributario que considere la transición desde una economía con un énfasis en el sector minero energético, hacia una economía con más sectores dinámicos, que pueda cimentarse en el crecimiento de sectores más sólidos en la generación de valor y que creen mayor empleo formal y estabilidad de largo plazo en el aparato productivo.

III. PILARES DE LA REFORMA

La reforma estructural al sistema tributario tiene dos objetivos principales: asegurar una tributación de mejor calidad y generar más recursos. Así mismo, hay un tercer objetivo que es transversal, relacionado con la lucha contra la evasión y la elusión. A continuación se desarrollan en detalle cada uno de estos objetivos, así como los mecanismos y estrategias que se proponen para lograrlos.

1. ASEGURAR UNA TRIBUTACIÓN DE MEJOR CALIDAD

Mejorar la calidad del sistema tributario parte por hacer que el pago de los impuestos sea más progresivo, fácil y simple para los contribuyentes. Asimismo, un sistema tributario de calidad propende por una mayor transparencia en la administración tributaria, por permitir que los recursos que se recauden se utilicen para generar equidad, así como por incentivar la inversión, la creación de empleo y el crecimiento económico.

1.1 SIMPLICIDAD

La simplicidad en un sistema tributario es relevante desde dos perspectivas: i) desde el cumplimiento de las obligaciones, esto es, a través de disposiciones y mecanismos que faciliten a las ciudadanos presentar las declaraciones y realizar el pago de los impuestos a cargo; y ii) desde el control que realiza la administración tributaria, de tal forma que su labor de seguimiento al cumplimiento de las obligaciones se haga más sencilla.

En ese sentido, la simplicidad se encuentra estrechamente relacionada con el principio de eficiencia que rige el sistema tributario, establecido en el artículo 363 de la Constitución Política. La relevancia de este principio ha sido definido por la Corte Constitucional, así:

“3.8.2.3. El principio de eficiencia tributaria se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene dos aspectos a considerar: el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.”⁵

En la misma sentencia, la Corte anunció que la ineficiencia en el recaudo de los tributos *“puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de*

⁵ COLOMBIA. Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. MP Mauricio González Cuervo.

algunos contribuyentes conduce a que los gastos e inversiones públicas se hagan a costa de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones.”

Por lo tanto, al simplificar el sistema tributario se generan incentivos para que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias, y a su vez se facilita la labor de control de la administración. Lo anterior se traduce en la generación de mayores recursos a un menor costo (social y de operación).

En el caso colombiano, existen varios factores que hacen que el sistema tributario sea complejo y de difícil cumplimiento y administración.

En el impuesto sobre la renta de personas naturales por ejemplo, existen tres sistemas para realizar la depuración del impuesto: el IMAN, el IMAS y el ordinario, que a su vez cuentan con diferentes bases, beneficios, rangos tarifarios y retenciones; esto dificulta la comprensión del impuesto por parte de los ciudadanos y también la fiscalización que adelanta la DIAN. Asimismo, el impuesto identifica a las personas naturales por su actividad (empleados, rentistas de capital, etc.), y no por sus fuentes de ingreso como es la tendencia a nivel internacional (laborales, no laborales, etc.), problemática que también le imprime complejidad al tributo.

En cuanto al impuesto sobre la renta de personas jurídicas, se han identificado dos dificultades en materia de complejidad. La primera, es que las sociedades están obligadas a llevar tres contabilidades (hasta el 2018): las NIIF, que fueron adoptadas por Colombia para acercarnos a los estándares internacionales en materia contable; las ColGapp, que son las normas contables que dejarán de aplicarse; y además, los ejercicios contables requeridos para la determinación del impuesto a cargo. Esta triple contabilidad tiene costos de transacción significativos para las empresas y aumenta la complejidad del tributo tanto para éstas como para la administración. Asimismo, con la estructura actual del impuesto las empresas deben pagar el impuesto sobre la renta y adicionalmente el CREE, y ambos cuentan con bases y tarifas distintas a pesar de que se relacionan con la renta de las sociedades. En consecuencia, esto genera costos e ineficiencias administrativas tanto para los contribuyentes como para la administración.

En relación con el IVA, los obligados a declarar deben hacerlo con tres periodicidades distintas: bimensual, cuatrimestral y anualmente. Se ha encontrado que la declaración anual supone un inconveniente para los contribuyentes especialmente en la liquidación y presentación de los anticipos requeridos para esta periodicidad, debido a que la base para calcularlos puede variar ampliamente de un año a otro, afectando la proporcionalidad que debe existir entre el anticipo y la efectiva base gravable sobre la que se paga el impuesto. Esta situación le imprime complejidad al impuesto.

En este mismo sentido, las entidades territoriales han identificado la importancia de: i) precisar ciertas condiciones de algunos tributos, de tal forma que sean más claro para el

contribuyente y para la administración; ii) delimitar con mayor claridad las competencias administrativas a nivel nacional y territorial; y, iii) definir mecanismos que faciliten a los contribuyentes el pago de sus obligaciones tributarias. Estas medidas se traducen en una mayor simplicidad tributaria tanto para los contribuyentes, como para la administración tributaria territorial.

En consideración a lo anterior, con el fin de asegurar una tributación de mejor calidad, la presente reforma propone algunas medidas tendientes a conferir mayor simplicidad al sistema tributario, así: i) en materia de impuesto sobre la renta de personas naturales, a través de la unificación de los sistemas de depuración de la renta; ii) frente al impuesto sobre la renta de personas jurídicas, con la unificación del impuesto y el establecimiento de una sola contabilidad como referente para su cálculo; iii) en relación con el IVA, a través de la eliminación de una de las tres declaraciones que actualmente se deben presentar; iv) en materia territorial, con la precisión del impuesto sobre los vehículos automotores, la adopción de medidas para que los ciudadanos puedan realizar el pago de los impuestos de forma más fácil y con la unificación de los formularios del ICA; v) en materia de administración tributaria también se crearon procedimientos especiales para hacer más expeditos los trámites; y, vi) frente a la normativa tributaria, se propone la creación de una Comisión que se encargue de unificar en un solo cuerpo normativo todas las disposiciones sobre la materia.

1.2 EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD

Uno de los principios más importantes de la tributación es la progresividad. Un problema central que enfrentan los gobiernos (tanto a nivel central como local), es la dificultad de diseñar una estructura tributaria que sea eficiente desde el punto de vista económico, y que, al mismo tiempo, contribuya con una mayor equidad en la distribución del ingreso. En este sentido, un buen sistema tributario debe caracterizarse por: i) garantizar los ingresos necesarios para cumplir con las obligaciones del Estado (gastos de funcionamiento, inversiones, pago de deuda, etc.); ii) promover la estabilidad y el crecimiento económico; y iii) contribuir con la equidad y la distribución del ingreso.

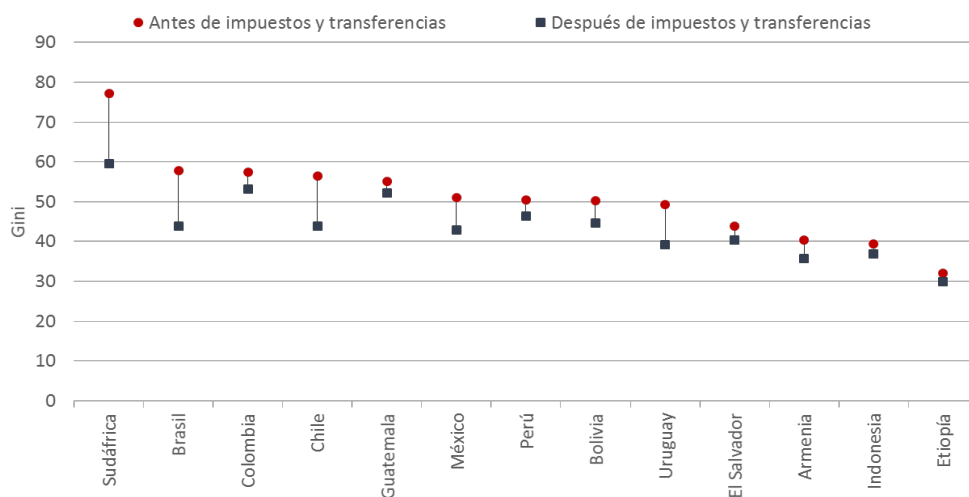
Teniendo en cuenta que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al financiamiento del Estado y, reconociendo a su vez, que existen grandes disparidades en los ingresos de los contribuyentes (ya sea persona natural o jurídica), la presente reforma tributaria estructural tiene como uno de sus objetivos introducir mayor progresividad al esquema tributario en Colombia.

Los impuestos pueden clasificarse en dos grandes grupos: directos e indirectos. Los primeros son aquellos que gravan los ingresos y rentas de los agentes; los segundos, por su parte, se cobran conforme el individuo o empresa realiza alguna transacción económica. En Colombia, los dos ejes de la tributación son el IVA (indirecto) y el de

renta (directo). En conjunto, estos dos gravámenes representaron en 2015 más del 57% del total del recaudo del Gobierno Nacional⁶.

Ahora bien, el gasto público (inversión social, bienes públicos, transferencias directas, etc.) juega un rol importante para mitigar los posibles efectos negativos de los impuestos sobre la distribución del ingreso. El Gráfico , hace una comparación internacional de la distribución del ingreso (medida a través del coeficiente de Gini) antes y después de impuestos y transferencias. Es claro que las estructuras tributarias en los países de América Latina no son particularmente progresivas y no logran reducir la desigualdad de manera significativa (a excepción de Chile). Sin embargo, dentro de los países de la región, Colombia es de los que peor desempeño tiene.

Gráfico 3.1: Coeficiente de Gini antes y después de impuestos y transferencias - Compartido internacional



Fuente: Lustig, N. (2012).

La propuesta de reforma tributaria, en particular, las modificaciones sobre el impuesto a la renta, generarían una ganancia importante en términos de progresividad vertical y competitividad. La principal herramienta para alcanzar los objetivos redistributivos es la progresividad y simplificación de las tarifas marginales en el impuesto a la renta para personas naturales -al reducir el tramo exento e incrementar las tarifas marginales conforme aumenta el ingreso (en UVT's) del contribuyente- y la racionalización de los beneficios tributarios, que en su diseño actual benefician principalmente a los contribuyentes de mayores ingresos. En cuanto a la mayor competitividad, ésta se refleja sobre la disminución en las tarifas de renta sobre las personas jurídicas,

Como se ha dicho, existe un *trade-off* entre eficiencia y equidad en el diseño de la política fiscal. En este sentido, con la implementación de las propuestas de la reforma

⁶ Renta=33,3% e IVA interno=23,8%

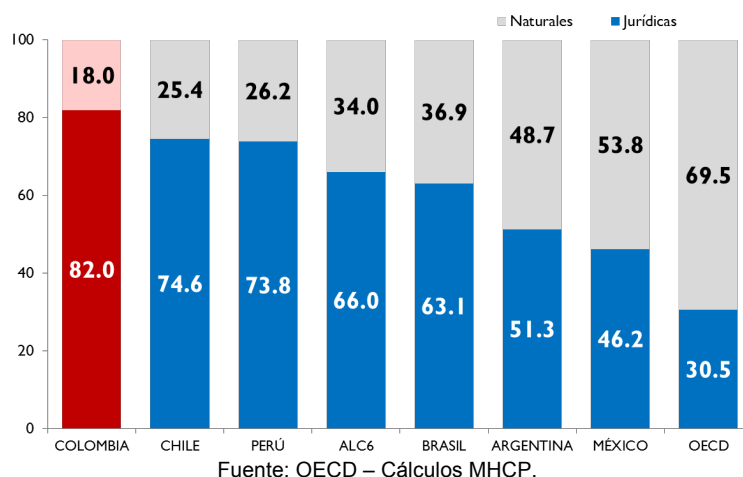
tributaria se garantiza un equilibrio entre estos dos objetivos. En lo relativo a las personas jurídicas, por un lado, se minimizan las distorsiones que los impuestos generan sobre la estructura productiva y, por otro lado, se modifica la estructura del impuesto de renta con el fin introducir una mayor progresividad al sistema. En lo relacionado con las personas naturales, se aumenta la carga tributaria para los contribuyentes de mayores ingresos –mediante ajustes en las tarifas, en el tramo exento y en los beneficios tributarios-; se establecen mecanismos simplificados de tributación para las personas naturales vinculadas con actividades tradicionalmente informales (sin protección social o acceso al sistema financiero) y se refuerzan los mecanismos que aseguran que las personas de menores ingresos no vean su capacidad adquisitiva afectada por el nivel de tributación.

1.3 COMPETITIVIDAD

En el informe entregado por la Comisión de Expertos se destaca la necesidad de crear una estructura tributaria en Colombia que contribuya con la redistribución del ingreso, combata los altos índices de evasión, sea eficiente desde el punto de vista de la administración de los impuestos y, sobre todo, que favorezca la inversión, el empleo y el crecimiento económico. De esta manera, el análisis que hizo la Comisión se enfocó en identificar los problemas que hacen al sistema tributario colombiano inequitativo e ineficiente, para así proponer las recomendaciones respectivas.

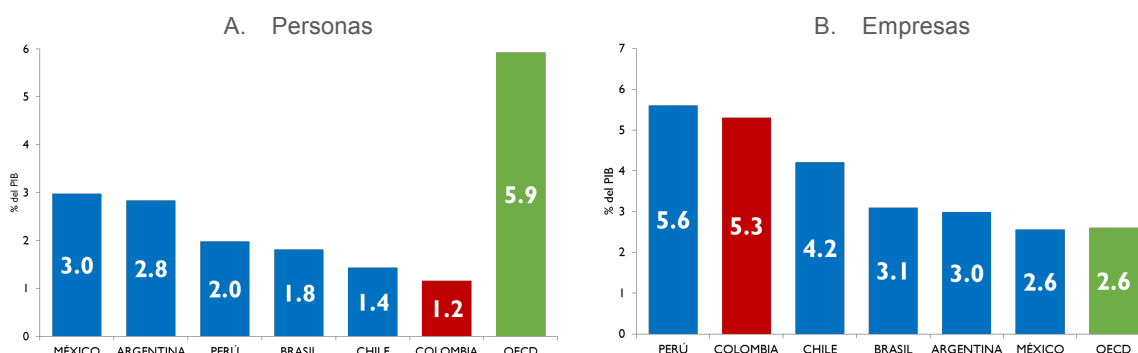
En primer lugar, el Informe expone que en Colombia son pocas las personas naturales que pagan impuesto a la renta, mientras que la mayor parte de este gravamen recae sobre las personas jurídicas. Mientras que en América Latina la carga tributaria del impuesto a la renta, en promedio, recayó en un 64% sobre las empresas (en 2012), en Colombia esta cifra fue de 83% (19 puntos porcentuales más alta). Esta mayor carga tributaria no sólo es alta si se compara con el promedio de la OCDE, sino que también se ubica por encima del promedio de América Latina (64%). Para 2014, los resultados de la composición de recaudo entre personas naturales y jurídicas se mantienen prácticamente inalterados (Gráfico). Este hecho estilizado se convierte en un fuerte argumento para explicar por qué el sistema tributario afecta la actividad productiva del país.

Gráfico 3.2: Participación de las personas naturales y jurídicas en el recaudo de impuesto a la renta. Comparativo internacional



Varios estudios han sugerido balancear el cobro de impuestos entre personas naturales y personas jurídicas con el objetivo de aumentar la progresividad y la competitividad del sistema tributario en Colombia. Por ejemplo, Steiner y Medellín, mencionan que “en Colombia la proporción del impuesto de renta que es captado mediante la tributación de personas jurídicas es extremadamente elevada en comparación con otros países”⁷ (Gráfico 3.2). Los autores afirman que, si bien ello puede simplificar la administración del tributo, evidentemente compromete la posibilidad de hacerlo más progresivo y, potencialmente, puede ir en detrimento de la competitividad del sector productivo.

Gráfico 3.3: Recaudo del impuesto de renta según el tipo de contribuyentes (% del PIB).



Fuente: OECD - Cálculos MHCP.

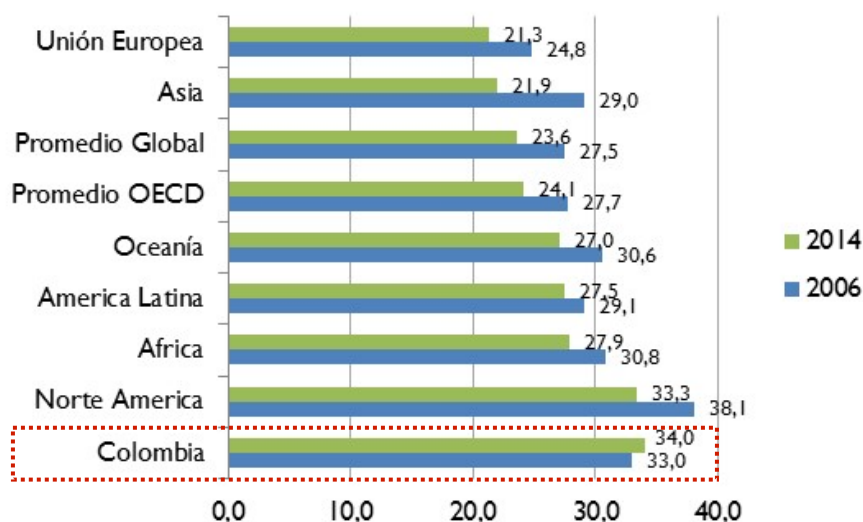
Nota: el dato para Colombia corresponde a 2015, para México 2013 y el promedio de la OECD a lo observado en 2013.

En este sentido, una de las principales recomendaciones de la Comisión, que apunta a estos objetivos, se basa en equilibrar la carga tributaria entre personas naturales y jurídicas con el fin de aumentar la competitividad y progresividad tributaria en el país.

⁷ STEINER, Roberto. y MEDELLÍN, Juan Camilo. Elementos para una nueva reforma tributaria. En: Cuadernos de Fedesarrollo. Perspectivas Fiscales 2014-2018. 2014. No.52.

Un segundo argumento, que se analiza en el Informe, muestra que la tarifa combinada de impuesto a la renta más CREE supera la de la mayoría de países del mundo (Gráfico 3.4). Adicional a esto, en las diferentes regiones se ha observado una tendencia en los últimos años a reducir estas tarifas. Vale la pena mencionar que una elevada tasa de tributación a las empresas no siempre se traduce en un mayor recaudo, pero sí tiene un efecto indeseado sobre la inversión privada, la generación de empleo y el crecimiento dado que reduce la competitividad tributaria.

Gráfico 3.4: Tasas máximas de renta sobre las sociedades. Comparativo internacional 2006 y 2014



Fuente: Informe Final de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015)

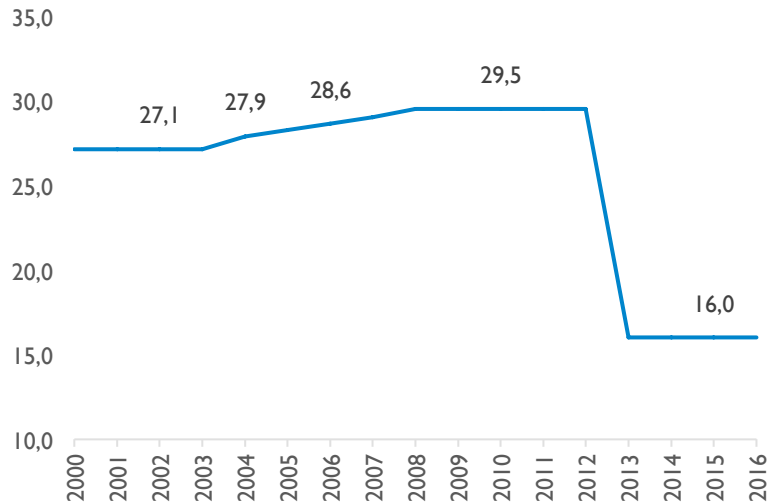
El análisis de la Comisión de Expertos en este aspecto se circunscribe a los impuestos a las empresas. Sin embargo, recientemente se han realizado esfuerzos por disminuir la carga de contribución de las empresas. En particular, la Ley 1607 de 2012, que introdujo reformas al Estatuto Tributario, también produjo cambios en las cargas parafiscales que no pueden desconocerse y que han tenido enorme impacto en la capacidad de las empresas para invertir y generar empleo y riqueza.

Con la reforma de 2012, la carga parafiscal de las empresas se redujo 13,5 pp. Pasó de 29,5% con los cuales se financiaba el SENA, el ICBF, aportes patronales de pensiones y salud, y cajas de compensación familiar; a 16,0% con el que se financian actualmente salud y pensiones, y cajas de compensación. El Ministerio de Hacienda estima que, actualmente, cada punto porcentual de aportes parafiscales representa cerca de \$1 billón, con lo cual el aumento en la carga de las empresas por concepto de renta ha sido al menos parcialmente compensado por una disminución en su carga parafiscal.

El Gráfico 3.5 presenta que la disminución en carga parafiscal que se produjo de un año para otro (de 2012 a 2013) fue pronunciada, equivalente a 13,5 puntos porcentuales del

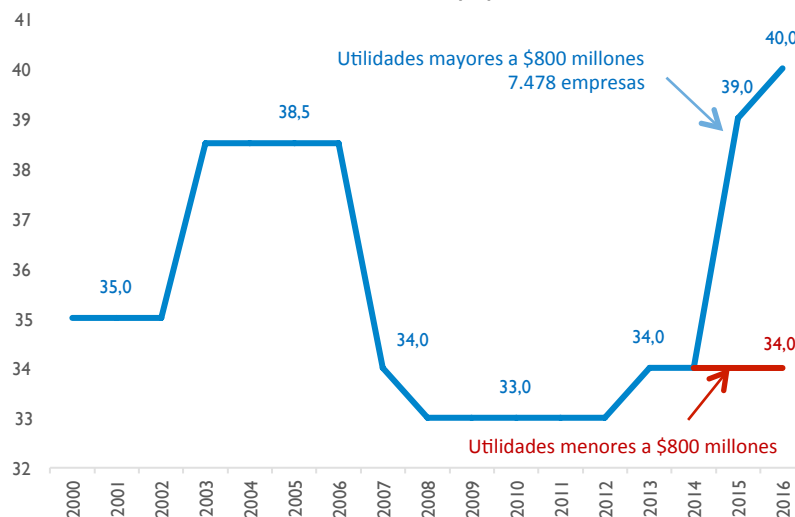
PIB. El Gráfico 3.6 muestra cómo el aumento de la tarifa de impuestos de renta (renta ordinaria, CREE y sobretasa) se ha producido de una forma diferente, más gradual; aumentando 7 puntos porcentuales pero en un periodo de cuatro años. Cada punto porcentual de los impuestos de renta representan también cerca de \$1 billón.

Gráfico 3.5: Contribuciones a Salud, Pensiones, ICBF, SENA y Cajas a cargo del empleador (<10SMLMV), (%)



Fuente: DIAN y Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Gráfico 3.6: Tarifas de renta, CREE y sobretasa (actual), y propuesta de renta para 2017 en adelante, (%)

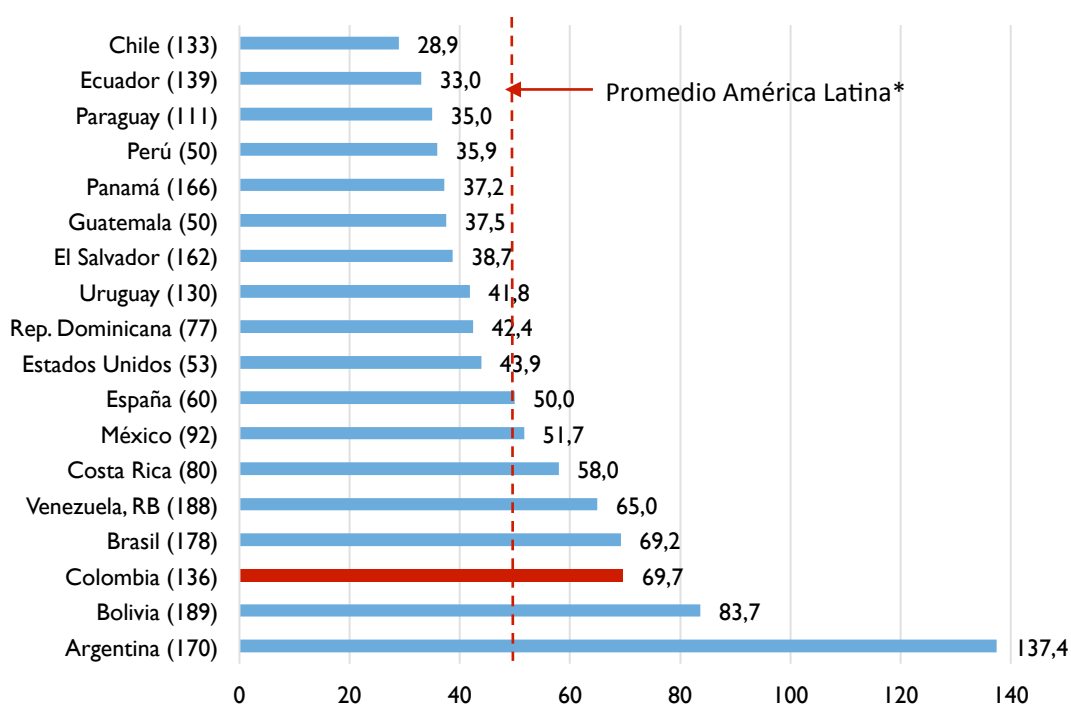


Si bien es cierto que las empresas colombianas enfrentan en la realidad un estatuto tributario en que las tarifas son altas en comparación a los países y grupos económicos

de referencia, también es cierto que el país ha hecho esfuerzos y ha avanzado para disminuir la carga total que enfrentan las personas jurídicas.

Existen otros factores relacionados con la estructura tributaria que son importantes a la hora de analizar la eficiencia y competitividad de un país en materia de impuestos. De acuerdo con el reporte *Doing Business* producido por el Banco Mundial⁸, en 2016 Colombia ocupó el puesto número 136 entre 189 países en la categoría correspondiente a la facilidad para el pago de impuestos (Gráfico). Este indicador tiene en cuenta aspectos como el tiempo requerido en los trámites, el número de pagos al año, así como la tarifa total de impuestos. El resultado de Colombia obedece, principalmente, a la elevada tarifa total de impuesto (como % de las ganancias) para las empresas del país. En este sentido, el Banco Mundial estima que en Colombia la tarifa agregada de impuestos llega al 69,7% del total de las ganancias, superando en más 20 pp la tarifa promedio de América Latina y el Caribe (49,1%). Además, es significativamente más alta frente a la de pares de la región como Perú (35,9%), Ecuador (33,0%) y Chile (28,9%) y solo se ubicó por debajo de la de Argentina y Bolivia (Gráfico).

Gráfico3.7: Tarifa total de impuestos (Ranking agregado del pago de impuestos). Comparativo internacional 2016



*Promedio simple entre 39 países que conforman la muestra para América Latina y el Caribe. No todos los 39 países se muestran en el gráfico.

Fuente: Banco Mundial – Doing Business (2016). Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público

⁸ THE WORLD BANK. Doing Business 2016. [online] 2016. [Citado (07 octubre 2016)]. Disponible en: <http://www.doingbusiness.org>

El informe de la Comisión de Expertos también se refiere a que la tarifa que pagan las empresas es excesivamente elevada para aquellas que no tienen privilegios específicos. Sobre este tema, Cárdenas y Mercer-Blackman⁹ mencionan que en una economía abierta no se deberían establecer impuestos diferenciales sobre empresas basándose en su localización o en el tipo de producto que ofrecen. La lógica detrás de este mensaje es que se deberían minimizar las diferencias de tarifa de impuestos a través de sectores para que las decisiones económicas no se tomen con el objetivo de reducir el pago de impuestos, sino basados en la rentabilidad de la actividad productiva.

En línea con este argumento, la Comisión hace énfasis en que la desigualdad en el tratamiento entre sectores económicos y empresas, a raíz de los múltiples beneficios, se refleja en tarifas efectivas muy dispersas, lo cual no tiene ningún sustento técnico, creando condiciones para la competencia desleal y evasión.

El desequilibrio en la carga tributaria entre personas naturales y jurídicas sumado a la elevada tarifa de tributación de las empresas que no gozan de ningún beneficio, no solo desincentivan la inversión y la creación de empleo, sino que generan inequidad horizontal y no contribuye con la progresividad vertical en el cobro de impuestos. Así, por ejemplo, hoy en día, dos empresas (o dos personas naturales) con características similares, pagan distintas tarifas de impuesto, lo que muestra que, bajo el esquema actual se crean incentivos para que, tanto empresas como personas naturales busquen deducciones tributarias y evadan sus responsabilidades en detrimento del recaudo fiscal.

En síntesis, en Colombia, el sistema tributario desconoce algunos principios de la tributación óptima. Existe una gran variedad de tarifas, exenciones e incentivos que crean distorsiones. El sistema actual es complejo, inequitativo e ineficiente, lo que se traduce en una baja productividad de los impuestos (es decir, un bajo recaudo en comparación con las tarifas teóricas). Adicionalmente, de la comparación con otros países de la región y el mundo, se obtiene que Colombia podría avanzar en competitividad en materia tributaria; las elevadas tarifas y el peso que recae sobre las empresas en relación con las personas naturales puede desincentivar la creación de empresas, así como la inversión por parte de nacionales y extranjeros.

1.4 EFICIENCIA DE MERCADO E IMPUESTOS CORRECTIVOS

Los impuestos son el mecanismo más comúnmente utilizado por los estados modernos para mitigar los costos de las externalidades negativas, es decir, de las acciones de carácter privado que afectan negativamente el bienestar de la sociedad.

⁹ CÁRDENAS, Mauricio. y MERCER-BLACKMAN, Valerie. El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad. Informe final de Fedesarrollo para la Cámara de Comercio Colombo-Americana. Bogotá, 2005.

El sobre-consumo de ciertos productos como el tabaco, el licor y las bebidas azucaradas, está asociado al incremento en la prevalencia de enfermedades crónicas no transmisibles como la hipertensión y la diabetes¹⁰, mientras que el incremento en el consumo de combustible, conlleva efectos negativos sobre el medio ambiente al afectar la calidad del aire en las zonas densamente pobladas. En este sentido, estas decisiones de consumo privado generan problemas de salud pública, que son atendidos con los recursos que aportan todos los colombianos para la financiación del sistema de salud.

Por lo tanto, la adopción de este tipo de medidas impositivas tiene como objetivo, en primera medida, promover hábitos de consumo saludables pues al incrementar los impuestos a los productos que generan efectos nocivos para la salud, se busca persuadir a los individuos que consuman cantidades socialmente óptimas de dichos productos (equipara la decisión privada de consumo a la socialmente deseable). En segundo lugar, este tipo de políticas busca incrementar los ingresos fiscales en el corto plazo y disminuir los costos de la atención de las enfermedades crónicas en el mediano y en el largo plazo. De hecho, en la evaluación del sistema de salud realizada en el marco del proceso de ingreso de Colombia a la OCDE, este organismo sugirió avanzar en este frente y fortalecer la financiación del sistema de salud mediante la creación de impuestos dirigidos a productos que contribuyen a la carga de enfermedades crónicas, como el tabaco, las bebidas alcohólicas y las bebidas azucaradas.¹¹

En el mismo sentido, la adopción de un impuesto pigouviano que corrija parte de los efectos negativos producidos por las emisiones de carbono, genera al mismo tiempo el cumplimiento de un doble propósito: reducir las emisiones de carbono en línea con los compromisos adquiridos por Colombia en el marco de COP21 mientras que genera una fuente de recursos tributarios al enviar señales de los precios que la sociedad entera efectivamente paga por cada tonelada de carbono en el ambiente. De otra forma, se estaría generando una asignación más eficiente de recursos hacia actividades que emitan menos gases de efecto invernadero. Este mecanismo, es de hecho, más eficiente que las alternativas disponibles como lo son la creación de mercados de emisiones, a las cuales por lo general solo un grupo reducido de grandes firmas tiene acceso y que no crean la posibilidad de recaudo para el estado. Adicionalmente, a través de este impuesto correctivo, se busca enviar las señales a consumidores y firmas, sobre el menor costo social de otras fuentes de energía menos intensivas en la producción de carbono.

En los impuestos correctivos planteados, la eficiencia se logra al acercar el resultado del mercado hacia el resultado que incorpora la función de costo social de la producción y consumo de tabaco, licor, bebidas azucaradas y combustibles.

¹⁰ Que tienen un costo social superior al costo individual.

¹¹ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. Reviews of Health Systems: Colombia 2016; p.93. [online] Disponible en: (http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/social-issues-migration-health/ocd-reviews-of-health-systems-colombia-2015_9789264248908-en#page1)

2. CONSOLIDAR LAS CUENTAS FISCALES

Adicional a la necesidad de mejorar la competitividad, la reforma al sistema tributario también debe responder a la necesidad de reponer ciertos ingresos. De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1739 de 2014, el Estatuto Tributario actual incluye dos impuestos que desaparecen después del año 2018.

Por un lado, la Sobretasa del CREE se creó como un impuesto de carácter transitorio, donde se cobra de manera ascendente al sujeto pasivo una tasa de 5,0% para el año 2015; 6,0% para el año 2016; 8,0% para el año 2017 y 9,0% para el año 2018 (art. 22). De esta manera, está previsto que el recaudo de esta sobretasa se suspenda a partir del año 2019. Por su parte, la misma Ley definió un desmonte gradual del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), el cual debe disminuir una unidad anual a partir del año 2019 eliminándose por completo en el año 2022 (Art. 45).

De acuerdo con estimaciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recursos a reponer por el desmonte total de estos impuestos serían equivalentes a 1,7% del PIB, de los cuales 0,85% corresponden a la Sobretasa del CREE y 0,85% al recaudo de la tarifa de 4 por mil del GMF.

Adicional al efecto directo que se estima sobre las empresas asociadas al sector de hidrocarburos, es importante mencionar que también existen impactos indirectos asociados a otros renglones del recaudo tributario, tales como el CREE de empresas no petroleras y los impuestos externos.

De acuerdo con lo estipulado en la Ley 1739 de 2014, la tarifa del Impuesto a la Riqueza para personas jurídicas se reduce paulatinamente hasta finalmente eliminarse en 2018. Para mantener constante el recaudo como proporción del producto, se determinó un comportamiento creciente de la tarifa de la Sobretasa al Impuesto de la Renta para la Equidad –CREE-. Al momento de la estructuración de la Reforma, las estimaciones del comportamiento de la economía mostraban que los recaudos iban a ser equivalentes, permitiendo que el recaudo por CREE remplazara el recaudo que se perdía por la reducción en el Impuesto a la Riqueza. Sin embargo, dada la situación económica que sobrevino, esta no será la realidad de los próximos años.

Lo anterior responde a que la base gravable del Impuesto a la Riqueza es una variable de acumulación –*stock* o acervo-, mucho menos volátil a los ciclos económicos que la base gravable del impuesto CREE y su sobretasa, que es una variable de flujo y depende del comportamiento de la actividad económica. De esta manera, el recaudo asociado al CREE se ha visto afectado por la desaceleración de la economía. En consecuencia, lo que se deja de percibir por la menor tarifa del Impuesto a la Riqueza no será compensado por el incremento en la Sobretasa del Impuesto CREE, generando necesidades adicionales de ingreso. Para el año 2017, esta sustitución de tarifas representa una mayor necesidad de ingresos cercana al 0,1% del PIB, que crece hasta un poco más de 0,2% del PIB en el 2018.

Con respecto a los impuestos externos, el impacto se da teniendo en cuenta que la mayor depreciación nominal generó un encarecimiento de los productos externos y por ende una reducción en los niveles de importaciones. Esto tiene repercusiones en el campo fiscal debido a que se reduce la base gravable del IVA externo y los aranceles, y por ende el recaudo asociado a los mismos. Es así como la contracción esperada de las importaciones permite estimar un impacto negativo en los ingresos de la Nación cercano a 0,1% del PIB a partir de 2017 y cerca de 0,4% del PIB hacia el mediano plazo.

2.1 SOSTENIBILIDAD DE LARGO PLAZO

La sostenibilidad de largo plazo es un instrumento de política fiscal muy importante para afianzar la disciplina, transparencia y estabilidad macroeconómica. El artículo 2 de la Ley 819 de 2003, establece la meta del balance primario de Sector Público No Financiero (SPNF) como un criterio adicional para garantizar la sostenibilidad de la deuda:

“Artículo 2: Superávit primario y sostenibilidad. Cada año el Gobierno Nacional determinará para la vigencia fiscal siguiente una meta de superávit primario para el sector público no financiero consistente con el programa macroeconómico, y metas indicativas para los superávit primarios de las diez (10) vigencias fiscales siguientes. Todo ello con el fin de garantizar la sostenibilidad de la deuda y el crecimiento económico. Dicha meta será aprobada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, previo concepto del Consejo Superior de Política Fiscal, Confis.

Las metas de superávit primario ajustadas por el ciclo económico, en promedio, no podrán ser inferiores al superávit primario estructural que garantiza la sostenibilidad de la deuda. (...).”

Es importante aclarar que la deuda mide la cantidad de financiamiento que se ha pedido para cubrir el déficit fiscal y la amortización de las obligaciones pasadas. En tal sentido, si los ingresos tributarios aumentan y los gastos se mantienen constantes, debido a la inflexibilidad del gasto, el déficit primario se reduciría al igual que las necesidades de financiamiento. En resumen, es necesario aumentar los ingresos tributarios para contar

con un balance primario del Sector Público No Financiero que garantice la sostenibilidad de la deuda de conformidad con el artículo 2 de la Ley 819 de 2003.

Garantizar la sostenibilidad en el mediano plazo y, por ende, la convergencia de la deuda, es un criterio fundamental para que el país pueda mantener su financiamiento. Para que esto se dé, la credibilidad por parte de las calificadoras y los inversionistas es una condición necesaria.

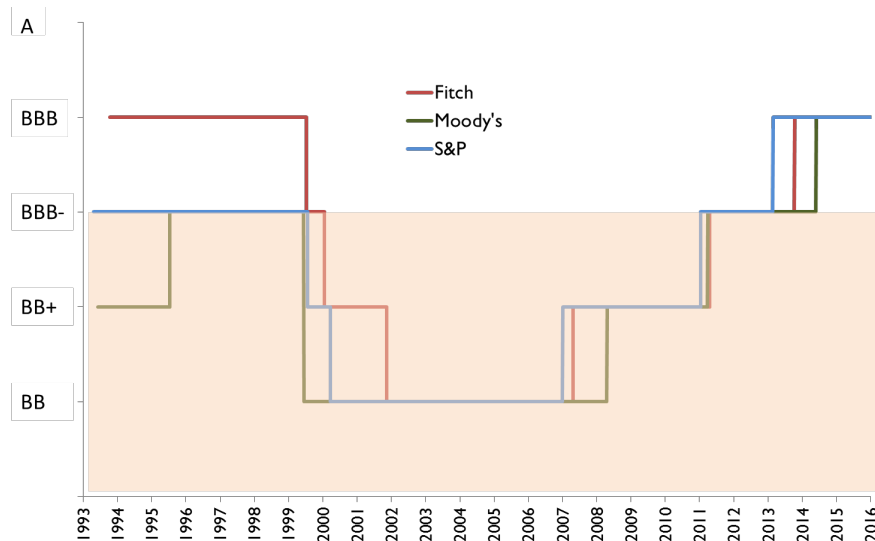
2.2 CREDIBILIDAD: CALIFICADORAS E INVERSIONISTAS

La política fiscal, como cualquier otra política económica, puede describirse como un proceso continuo de interacción entre las autoridades y el público¹². En este sentido, la sostenibilidad fiscal de mediano plazo depende, en gran medida, de la credibilidad en los instrumentos de política económica para garantizar que éstos sean efectivos y oportunos.

Es un hecho que los mercados responden ante las fortalezas o vulnerabilidades de una economía: castigan a los gobiernos con poca credibilidad y desequilibrios macroeconómicos, y premian a aquellos que hacen bien su tarea. Durante los últimos 10 años, Colombia ha recibido tres incrementos en la calificación de riesgo de la deuda soberana, lo que ha significado volver al grado de inversión tras más de 16 años de ser considerada como deuda especulativa. La estabilidad macroeconómica, las perspectivas positivas de crecimiento y la responsabilidad en el manejo de la política fiscal han sido determinantes para alcanzar el grado de inversión. La mejor calificación crediticia refleja una menor percepción de riesgo sobre la economía colombiana por parte de los inversionistas, lo cual se traduce en mejores condiciones de financiamiento tanto para el Gobierno, como para el sector privado (Gráfico 3.8).

¹² Véase: i) SCHWARTZ, Moisés J. y GALVÁN, Sybel. Teoría Económica y Credibilidad en la Política Monetaria. Documento de investigación No. 9901. Dirección General de Investigación Económica. Banco de México, 1999. ii) Barro, Robert. Reputation in a model of monetary policy with incomplete information. Journal of Monetary Economics. Volumen 17, 1986, Issue1, pag.3-20.

Gráfico3.8: Calificación crediticia de la deuda soberana de Colombia (1993-2016)



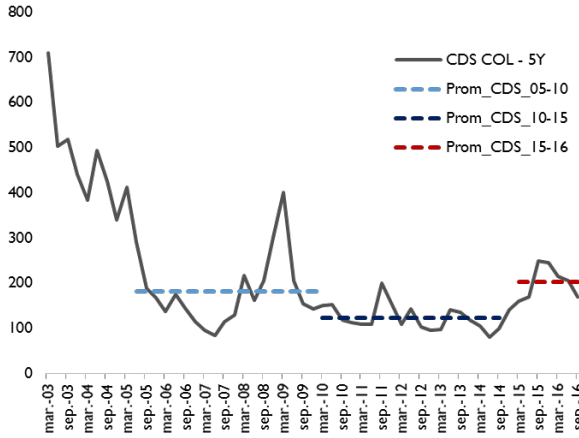
Fuente: Bloomberg. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Así, por ejemplo, el Credit Default Swap (CDS) a 5 años para Colombia (que mide el comportamiento de la deuda de un país y el riesgo que le otorgan los inversionistas sobre la posibilidad de no pago de sus obligaciones) se redujo significativamente en el último quinquenio. Mientras que el promedio de este instrumento financiero durante el 2005 y 2010 se ubicó en 182,9 puntos básicos (pb), éste se redujo en 60 pb en el período 2010-2015, llegando a 130 pb (Gráfico 12 Panel A). El incremento que se ha observado desde finales de 2014 obedece al fuerte choque que la economía colombiana ha recibido a partir de la caída en los precios del petróleo y sus efectos sobre los ingresos fiscales y las cuentas externas del país.

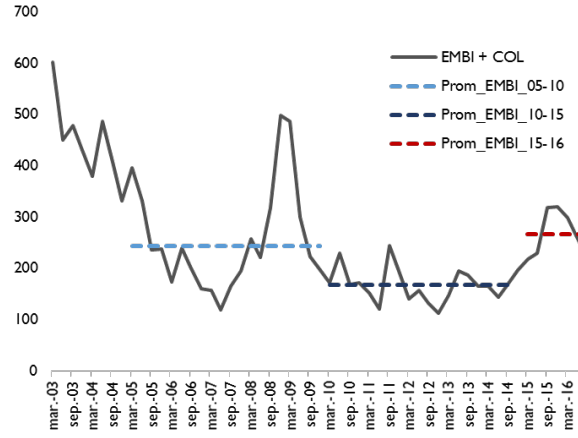
Algo semejante ha sucedido con el *spread* relativo de la deuda pública colombiana con los tesoros de los Estados Unidos en los últimos años. Entre 2005 y 2010, este indicador se ubicó 70 pb por encima del promedio que se observó durante el período 2005-2010 (Gráfico 3.9, Panel B).

Gráfico3.9: Percepción de riesgo y spread de la deuda para Colombia

A. Credit Default Swaps (CDS) Colombia a 5 años. 2003-2016.



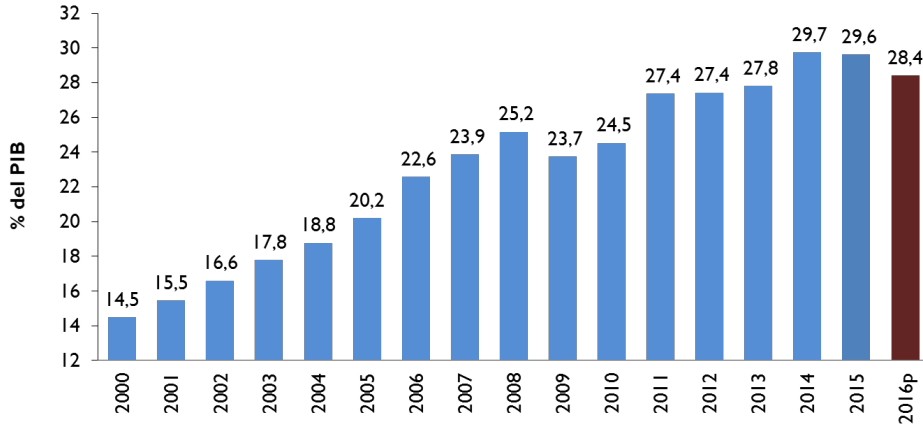
B. Spread de la deuda colombiana. EMBI + Colombia. 2003-2016



Fuente: Bloomberg. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

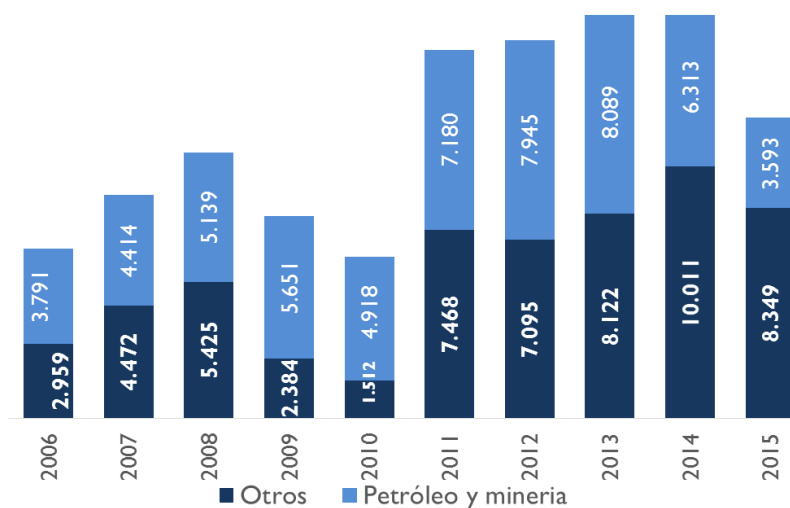
Todo lo anterior ha favorecido la entrada de capitales al país y ha permitido financiar las tasas de inversión más altas en su historia (Gráfico). Gran parte de los flujos de inversión extranjera se han focalizado en el sector minero energético, sin embargo, también se han observado incrementos de inversión en otros sectores.

Gráfico3.10: Tasa de inversión (% del PIB)



*Corresponde a la formación bruta de capital total como % del PIB constante de cada año.
Fuente: DANE. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Gráfico3.11: Inversión Extranjera Directa (IED) hacia la actividad minero-energética y a otros sectores-Millones de dólares



Fuente: Banco de la República. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Ahora bien, recientemente se ha advertido un incremento en los indicadores de percepción de riesgo de las economías emergentes, incluida Colombia. Esto ha respondido a la caída de los precios de las materias primas y a la vulnerabilidad externa de estas economías. Es así como estos indicadores (CDS y EMBI +) para Colombia han mostrado un aumento en la percepción de riesgo desde comienzos de 2015. Sin embargo, es importante resaltar que, a pesar del fuerte choque externo que recibió la economía colombiana, que se ha traducido en una caída permanente de los ingresos fiscales del Gobierno, el país ha logrado sobrellevar satisfactoriamente esta coyuntura, conservando el grado de inversión por parte de las tres calificadoras de riesgo.

La Regla Fiscal (como marco legal-institucional) obliga al Gobierno Nacional Central a mantener una senda decreciente en su déficit estructural. Al mismo tiempo, la regla le permite al Gobierno tomar un mayor déficit fiscal¹³, como mecanismo de política contracíclica. Sin embargo, el efecto estructural de la disminución en los precios del crudo se traduce en una mayor presión fiscal, que no sólo compromete el cumplimiento de la Regla Fiscal, sino que supone un mayor esfuerzo para cumplir con las obligaciones crediticias adquiridas por el Gobierno.

De no realizar las reformas necesarias para generar un mayor ingreso que garantice el servicio de la deuda pública, se expone al gobierno a perder el grado de inversión de la deuda, como bien lo ha resaltado la firma calificadora *Standard & Poor's*. Esto se traduciría en un incremento en el costo de financiamiento del déficit y, por ende, una

¹³ Cuando el crecimiento de la economía se encuentra por debajo de su potencial y/o cuando los precios del petróleo son inferiores a los de largo plazo.

mayor participación del pago de intereses en el gasto del GNC, lo que podría forzar al Gobierno a destinar menos recursos a la inversión.

2.3 CUMPLIMIENTO DE LA REGLA FISCAL

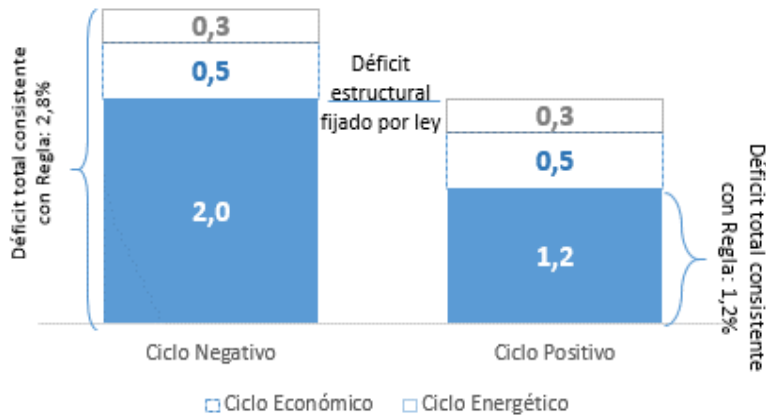
En desarrollo del criterio constitucional de sostenibilidad fiscal introducido por el Acto Legislativo 3 de 2011 y plasmado en los artículos 334, 339 y 346 superiores, la Ley 1473 de 2011 estableció una Regla Fiscal que opera como estabilizador automático de la política fiscal y macroeconómica, permitiendo que se mantenga un nivel de gasto público coherente con los ingresos de largo plazo. Esto permite promover el ahorro durante las bonanzas y mantener el impulso fiscal en las desaceleraciones, promoviendo la estabilidad de la economía y un tránsito suave a través del ciclo económico.

La Regla Fiscal se centra, entonces, en fijar una senda decreciente de déficit estructural para el Gobierno Nacional Central, entendido como la diferencia entre los ingresos estructurales, o de largo plazo, y el gasto estructural.¹⁴ Por mandato legal esta senda debe ser decreciente y ubicarse en niveles inferiores a 1,9% del PIB en el año 2018 y en 1,0% del PIB de 2022 en adelante.

La Regla reconoce la existencia de ingresos cíclicos, positivos o negativos provenientes de dos fuentes: un mayor o menor crecimiento económico respecto al nivel potencial o, una desviación del precio del petróleo con respecto a su nivel de largo plazo. El primero se refleja en un mayor o menor recaudo tributario de los sectores no petroleros dependiendo de la naturaleza del ciclo y el segundo, en mayores o menores ingresos provenientes del sector energético. Así, por ejemplo, si se supone que el déficit estructural fijado como meta es -2,0% del PIB, si se presentaran ciclos negativos de índole energética y económica de 0,3% y 0,5% del PIB, respectivamente, el déficit total podría llegar a ser hasta de -2,8% del PIB. En cambio, si estos ciclos fueran positivos, a la meta de déficit estructural de -2,0% del PIB deberían restársele los ciclos para encontrar el déficit total permitido por la Regla Fiscal, que sería en ese caso de -1,2% del PIB (Gráfico 3.12).

¹⁴ El gasto considerado estructural es todo aquel gasto que no incluye la porción contra-cíclica estipulada por el artículo 6 de la Ley 1473 de 2011. De esta manera cuando no se presenta gasto contra-cíclico el gasto estructural es equivalente al gasto total.

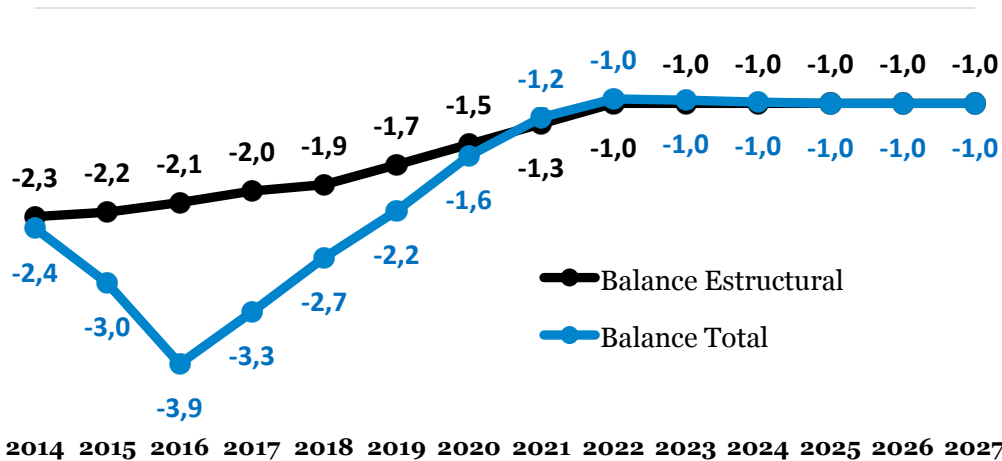
Gráfico3.12: Comportamiento de la Regla Fiscal ante ciclos negativos y positivos



Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La Ley 1473 de 2011, ya mencionada, determinó que los criterios técnicos para establecer los ciclos fueran determinados por sub-comités externos, conformados por expertos en las diferentes áreas: macroeconómica y petrolera. Asimismo, definió la creación de un comité externo, el Comité Consultivo para la Regla Fiscal¹⁵, encargado de utilizar estos parámetros y fijar los ciclos y, por ende, la senda de déficit total máximo para el Gobierno Nacional en el mediano plazo. En este sentido, para la construcción del Marco Fiscal de Mediano Plazo de 2016 presentado ante el Congreso en junio de la vigencia corriente, el Comité estableció la senda de déficit total con ciclos negativos hasta el año 2022 que se muestran en el Gráfico 3.13.

Gráfico3.13: Déficit total y estructural. Marco Fiscal de Mediano Plazo 2015



Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

¹⁵ En el comité consultivo tienen asiento los presidentes de las comisiones económicas de Senado y Cámara, tres decanos de las universidades con los más altos puntajes en las pruebas saber-pro en el área de economía y cuatro investigadores y consultores de reconocida trayectoria, independencia y experticia.

Esta senda fijada por el Comité reconoció unos menores ingresos petroleros y una desaceleración económica que permitió al Gobierno asumir como estructural este desbalance cíclico en un período de 4-5 años, después de lo cual el balance total debe igualarse al estructural. De esta manera forzó a que el ciclo permitido para 2016, pactado en 1,8% del PIB, desapareciera por completo en el año 2022. Sin embargo, esta no es la totalidad del esfuerzo que debe asumir el Gobierno: adicional al hecho de que debe interiorizar el impacto ya mencionado dentro de su balance, debe reducir el balance estructural en 1,1 puntos porcentuales del PIB entre los años 2016 y 2022 al pasar de -2,1% del PIB a -1,0% del PIB. Así las cosas, el esfuerzo total para el Gobierno Nacional en reducción de déficit establecido por la Ley de Regla Fiscal es de cerca de 2,9% del PIB durante los próximos seis años.

Si bien el ajuste impone un reto importante para el Gobierno, es un reto que es necesario para cumplir con el criterio constitucional de sostenibilidad fiscal. Este principio no solo cuenta con la máxima jerarquía en el ordenamiento jurídico colombiano, sino que además es considerado globalmente como una garantía de buen manejo macroeconómico y fiscal.

Según la literatura¹⁶, una Regla Fiscal cumple cuatro funciones preponderantes: i) genera condiciones macroeconómicas estables que favorecen un entorno adecuado para la toma de decisiones de los agentes; ii) propicia una mejor asignación de recursos y eleva el crecimiento potencial de la economía; iii) promueve la estabilización económica mediante una reducción de la amplitud y duración de las fluctuaciones económicas; y iv) elimina el sesgo deficitario de la política fiscal tradicional para evitar la indebida acumulación de deuda pública. Es así como, el incumplimiento de las metas ya mencionadas tendría un claro impacto negativo para la estabilidad macroeconómica y fiscal de la Nación.

3. COMBATIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN

En Colombia la evasión es muy alta, se estima que equivale a cerca del 3% y 4% del PIB, sólo contabilizando lo correspondiente a los impuestos sobre la renta e IVA. La evasión en el IVA está cerca de 23%, la de renta alrededor de 39%, y el contrabando anual se aproxima a los US\$7 mil millones¹⁷.

La evasión genera problemas que no sólo impactan el sistema tributario. Por una parte, afecta los ingresos fiscales que son recursos destinados a atender las necesidades de los ciudadanos de acuerdo con las obligaciones del Estado Social y Democrático de Derecho; por otra parte, genera competencia desleal con los empresarios formales que

¹⁶ LÓPEZ, Hugo, RHENALS, Jesús y POSSO, Christian. Conveniencia de una regla fiscal de balance estructural para Colombia. En: Borradores de Economía. 2008. No. 497, p. 1 – 36.

¹⁷ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 19.

sí contribuyen de acuerdo con su capacidad de pago. De hecho, los altos niveles de evasión constituyen un obstáculo para la redistribución del ingreso: *“un sistema impositivo puede tener un diseño teórico que persigue un determinado impacto redistributivo con impuestos a la renta que graven la totalidad de los ingresos a tasas progresivas, pero si en la práctica los niveles de evasión, elusión y morosidad son elevados, entonces se modifica el impacto distributivo buscado por la legislación tributaria.”*¹⁸ Asimismo, los altos niveles de evasión transmiten un mensaje negativo a la sociedad sobre la capacidad de gestión que tiene la administración tributaria, lo cual incentiva el incumplimiento por parte de los contribuyentes al considerar que la administración no cuenta con la capacidad para identificar las conductas evasoras.

Finalmente y como consecuencia de lo anterior, la evasión aumenta la inequidad tributaria debido a que se beneficia la población incumplida, a costa de los contribuyentes responsables:

*“(…) el control de la evasión y elusión tributaria son esenciales, pues es un hecho cierto que ambos fenómenos son una de las principales fuentes de inequidad. En efecto, la evasión lesiona la equidad horizontal, puesto que los evasores terminan pagando menos impuestos que aquellos contribuyentes que, con igual capacidad de pago, deciden cumplir sus obligaciones tributarias. Pero la evasión también puede reducir la equidad vertical, sobre todo en los impuestos progresivos a la renta, pues los estímulos a evadir serán mayores mientras más altas sean las tasas impositivas soportadas. A ello se agrega que las personas de mayores recursos pueden acceder con mayor facilidad a asesorías profesionales que muchas veces promueven estrategias de elusión tributaria o reducen los riesgos del incumplimiento.”*¹⁹

En consideración a lo anterior, el control a la evasión y a la elusión es un objetivo transversal de la presente reforma tributaria, pues cualquier esfuerzo del legislador tendiente a equilibrar las cargas tributarias o de generar mayores recursos a través de los tributos no tendría los resultados esperados si por vía de evasión o elusión se pierden.

En concreto, la presente reforma pretende controlar y prevenir la ocurrencia de las siguientes prácticas comunes en Colombia:

- i) El traslado irregular de recursos a entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor: esta situación se presenta tanto en el ámbito internacional por ejemplo a través de los paraísos fiscales, como en el ámbito nacional, a través del Régimen Tributario Especial de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL).

¹⁸ JIMÉNEZ, Juan Pablo, GOMEZ SABAINI, Juan Carlos, PODESTÁ Andrea. Evasión y equidad en América Latina. CEPAL, Naciones Unidas. Colección Documentos de proyectos, enero de 2010, p. 12.

¹⁹ *Ibíd.*, p. 25.

- ii) La no presentación de las declaraciones o la presentación con inexactitudes: una práctica común es omitir activos o ingresos que se obtuvieron, o incluir pasivos o egresos inexistentes. Ambas prácticas llevan a la disminución de la base gravable, y por lo tanto al cálculo del impuesto de renta sobre una base que no atiende a la real capacidad contributiva del declarante.
- iii) No cobrar el IVA o no declararlo al Estado: esta práctica se materializa de una parte, en la omisión de registro de las transacciones realizadas, y de otra, en la auto-clasificación en el régimen simplificado del IVA sin cumplir con los requisitos para el efecto.

Estas y otras conductas evasoras y elusoras, anteceden las propuestas del presente proyecto de ley en materia de lucha contra las prácticas defraudadoras del sistema tributario.

IV. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL PROYECTO

El análisis del presente proyecto de ley se realizará en los siguientes capítulos: A. Tributos Nacionales, B. Tributos Territoriales, C. Medidas contra la elusión y evasión, D. Impuestos para promover hábitos saludables, E. Impuesto verde: impuesto al carbono, F. Disposiciones para el crédito público y, G. Otras medidas.

El primer capítulo, “A. Tributos Nacionales”, se encuentra dividido en tres subcapítulos: “I. Impuestos Directos”, “II. Impuestos Indirectos” y “III. Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles: contribución parafiscal al combustible”. En los impuestos directos se exponen las reformas propuestas en relación con: 1) el impuesto sobre la renta para personas naturales; 2) el impuesto sobre la renta para personas jurídicas y, 3) el monotributo. En cuanto a los impuestos indirectos, se presentan los cambios propuestos sobre: 1) el IVA; 2) el impuesto al consumo; y 3) el gravamen a los movimientos financieros (GMF). Finalmente se presenta lo correspondiente a la creación de la contribución parafiscal al combustible.

El segundo capítulo, “B. Tributos Territoriales”, contiene la exposición de las modificaciones propuestas sobre: 1) el impuesto sobre vehículos automotores; 2) el impuesto de industria y comercio; 3) el impuesto de alumbrado público; 4) la imposición de límites al cobro por contribución de obra pública y estampillas territoriales; y 5) medidas sobre procedimiento tributario territorial.

El tercer capítulo, “C. Medidas de control a la elusión y la evasión”, se exponen las propuestas sobre: 1) el régimen especial de las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL); 2) tributación internacional; 3) pagos en efectivo; 4) penalización; y 5) administración tributaria y procedimiento.

En el cuarto capítulo, “D. Impuestos para promover hábitos saludables” se presenta la propuesta de un nuevo impuesto sobre las bebidas azucaradas, así como el fortalecimiento del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

En el quinto capítulo, “E. Impuesto verde: impuesto al carbono”, se presenta la justificación y descripción de este nuevo impuesto.

En el sexto capítulo, “F. Disposiciones para el Crédito Público”, contiene la justificación y descripción de las propuestas sobre la materia.

Finalmente, en el último capítulo “G. Otras medidas”, se presentan las dos comisiones que se proponen en el presente proyecto de ley: Comisión accidental de compilación y

organización del régimen tributario y la Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia.

A. TRIBUTOS NACIONALES

I. IMPUESTOS DIRECTOS

En Colombia, el recaudo del impuesto conjunto de renta y CREE no es bajo en comparación con América Latina. En la actualidad, este impuesto recoge cerca de 6.8% del PIB, un porcentaje menor que el promedio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) pero más elevado que el de América Latina.²⁰

No obstante tener un recaudo aceptable, de acuerdo con la revisión realizada por la Comisión de Expertos, los impuestos directos presentan algunas problemáticas en materia de equidad y eficiencia:

- i) Muy pocas personas naturales contribuyen al impuesto y la carga recae sobre un número reducido de personas jurídicas. De hecho, la carga tributaria es excesivamente elevada para las empresas que no tienen privilegios específicos (eg., zonas francas) o exenciones sectoriales; y para aquellas empresas que además de pagar el impuesto de renta están sujetas al CREE y su sobretasa.
- ii) Existe una multiplicidad de regímenes, de beneficios tributarios, y un alto grado de evasión por parte de algunos grupos de contribuyentes (empresas cerradas y personas naturales no asalariadas). Lo anterior contribuye poco a la redistribución del ingreso y castiga en exceso el crecimiento económico en la medida en que grava mucho la inversión y crea distorsiones importantes para el funcionamiento de los mercados.
- iii) El régimen es excesivamente complejo y en consecuencia impone costos e ineficiencias administrativas altas tanto a los contribuyentes como a la administración.

A partir de las anteriores problemáticas, y tomando en consideración la propuesta presentada por la Comisión de Expertos, el Gobierno Nacional trabajó en un proyecto de reforma estructural al impuesto sobre la renta de personas naturales y de personas jurídicas, y en la creación de un nuevo tributo voluntario con beneficios para los pequeños comerciantes. En ese sentido, en materia de impuestos directos, la presente reforma se centra en las siguientes propuestas²¹:

²⁰ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 21.

²¹ El resumen de estas propuestas fue tomado de: *Ibíd.* pp. 21 y 22.

- i) En relación con el impuesto sobre la renta de personas jurídicas, se proponen modificaciones estructurales: se reduce la tarifa a cargo de las sociedades para aliviar la carga tributaria; se elimina el CREE, sin afectar los recursos que se destinan al ICBF, SENA, salud y Universidades; y se construye un sistema de determinación del impuesto que hace referencia a las normas NIIF, reduciendo así las actividades contables y acercando la tributación a la realidad económica del negocio entre otros. Ello permitirá obtener ganancias en equidad y eficiencia, desde el punto de vista económico y administrativo.
- ii) En cuanto al impuesto sobre la renta de personas naturales, se propone ampliar la base gravable a través de la limitación de los beneficios y deducciones, la modificación de la estructura de tarifas y el nivel del tramo exento (acercándolo a estándares internacionales), con el fin de promover la equidad del impuesto y aumentar su recaudo. Esto también permitirá balancear la carga del impuesto entre personas naturales y jurídicas.
- iii) Debido a que el impuesto a la riqueza tiene importantes repercusiones negativas sobre la inversión y el crecimiento económico, se propone no prorrogarlo, tanto para empresas como para personas naturales. A su vez, la propuesta busca fortalecer la renta presuntiva.
- iv) Con el fin de proveer de mayor progresividad al impuesto de renta, se propone gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales.
- v) Debido a la necesidad de facilitar el tránsito hacia la formalización, se propone la creación del monotributo, como un tributo al que pueden acceder voluntariamente las personas naturales que estén en sectores especialmente informales de la economía, y que tengan ingresos anuales inferiores a 100 millones de pesos, aproximadamente. El pago de este tributo simplificará el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y le permitirá a estos contribuyentes acceder a ciertos beneficios en materia de seguridad social, recreación y aseguramiento.

A continuación se exponen ampliamente las modificaciones, frente a cada uno de los impuestos directos: 1. Impuesto sobre la renta de personas naturales, 2. Impuesto sobre la renta de personas jurídicas, y 3. Monotributo.

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE RENTA PERSONAS NATURALES

El impuesto de renta a cargo de las personas naturales fue modificado por la Ley 1607 de 2012, mediante la cual se introdujeron dos cambios muy importantes. En primer lugar, se realizó una nueva clasificación de las personas naturales, de acuerdo con la manera como desarrollan su actividad: i) empleados; ii) trabajadores por cuenta propia; y iii) otras personas naturales. En segundo lugar, se establecieron dos sistemas

alternativos al ordinario, para realizar la depuración del impuesto: el IMAN y el IMAS, que buscaban establecer niveles mínimos de tributación (Cuadro 4.1).

El sistema general de depuración parte de los ingresos obtenidos en el período y resta de estos: i) los ingresos no constitutivos de renta, ii) los costos y deducciones y iii) las rentas exentas. En el IMAN se limitan las deducciones que se pueden realizar sobre el ingreso.

Cuadro 4.1: Resumen depuración en el sistema ordinario, IMAN e IMAS para trabajadores por cuenta propia

Sistema ordinario de depuración para empleados y trabajadores		IMAN para empleados		IMAS para trabajadores por cuenta propia	
	Total ingresos del período sin incluir la ganancia ocasional		Ingresos brutos obtenidos en el ejercicio		Ingresos ordinarios y extraordinarios del período
(-)	Ingresos no constitutivos de renta, sin incluir los aportes a fondos de pensiones que son considerados renta exenta	(-)	Dividendos y participaciones no gravadas	(-)	Devoluciones, rebajas y descuentos
(=)	Renta bruta	(-)	Indemnizaciones por seguros de daño en lo correspondiente al daño emergente	(-)	Dividendos y participaciones no gravadas
(-)	Deducciones por intereses de vivienda	(-)	Aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del trabajador	(-)	Indemnizaciones por seguros de daño emergente
(-)	Deducciones por salud por contratos de medicina prepagada o seguros de salud para el trabajador, su cónyuge, sus hijos o dependientes	(-)	Los gastos de representación de Magistrados del Tribunal, sus Fiscales y Jueces	(-)	Aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del trabajador
(-)	10% de los ingresos por concepto de dependientes*	(-)	Pagos catastróficos en salud no cubiertos por POS o planes complementarios o de medicina prepagada, dentro de los límites señalados en la ley	(-)	Pagos catastróficos en salud no cubiertos por POS o planes complementarios o de medicina prepagada, dentro de los límites señalados en la ley
(-)	La deducción por aportes obligatorios de salud	(-)	Pérdidas originadas en desastres o calamidades públicas, debidamente certificadas	(-)	Pérdidas originadas en desastres o calamidades públicas, debidamente certificadas
(-)	Las deducciones por el GMF y donaciones establecidas para todos los declarantes	(-)	Aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico	(-)	Aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico
(=)	Renta líquida	(-)	Indemnizaciones por seguro de vida, rentas exentas de las Fuerzas Militares, indemnizaciones por accidente de trabajo, enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios	(-)	Retiros de los fondos de cesantías
(-)	La renta exenta por aportes obligatorios de pensiones	(-)	Retiros de los fondos de cesantías	(=)	Renta gravable alternativa IMAS
(-)	La renta exenta por aportes voluntarios a fondos de pensiones o cuentas AFC sin exceder el 30% del ingreso del año y limitados a 3.800 UVT (\$101.996.000 año 2013), incluidos los obligatorios	(=)	Renta gravable alternativa IMAN	%	Tarifa de acuerdo con la tabla y su actividad económica
(-)	El 25% de la renta exenta para asalariados limitada mensualmente a 240 UVT, la base de su cálculo se modifica y debe considerar todos los factores de depuración antes señalados	%	Tarifa según tabla 0% a ((RGA * 27%) - 1622UVT)		
=	Renta Gravable				
X	Tarifa según tabla 0% al 33%				

*Para el IMAN, en los ingresos brutos no se reconocen las ganancias ocasionales y las pensiones de jubilación.

Fuente: KPMG, en: Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, diciembre de 2015, p.26.

1.1 JUSTIFICACIÓN

De acuerdo con el diagnóstico realizado por la Comisión de Expertos, las dificultades del impuesto de renta personal pueden resumirse en seis problemáticas: 1. El impuesto es insuficiente en términos de potencial de recaudo, 2. El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso, 3. El impuesto es difícil de administrar, 4. El actual sistema ha generado arbitrajes difíciles de fiscalizar y controlar, 5. Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal, y 6. La estructura del impuesto tiene algunas dificultades.

1.1.1 El impuesto es insuficiente en términos de potencial de recaudo

Como se expuso en la parte inicial de la presente exposición de motivos, el recaudo del impuesto de renta personal es muy bajo en Colombia debido a que muy pocas personas naturales tributan. Esto se debe básicamente a tres razones señaladas en el Informe Final de la Comisión de Expertos:

- i) El ingreso a partir del cual tributan las personas naturales es muy elevado, éste es dos (2) veces más elevado frente al promedio de América Latina y doce (12) veces más alto que el promedio de la OCDE²², y según Schatan²³, más del 80% de la población activa del sector formal se ubica en el tramo exento de la tarifa ordinaria anual.
- ii) Las personas que tributan no siempre lo hacen en función de su capacidad, al no gravar los dividendos y otorgar grandes beneficios sobre las rentas laborales (lo cual da como resultado tarifas promedio bajas). A pesar de que el IMAN limitó los beneficios para los empleados de mayores ingresos, éste grupo corresponde a menos de 0,1% de la población económicamente activa. Además, los múltiples beneficios tienen un costo fiscal importante.²⁴
- iii) La tasa de la renta presuntiva del 3% es baja debido a que la meta de inflación anual establecida por el Banco de la República para el largo plazo es el 3%, lo que implicaría que esta tasa de renta presuntiva implicaría rentabilidad real nula.

²² Véase el “Gráfico 2. Renta personas: recaudo y nivel de ingreso a partir del cual se tributa de la OCDE” en: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 27.

²³ SHATAN, R., PÉREZ-PORRÚA, J.m. y C. Pérez Trejo. Reforma 2012 y Nuevos Retos de la Política Tributaria. Departamento de Finanzas Públicas del FMI – mimeo, 2015, citado por: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 27.

²⁴ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 30.

1.1.2 El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso

La exención sobre los dividendos y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorece a quienes tienen mayores ingresos, afectando la progresividad del impuesto. De hecho, la Comisión de Expertos afirma que “[e]l favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta.”²⁵

Alvaredo y Londoño²⁶, sugieren que en Colombia el 1% de la población de mayores ingresos concentra el 20% del ingreso total, que es un porcentaje elevado comprado con lo que sucede en otros países como España, Francia, Alemania, Reino Unido, Argentina y varios países de Asia. El gravamen promedio (11%) sobre el ingreso de estas personas, es también relativamente bajo comparado con los de estos países.

1.1.3 El impuesto es difícil de administrar

Como lo señala la Comisión de Expertos, la multiplicidad de sistemas dentro del mismo tributo con diferentes bases, tablas de tarifas y porcentajes de retención, dificultan su entendimiento y cumplimiento, que sumado a la baja capacidad de fiscalización, favorecen la evasión.

1.1.4 El actual sistema ha generado arbitrajes difíciles de fiscalizar y controlar

El nuevo sistema creado en el año 2012 ha generado arbitrajes entre el IMAN y el régimen ordinario porque distingue a las personas naturales por su actividad y no por sus fuentes de renta. Si el IMAN resulta elevado (que aplica cuando más del 80% de los ingresos son salario), los contribuyentes tienen el incentivo de manipular ese porcentaje aumentando los ingresos de otra fuente para quedar clasificados en el régimen ordinario y así obtener todos sus beneficios.

Por otra parte, en relación con el impuesto a las ganancias ocasionales, existe el riesgo de que el nivel bajo de la tarifa pueda generar arbitrajes debido a que los contribuyentes van a tener el incentivo a clasificar rentas ordinarias como ganancias ocasionales cuando en realidad no lo son.

1.1.5 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal.

²⁵ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 82.

²⁶ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 30.

Como se señaló anteriormente, el régimen tributario actual contiene múltiples beneficios para las personas naturales. Dentro de estos beneficios pueden identificarse las siguientes rentas exentas, que se encuentran establecidas principalmente en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario:

- 25% de los pagos laborales.
- Aportes a fondos de pensiones y cuentas AFC.
- Dependientes
- Indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.
- Licencia de maternidad.
- Auxilio funerario.
- Cesantías y sus intereses.
- Pensiones (obligatorias y voluntarias).
- El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.
- Gastos de representación de magistrados, fiscales y jueces de la República.
- Exceso del salario básico de miembros de las Fuerzas Militares.
- Primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los pilotos.
- Prima especial y la prima de costo de vida de funcionarios diplomáticos.
- Indemnizaciones por seguros de vida.

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final, estos beneficios tienen un costo fiscal importante y llevan a que las tarifas promedio que recaen sobre las personas naturales sean bajas.²⁷ De acuerdo con estimaciones realizadas por la DIAN, el costo fiscal de los beneficios otorgados a las personas naturales fue cerca de 4.3 billones de pesos para el año gravable 2014 (Cuadro 4.2).

²⁷ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp. 28 - 29.

Cuadro 4.2: Valor y costo fiscal* de los principales beneficios en el impuesto de renta de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad - Formulario 210**

Año gravable 2014 - cifras en millones de pesos

Concepto	Valor registrado por el total de los declarantes (A)	Valor registrado por los declarantes que liquidaron el impuesto por el régimen ordinario o aquellos en donde el impuesto IMAN fue igual al impuesto del régimen ordinario (B)	Costo fiscal: (B) * Tarifa implícita
Exención para el 25% de pagos laborales	23.665.962	21.702.401	2.472.843
Dividendos no gravables	5.972.674	5.803.107	661.225
Deducción por dependientes	2.378.707	1.909.844	217.614
Otras rentas exentas	2.057.627	1.879.192	214.121
Exención de los ahorros en cuentas AFC	1.757.001	1.142.730	130.206
Exención por gastos de representación	1.731.198	1.441.695	164.272
Deducción intereses de vivienda	1.656.671	1.276.048	145.397
Exención de los aportes obligatorios a pensiones	1.565.091	1.281.615	146.031
Exención de los aportes voluntarios a pensiones	1.477.004	1.017.064	115.888
Deducción aportes obligatorios del empleado distintos de pensiones	820.797	558.692	63.659
Pagos a terceros no gravables	182.418	153.243	17.461
Donaciones no gravables	35.537	32.719	3.728
Deducción por seguridad social del servicio doméstico	28.253	17.728	2.020
Total	43.328.940	38.216.077	4.354.466

*: Para el cálculo del costo fiscal de los beneficios de las personas naturales se tomó el monto de los mismos asociados a: 1) los declarantes personas naturales que tuvieron un mayor valor en el impuesto sobre la renta líquida gravable frente al obtenido en el impuesto mínimo alternativo nacional IMAN para empleados, es decir, los declarantes que liquidaron su impuesto a través del sistema ordinario; 2) los declarantes cuyo impuesto por el sistema ordinario fue igual al liquidado por el IMAN pero que se beneficiaron de la utilización de los beneficios para la liquidación por el sistema ordinario. En este último grupo se incluyen los declarantes a los que el cálculo por los dos sistemas les arrojó impuesto igual a cero, por lo que el costo fiscal de los beneficios fue valorado a la tarifa implícita de los declarantes que tributaron por el sistema ordinario de renta. La tarifa implícita es de 11,4%.

**: Cifras preliminares.

Fuente: Declaraciones del impuesto de renta de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, Formulario 210. Análisis de Operaciones, corte diciembre 10 de 2015. SGTIT, DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO, DIAN.

Nota: En este ejercicio es aplicable la anotación de que el costo está subestimado en tanto la eliminación de los beneficios conllevaría a una base gravable mayor y, por tanto, una tarifa más alta del impuesto.

Lo anterior, además de generar dificultades en materia de inequidad horizontal, impacta negativamente el recaudo del impuesto.

1.1.6 Dificultades sobre la estructura del impuesto

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final²⁸, la tarifa máxima del impuesto sobre la renta para personas naturales en Colombia (33%) no es elevada comparada

²⁸ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp.33 - 36.

internacionalmente²⁹. En varios miembros de la OCDE esta tarifa es cercana o superior al 40%, llegando incluso en 4 países al 50%. Sin embargo, en la mayoría de los casos, la estructura de la tarifa no comienza en 0%, sino en una tarifa positiva.

Adicionalmente, la segunda tarifa más baja en Colombia genera un cambio abrupto debido a que pasa del 0% al 19%, y en los países analizados por la Comisión de Expertos la segunda tarifa no supera el 10%.

Por otra parte, la tarifa se fija normalmente por rangos de ingreso. En Colombia el número de rangos sobre los cuales se aplican las tarifas en el sistema ordinario (cuatro incluyendo la tarifa del 0%), no es elevado comparado con otros, pero en el IMAN sí lo es (son cerca de 90 rangos). Además, en el IMAN y en el IMAS las tarifas se refieren a tarifas promedio, generan traslapes en el ingreso gravable. Al respecto, la Comisión de Expertos realizó el siguiente análisis³⁰:

“44. En Colombia, el salario promedio estaba alrededor de \$1 millón para finales de 2013.² Para este nivel promedio de ingresos aplicó en el 2014 una tarifa marginal de 0% (Gráfico 10). Lo mismo sucede en países como Chile, Brasil y Uruguay. Sin embargo, para la mayoría de países, sobre los ingresos equivalentes a un salario promedio recae una tarifa marginal mayor a cero. Este es el caso de países de la región como Perú (8%), México (11%) y Costa Rica (15%). Para la mayoría de los países de la OCDE la tarifa que grava los ingresos equivalentes a un salario promedio es elevada, variando en un rango entre 15% y 50%.

45. Un resultado similar se encuentra al hacer la comparación de las tasas promedio. En el caso de Colombia, la tasa promedio que aplica sobre ingresos equivalentes a un salario promedio es 0% mientras que para la mayoría de países esta tasa está en general por encima de 10%. (...)

46. En Colombia la tasa máxima del 33% aplica para un ingreso equivalente a 10 salarios promedio (Gráfico 11). Este umbral suele ser menor en países de la OCDE. En América Latina, este umbral es más elevado en el caso de Chile, Perú y México. (...)

48. Colombia es el único país de la muestra para el que la tarifa marginal se mantiene en 0% hasta un ingreso equivalente a tres salarios promedio. En la región, México, Perú, Argentina y Costa Rica aplican tasas marginales positivas entre 8% y 23% para ingresos inferiores o iguales a dos salarios promedio. En el caso de Chile, Brasil y Uruguay la tasa marginal es 0% para un ingreso equivalente a un salario promedio pero al nivel de dos salarios promedio las tasas marginales son ya positivas.

²⁹ Tienen tarifas más altas: Turquía, México, Argentina, Estados Unidos (solteros), Japón, Chile, Irlanda (solteros), Italia, Reino Unido, Francia, Alemania, Israel, Bélgica, Holanda y España (que tiene una tarifa del 52%). Tienen tarifas más bajas: Nueva Zelanda, Perú, Uruguay, Canadá, Brasil y Costa Rica. Información tomada de: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 34.

³⁰ En el Informe Final se aclara por parte de la Comisión de Expertos que en las comparaciones realizadas “solo se están teniendo en cuenta para todos los países los beneficios generales en el impuesto de renta personal, ya sea a través de tramos exentos sobre las rentas laborales o créditos tributarios sobre las mismas. Las tarifas se calculan sobre los salarios promedio de cada país. Los cálculos se hicieron para el año gravable 2013.”, COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp. 37 - 38.

49. No obstante, a partir de tres salarios promedio la tasa marginal aumenta de manera abrupta en Colombia para luego estabilizarse en 33% a partir de un nivel de ingreso equivalente a 5 salarios promedio. Para niveles de ingreso superiores, la tasa marginal en Colombia es superior a la observada en todos los países de la región, salvo en el caso de México y Argentina.”

Lo anterior evidencia la necesidad de realizar ajustes en los rangos de las tarifas aplicables al impuesto sobre la renta de las personas naturales.

1.2 DESCRIPCIÓN

Se proponen las siguientes modificaciones concretas en relación con el impuesto sobre la renta para personas naturales.

1.2.1 Simplificación del tributo y cedulación de las rentas

El proyecto de ley propone una modificación a la estructura del impuesto sobre la renta de las personas naturales, que supone una simplificación del sistema de depuración del impuesto y una determinación cedular de la renta líquida gravable.

El propósito de simplificación se alcanza eliminando el IMAN y el IMAS, y dejando un único sistema de determinación cedular del impuesto. Al lado de lo anterior, se elimina la clasificación de las personas y se avanza hacia una clasificación de las rentas según su naturaleza. La propuesta supone que una persona natural podrá obtener rentas de diferentes fuentes y para cada una de ellas aplicará el régimen correspondiente, pero los sumará para liquidar un solo impuesto por el respectivo periodo.

La cedulación permite que el régimen jurídico aplicable a cada renta no afecte a ninguna otra, y que la base gravable no se vea disminuida indebidamente por deducciones, beneficios tributarios, y costos y gastos que solo deban ser imputados a una renta. Como resultado del proceso de depuración de cada cédula se obtendrán rentas líquidas cedulares, que se sumarán para obtener la renta líquida gravable a la que se aplicará la tarifa establecida en el artículo 241 del ET.

Las rentas que se incluyen en el proyecto de ley son: i) rentas de trabajo; ii) pensiones; iii) rentas de capital; iv) rentas no laborales y v) dividendos y participaciones, así:

i) Rentas de trabajo

Se incluyen los ingresos a los que se refiere el artículo 103 del ET, esto es, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

La propuesta incorpora además una limitación al monto de las rentas exentas, porcentual y absoluta. Así, estos beneficios no podrán superar el 35% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta. El valor total a restar por este concepto no puede en ningún caso ser superior a 3.500 UVT (\$105 millones).

Como se ve, el proyecto de ley no elimina ningún beneficio en particular y por lo mismo mantiene los incentivos al ahorro a largo plazo, a la adquisición de vivienda y al ahorro pensional. Las limitaciones que aquí se proponen simplemente racionalizan el monto de los beneficios tributarios, en el marco de la amplia libertad de configuración del legislador en la materia y con pleno respeto a los principios de equidad y progresividad tributaria, que con esta propuesta se fortalecen.

Esta propuesta es especialmente respetuosa del precedente jurisprudencial sobre la garantía del mínimo vital, asociada a la exención del 25% de las rentas del trabajo³¹. Así, el límite porcentual del 35% supone que un 25% de las rentas laborales se mantiene exento, y que el 10% adicional puede usarse con los demás beneficios tributarios vigentes.

ii) Pensiones:

El tratamiento tributario de las pensiones no se modifica. Así, conforme se señala en el numeral 5 del artículo 206 del ET, no estarán gravadas las mesadas inferiores a 1000 UVT, manteniéndose el mismo monto de renta exenta vigente desde 1996.

iii) Rentas no laborales

Esta cédula incluye todas las rentas no clasificadas en otra cédula. Se incluirán en esta cédula las rentas de honorarios cuando la persona contrate a dos o más personas para el desarrollo de la actividad.

iv) Dividendos y participaciones

Esta cédula incluye estas rentas cuando dichos recursos sean recibidos por personas naturales en calidad de socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, provenientes de utilidades repartidas por sociedades nacionales y extranjeras. En el caso de los dividendos pagados o abonados en cuenta por parte de sociedades nacionales, si los mismos provienen de utilidades que pagaron impuestos en cabeza de la sociedad quedarán sometidos a imposición con un rango tarifario progresivo, con tarifas del cero (0%), cinco (5%) y diez (10%) por ciento respectivamente, según el

³¹ COLOMBIA. Corte Constitucional. Sentencia C-492 de 2015.

monto de dividendos repartido. Si estos provienen de utilidades que no fueron gravadas en cabeza de la sociedad, estarán gravados a una tarifa de 35%. Del mismo modo, a esta última tarifa se encuentran gravados los dividendos provenientes de sociedades o entidades ubicadas en el exterior.

Como se observa, el gravamen no se aplica al reparto de dividendos a personas jurídicas y preserva el método de cálculo de dividendos susceptibles de ser distribuidos a título de ingresos no constitutivos de renta del artículo 49 del Estatuto Tributario.

1.2.2 Racionalización de beneficios tributarios

Como se señaló, la reforma no deroga ni modifica ninguno de los beneficios tributarios existentes. Los contribuyentes podrán seguir restando todas las rentas existentes hasta ahora, definidas en su mayoría en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario, con los límites individuales allí establecidos.

Ahora bien, el diagnóstico de la Comisión de Expertos y de los demás observadores del sistema tributario ha resaltado que la existencia de múltiples beneficios tributarios afecta la equidad del sistema, beneficiando especialmente a los segmentos de mayores ingresos.

En particular, el no gravar los dividendos y otorgar altos beneficios al ahorro financiero, se refleja en bajas tasas de tributación promedio en los segmentos de mayores ingresos, que reciben principalmente este tipo de rentas de capital. A ello también contribuye el efecto de los demás beneficios sobre las rentas laborales, tales como los existentes con respecto a los gastos en salud y educación, y el tratamiento favorable sobre los gastos de representación de congresistas, magistrados, jueces y rectores de universidades públicas, entre otros.

Tal como lo señaló la Comisión de Expertos³², de las rentas exentas se lucran fundamentalmente los contribuyentes de mayores ingresos, que son quienes tienen capacidad de destinar ingresos a fines diferentes al solo sostenimiento y cuentan con suficiente liquidez para dedicar una parte importante de sus rentas al ahorro de largo plazo. Este escenario afecta significativamente la equidad del sistema tributario y protege la carga tributaria de los contribuyentes que deberían estar aportando en mayor medida.

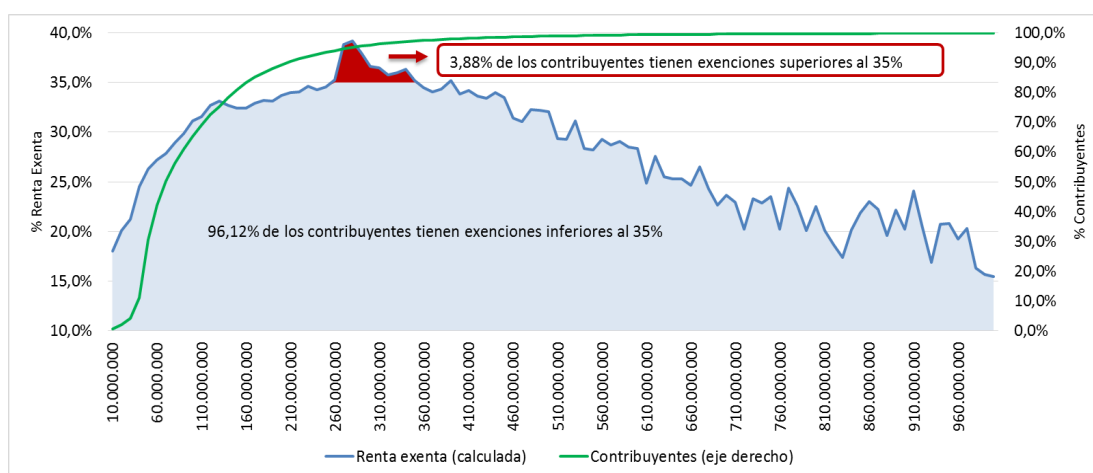
Considerando lo anterior, la presente propuesta establece los siguientes límites porcentuales a las rentas exentas:

³² COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 27.

- i) Para las rentas de trabajo, un límite de 35% que en todo caso no podrá ser mayor a 3.500 UVT, determinado así: del total de los ingresos de la cédula, se restan los ingresos no constitutivos de renta (en donde se incluyen los aportes obligatorios a salud y pensión). El porcentaje se calcula sobre el resultado de esa resta.

El límite establecido terminará afectando a cerca del 3,88% de los contribuyentes, que son quienes a 2014 obtuvieron exenciones superiores al límite propuesto de 35%, mientras que el restante 96,12% obtuvo exenciones iguales o inferiores a dicho límite. En este sentido, cerca de 11.000 personas que se encontraban en un rango alto de ingresos brutos anuales (entre \$260 millones y \$350 millones), serán los obligados a ajustar sus declaraciones anuales con respecto al nuevo límite de 35% establecido en el proyecto de ley (Gráfico 4.1).

Gráfico 4.1: Exenciones de renta por nivel de ingreso año 2014.



Fuente: DIAN - Dirección de Gestión Organizacional.

- ii) Para las rentas no laborales el beneficio porcentual es del 10%, porque la protección del 25% a la que se refiere el numeral 10 del artículo 206 del ET es exclusiva de rentas del trabajo. Ello es así porque la ley tributaria y la jurisprudencia constitucional han reconocido que este beneficio aplica para los pagos “laborales” y esta cédula por definición no incluye este tipo de ingresos.

Esto no significa que los contribuyentes vayan a perder dicho beneficio: la reforma asegura, por el contrario, que la exención se impute una sola vez –que no haya beneficios duplicados- y que solo se aplique a los pagos laborales, respecto de los cuales es que debe asegurarse la garantía del mínimo vital. Sobre este punto es relevante resaltar lo señalado por la Corte Constitucional en Sentencia C-492 de 2015:

“La Corte advierte entonces que esta reforma impacta una institución vinculada con la garantía de la equidad. La cual, además, tiene un nexo institucional indiscutible con el mínimo vital, pues en la sentencia C-1060A de 2001 esta Corte específicamente sostuvo que esta exención sobre un porcentaje de las rentas de trabajo es una garantía del mínimo vital: *“la [exención] general del 30% [según la Ley 223 de 1995], [...] aplica [...] bajo la consideración legítima de la protección del mínimo vital, según el rango salarial de cada uno”*. (Subrayado fuera del texto).

En el mismo sentido, la Sentencia C-1060A de 2001 señaló:

“Adicionalmente, para los ingresos que no gozan de las exenciones especiales antedichas, se reconoce, también con carácter general, un beneficio porcentual del 30% de los ingresos laborales recibidos por los trabajadores.” (Subrayado fuera del texto).

Resulta constitucionalmente válido que esta garantía se aplique solo a las rentas laborales, por la naturaleza misma de provenir del salario y de la relación laboral. Así lo resaltó la propia Corte Constitucional, que en el mismo fallo señaló que *“las rentas provenientes del trabajo personal, en todos los regímenes de derecho comparado, gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos”*.

Sobre este punto es relevante recordar que el esquema cédular del impuesto no obliga a los contribuyentes a tributar exclusivamente por una de las cédulas; por el contrario, el esquema cédular reconoce que las personas naturales reciben ingresos de diferente tipo y a cada uno de ellos les da un tratamiento acorde con su naturaleza.

Considerando lo anterior, en esta cédula (rentas no laborales) no es posible restar el 25% de los pagos laborales –porque los ingresos de esta cédula por definición son *no laborales*, pero es posible restar todos los costos y gastos que cumplan con los requisitos del ET. Lo anterior, con el fin de asegurar que la definición de la base gravable se realice de acuerdo con la real capacidad de pago derivada de esta clase de rentas.

Las rentas exentas están limitadas al 10% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta, y la totalidad de los costos y gastos. El porcentaje del 10% está en todo caso limitado a un monto de 1.000 UVT. Esta limitación es equitativa y consistente con la prevista para las rentas laborales que, como se explicó, conserva el 25% jurisprudencialmente asociado al mínimo vital y admite un porcentaje adicional del 10% para el resto de las rentas exentas.

Finalmente, vale mencionar que la reforma no presenta modificaciones frente a los ingresos pensionales, que se continuarán liquidando de conformidad con las reglas vigentes antes de esta reforma.

1.2.3 Ampliación de la base y modificación de las tarifas

La propuesta reconoce las dificultades evidenciadas por la Comisión, en cuanto a los rangos y tarifas aplicables al impuesto, y en especial: i) el rango para el que aplica la tarifa marginal de 0% aparece demasiado amplio; ii) el salto entre la tarifa que aplica al primer rango (0%) y el siguiente (19%) es abrupto; iii) la tarifa marginal máxima es ligeramente más baja frente a la observada en varios países de la región; iv) el tramo exento del 25% y el rango para el que aplica la tarifa de 0% lleva a que las tarifas promedio del impuesto sean bajas para los diferentes niveles de ingresos no solo frente a la OCDE sino también frente a la mayoría de países de la región; v) el sistema ordinario en Colombia tiene un número pequeño de rangos; y vi) la renta presuntiva es muy baja.

Considerando lo anterior, se modifica la tabla actual de rangos y tarifas impositivas, así: i) se modifican los límites para cada rango, en función de la renta gravable obtenida de la depuración con límites sobre los beneficios, así: 0-600 UVT, 600-1000, UVT, 1000-2000 UVT, 2000 UVT – 3000 UVT, 3000 - 4000 UVT, 4000 en adelante y ii) se establecen para los 6 rangos las siguientes tarifas: 0%, 10%, 20%, 30%, 33%, 35%.

La reforma propone una modificación de los rangos a partir de los cuales se hace obligatorio presentar declaración. Actualmente el artículo 592 del ET establece esa obligación para quienes en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos superiores a 1.400 UVT. La reforma propone reducir ese rango a 1.000 UVT en 2019.

Finalmente, se propone modificar la tarifa de la renta presuntiva que actualmente equivale al 3% del patrimonio líquido del contribuyente. Como se señaló, esta tarifa es baja teniendo en cuenta que la meta de inflación anual establecida por el Banco de la República para el largo plazo es el 3%, luego esta tarifa implicaría rentabilidad real nula. En ese sentido, se acoge la propuesta de la Comisión de Expertos de elevar la renta presuntiva al 4%.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS

El impuesto sobre la renta de personas jurídicas fue objeto de importantes modificaciones mediante la Ley 1607 de 2012 y posteriormente mediante la Ley 1739 de 2014.

Con la Ley 1607 de 2012 se buscó ampliar la base del impuesto y facilitar la generación de empleo formal en el país, aliviando la carga tributaria que tenían las empresas sobre su nómina. Con ese objeto se creó el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE- que tiene una base más amplia y una tarifa que inició en el 8% y entre 2013 y 2015 se situó el 9%. Así mismo, la Ley mantuvo el impuesto de renta ordinario pero disminuyó la tarifa del 33% al 25% y mantuvo la tarifa del 15% para las empresas ubicadas en zonas francas.

Las empresas que son sujetos pasivos del CREE están exoneradas del pago de los aportes a la seguridad social que corresponde al empleador por cada uno de sus empleados (cotización a salud y aportes al ICBF y al SENA) con ingresos salariales inferiores a diez (10) salarios mínimo mensuales legales vigentes (SMMLV). A su vez, los recursos recaudados por la aplicación de la tarifa del 8% del CREE, tienen una destinación específica: ICBF, SENA y Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por su parte, la Ley 1739 de 2014 fue expedida como consecuencia de la caída de los precios internacionales del petróleo y de la desaparición del impuesto al patrimonio que ocurriría a partir del año 2015, situaciones que claramente afectaban los ingresos de la Nación. En ese sentido, la Ley 1739 de 2014 declaró como permanente la tarifa del 9% del CREE y estableció de forma temporal una sobretasa del mismo. A su vez, dicha Ley creó el impuesto a la riqueza como un impuesto extraordinario, que estará vigente hasta el 2018.

2.1 JUSTIFICACIÓN

La creación del CREE generó un impacto positivo en la generación de empleo y la formalidad. Como lo señala la Comisión de Expertos, desde 2013 la tasa de desempleo se ha situado por debajo del 10% y la tasa de la informalidad ha mostrado una reducción significativa³³.

A su vez, la Comisión de Expertos señaló que el CREE ha generado ventajas sobre el impuesto de renta ordinario debido a que limita los privilegios existentes en éste último.

No obstante, la Comisión también encontró que revisados en conjunto, el impuesto de renta ordinario y CREE aún tienen problemas de eficiencia económica, inequidad horizontal, además que resultan complejos y difíciles de administrar. Se presenta a continuación una exposición resumida de las falencias que se expusieron en el Informe Final de la Comisión de Expertos:

³³ Ver “Gráfico 16. Evolución de la tasa de desempleo y la informalidad” del DANE en: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 61.

2.1.1 Ineficiencia económica al combinar CREE y Renta

La combinación de la tarifa de renta con la del CREE da como resultado una tarifa elevada en el contexto internacional. En el Informe Final se señaló que *“para 2014, en una muestra de 105 países, la tarifa combinada de renta más CREE (34%) es la décima más elevada. Esta tasa es alta frente al promedio de América Latina (27.5%) y la OCDE (24.1%) y el promedio global (23.6%) (...). Adicionalmente, contrario a lo que se viene observando en el mundo y en el resto de América Latina, (...) la tarifa combinada tenderá a crecer a futuro, alcanzando 43% en 2018 para las sociedades más grandes.”*³⁴

Lo anterior afecta el crecimiento, la inversión y la competitividad económica. Es importante señalar que el impuesto conjunto de renta y CREE recaen en su mayoría sobre un número reducido de empresas grandes, que aportan el 85% del recaudo. Lo mismo sucede con el impuesto a la riqueza. *“Mientras en la OCDE el 72% del recaudo por concepto de impuestos directos (renta más propiedad) proviene de las personas naturales, en Colombia el 83% proviene de las empresas. Este último porcentaje es también muy superior al observado en promedio en América Latina (64%) (Gráfico 19).”*³⁵

2.1.2 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal

El impuesto de renta otorga múltiples beneficios para depurar la base gravable del contribuyente sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto así como a través de la fijación de tarifas especiales o de rentas no gravadas. Estos beneficios son por ejemplo, las rentas exentas, las deducciones, los descuentos tributarios, las tarifas reducidas aplicables a los usuarios de zonas francas y entidades sin ánimo de lucro y algunas rentas liquidadas especiales no gravadas.

El gran problema de los amplios beneficios en el impuesto de renta es que producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía. En el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) que presenta cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se realiza una estimación parcial del costo de los beneficios tributarios otorgados en los impuestos de renta e IVA. Según los cálculos consignados en el MFMP de los periodos gravables 2011, 2012 y 2013, estos beneficios continúan teniendo un costo fiscal importante de alrededor del 0.7% del PIB por año (un poco más de \$5 billones en la actualidad)³⁶.

³⁴ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 62.

³⁵ Ídem.

³⁶ Íbid., p. 65. Es importante aclarar que este cálculo incluye i) los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ii) las rentas exentas y iii) los descuentos tributarios.

De acuerdo con información suministrada por la DIAN, la Comisión de Expertos señaló que para el año gravable 2013 las rentas exentas del impuesto de renta ordinario *“representan el beneficio más oneroso para el fisco (0.4% del PIB al año), seguido de los descuentos y las rentas exentas del CREE (0.1% del PIB al año) y la deducción por inversión en activos fijos que conservan las empresas que firmaron contratos de estabilidad jurídica (0.08% del PIB al año).”*³⁷

Por otra parte, la evidencia empírica sugiere que el efecto de los beneficios sobre la inversión, especialmente del asociado con la deducción por inversión en activos fijos, no fue el que se esperaba.

Por lo tanto, los beneficios tributarios sobre el impuesto de renta no sólo generan fuertes costos, sino que además dichos costos no se están viendo reflejados en una mayor inversión y generación futura de ingresos. Por el contrario, la Comisión de Expertos precisa que *“los beneficios producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de los recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, como por ejemplo los extendidos a las empresas editoriales, al turismo y a actividades agropecuarias, o, aún peor, a empresas específicas (frente a otras que compiten directamente con ellas) por el hecho de operar en zonas francas (...). Aunque algunas de estas distorsiones se han reducido desde 2013 con la aplicación del CREE, aún son muy significativas.”*³⁸

2.1.3 La evasión es elevada

De acuerdo con Cruz³⁹, la tasa de evasión promedio en el impuesto de renta de las personas jurídicas entre los años 2007 y 2012 se ubicó en un nivel del 39%, que se traduce en cerca de \$15 billones de recursos perdidos (equivale anualmente a 2.3 puntos del PIB).

La evasión genera un doble problema de inequidad: de una parte, inequidad entre sectores, debido a que en los sectores más propensos a la informalidad en los que la administración tiene mayores dificultades para ejercer control, hay un alto grado de evasión, frente a otros sectores altamente formales en los que las empresas cumplen con sus obligaciones tributarias. Por otro lado, la evasión genera inequidad entre empresas de un mismo sector, debido a que, en los sectores con mayor tendencia a la evasión *“un reducido número de empresas enfrenta una tarifa efectiva de tributación muy elevada”*⁴⁰, mientras que para la proporción restante (que son la mayoría) *“la tarifa*

³⁷ Ídem.

³⁸ *Ibid.*, p. 67.

³⁹ CRUZ, A. (2014). Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012. Mimeo, DIAN. Citado por: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 68.

⁴⁰ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 68.

*efectiva es 0% o muy baja.*⁴¹ En todo caso, los eventos de mayor evasión se presentan en las sociedades cerradas de todos los sectores.

2.1.4 Complejidad del impuesto (Renta + CREE)

A pesar de las ventajas de la estructura del CREE -permite menos deducciones-, su coexistencia con el impuesto de renta ordinario genera una alta complejidad debido a que se deben aplicar diferentes bases, esquemas de retención y sistemas de reporte para cumplir con los dos impuestos. Esta complejidad hace que sea más difícil para la administración tributaria ejercer control sobre la evasión.

2.1.5 Ajuste del sistema colombiano a las NIIF

Los costos de transacción asociados con el cumplimiento del impuesto también se han incrementado *“por el hecho que temporalmente, hasta 2018, las empresas se verán obligadas a llevar dos contabilidades (NIIF y ColGaap). Esto en razón a que el Artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 en su artículo 165 estableció que únicamente para efectos tributarios, las normas contables que se refieran a las normas tributarias continuarán vigentes durante los 4 años siguientes a la entrada en vigencia de las NIIF.”*⁴² Esta decisión se adoptó con el fin de que durante ese período de cuatro años, se pudiera medir el impacto tributario del cambio de norma contable.

2.2 DESCRIPCIÓN

Con el fin de afrontar las problemáticas expuestas anteriormente, se propone introducir cambios estructurales al impuesto conjunto de renta ordinario y CREE. El objetivo principal es hacer la tributación directa sobre personas jurídicas más sencilla, promover su equidad horizontal y reducir los desestímulos que actualmente genera sobre la inversión y el crecimiento de las empresas.

Los principales cambios se centran en: i) la unificación en un solo impuesto; ii) la reducción de las tarifas hacia estándares internacionales; iii) la ampliación de la base gravable, a través de la eliminación o reducción de privilegios tributarios; y iv) la realización de modificaciones para conectar el Estatuto Tributario con las NIIF.

La descripción de la propuesta se presentará así:

2.2.1 ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA PROPUESTA: 2.2.1.1 Reunificar el impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la

⁴¹ Ídem.

⁴² Ibíd., p. 70.

equidad –CREE; 2.2.1.2 Otros ajustes al impuesto sobre la renta y complementarios, y 2.2.1.3 El Estatuto Tributario está desconectado de la nueva contabilidad.

2.2.2 ANALISIS DE LA INFORMACION DEL PLAN PILOTO NIIF: 2.2.2.1 Estado de situación financiera, 2.2.2.2 Estado de resultados, 2.2.2.3 Principales variaciones, 2.2.2.4 Análisis del Impuesto sobre las Utilidades Empresariales (IUE) y, 2.2.2.5 Conclusiones.

2.2.3 CONCLUSIONES RESPECTO DE NIIF Y NORMAS TRIBUTARIAS.

2.2.1 ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA PROPUESTA

La modificación de las normas tributarias en materia del impuesto sobre la renta de personas jurídicas y CREE, busca contribuir con la implementación de un sistema tributario que ayude a cerrar la brecha de desigualdad que existe en el país y que se base en la realidad económica de las transacciones comerciales y la operación de los negocios. Es así como el proyecto se ocupa de los siguientes aspectos fundamentales, mediante la implementación de las acciones propuestas:

Gráfico 4.2: Problemas identificados y acciones propuestas



Fuente: DIAN

2.2.1.1 Reunificar el impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE.

La coexistencia del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE que, como se explicó con anterioridad, recaen en casi todos sus aspectos sobre la misma base gravable (i.e. la obtención de rentas), ha

generado altos costos de cumplimiento y fiscalización, en la medida en que ambos impuestos se liquidan en distintas declaraciones y generan distintas obligaciones formales que deben ser cumplidas en distintas fechas. Es así como se busca atender dichos inconvenientes, mediante la reunificación de los dos impuestos.

La reunificación propuesta busca conservar las virtudes de tener un solo impuesto sin dejar de lado las virtudes del CREE; en particular, se busca conservar:

1. La exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud para las personas jurídicas respecto de sus empleados que ganen mensualmente 10 SMLMV o menos.

2. La destinación específica de los recursos provenientes del CREE. En este sentido, 9% de la tarifa del impuesto sobre la renta tendrán la misma destinación que tenía el CREE. Así, la destinación sería la siguiente:

- 2.2 al ICBF
- 1.4 al SENA
- 4.4. al Sistema de Seguridad Social en Salud
- 0.4 a financiar programas para la primera infancia
- 0.6 a financiar a las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del ICETEX y mejoramiento de la calidad de la educación superior

3. La situación actual de los contribuyentes que hubieran accedido a un régimen de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, pero que estuvieran gravados con CREE. Así las cosas, se conserva para dichos contribuyentes el gravamen del 9% sobre las rentas, más la sobretasa en los casos que haya lugar a ella. De igual manera, dichos contribuyentes gozarán de la exoneración del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV.

4. Con la propuesta de unificación, el régimen de zonas francas continúa estando beneficiado y su tratamiento unificado, al tiempo que se consagra el mismo tratamiento para todos los usuarios industriales y de servicios de zona franca.

En este sentido, dichos usuarios de zonas francas, salvo los comerciales, quedan sometidos a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios, menos 10 puntos porcentuales. Consecuentemente, quedan exonerados del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV. Ahora bien, los usuarios de zona franca que tengan contrato de estabilidad jurídica vigente, se regirán por las condiciones allí previstas y, cuando fuere el caso, continuarán pagando los aportes parafiscales.

5. Una de las principales bondades del CREE fue la eliminación, para determinación de la base gravable, de una gran parte de los tratamientos preferenciales existentes que regían en materia de impuesto sobre la renta y que hacían del sistema tributario un sistema poroso. Conservando esta ventaja, se propone la eliminación a partir del 1° de enero de 2018 de gran parte de estos regímenes preferenciales. Adicionalmente, esta decisión se alinea con lo planteado por la Comisión de Expertos en la *propuesta 1* frente al impuesto de renta para las personas jurídicas.

6. En materia tarifaria, la Comisión de Expertos había llamado la atención sobre: i) la elevada tarifa total del impuesto en Colombia, comparada con la tarifa promedio de América Latina y el Caribe, ii) el desequilibrio de cargas tributarias entre personas naturales y jurídicas. Lo anterior desincentiva la inversión y la creación de empleo, afectando además la competitividad.

En consecuencia, se propone una disminución de la tarifa del impuesto sobre la renta de personas jurídicas a partir del año 2017, que adicionalmente disminuirá en tres puntos porcentuales para el 2018 (sumando lo correspondiente a renta y sobretasa), y en igual proporción para el 2019. Al adoptar los cambios propuestos, el nuevo esquema tarifario sería el siguiente:

Cuadro 4.3: Tarifas impuesto sobre la renta personas jurídicas

Contribuyente	Tarifa IRC	Sobretasa IRC Para utilidades superiores a 800 Millones de pesos.	Aportes parafiscales y salud
Régimen General	2017: 34% 2018: 33% 2019 en adelante: 32%	2017: 5% 2018: 3% 2019 en adelante: 0%	Exonerados por aquellos trabajadores que ganen 10 SMLMV o menos por mes.
Usuarios de Zona Franca	Tarifa del IRC – 10%	0%	Exonerados por aquellos trabajadores que ganen 10 SMLMV o menos por mes.
Rentas Exentas que se conservan (Hoteleras)	2017 y en adelante: 9% A partir de la fecha en que termine el beneficio: Tarifa del IRC.	2017: 5% 2018: 3% 2019 en adelante: 0%	Exonerados por aquellos trabajadores que ganen 10 SMLMV o menos por mes.

Fuente: DIAN

7. En consideración a la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE que se propone, es necesario definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y los saldos a favor que se originaron en ambos impuestos, los cuales pueden no coincidir.

En este orden de ideas, como se verá en la explicación del articulado, la propuesta respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y de base mínima, en el caso del CREE, lo que se busca es que al llevar estos conceptos al impuesto sobre la renta y complementarios, estos conserven el ahorro fiscal que habrían generado en caso de que los impuestos se hubieran mantenido separados. En estos casos, se proponen unas fórmulas que logran este efecto.

Respecto del caso de los saldos a favor, lo que se propone, es que los saldos a favor que no hayan sido solicitados en devolución o compensación, puedan sumarse e imputarse en la declaración del impuesto sobre la renta reunificado.

2.2.1.2 Otros ajustes al impuesto sobre la renta y complementarios

1. Uno de los aspectos principales de la propuesta de la Comisión de Expertos en materia de personas jurídicas, era la posibilidad de disminuir la tarifa corporativa, condicionada a que se eliminaran los beneficios tributarios existentes, en particular las rentas exentas. Ahora bien, varias de las rentas exentas que la Comisión propone eliminar requerían de cuantiosas inversiones, como las rentas de hoteles construidos o remodelados entre 2002 y 2017, los contratos de leasing celebrados entre 2002 y 2012, y los cultivos de tardío rendimiento.

En este sentido, la propuesta del Gobierno Nacional es mantener la exoneración de aportes parafiscales para esos contribuyentes y gravar esas rentas a una tarifa preferencial del 9%, que es equivalente a la que pagan actualmente por el CREE. También recibirán este tratamiento las rentas de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado con participación del Estado superior al 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y licores y alcoholes, así como las rentas obtenidas por empresas editoriales por los primeros \$1.000 millones de utilidades.

Es relevante mencionar que el Congreso está autorizado para hacer las modificaciones que aquí se proponen para las rentas exentas. Como lo ha señalado reiteradamente la Corte Constitucional, la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria es amplia y, por esta misma vía, es amplia su facultad de derogar tratamientos tributarios preferenciales.⁴³

⁴³ COLOMBIA. Corte Constitucional. C-1060A/01: “Dentro del poder impositivo, por simple coherencia se entiende incluido el de exoneración, que confluye con el primero a delinear los contornos del tributo”.

Por otro lado, los límites naturales a la capacidad del Congreso de crear y modificar tributos –los principios de equidad, eficiencia y progresividad- indican que los beneficios tributarios deben ser excepcionales, taxativas y limitativas.⁴⁴ Como se señaló arriba, la mayoría de los tratamientos preferenciales en el impuesto de renta de las personas jurídicas no satisfacen estos principios y generan distorsiones e inequidades en el sistema.

Los beneficios tributarios, si son diseñados e implementados apropiadamente, pueden constituir una herramienta útil para atraer inversión que no se hubiese realizado sin dichos beneficios; no obstante lo anterior, el otorgamiento de beneficios podría generar los siguientes efectos negativos: a) una disminución del recaudo; b) asignación desproporcionada de recursos a ciertos sectores de la economía, lo cual puede resultar en una ineficiencia; c) costos para la implementación y fiscalización, teniendo en cuenta que los contribuyentes querrán acceder a estos beneficios y, puede, que para lo que se busque el beneficio sea obtener un provecho económico abusando de formas jurídicas.

En atención a lo anterior, la Corte ha resaltado que *“la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que por el contrario ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*.⁴⁵

Por lo mismo, no existen, respecto de las rentas exentas que aquí se eliminan, derechos adquiridos a conservar esos tratamientos preferenciales de manera indeterminada. La existencia de una norma que consagra un beneficio tributario en un impuesto de periodo anual constituye, por fuera del respectivo año gravable, una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a ese tratamiento.

Por otro lado, la jurisprudencia constitucional ha señalado que, si bien no existe un derecho a conservar un tratamiento tributario especial, el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación, lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma (C-007-02).

En atención a lo anterior y conforme se explica más adelante, las rentas exentas que desaparecen mantendrán vigencia durante 2017, para asegurar que los contribuyentes cuenten con un tiempo razonable para ajustarse al nuevo esquema de tributación. Al lado de lo anterior, la propuesta conserva la carga tributaria de los contribuyentes que habían hecho inversiones importantes para acceder a una renta exenta; para ello, se elimina la renta exenta y se dispone que en adelante estos contribuyentes tributarán a

⁴⁴ COLOMBIA. Corte Constitucional. C-551-15.

⁴⁵ COLOMBIA. Corte Constitucional. C-508/06.

una tarifa del 9%, equivalente a la carga tributaria que hoy pagan por concepto del CREE.

2. Además de lo anterior, hay ciertas rentas que son exentas y que, por restricciones supranacionales o Constitucionales, no es posible gravarlas. Como, por ejemplo: i) la renta exenta asociada a la fluctuación de la reserva matemática de las entidades aseguradoras asociadas a los recursos de la seguridad social y, ii) las rentas exentas de la CAN. Otras rentas, como lo son los ingresos asociados a los créditos para la adquisición de VIS y VIP, y la enajenación de propiedad raíz para el desarrollo de dichos proyectos, conservan su carácter de rentas exentas, en atención al impacto que pueden tener en la economía colombiana.

3. En vista de lo anterior, todas las demás rentas exentas, la mayoría de las cuales expiraban en una fecha cierta, quedarán gravadas a la tarifa general del impuesto sobre renta y complementarios, a partir del año gravable 2017. Dichas rentas son:

- Venta de energía eléctrica generada con base en recursos eólicos, biomasa, o residuos agrícolas.
- Servicios de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado.
- Servicios de ecoturismo.
- Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales.
- Software desarrollado en Colombia.
- Rendimientos generados por la reserva de estabilización de rendimientos que constituyen las AFP.
- Recursos provenientes de donaciones en desarrollo del Protocolo de Montreal.
- Rentas de las Zonas Económicas de Exportación.
- Rentas por el arrendamiento de vivienda urbana por parte de sociedades especializadas.

4. Otro aspecto que también se encuentra ligado a la racionalización del impuesto sobre la renta y complementarios es la modificación a la forma en la que operan los beneficios tributarios otorgados por las inversiones realizadas en control y mejoramiento del medio ambiente, inversiones en investigación, innovación y desarrollo y donaciones a ciertos programas creados por las instituciones de educación superior, aprobados por el Ministerio de Educación, donaciones a entidades sin ánimo de lucro (ESAL) y entidades contempladas en los artículos 22 y 23 del ET.

De acuerdo con lo que señala el informe de la Comisión de Expertos, el beneficio se está reconociendo ya no como una sobre deducción, sino como un descuento del impuesto sobre la renta a cargo, sin que puedan exceder el 20% del mismo, en el respectivo año o período gravable. Adicionalmente, en el caso de las inversiones por control y mejoramiento de medio ambiente, inversiones en investigación, innovación y desarrollo, se mantiene la posibilidad de que deduzcan los gastos incurridos.

5. Siguiendo una de las recomendaciones de la Comisión de Expertos y de acuerdo con lo establecido por la Ley 1739 de 2014, el impuesto a la riqueza para las personas jurídicas no se modifica y, por ende, se genera y se paga por última vez el año 2017.

6. Otro aspecto de la reforma implementada por la Ley 1607 de 2012, fue la reducción de la tarifa del impuesto complementario de ganancias ocasionales tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, ya que generó los incentivos adecuados para que esas rentas fueran declaradas sin tener que incurrir en complejos esquemas de planeación tributaria. Todo lo anterior, ha llevado al Gobierno a mantener el esquema actual.

7. El mecanismo de calcular la renta líquida con base en el rendimiento del patrimonio (i.e. renta presuntiva) se mantiene, y acogiendo lo propuesto por la Comisión de Expertos, se propone elevar la tarifa al 4%.

2.2.1.3 El Estatuto Tributario está desconectado de la nueva contabilidad

2.2.1.3.1 Historia

Antes de la expedición de la Ley 1314 de 2009, el Decreto 2649 de 1993 reglamentaba la contabilidad en general y consagraba los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Adicionalmente, existían numerosos planes de cuenta; sin embargo, el de comerciantes era aquel contemplado en el Decreto 2650 de 1993. Ahora bien, la vinculación entre el derecho tributario y la contabilidad es innegable y se ha dado a través de los siguientes mecanismos:

1. Remisión tácita de las normas tributarias a las normas contables: en virtud de este primer mecanismo, en caso de que se presentara algún término o concepto que no estuviere definido en la misma ley tributaria, era dable, siguiendo los criterios generales de interpretación de la ley previstos en el Código Civil, acudir a la contabilidad para esclarecer su significado. Por ejemplo, al estudiar el impuesto sobre la renta, es posible ver que el Estatuto Tributario caracteriza los ingresos que se consideran realizados para efectos fiscales; pero el concepto de ingresos no está definido en la ley tributaria.
2. Remisión expresa de las normas tributarias a las normas contables: de acuerdo con este segundo mecanismo, existen situaciones en las cuales la ley tributaria opta por acudir directamente a la contabilidad. Este es el caso, por ejemplo, del artículo 775 del ET que contempla la prelación de los libros de contabilidad del contribuyente frente a la declaración de renta en caso de incompatibilidad.
3. La contabilidad como mecanismo de prueba: el tercer mecanismo a través del cual interactúan la contabilidad y la tributación es en el marco del proceso de

determinación contencioso del tributo. En efecto, de conformidad con lo previsto en el artículo 772 del Estatuto Tributario, *“los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma”*.

4. La intromisión de la tributación en la contabilidad: el último mecanismo a través del cual interactúan la contabilidad y la tributación, es a través de las intromisiones de las reglas fiscales en las normas contables. Esta situación se presenta cuando la norma fiscal prescribe determinado tratamiento contable para cierto fenómeno económico. El ejemplo clásico de esta situación es el tratamiento tributario del leasing previsto en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario. Ahora bien, es importante tener presente que este mecanismo de interacción entre la contabilidad y la tributación ha perdido vigencia a partir de lo previsto en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012. Además de lo anterior, con ocasión de la expedición de los nuevos marcos técnicos de información financiera, en Colombia se presenta el principio de independencia entre las normas contables y las normas fiscales.

2.2.1.3.2 Propuesta de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria

En materia de impuesto sobre la renta de personas jurídicas, la propuesta de la Comisión de Expertos consiste en: *“Crear un nuevo impuesto a las utilidades empresariales IUE, que grave las utilidades de las empresas provenientes de todas sus operaciones realizadas en el año. Este impuesto sustituye al impuesto sobre la renta y complementarios, CREE y su sobretasa, y todos los beneficios contenidos en ellos.”* A la utilidad así obtenida, antes de impuestos, se le harían dos tipos de ajustes; a saber, i) unos ajustes que *“buscan asegurar un tratamiento uniforme en áreas en las que las normas NIIF permiten discrecionalidad, como ocurre con la valoración de activos y las provisiones.”*; ii) *“[o]tros ajustes que limitan la utilización para fines fiscales de pagos que no tienen relación de causalidad con la generación de utilidades o que son de difícil control, así como figuras utilizadas con claros fines de elusión tributaria.”*

Después de analizar con detenimiento la propuesta, y discutirla con diferentes actores, el Gobierno Nacional llegó a la conclusión de que adoptarla en los términos planteados por la Comisión de Expertos, tendría ciertas dificultades; en particular: i) podrían gravarse situaciones que no han generado verdadera capacidad contributiva; ii) no existe en los nuevos marcos técnicos normativos una definición precisa del concepto de utilidad y; iii) los ajustes mencionados por la Comisión no estaban completamente identificados.

2.2.1.3.3 Alinear en la mayor medida posible el resultado contable y la renta líquida gravable, respetando los principios de legalidad y de capacidad contributiva.

Frente a la propuesta de la Comisión, diferentes actores mencionaron eventuales dificultades de cara al principio de legalidad del tributo contemplado en el artículo 338 de la Constitución. Con el fin de atender esta preocupación se optó en la presente propuesta por adoptar el modelo de conexión formal. Este modelo *“consiste en que las decisiones o juicios contables, es decir, las decisiones relativas a la valoración, calificación e imputación temporal de los hechos económicos realizadas por el sujeto pasivo en su balance mercantil, tienen, en principio, que ser mantenidas en la determinación del beneficio imponible, cesando esta vinculación únicamente cuando la norma tributaria lo prevea expresamente.”* En línea con lo anterior, la adopción del modelo de “conexión formal”, *“no significa, no obstante, necesariamente una coincidencia absoluta entre beneficio mercantil (o resultado contable) y beneficio imponible.”*⁴⁶

Al adoptar lo que la doctrina ha denominado el modelo de conexión formal, lo que se pretende es mostrar que la información contable es útil para medir la realidad económica de las empresas y, con algunos ajustes, medir su capacidad contributiva.

Todo lo anterior, deriva en menores costos de cumplimiento y facilidad en el acceso a la información. Así, con la alineación del Estatuto Tributario con los nuevos marcos técnicos contables el contribuyente no deberá mantener una contabilidad bajo el Decreto 2649 de 1993, ya que solo deberá llevar contabilidad bajo NIIF y la conciliación contable-tributaria. Por lo anterior, se logra disminuir los costos de cumplimiento para el contribuyente y los de fiscalización para la Administración Tributaria.

En este orden de ideas, la propuesta que aquí se incorpora define todos los elementos esenciales del tributo, en particular la base gravable, pero teniendo en cuenta la información preparada con base en los marcos técnicos normativos contables. Con el fin de proteger la capacidad contributiva y no gravar lo que en el pasado se conocían como las valoraciones contables, en el texto mismo de la ley se señalan excepciones frente a la información contable, que aseguran que solo sean objeto de gravamen los hechos económicos que dan lugar al hecho generador del impuesto. Debido a la especificidad de los ajustes que se proponen, los mismos serán explicado de manera general en el apartado siguiente y desarrollados con mayor detalle en la explicación del articulado anexa a este documento.

⁴⁶ AGUIAR, N. *Tributación y contabilidad internacional, alineación de sus bases*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2016, Bogotá, Colombia.

Aunando a lo anterior, se observó que el actual Estatuto Tributario está estructurado partiendo del reconocimiento de los ingresos, costos y gastos para los obligados a llevar contabilidad, bajo el concepto de causación. Este concepto se encuentra incorporando bajo el nuevo concepto del “Devengo o Acumulación” en los nuevos marcos técnicos contables. Bajo este nuevo contexto se consideró necesario actualizar las normas del Estatuto Tributario, con el objetivo de incorporar nuevos conceptos y técnicas procedentes de la normativa financiera, considerando ciertas excepciones y limitaciones a dichos conceptos y técnicas, en cumplimiento de la política fiscal. Dichas excepciones y limitaciones serán detalladas más adelante.

2.2.1.3.4 Ajustes a la contabilidad para llegar a lo fiscal

Como se ha señalado, la propuesta que aquí se incorpora no modifica el hecho generador del impuesto de renta. Con el propósito de simplificar el cumplimiento de la obligación tributaria y de acercar el impuesto a la realidad de las empresas responsables, se hace referencia a las normas NIIF para la determinación del impuesto y se incluyen una serie de disposiciones que ajustan los efectos fiscales de las normas contables.

Así, el punto de partida común, tanto para la tributación como para la contabilidad, es la existencia de un hecho económico. Sin embargo, la tributación, por regla general, no contempla con el nivel de detalle de la contabilidad reglas de reconocimiento y medición. Por lo anterior, corresponde a la tributación tomar el insumo otorgado por la contabilidad y darle los efectos fiscales correspondientes, de acuerdo con la política fiscal. Estas diferencias, como ya ha sido mencionado, se verán reflejadas contablemente en el cálculo del impuesto diferido. Es decir, el punto de conexión entre la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal, es lo que se conoce como el impuesto diferido.

i) Con respecto a los Ingresos:

- El concepto de ‘causación’ y de ‘devengo’

La normativa tributaria del Impuesto al Renta y Complementarios ha mantenido el concepto de ‘causación’ para la realización del ingreso, mediante el cual, se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

No obstante, considerando que la normativa tributaria toma como referencia a los ingresos que un contribuyente registra en su contabilidad financiera en las normas financieras el concepto de ‘causación’ es inexistente. El concepto actualmente vigente para el registro contable de un ingreso es la ‘base de acumulación’ o ‘devengo’.

De acuerdo con la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros o la Sección de las NIIF Completas (o la Sección 2 en la NIIF para las PYMES), cuando se utiliza la base

contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos.

De conformidad con el Marco Conceptual de las NIIF, la contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa *en los periodos en que esos efectos tienen lugar*, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

Por tal motivo, dentro de las propuestas de reforma, se sugiere utilizar el concepto actualizado de 'devengo' en lugar del concepto de 'causación' para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios. De esta forma, no se genera un paralelismo entre los conceptos utilizados en la norma financiera y los utilizados en la normativa tributaria para la realización del ingreso.

Es necesario indicar que si la realización (tributación) del ingreso para fines fiscales se basa en el 'devengo', dicho concepto es más amplio que el concepto de 'causación'. Es por ello también que, dentro de la propuesta de reforma, se han considerado nuevas excepciones de carácter temporario y permanente al gravamen de ciertos ingresos contables, que se describirán a continuación.

- Transacciones que incorporan un componente de financiación implícito

De acuerdo con la NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias (o la Sección 23 en la NIIF para las PYMES) y la NIC 39 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (o la Sección 11 en la NIIF para las PYMES), eventualmente una transacción puede incorporar un componente de financiación. Se puede generar una transacción de financiación cuando el cobro por la venta va más allá de los términos normales del crédito. En dicho caso, el contribuyente, en su contabilidad, deberá registrar su ingreso en la venta al valor presente del cobro futuro. La diferencia entre el valor presente y el valor nominal del cobro futuro, deberá ser reconocida como un ingreso financiero en la contabilidad a lo largo del plazo de crédito.

No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, el contribuyente tributará el ingreso por el valor nominal del cobro futuro (y no por el valor presente). Es decir, el contribuyente tributará su ingreso en la venta por el valor total (valor nominal), como normalmente lo venía haciendo con la normativa tributaria vigente. Cuando en la

contabilidad, de acuerdo con las normas financieras, se tenga que reconocer el ingreso financiero a lo largo del plazo del crédito, dicho ingreso no deberá ser tributado (puesto que el contribuyente ya tributó el valor nominal originalmente).

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de las transacciones que incorporan un componente de financiación implícito.

- Ingresos por mediciones ‘a valor razonable menos los costos de venta’ de activos biológicos (i.e. plantas y animales)

De acuerdo con la NIC 41 – Agricultura (o la Sección 34 en la NIIF para las PYMES), un activo biológico se define como un animal o planta vivos.

De conformidad con estas normas financieras, un contribuyente deberá medir sus activos biológicos al ‘valor razonable menos los costos de venta’ (por ejemplo: un valor de mercado) en cada fecha sobre la que reporte. En este sentido, una entidad puede reconocer un ‘ingreso’ en su estado de resultados simplemente por el crecimiento de su activo biológico, es decir, se trataría de una ganancia ‘no realizada’.

Si bien dicho ingreso estaría ‘devengado’ en la contabilidad, la propuesta de reforma considera que, para fines fiscales, no será gravado sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico. Por tanto, se trata de una diferencia temporaria.

Esta exención, de carácter temporario, en el gravamen del ingreso contable, tiene como espíritu el cumplimiento del principio de ‘capacidad contributiva’ dentro de las propuestas de reforma.

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de los ingresos por las mediciones a ‘valor razonable menos los costos de venta’ de los activos biológicos.

- Ingresos por mediciones a ‘valor razonable’ de propiedades de inversión y de instrumentos financieros.

De acuerdo con la NIC 40 – Propiedades de Inversión (o la Sección 16 en la NIIF para las PYMES) y la NIC 39 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (o la Secciones 11 y 12 en la NIIF para las PYMES), las propiedades de inversión y los instrumentos financieros, pueden ser medidos bajo el modelo del valor razonable en cada periodo (es decir, su valor contable puede ser actualizado a su valor de mercado, por ejemplo).

En dicha actualización del valor contable, se pueden generar ingresos en el estado de resultados, sin necesidad de que dichos activos hayan sido vendidos. Es decir, se devengan contablemente ingresos 'no realizados'.

De manera similar al tratamiento tributario propuesto para los activos biológicos, y en cumplimiento con el principio de 'capacidad contributiva', dichos ingresos por medición a 'valor razonable' en las propiedades de inversión y en los instrumentos financieros no serán gravados del Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta el momento de su enajenación.

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de los ingresos por las mediciones a 'valor razonable' de las propiedades de inversión y de los instrumentos financieros.

- Ganancias por diferencias en el tipo de cambio.

De acuerdo con la NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (o la Sección 16 en la NIIF para las PYMES), ciertas partidas en moneda extranjera deben ser convertidas a la moneda de presentación de los estados financieros. Aquello puede generar ingresos devengados en el estado de resultados, que no corresponden realmente a ingresos 'percibidos' (es decir, son 'no realizados').

En función de lo anterior, los efectos acumulados de dichas ganancias 'no realizadas' por diferencias en el tipo de cambio serán gravadas al momento de la recuperación o liquidación de la partida en moneda extranjera. Por lo tanto, se hizo necesario definir para efectos fiscales que la moneda funcional era el peso colombiano.

- Ganancias por la aplicación del método de la participación.

De acuerdo con la NIC 28 – Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos (o las Secciones 14 y 15 en la NIIF para las PYMES), las inversiones que otorgan al inversionista influencia significativa deben ser medidas utilizando el método de la participación (a veces conocido como 'valor patrimonial proporcional'). De acuerdo con la NIC 27 – Estados Financieros Separados, un contribuyente también puede optar por medir sus inversiones al método de la participación.

Este requerimiento de las normas financieros puede devengar ingresos en el estado de resultados, y dichos ingresos corresponderían, en realidad, a ingresos 'no realizados'. Por dicho motivo, los ingresos contables por la aplicación del método de la participación no serán objeto del Impuesto a la Renta y Complementarios.

- Distribución del precio de un contrato a los bienes y servicios comprometidos en el mismo y sobre las transferencias a título gratuito.

En las prácticas comerciales, se suelen suscitar ventas bienes y/o servicios 'en conjunto' o 'en combo'. Cuando en una única transacción se vendan en conjunto bienes o servicios distintos, el precio total de la transacción deberá distribuirse entre los diferentes bienes o servicios comprometidos utilizando sus precios de venta independientes (los precios utilizados cuando éstos se venden por separado).

Para del Impuesto a la Renta y Complementarios, las transferencias a título gratuito son aquellas que, una vez transferidos los bienes o servicios comprometidos, no generan derechos y obligaciones remanentes entre las partes.

- Pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes.

En las prácticas comerciales, los contribuyentes suelen desarrollar programas de fidelización de clientes. De conformidad con la CINIIF 13 en las NIIF Completas (o la Sección 23 en la NIIF para las PYMES), un contribuyente puede registrar pasivos por ingresos diferidos (que representan obligaciones adquiridas con el cliente como parte del programa de fidelización).

Para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, la propuesta de reforma contempla que dichos pasivos por ingresos diferidos registrados en un periodo fiscal, serán reconocidos como ingresos gravados en el ejercicio fiscal siguiente o cuando se liquide la obligación (el pasivo), lo que suceda primero.

- Los ingresos registrados en otro resultado integral.

El otro resultado integral corresponde a un segmento que complementa al estado de resultados tradicional, para así obtener un 'resultado integral total del periodo'.

Para fines el Impuesto a la Renta y Complementarios, dichas ganancias que se registran para fines financieros, no serán objeto del Impuesto a la Renta y Complementarios, sino hasta el momento en que sean reclasificadas al estado de resultados o la enajenación del activo o pasivo que mantiene efectos acumulados procedentes del otro resultado integral.

ii) *Con respecto a los Costos, Gastos y Pérdidas*

- El concepto de 'devengo'.

La normativa tributaria del Impuesto al Renta y Complementarios ha mantenido el concepto de 'causación' para la realización de los costos y gastos, mediante el cual, se entiende causado cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

De manera análoga a la propuesta de reforma para el 'devengo' del ingreso para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, también se sugiere utilizar el concepto actualizado de 'devengo' en lugar del concepto de 'causación' para los costos y gastos. De esta forma, no se genera un paralelismo entre los conceptos utilizados en la norma financiera y los utilizados en la normativa tributaria para la realización de los costos y gastos.

- Pérdidas por mediciones 'a valor razonable menos los costos de venta' de activos biológicos, costos de producción y depreciación de plantas productoras.

Por consistencia con el tratamiento tributario propuesto a los ingresos por medición al 'valor razonable menos los costos de venta' de activos biológicos, asimismo las pérdidas por este concepto no serán deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta la enajenación del activo biológico.

Los costos de producción directamente atribuibles a la transformación del activo biológico no serán deducibles para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta el momento de su enajenación.

Una planta productora es una planta viva que:

- i) se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas;
- ii) se espera que produzca durante más de un periodo; y
- iii) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por las ventas incidentales de raleos y podas.

Para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, el costo acumulado hasta que la planta productora alcance su madurez, deberá ser depreciado a lo largo de la vida útil. La vida útil deberá estar soportada por un informe preparado por un experto del sector.

- Pérdidas por mediciones a ‘valor razonable’ de las propiedades de inversión e instrumentos financieros.

Por consistencia con el tratamiento tributario propuesto a los ingresos por medición al ‘valor razonable’ de propiedades de inversión e instrumentos financieros, asimismo las pérdidas por este concepto no serán deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta la enajenación de las propiedades de inversión e instrumentos financieros.

- Pérdidas por la aplicación del método de la participación.

Por consistencia con el tratamiento tributario propuesto a los ingresos por aplicación del método de la participación, asimismo las pérdidas por este concepto no serán deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios.

- Pérdidas por intereses implícitos.

De acuerdo con la NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias (o la Sección 23 en la NIIF para las PYMES) y la NIC 39 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (o la Sección 11 en la NIIF para las PYMES), eventualmente una transacción puede incorporar un componente de financiación implícito (intereses implícitos). Se puede generar una transacción de financiación cuando se otorgan o reciben préstamos con un interés por debajo de la tasa de mercado. Si el contribuyente otorga un préstamo por debajo de la tasa de mercado, en su contabilidad, deberá registrar una pérdida financiera cuando contabiliza el préstamo por cobrar, que será equivalente a la diferencia entre el valor presente y el valor nominal del cobro futuro. Posteriormente, dicha diferencia se reversará como ingreso financiero en la contabilidad a lo largo del plazo de préstamo.

No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, el contribuyente no considerará deducible la pérdida contable generada en el reconocimiento del préstamo por cobrar, ni considerará gravado el ingreso financiero devengado en la contabilidad a lo largo del plazo de préstamo.

De manera análoga se procede cuando, en lugar de otorgar, se recibe un préstamo con un interés por debajo de la tasa de mercado. En ese caso, deberá registrar un ingreso financiero cuando contabiliza el préstamo por pagar, que será equivalente a la diferencia entre el valor presente y el valor nominal del pago futuro. Posteriormente, dicha diferencia se reversará como gasto financiero en la contabilidad a lo largo del plazo de préstamo. Tanto el ingreso financiero inicial, como el gasto financiero posterior, no serán considerados para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de las transacciones que incorporan un componente de financiación implícito.

- Costo y deterioros de los inventarios.

La normativa tributaria ha considerado el término 'activos movibles' para referirse a lo que sería considerado 'inventario' de acuerdo con la normativa financiera. En consecuencia, la propuesta de reforma considera el término 'inventario'.

En la propuesta de reforma, el concepto de costo del inventario se alinea con el que está contemplado en la NIC 2 – Inventarios (o Sección 13 en la NIIF para las PYMES).

Cuando un inventario sufre un deterioro parcial en su valor (es decir, una obsolescencia parcial), se propone que la pérdida contable registrada por dicho concepto no sea deducible de Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta el momento de su enajenación.

Adicionalmente, se propone que los inventarios que hayan sufrido un deterioro completo en su valor (es decir, una obsolescencia completa), sean deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios, siempre y cuando hayan sido destruidos y se mantengan los respectivos documentos probatorios. La entidad deberá informar a la DIAN anticipadamente sobre la destrucción de dichos inventarios.

- Costos por préstamos.

Dentro de la propuesta de reforma, se propone que el tratamiento tributario de los costos por préstamos (por ejemplo: los gastos financieros o por intereses), sea de conformidad a lo establecido por la técnica contable. La NIC 23 – Costos por Préstamos (la Sección 25 de la NIIF para las PYMES) establece los principios para la contabilización de los préstamos. En particular, cuando un activo cumple la definición de 'activo apto' (un activo que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial para que esté listo para su uso o venta), los costos por préstamos devengados deben ser capitalizados formando parte del costo de dicho activo (por ejemplo: bienes inmuebles que se construyen para destinarlos a la venta en el curso ordinario de las operaciones).

El control fiscal de los costos por préstamos (gastos financieros o por intereses) se realizará mediante las reglas de subcapitalización establecidas en la normativa tributaria.

- La definición de 'activos fijos' en la normativa tributaria.

De acuerdo con la normativa tributaria vigente en Colombia, son 'activos fijos' o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se

enajenen dentro del giro ordinario de los contribuyentes. De acuerdo con las definiciones contempladas en la normativa financiera, esta definición de 'activo fijo' correspondería a un activo diferente de 'inventarios'. Cabe destacar que el término 'activo fijo' no se utiliza en la normativa financiera.

Por este motivo, en la propuesta de reforma, el término 'activo fijo' ha sido reemplazado por los nombres de otros activos (diferentes de inventarios), tales como: propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta, activos intangibles, entre otros.

- Costo y depreciación de propiedades, planta y equipo.

En la normativa tributaria vigente, no se establece un concepto de costo para 'propiedades, planta y equipo', ya que utiliza el término 'activo fijo' – indefinido en la normativa financiera.

En la propuesta de reforma, se considera como costo aquel que tenga que ser registrado en la contabilidad de conformidad con la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo (o la Sección 17 en la NIIF para las PYMES), a excepción de la estimación inicial de los costos por desmantelamiento y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

La depreciación será de conformidad con lo establecido en la técnica contable. Es decir, la norma tributaria acepta el método de depreciación, la vida útil y el valor residual obtenidos bajo la aplicación de las NIIF (según su esencia económica). No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, para reconocer como deducible el gasto por depreciación se proponen porcentajes máximos anuales, dependiendo de la clase de activo.

- Costo y medición de las propiedades de inversión.

En la normativa tributaria vigente, no se establece un concepto de costo para 'propiedades de inversión', ya que utiliza el término 'activo fijo' – indefinido en la normativa financiera.

En la propuesta de reforma, se considera como costo aquel que tenga que ser registrado en la contabilidad de conformidad con la NIC 40 – Propiedades de Inversión (o la Sección 16 en la NIIF para las PYMES), para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

Cuando una propiedad de inversión se mide bajo el modelo de costo en la contabilidad, la depreciación será de conformidad con lo establecido en la técnica contable. Es decir, la norma tributaria acepta el método de depreciación, la vida útil y el valor residual

obtenidos bajo la aplicación de las NIIF (según su esencia económica). No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, para reconocer como deducible el gasto por depreciación, la propiedad de inversión deberá generar su correspondiente renta gravada.

Esto es debido a que las propiedades de inversión, por definición, son terrenos o edificios utilizados para el arrendamiento a terceros o la obtención de apreciaciones de capital (plusvalías). Por tanto, eventualmente, puede que dicho activo no genere rentas gravadas, y por ende, en la misma proporción no debería ser deducible de Impuesto a la Renta y Complementarios su correspondiente gasto por depreciación.

- Costo y deterioros de los activos no corrientes mantenidos para la venta.

En la propuesta de reforma, se considera como costo aquel que tenga que ser registrado en la contabilidad de conformidad con la técnica contable (dependiendo de la naturaleza del activo no corriente), para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

Cuando, de acuerdo con la NIIF 5 – Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, un activo no corriente califica como ‘mantenido para la venta’, puede ser deteriorado en su valor. Las pérdidas por deterioro en estos casos no serán deducibles de Impuesto a la Renta sino hasta el momento de su enajenación.

- Costo y deterioros de los activos intangibles.

De conformidad con la técnica contable, una entidad puede obtener activos intangibles por diferentes causas. A continuación, se describen dichas causas y la respectiva propuesta de la medición del costo para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios:

- i) Obtenidos por adquisición separada: se propone que el costo sea el mismo establecido en la NIC 38 – Activos Intangibles.
- ii) Obtenidos mediante una combinación de negocios: se propone que el costo de los activos intangibles identificables y de la plusvalía resultante sea de conformidad con lo establecido en la NIIF 3 – Combinaciones de Negocios.
- iii) Obtenidos mediante una subvención del gobierno: se propone que el costo sean los valores nominales simbólicos directamente atribuibles a la obtención del activo intangible, de acuerdo a lo permitido en la NIC 20 - Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.
- iv) Obtenidos mediante una permuta de activo: se propone que el costo del activo intangible reconocido sea igual al costo del activo entregado o permutado.

- v) Obtenidos mediante un acuerdo de concesión de servicios: se propone que el costo sea basado en todos los costos incurridos necesarios para comenzar a prestar el servicio estipulado en el acuerdo de concesión.
- vi) Generados internamente (formados): se propone que el costo de dichos activos sea 'cero', de conformidad con lo también establecido en la NIC 38 – Activos Intangibles.

Una vez reconocido el costo para fines fiscales (costo fiscal) dependiendo de cada situación, a continuación, se describen las propuestas de amortización para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios:

- i) Obtenidos por adquisición separada: se propone que el plazo de amortización sea el establecido en la NIC 38 – Activos Intangibles o en un plazo de 5 años, el que resulte mayor.
- ii) Obtenidos mediante una combinación de negocios: Para los activos intangibles identificables obtenidos producto de la combinación de negocios, se propone que el plazo de la amortización sea de conformidad con la técnica contable o en un plazo de 5 años, el que sea mayor. La plusvalía o goodwill resultante no será deducible para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.
- iii) Obtenidos mediante una subvención del Gobierno: se propone que el plazo de amortización sea según lo establecido en la técnica contable o en un plazo de 5 años, el que sea mayor.
- iv) Obtenidos mediante una permuta de activo: se propone que el plazo de amortización sea según lo establecido en la técnica contable o en un plazo de 5 años, el que sea mayor.
- v) Obtenidos mediante un acuerdo de concesión de servicios: se propone que el plazo de amortización sea según el plazo del acuerdo de concesión o en un plazo de 5 años, el que sea mayor.
- vi) Generados internamente (formados): debido a que no tienen costo fiscal, tampoco serán objetos de amortización para fines fiscales.

2.2.1.3.5 Preservar la independencia entre lo contable y lo fiscal: consideraciones constitucionales

Las modificaciones que aquí se proponen para la determinación del impuesto suponen un cambio, ampliamente explicado, en la interacción entre las normas contables y las tributarias. Esta propuesta contribuye a la simplicidad del tributo y a garantizar la capacidad contributiva de los sujetos pasivo, pues la base imponible se acerca más a la realidad empresarial.

Es relevante señalar que la propuesta guarda plena consonancia con la jurisprudencia constitucional sobre el principio de legalidad tributaria y el principio de certeza. Los elementos esenciales del tributo están claramente definidos en la ley y los ajustes a la

determinación de la base gravable respetan el precedente jurisprudencial que la Corte Constitucional ha desarrollado de manera estable.

En primer lugar, en C-690 de 2003 la Corte Constitucional precisó que la reserva de ley en materia tributaria admite en todo caso algunas remisiones a normas de carácter reglamentario, cuando primen consideraciones de orden técnico. Es precisamente el caso de las propuestas que aquí se incorporan, que hacen referencia a las normas contables para asuntos que están descritos con suficiente certeza en los reglamentos técnicos.

Al respecto dijo la Corte:

“No obstante el señalamiento de los anteriores criterios, conforme a los cuales, en desarrollo del principio de legalidad en materia tributaria, corresponde a las corporaciones de elección popular definir de manera clara e inequívoca todos los elementos del tributo, sin que sobre la materia quepa remisión al reglamento, la Corte, en la aplicación del principio a situaciones concretas, ha identificado unas limitaciones a la extensión del mismo que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos. (...)

A su vez, en relación con las remisiones a la Administración en las normas que crean tributos, la Corte, en diversas oportunidades ha señalado que ello es posible, sin violar el principio de legalidad del tributo, cuando existan razones de orden técnico o administrativo que lo hagan indispensable.

(...) la Corte en la Sentencia C-597 de 2000 señaló que ‘... resultaría contrario a la técnica del procedimiento tributario exigir que la ley, el acuerdo o el reglamento, más allá de la fijación de la base de cobro del gravamen, entren a detallar en cada caso concreto la suma sobre la cual el mismo habrá de liquidarse, ya que en esta operación deben tenerse en cuenta variables económicas que escapan al rigorismo propio de esos actos jurídicos y a la determinación política del tema, lo cual se encuadra dentro del principio de legalidad tributaria que establece el artículo 338 de la Carta Política.’

Así, solo la determinación política de los elementos del tributo estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad, al paso que las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido. (...)

En materia de remisiones en la ley tributaria, entonces, se tiene que conforme a la jurisprudencia constitucional, la determinación de los elementos del impuesto contenidos en la ley puede quedar librada a la actividad de entidades administrativas cuando en un análisis de razonabilidad se pueda concluir que no es posible que la determinación que se deja a la administración se cumpla por el propio legislador.” (Subrayado fuera de texto).

El segundo pronunciamiento que es relevante para este asunto es la Sentencia C-121 de 2006, en la que se resolvió la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 32⁴⁷ y 35⁴⁸ (parciales) de la Ley 14 de 1983, compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986⁴⁹ por el supuesto “*desconocimiento directo de dos principios superiores: uno, el de certeza de la obligación tributaria, recogido en el primer inciso del artículo 338 superior, que persigue que todos los elementos del vínculo impositivo estén previstos en la ley; y otro, el de unidad nacional a que se refiere el artículo 1° de la Constitución*” (Subrayado fuera de texto).

En el parecer del demandante, la señalada violación devenía de “*la ausencia de reglas claras para la determinación del hecho generador*” del impuesto de industria y comercio, por: i) la ausencia de reglas claras de territorialidad que impedía “*determinar en forma precisa el sujeto activo del impuesto*” y ii) la indeterminación producto de la remisión que la ley tributaria hace al Código de Comercio para definir la actividad comercial.

Así las cosas, en aras de resolver si los artículos demandados “*son tan imprecisos e indeterminados, que su oscuridad es invencible y por lo tanto inconstitucional, al no responder a la exigencia de certeza que formula la Carta en su artículo 338, a la de uniformidad del régimen tributario que se derivaría de la forma de Estado unitaria adoptada por la Constitución, y a la de justicia y equidad en la distribución de las cargas tributarias que prescribe el canon 95 superior*”, la citada Corporación realizó un recuento jurisprudencial sobre los principios de: i) legalidad y de certeza tributaria, ii) de equidad del sistema tributario y, iii) de soberanía tributaria de los entes territoriales.

La Corte concluyó que no vulnera la Constitución la remisión a reglamentos técnicos para la determinación de un elemento esencial del tributo, pues no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella. Al respecto dijo la Corte:

“3.1 El principio de legalidad tributaria. (...) en no pocas ocasiones han sido demandadas normas que establecían gravámenes, acusadas por no determinar clara o directamente los elementos del tributo, y en todos esos casos la Corte ha recordado que el mencionado principio, derivado del de representación democrática, implica que sean los

⁴⁷ El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 establece que “[e]l Impuesto de Industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.” (Subrayado fuera de texto).

⁴⁸ El artículo 35 de la Ley 14 de 1983 señala que “[s]e entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios.” (Subrayado fuera de texto).

⁴⁹ También conocido como Código de Régimen Municipal.

órganos de elección popular -y no otras autoridades o personas- quienes directamente se ocupen de señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior (...). Solo excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo artículo de la Carta autoriza que se atribuya la competencia de fijarla a otras autoridades, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo se fije el sistema y el método para determinarla.

3.2 El principio de certeza del tributo. (...) del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo (...). Conforme este principio no basta con que los órganos colegiados de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que, además, es menester que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, pues de lo contrario no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas `se permiten los abusos impositivos de los gobernantes`, o se fomenta la evasión (...).

(...) el principio de certeza del tributo hace que la ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo pueda conducir a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, pero únicamente cuando dicha falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica. (...)

(...) a pesar de que los principios de legalidad y certeza del tributo exigen que la ley, las ordenanzas y los acuerdos fijen directa y claramente los elementos del gravamen, la Corte ha explicado que esta exigencia no se opone al carácter general y abstracto de las normas tributarias, a las cuales les compete definir con ese carácter tales elementos, sin que sea necesario describir ni particularizar todos los supuestos de hecho que hipotéticamente podrían caer bajo el señalamiento general de las disposiciones. (...)

Así pues, de las anteriores conclusiones jurisprudenciales relativas a los principios de legalidad y certeza de la obligación tributaria, se extrae lo siguiente (...): (i) son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior; (ii) al establecer los elementos del tributo, es menester que la ley, las ordenanzas o los acuerdos determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo; (iii) sólo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria; (iv) el requisito de precisión y claridad las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas; (v) no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

6. Examen de constitucionalidad del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 198 del Decreto 1333 de 1986.

(...) el estudio literal de la norma parcialmente acusada indica lo siguiente: el legislador señaló que se entendían por actividades comerciales, (i) `las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor`; y (ii) `las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios`. Es decir, el legislador primero presentó una definición de lo que entendía por actividades comerciales, que luego complementó con la remisión al Código de Comercio. Además, dejó en claro que aquellas actividades que puedan ser calificadas como industriales o de servicio, no son actividades comerciales. (...).

Ahora bien, la Corte admite que `las demás` actividades comerciales que define el Código de Comercio no constituyen una lista taxativa o cerrada; sin embargo, en modo alguno estima que esa circunstancia devenga en la inconstitucionalidad de la norma acusada, que remite a ese Estatuto. Lo anterior por cuanto dicha remisión constituye tan solo una pauta adicional a otras que, como se vio, emanan de la norma bajo examen interpretada literal, histórica, teleológica y sistemáticamente. (...) Por lo demás, no resulta en modo alguno lógico ni razonable exigir al legislador que enumere todas las actividades comerciales que satisfacen o pueden llegar a satisfacer las necesidades de intermediación de bienes y servicios de la comunidad, más si se tiene cuenta la versatilidad con la que evolucionan las costumbres sociales al respecto.

Así pues, la Corte estima que norma parcialmente acusada, correctamente interpretada, proporciona pautas generales suficientes que permiten establecer qué actividades pueden ser calificadas como comerciales para efectos de ser gravadas con el impuesto de industria y comercio. En este sentido responde adecuadamente a las exigencias del principio de legalidad y certeza del tributo, pues como anteriormente se reseñó, la jurisprudencia de esta corporación ha sentado que `(l)os hechos gravables, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y las tarifas de los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo.` (sic) (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, mediante Sentencia C-1018 de 2012 se resolvió la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 4⁵⁰ (parcial) de la Ley 1314 de 2009, en la que se atendió el siguiente problema jurídico: “¿*Vulnera el principio de legalidad en materia*

⁵⁰ El artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 – por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia – dispone en su inciso 1° que “[l]as normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia” (Subrayado fuera de texto). Conviene recordar al respecto que el artículo 1° *ibídem* asigna en cabeza del Presidente de la República “y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley” intervenir la economía, limitando la libertad económica, “para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas.” (Subrayado fuera de texto).

tributaria -artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política-, la expresión demandada del artículo 4º de la Ley 1314 de 2009, al prescribir que las normas dictadas por las autoridades en desarrollo de dicha ley ‘tendrán efectos impositivo’ cuando las leyes tributarias ‘no regulen la materia’?” Al respecto, la citada Corporación manifestó:

“5.1.2. La estructura normativa a la que se integra el enunciado acusado, parte de un supuesto múltiple: (i) la existencia de normas reglamentarias, contables y financieras, expedidas en desarrollo de la Ley 1314/09; (ii) la remisión expresa a ellas por cuenta de leyes tributarias; (iii) la inexistencia de leyes tributarias que regulen determinadas materias contables y financieras de impacto fiscal. A su vez, la consecuencia jurídica ordenada por la disposición impugnada es el ‘efecto impositivo’ de tales normas reglamentarias, ya sea que la propia ley tributaria se lo otorgue expresamente -supuesto (ii)- o que la misma ley tributaria no regule un aspecto desarrollado por los reglamentos contables y financieros -supuesto (iii)-. Así, el primer asunto a resolver es el alcance de la expresión ‘efecto impositivo’, para poder concluir si la expresión demandada vulnera la reserva legislativa en materia tributaria (...).

5.2.6. (...) el ‘efecto impositivo’ establecido en el artículo 4º de la ley 1314/09, significa que los reglamentos contables y financieros dictados en su desarrollo, pueden aplicarse en función de aportar elementos administrativos para poder concretar las obligaciones tributarias definidas por el legislador (...).

5.3.5. Dichas normas tendrán ‘efectos impositivos’, en la medida que al reflejar las operaciones económicas de las empresas, permitan mediante la aplicación de normas tributarias definidas previamente por el Legislador, brindar soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes. (...) Es en esta línea que debe entenderse el artículo 4º, cuando se refiere al ‘efecto impositivo’ que tendrán las normas contables y de información financiera que se expidan. No se trata de mandatos que establezcan impuestos, contribuciones o tasas, sino de reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes fiscales en el marco de la legislación tributaria.

5.3.6. Adicionalmente, la potestad impositiva reservada al Legislador está circunscrita a la determinación de los aspectos esenciales y definitorios de los tributos y de la obligación tributaria, no estando obligado a regular íntegramente la materia. Y la autoridad gubernamental se encuentra habilitada constitucionalmente para fijar, incluso algunos aspectos fiscales necesarios para la determinación de la liquidación de los tributos, sin que el reglamento se constituya en fuente autónoma de deberes, obligaciones o limitaciones de los ciudadanos.

5.3.7. De lo antes expuesto y del examen del contenido de la ley 1314/09, encuentra la Corte que el Legislador al regular los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información y conferir efectos impositivos a dichos reglamentos, no otorgó potestad tributaria a la administración, en tanto existe reserva de ley en esa materia y por cuanto los reglamentos no tienen dicho alcance.” (Subrayado fuera de texto).

A partir de lo reseñado, la Corte Constitucional concluyó que “[n]o se vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria, cuando una ley de intervención del Estado en la economía establece que las disposiciones que el Presidente de la República y sus agentes expidan en su cumplimiento, sobre contabilidad e información financiera, tendrán `efecto impositivo`, en tanto dicha ley no faculta al Presidente de la República para imponer tributos, ni modificarlos a través de algún tipo de habilitación legal.” (Subrayado fuera de texto).

En conclusión, el principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en los artículos 150 numeral 12⁵¹ y 338⁵² de la Constitución Política, exige que sean los organismos de representación popular – especialmente el Congreso de la República – y no otra autoridad pública, quienes dispongan la creación de gravámenes fiscales⁵³ partiendo de la máxima según la cual no hay tributo sin representación.

Ahora bien, es preciso comprender que el principio en comento no es de carácter absoluto ya que, por lo menos en lo que a la determinación de los elementos esenciales del tributo⁵⁴ se refiere, si bien se demanda del legislador definirlos con certeza, so pena de inconstitucionalidad, no es menos cierto que dicha labor debe encuadrarse en parámetros de razonabilidad.

De lo antepuesto se desprende, entonces, la posibilidad de que algunos de los referidos elementos sean identificables vía remisión legal, ante circunstancias de orden técnico o administrativo que así lo exijan, a partir del ejercicio de la potestad reglamentaria en cabeza del Presidente de la República, de la actividad de ciertas entidades administrativas, o de una referencia, pauta o directriz contenida en la misma norma.

Al respecto, en la jurisprudencia constitucional se ha reconocido que el principio de legalidad – en concreto, la certeza de la obligación tributaria – no se opone al carácter general y abstracto de las normas tributarias, motivo por el cual no puede pretenderse que en la ley se individualicen todos los supuestos de hecho que, hipotéticamente, podrían caer en su órbita de aplicación, más aun si se advierte que muchas de las situaciones que busca regular la ley obedecen a hechos sociales, económicos o políticos que mutan constantemente.

⁵¹ El numeral 12 del artículo 150 superior señala como una de las funciones del Congreso de la República “[e]stablecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”.

⁵² El inciso 1° del artículo 338 superior indica que “[e]n tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.” (Subrayado fuera de texto).

⁵³ Lo que se traduce a su vez en el aforismo “*nullum tributum sine lege*”

⁵⁴ Entiéndase por tales aquellos referidos en el inciso 1° del artículo 338 superior.

Por tanto, resulta evidente que no se viola el principio de legalidad cuando en la norma tributaria se dispone una remisión a otra disciplina como la contabilidad, particularmente cuando ha sido la propia Corte Constitucional la que ha reconocido que los reglamentos contables y financieros, expedidos por el Estado⁵⁵ en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, pueden coadyuvar en la concreción de las obligaciones tributarias, en tanto los aspectos esenciales del tributo y de la obligación tributaria hayan sido previamente definidos por el legislador.

Lo anterior resulta igualmente predicable de las omisiones en la norma tributaria, toda vez que el artículo 4° *ibídem* consagra que “[l]as normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia” (subrayado fuera de texto), habiendo sido declarado exequible esto último en la sentencia C-1018 de 2012.

Así las cosas, ya que una de las innovaciones que se proponen en el impuesto sobre la renta y complementario es la remisión a las normas internacionales de información financiera – NIFF, contenidas en los Decretos 2706 y 2784 de 2012 y 3022 de 2013⁵⁶, para efectos de la medición de la base gravable, y no ya a COLGAAP⁵⁷, es de concluir que tal modificación se ajusta a la Constitución Política de conformidad con lo expresado jurisprudencialmente.

2.2.1.3.6 Adopción de los nuevos marcos técnicos normativos contables

Un aspecto que merece especial atención es la forma en la que se adoptan los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera en Colombia.

Lo primero que se debe mencionar es que los nuevos marcos técnicos normativos fueron expedidos por mandato de la Ley 1314 de 2009. En efecto, por mandato dicha Ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente de la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la Ley (Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo -organismos de regulación- y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública -organismo de normalización-) intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible,

⁵⁵ Bajo la dirección del Presidente de la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la Ley 1314 de 2009.

⁵⁶ Mediante los citados decretos se expidió el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman los Grupos 1, 2 y 3.

⁵⁷ Normas contables contenidas en los Decretos 2649 de 1993 y 2650 de 1993, en los planes únicos de cuentas según corresponda a cada Superintendencia o a la Contaduría General de la Nación, en las normas técnicas establecidas por las superintendencias vigentes y aplicables a 31 de diciembre de 2014 y en aquellas normas técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación vigentes y aplicables a 31 de diciembre de 2014.

transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacional o extranjeras.

Con tal finalidad, y en atención al interés público, la Ley 1314 de 2009 ordena que se expidan normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información en los términos contemplados en los artículos 6, 7 y 8. De conformidad con el artículo 6 las autoridades de regulación son los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo (en adelante los Ministerios) y el organismo de normalización es el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). La forma en la que opera el debido proceso, es que el CTCP observando los lineamientos del artículo 8 formula propuestas de proyecto de normas que somete a consideración de los Ministerios. Este proceso se caracteriza por tener una amplia discusión a través de diferentes foros y mecanismos. Una vez el CTCP ha elaborado su propuesta, los Ministerios tienen plena autonomía para acoger, total o parcialmente las propuestas del CTCP. Sin embargo, los criterios que los Ministerios deben tener en cuenta para la adopción de las normas, se encuentran desarrollados en el artículo 7 de la Ley 1314 de 2009.

Visto lo anterior, es forzoso concluir que la intervención de la economía que hace el Estado bajo la dirección del Presidente de la República no obedece a criterios arbitrarios o caprichosos. Por el contrario, dicho ejercicio se hace en los precisos términos que el legislador tuvo en cuenta y plasmó en la Ley 1314 de 2009.

2.2.1.3.7 Altos costos de cumplimiento y fiscalización

De igual manera, la convergencia de un estándar de contabilidad a otro ha representado altos costos de cumplimiento. Esto, teniendo en cuenta que el contribuyente debería mantener los libros de contabilidad bajo COLGAAP, NIIF, conciliación contable-tributaria y un sistema de determinación de base gravable diferente para 3 impuestos sobre la renta (i.e. impuesto sobre la renta y complementarios, CREE y Sobretasa de CREE).

Estos altos costos de cumplimiento no solo se predicen para el contribuyente, ya que la Administración Tributaria debe realizar diferentes procesos de fiscalización dependiendo de cada uno de los impuestos mencionados.

En ese sentido, las propuestas del presente proyecto de ley buscan disminuir los costos, a través, como ya se mencionó, de la alineación del Estatuto Tributario con los nuevos marcos técnicos contables y la unificación del impuesto sobre la renta.

2.2.2 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN DEL PLAN PILOTO NIIF

La implementación de las NIIF en Colombia, hacía necesario que los respectivos organismos de control del país tomaran en consideración los impactos de la implementación de la normativa internacional.

En particular, para la DIAN se volvió necesario evaluar y analizar los impactos que la aplicación de las NIIF podía provocar en los tributos basados en la contabilidad de los contribuyentes para, en función de ello, tomar los cursos de acción pertinentes. Lo anterior, debido a que en la práctica actual, antes de la expedición de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes partían de la contabilidad que venían llevando bajo los Decretos 2649 y 2650 de 1993, planes únicos de cuentas emitidos por las entidades de vigilancia y control o diferentes normas que expedían las superintendencias o la Contaduría General de la Nación y hacían los ajustes que establecían las normas del Estatuto Tributario, es decir adicionaban o eliminaban ingresos o costos o deducciones que fiscalmente no les aceptaban.

En atención a dicha necesidad (y en desarrollo del artículo 165 de la Ley 1314 de 2009), el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2548 de 2014, que en el artículo 9 dispuso: *“Planes Piloto. La UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en desarrollo del artículo 631-3 del Estatuto Tributario, dispondrá, mediante resolución, aquellos contribuyentes que deberán suministrar información preparada con base en los nuevos marcos técnicos normativos, para que la primera pueda adelantar la medición de impacto y proponer las medidas legislativas a que haya lugar.”*

En cumplimiento de lo anterior, la DIAN expidió la Resolución No. 040 de 2016, mediante la cual se definieron los contribuyentes seleccionados, así como la información a suministrar por parte de cada uno de ellos.

A continuación se exponen los resultados más relevantes del plan piloto y se identifican algunos de los ajustes requeridos en la legislación para adecuarse a los nuevos marcos contables, en aplicación desde el año 2015.

2.2.2.1 Estado de situación financiera

Se observa una variación del 21% del patrimonio contable bajo NIIF frente al patrimonio líquido fiscal de los seleccionados en el plan piloto, lo cual obedece a los diferentes sistemas de medición y reconocimiento contable de los activos y pasivos, tales como la medición a valor razonable de los activos asociados a las acciones y aportes, propiedades, planta y equipo (Activos fijos), reconocimiento de activo por impuesto diferido, otros activos (intangibles); frente a los pasivos al reconocimiento de beneficios a

empleados, pasivo por impuesto diferido, provisiones y medición a valor razonable de operaciones con títulos y derivados, entre otros factores.

Cuadro 4.4: Estado de Situación Financiera Vs Patrimonio Fiscal

BALANCE CONSOLIDADO DE LAS 94 EMPRESAS

AÑO: 2015

(Millones de \$)

CONCEPTO

ACTIVOS	Vr. Contable	Vr. Fiscal	Variación	%
Efectivo, Bancos y otras inversiones	47.575.674	57.068.497	-9.492.823	-20%
Acciones y aportes	192.692.626	146.427.372	46.265.255	24%
Cuentas por cobrar	289.288.949	288.084.868	1.204.081	0%
Inventarios	11.333.191	11.784.417	-451.226	-4%
Activos Fijos	135.189.140	102.622.704	32.566.436	24%
Activo por impuesto diferido	13.090.542	0	13.090.542	100%
Otros Activos	50.534.076	35.692.291	14.841.785	29%
Ajustes Fiscales	0	0	0	100%
Total Patrimonio Bruto	739.704.199	641.680.150	98.024.049	13%
PASIVOS				
Obligaciones Financieras y Ctas por p.	379.661.167	310.577.432	69.083.735	18%
Impuestos, Gravámenes y tasas	6.025.491	5.061.930	963.561	16%
Impuesto Diferido Pasivo	19.418.086	0	19.418.086	100%
Beneficios a los Empleados	19.188.614	8.621.132	10.567.482	55%
Provisiones	18.298.200	6.788.584	11.509.616	63%
Otros Pasivos- anticipos y avances recibidos	4.263.353	82.077.717	-77.814.364	-1825%
Operaciones con títulos y derivados	55.635.425	39.085.789	16.549.636	30%
Ajustes Fiscales	0	-59.461	59.461	100%
Total Pasivos	502.490.335	452.153.121	50.337.215	10%
Total Patrimonio Líquido	239.867.119	189.805.549	50.061.570	21%

Fuente: Consolidado Plan Piloto NIIF Y Elaborado: Equipo niif – Dirección de Gestión de Fiscalización – DIAN

2.2.2.2 Estado de resultados

Del plan piloto se tiene que la utilidad contable frente a la utilidad fiscal es mayor en un 5,41%. Las cifras muestran que los ingresos fiscales son inferiores a los ingresos contables en \$8.142 billones que equivale al 2,33%; los costos y deducciones fiscales son inferiores en \$11.369 billones que equivalen al 3,39%; esta variación principalmente se debe al reconocimiento de las ganancias registradas por el método de participación patrimonial, ya que contablemente se realiza su reconocimiento con base en los resultados de las compañías en las que se poseen las inversiones, independientemente de que éstos vayan a ser distribuidos en el período, en tanto que fiscalmente sólo se reconocen los dividendos efectivamente pagados.

Cuadro 4.5: Estado de Resultado Vs Utilidad Fiscal

ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO DE LAS 94 EMPRESAS				
Año 2015				
Millones de \$				
	Vr. Contable	Vr. Fiscal	Variación	%
Ingresos brutos operacionales	227.407.859	230.257.899	2.850.040	
Ingresos brutos no operacionales	31.548.769	11.942.169	-19.606.600	
Intereses y rendimientos financieros	93.377.201	105.087.755	11.710.554	
Total ingresos brutos	352.333.828	347.287.822	-5.046.006	-1,43%
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	2.537.723	2.226.643	-311.081	
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional		3.477.562	3.477.562	
Ajustes fiscales		72.239	72.239	
Total ingresos netos	349.796.105	341.655.857	-8.140.248	-2,33%
Costo de ventas y de prestación de servicios	118.270.577	126.714.014	8.443.437	
Otros costos				
Total costos	118.270.577	126.714.014	8.443.437	7,14%
Gastos operacionales de administración	63.277.128	72.636.585	9.359.457	
Gastos operacionales de ventas	36.476.750	21.423.691	-15.053.059	
Deducción inversiones en activos fijos				
Otras deducciones		2.289.795	2.289.795	
Gastos financieros	112.424.728	97.702.563	-14.722.165	
Otros gastos no operacionales	5.288.837	3.602.018	-1.686.819	
Total deducciones	217.467.443	197.654.651	-19.812.792	-9,11%
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	335.738.019	324.368.665	-11.369.354	-9,11%
SUBTOTAL	14.058.086	17.287.192	3.229.106	22,97%
Ganancia (perdida) metodo participacion y otros ingresos (gastos) subsidiarias y ingreso o gasto por impuestos	5.755.881	1.298.922	-4.456.959	-77,43%
Otras perdidas por el metodo de participacion	0	-6	-6	
RESULTADO ANTES DE GANANCIAS	19.813.967	18.586.108	-1.227.859	-6,20%
Ingreso por ganancia ocasional	0	155.229	155.229	
RESULTADO NETO	19.813.967	18.741.336	-1.072.631	-5,41%

Fuente: Consolidado Plan Piloto NIIF Y Elaborado: Equipo NIIF – Dirección de Gestión de Fiscalización – DIAN

Asimismo, respecto de la variación de utilidad contable y fiscal por los diferentes sectores económicos, se puede destacar que los ingresos fiscales de los sectores Financiero y comercio registran disminución frente a los ingresos contables del 11% y 28% respectivamente. Para el sector financiero este comportamiento puede tener origen en el reconocimiento contable de algunas partidas que no son objeto de reconocimientos fiscal, por ejemplo, las ganancias por el método de participación patrimonial.

2.2.2.3 Principales variaciones

Los conceptos que mayor variación tiene entre las normas de contabilidad y las reglas fiscales son:

- i) Medición al Valor Razonable: según la NIIF 13, Valor razonable es “...el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.”⁵⁸

Este es uno de los principales métodos de medición que contemplan los estándares internacionales y que se fundamenta básicamente en que los activos y pasivos (dependiendo del modelo de medición que elija la empresa, su política contable y la dinámica de su negocio) al cierre contable se medirán por su valor razonable, es decir a precios de mercado.

Bajo este modelo, las pérdidas o ganancias originadas por los cambios en el valor razonable afectan los resultados del período, excepto algunos casos que van al Otro Resultado Integral, es decir al patrimonio de la compañía. Estas pérdidas o ganancias se consideran no realizadas por cuanto no se trata de ingresos o gastos por la venta o realización del activo o el pasivo, sino por efectos meramente de la valoración. En consecuencia, la norma fiscal actual no los tiene en cuenta, por cuanto ésta se fundamenta es en el modelo del costo.

- ii) Deterioro de valor: de acuerdo con la NIC 36, “Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.”⁵⁹

El deterioro de valor de los activos constituye una estimación que se reconoce principalmente en la medición bajo el modelo del costo, aunque en otros modelos también es susceptible de estimación entre mediciones, que se lleva como un menor valor del activo y que se reconoce como gasto en el estado de resultados del período. Similar a la pérdida por valor razonable, que se considera como un gasto no realizado, por cuanto no está asociado a la realización del activo, sino solamente a su medición en cada cierre contable.

El deterioro es sujeto a reversión en la medida en que el activo recupera su valor o parte de él, lo cual se reconoce contablemente como un ingreso en el período en que éste se produce.

- iv) Importe recuperable: la misma norma NIC 36 señala que el “Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.”
- v) Costos de desmantelamiento: es una estimación que realiza la empresa en el reconocimiento de los activos, y que corresponde a la estimación inicial de los

⁵⁸ NIIF 13 Medición del valor razonable, párrafo 9.

⁵⁹ NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, párrafo 6.

costos en los que la empresa debe incurrir para el “...*desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta (...)*”⁶⁰ cuando el activo deba ser retirado del lugar, después de haber sido utilizado durante un tiempo determinado. Dicho valor se reconoce como un mayor valor del activo, sujeto a depreciación durante la vida útil, contra un pasivo, el cual a su vez es objeto de actualización período a período, lo que ocasiona un gasto financiero en el periodo correspondiente.

Tanto la depreciación relacionada con el desmantelamiento como el gasto financiero por la actualización del pasivo, se consideran no realizados, por cuanto corresponden a estimaciones que no requieren desembolsos por parte de la empresa para satisfacerlos. Solamente se hará uso de ellos cuando se realice el desmonte o retiro del activo.

- vi) Costo financiero por actualización del valor presente neto: algunas partidas por sus características financieras requieren que se reconozcan a valor presente neto, utilizando tasas de descuentos específicas según las características de la operación y las tasas de interés de oportunidad de la compañía. Su actualización hasta lograr el valor final correspondiente conlleva al reconocimiento en cada cierre contable de un ingreso o de un gasto financiero, el cual se considera no realizado ya que no se trata de un desembolso o de un ingreso propiamente dicho, sino solamente del ajuste del valor del activo o del pasivo como reconocimiento de una financiación implícita y del valor del dinero en el tiempo.

De acuerdo con lo anterior, a continuación se presentan las partidas que reflejan los conceptos señalados junto con los montos registrados en ellos. Se incluyen otras partidas que igualmente presentan efectos significativos en los resultados contables y fiscales y que están sujetas a algún tratamiento fiscal determinado, como por ejemplo la diferencia en cambio, las subvenciones del gobierno, o por diferencias de tratamiento fiscal y contable como en el caso del reconocimiento de las utilidades en asociadas por el método de participación patrimonial.

- Ingresos.

El mayor ingreso contable frente al fiscal corresponde a: i) las ganancias por el método de participación, las cuales tienen una variación de \$4.4 billones, las cuales se reconocen contablemente aunque no vayan a ser pagadas aún; ii) las ganancias no realizadas en instrumentos financieros, las cuales obedecen esencialmente al método de valoración a valor razonable con cambios en resultados; iii) la reversión de deterioro de cuentas por cobrar diferentes a cartera de crédito y operaciones de

⁶⁰ NIC 16 Propiedades, planta y equipo, párrafo 16.

leasing que presenta una diferencia del 63% entre lo contable y lo fiscal y; iv) la reversión del deterioro en propiedad, planta y equipo cuya variación es del 84%.

Cuadro 4.6: Variables de Ingresos Contables Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Ingresos Totales	355.551.986	343.084.338	12.467.649	4%
	0	0	0	
Transferencias y subvenciones	8.742	0	8.742	100%
Ganancias por el método de participación	5.755.881	1.298.922	4.456.959	77%
Ganancias no realizadas por instrumentos financieros	1.241.237	311.119	930.118	75%
Ganancias no realizadas de activos diferentes a instrumentos financieros	7.111.121	7.284.676	-173.555	-2%
Ganancias en inversiones en subsidiarias, filiales diferentes al método de participación	194.850	57.676	137.174	70%
Ganancias en inversiones en asociadas, negocios conjuntos entre otras modalidades contractuales	7.687	372	7.315	95%
por diferencia en cambio	55.748.057	55.287.737	460.320	1%
Reversion deterioro por cuentas por cobrar diferentes a cartera de crédito y operaciones de leasing	93.668	34.518	59.150	63%
Reversion deterioro por cartera de crédito y operaciones de leasing	3.890.887	3.744.817	146.070	4%
Reversión deterioro por propiedad, planta y equipo, propiedades de inversiones y activos no corrientes mantenidos para la venta	24.681	3.917	20.763	84%
Reversion de deterioro por intangibles	129.558	129.558	0	0%
Por recuperacion de deducciones	180	110	70	39%
Por interés presunto	56.063	66.493	-10.430	-19%
SUBTOTAL	74.262.613	72.482.824	6.042.697	8%

- Costos y gastos.

Las variaciones significativas en este rubro son:

1. Amortizaciones. En este rubro cabe destacar que contablemente el contribuyente determina si los intangibles tienen vida útil finita o indefinida; si es indefinida, el activo no es objeto de amortización, en tanto que para los de vida útil finita, debe identificar el tiempo de ésta, así como el modelo de amortización con el que mejor se reconozca el desgaste del activo, mientras que para efectos fiscales, de conformidad con el artículo 143 del Estatuto Tributario, se debe amortizar a un término no menor de cinco años, utilizando los métodos de línea recta o reducción de saldos, aunque también se puede utilizar cualquier otro de reconocido valor técnico, previa autorización de la administración tributaria. En el caso de los activos biológicos, no hay reconocimiento de amortización sino de deterioro por efectos de cambios en el valor razonable menos el costo de ventas.

Cuadro 4.7: Amortización de Intangible Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Amortización de activos biológicos	0	0	0	0%
Amortización gastos pagado por anticipado	8.358	91.548	-83.190	-995%
Amortización activos intangibles medidos al costo	865.744	2.127.399	-1.261.655	-146%
Amortización activos intangibles medidos al modelo de la revaluación	3.111	2.943	168	5%
SUBTOTAL	877.213	2.221.890	-1.344.677	-153%

Fuente: Consolidado Plan Piloto NIIF Y Elaborado: Equipo NIIF – Dirección de Gestión de Fiscalización – DIAN

2. Depreciación. Con la entrada en vigencia de la norma internacional puede suscitar diferencias significativas con el tratamiento fiscal, en especial cuando los activos se revaluaron y por el uso del costo atribuido en la adopción por primera vez, lo cual conlleva al aumento de las depreciaciones, aspecto que se ve reflejado en esta tabla, donde se evidencia un incremento del 14% de la depreciación contable frente a la fiscal.

Cuadro 1.8: Depreciación Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Depreciación de propiedades, planta y equipo modelo del costo	3.475.513	2.981.173	494.340	14%
Depreciación de propiedades, planta y equipo modelo de la revaluación	79.826	65.707	14.119	18%
Depreciación de propiedades de inversión	1.282	730	552	43%
	0	0	0	
SUBTOTAL	3.556.621	3.047.610	509.011	14%

3. Deterioro. Es una de las variables que mayor incidencia tiene en la aplicación de las normas de contabilidad, frente a las normas fiscales, aspecto que se ve reflejado en la tabla siguiente en especial en las variables de deterioro de propiedad, planta y equipo, inversiones e intangibles.

Cuadro 4.9: Deterioro Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Deterioro de inversiones	1.293.737	-424	1.294.161	100%
Deterioro por cuentas por cobrar diferentes a cartera de crédito y operaciones de leasing	287.099	112.758	174.340	61%
Deterioro de cartera de crédito y operaciones de leasing	9.577.957	9.495.730	82.226	1%
Deterioro de inventarios	164.850	2.009	162.841	99%
Deterioro de propiedades, planta y equipo al costo	784.111	1.268	782.843	100%
Deterioro activos no corrientes mantenidos para la venta	43.061	47.016	-3.956	-9%
Deterioro de propiedades de inversión	50.354	16.276	34.078	68%
Deterioro activos intangibles medidos al costo	1.768.747	57.387	1.711.359	97%
SUBTOTAL	13.969.915	9.732.021	4.237.894	30%

4. Valoración de inversiones contable. Esta partida genera un alto impacto en materia contable derivado principalmente del sistema de medición a valor razonable de los instrumentos financieros, tal como se puede observar en el Cuadro 4.10 por esta variable se genera un mayor gasto contable de \$9,7 billones de pesos frente a la fiscal.

Cuadro 4.10 Deterioro Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Por valoración y venta de inversiones fondo de liquidez, títulos participativos entre otros	13.207.781	8.319.861	4.887.919	37%
Por valoración y venta de inversiones en entidades asociadas, operaciones conjuntas, negocios conjuntos, subsidiarios, subordinadas entre otros	432.551	1.078	431.473	100%
Pérdida en instrumentos derivados con fines de cobertura de valor de mercado (valor razonable)	13.550.142	10.721.306	2.828.836	21%
Pérdida en instrumentos derivados con fines de cobertura de flujos de efectivo	48.558	68.433	-19.875	-41%
Pérdida en instrumentos derivados con fines de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	4.043.918	2.845.374	1.198.544	30%
otros gastos por ajuste en el valor razonable	545.112	261.076	284.036	52%
otros gastos por ajuste a valor presente	176.607	43.760	132.847	75%
SUBTOTAL	32.004.668	22.260.889	9.743.779	30%

- Diferencia en cambio

En la revisión del plan piloto su puede observar los diferentes efectos que tiene la diferencia de cambio en las operaciones en moneda extranjera. Contablemente, generó una pérdida por valor de \$2.696 billones de pesos, siendo los sectores de minas y canteras, transporte y almacenamiento los más incididos.

- Impuesto Diferido

Uno de los grandes cambios en materia contable, que trae aparejada la adopción de los nuevos marcos técnicos normativos, es el reconocimiento en los estados financieros del impuesto diferido. Siguiendo a Rocha⁶¹, el reconocimiento del impuesto diferido refleja en los estados financieros el derecho a recuperar un impuesto pagado de forma anticipada (activo por impuesto diferido) o al impuesto que hoy se deja de pagar (pasivo por impuesto diferido).

⁶¹ ROCHA SALAZAR, ORLANDO. El impuesto diferido a la luz de la nueva normatividad internacional aplicable en Colombia. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2016, pp. 341-378.

Revisada la información suministrada en el plan piloto, se encontró que las empresas reconocieron un pasivo por impuesto diferido de cerca de 6 billones de pesos. Esto quiere decir que las diferencias entre las bases fiscales y contables no están alineadas, y que al momento en el cual se reversen dichas diferencias (e.g. cuando una depreciación contable excede el límite fiscal), se generará un mayor impuesto a pagar.

2.2.2.4 Análisis del impuesto sobre las utilidades empresariales

Esta sección tiene por objeto analizar, cuál sería el comportamiento del impuesto a las utilidades empresariales, planteado por la Comisión de Expertos. Con el fin de evaluar los posibles impactos que tenía la adopción de esta propuesta, con la información del plan piloto se calculó la nueva base tributaria y se comparó con la que se había tributado para el año 2015. Para ello, se tomaron por separado las sociedades que obtuvieron utilidad contable en el año 2015 y las que obtuvieron pérdida en el mismo año. En cada caso, se realizó el siguiente ejercicio: 1) se tomó el resultado contable, antes de impuestos, sin incluir el Otro Resultado Integral; y 2) se le restó lo correspondiente al método de participación patrimonial y las utilidades acumuladas en subsidiarias o en sociedades en las cuales se tenían participaciones y, también, lo correspondiente a operaciones descontinuadas. Estos ajustes se hicieron con el fin de hacer equiparables las utilidades o pérdidas empresariales con las cifras fiscales, por cuanto son conceptos no gravados con la norma fiscal actual. Con lo anterior se obtuvo la utilidad empresarial que sería susceptible de ser gravada. Esta utilidad o pérdida empresarial, se comparó en cada uno de los casos de la prueba piloto con la renta líquida gravable o la pérdida fiscal determinada en el año 2015.

Para el grupo de contribuyentes que obtuvieron utilidad contable, el ejercicio parte de una utilidad total inicial de \$31.8 billones y con los ajustes antes señalados, se obtiene el guarismo de \$24.6 billones, cifra que al compararla con la renta líquida reportada de \$22.8 billones, implica que la utilidad contable es superior a la renta líquida gravable en \$1.8 billones. Es decir, que, según el ejercicio, si se gravaran directamente las utilidades contables sin ningún otro tipo de ajustes diferentes a los relacionados con el método de participación, los dividendos y las operaciones discontinuas, la renta líquida se incrementaría en \$1.8 billones.

Al hacer el mismo ejercicio para el grupo de contribuyentes que en el año 2015 obtuvieron pérdidas contables, refleja que la pérdida líquida se aumentaría en \$5.9 billones. Este resultado obedece a que la pérdida contable fue de \$12.0 billones. Con los ajustes planteados se disminuye a \$10.2 billones. A comparar este valor con la pérdida líquida reportada de \$4.3 billones para efectos fiscales, se concluye que la pérdida fiscal se aumentaría en \$5.9 billones, si se partiera del resultado contable para efectos fiscales.

Al agregar los dos resultados anteriores, el esperado sería un incremento en la pérdida líquida de \$4.0 billones.

Cuadro 4.11: Impuesto a las utilidades empresariales vs fiscal 2015 plan piloto

ANALISIS ESTADISTICO DE LOS EFECTOS DE LA UTILIDAD CONTABLE COMO BASE FISCAL NIIF 2015 VS RENTA 2015				
CONCEPTOS	INFORMACION PLAN PILOTO			
	ANALISIS GLOBAL	EXCLUYENDO		
		Explotación de minas y canteras	Actividades financieras y de seguros	Explotación de minas y canteras y actividades financieras y de seguros
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA RENTA LIQUIDA (1)				
RENDA LIQUIDA INICIAL	22.851.953.518.000,00	19.413.987.616.000,00	18.161.633.470.000,00	14.723.667.568.000,00
INCREMENTO RENTA LIQUIDA	5.604.504.763.938,80	5.569.424.957.747,80	1.866.651.773.504,55	1.831.571.967.313,55
MENOR RENTA LIQUIDA	3.762.830.986.395,52	951.893.028.082,52	3.565.260.681.202,72	754.322.722.889,72
TOTAL	24.693.627.295.543,30	24.031.519.545.665,30	16.463.024.562.301,80	15.800.916.812.423,80
VARIACION ABSOLUTA	1.841.673.777.543,28	4.617.531.929.665,28 -	1.698.608.907.698,17	1.077.249.244.423,83
VARIACION %	8,059%	23,785%	-9,353%	7,316%
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA PERDIDA FISCAL (2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
PERDIDA LIQUIDA INICIAL	4.338.044.808.000,00	3.885.579.426.000,00	2.931.878.052.000,00	2.479.412.670.000,00
MENOR PERDIDA LIQUIDA	3.074.327.227.584,06	3.074.327.227.584,06	1.745.516.088.584,06	1.745.516.088.584,06
INCREMENTO PERDIDA LIQUIDA	9.004.591.443.057,04	100.102.118.082,69	8.933.692.711.095,36	29.203.386.121,00
TOTAL	10.268.309.023.473,00	911.354.316.498,63	10.120.054.674.511,30	763.099.967.536,94
VARIACION ABSOLUTA	5.930.264.215.472,98 -	2.974.225.109.501,37	7.188.176.622.511,30 -	1.716.312.702.463,06
VARIACION %	136,704%	-76,545%	245,173%	-69,223%
RESULTADO NETO (SUMAS 1 Y 2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
VARIACION RENTA LIQUIDA	1.841.673.777.543,28	4.617.531.929.665,28 -	1.698.608.907.698,17	1.077.249.244.423,83
VARIACION PERDIDA LIQUIDA	5.930.264.215.472,98 -	2.974.225.109.501,37	7.188.176.622.511,30 -	1.716.312.702.463,06
VARIACION ABSOLUTA	- 4.088.590.437.929,71	7.591.757.039.166,65 -	8.886.785.530.209,47	2.793.561.946.886,89
MUESTRA	94	83	75	64

NOTA: La utilidad contable no tuvo en cuenta el resultado de operaciones discontinuadas, dividendos y resultado por el método de participación

Fuente: Plan piloto - analizado equipo NIIF

Gran parte de este resultado obedece al efecto que tuvo la devaluación que experimentó el peso frente al dólar en los últimos dos años. No obstante, tal como lo muestran las cifras, el comportamiento no es idéntico para todos los sectores, ya que, por ejemplo, si se excluye al sector de Minería, el efecto neto sería un incremento de la renta líquida por valor de \$7.5 billones, el cual tiene una explicación que corresponde en gran medida a la crisis del precio del petróleo y el efecto cambiario. Si del análisis se excluye el sector Financiero, el efecto es más negativo aún, por cuanto no sólo se incrementaría la pérdida líquida, sino que también se presentaría disminución de la renta líquida, su explicación obedece a que bajo el modelo contable este sector económico genera grandes utilidades.

Un efecto similar se observó para una muestra de 2,046 compañías, obtenida de la Superintendencia de Sociedades, donde, realizando el mismo ejercicio, se observa que la renta líquida tendría un incremento de \$3.6 billones, pero la pérdida líquida también se incrementaría en \$11.1 billones; es decir, que en el año habría mayor renta líquida gravable, pero así mismo se generaría mayor pérdida fiscal para compensar en el futuro.

Cuadro 4.12: Impuesto a las utilidades empresariales vs fiscal 2015 supersociedades

ANALISIS ESTADISTICO DE LOS EFECTOS DE LA UTILIDAD CONTABLE COMO BASE FISCAL NIIF 2015 VS RENTA 2015

CONCEPTOS	INFORMACION SUPERSOCIEDADES			
	ANALISIS GLOBAL	EXCLUYENDO		
		Explotación de minas y canteras	Actividades financieras y de seguros	Explotación de minas y canteras y actividades financieras y de seguros
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA RENTA LIQUIDA (1)				
RENDA LIQUIDA INICIAL	25.423.454.945.000,00	22.860.564.819.000,00	23.986.399.766.000,00	21.423.509.640.000,00
INCREMENTO RENTA LIQUIDA	8.618.852.642.000,00	8.306.828.936.000,00	3.385.335.126.000,00	3.073.311.420.000,00
MENOR RENTA LIQUIDA	5.003.034.767.000,00	3.632.789.213.000,00	4.280.841.977.000,00	2.910.596.423.000,00
TOTAL	29.039.272.820.000,00	27.534.604.542.000,00	23.090.892.915.000,00	21.586.224.637.000,00
VARIACION ABSOLUTA	3.615.817.875.000,00	4.674.039.723.000,00	- 895.506.851.000,00	162.714.997.000,00
VARIACION %	14,222%	20,446%	-3,733%	0,760%
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA PERDIDA FISCAL (2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
PERDIDA LIQUIDA INICIAL	8.426.583.697.000,00	5.470.747.597.000,00	8.065.515.370.000,00	5.109.679.270.000,00
MENOR PERDIDA LIQUIDA	2.173.297.453.000,00	1.414.304.133.000,00	2.159.108.590.000,00	1.400.115.270.000,00
INCREMENTO PERDIDA LIQUIDA	13.314.757.699.000,00	6.968.777.583.000,00	12.516.424.894.000,00	6.170.444.778.000,00
TOTAL	19.568.043.943.000,00	11.025.221.047.000,00	18.422.831.674.000,00	9.880.008.778.000,00
VARIACION ABSOLUTA	11.141.460.246.000,00	5.554.473.450.000,00	10.357.316.304.000,00	4.770.329.508.000,00
VARIACION %	132,22%	101,53%	128,41%	93,36%
RESULTADO NETO (SUMAS 1 Y 2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
VARIACION RENTA LIQUIDA	3.615.817.875.000,00	4.674.039.723.000,00	- 895.506.851.000,00	162.714.997.000,00
VARIACION PERDIDA LIQUIDA	11.141.460.246.000,00	5.554.473.450.000,00	10.357.316.304.000,00	4.770.329.508.000,00
VARIACION ABSOLUTA	- 7.525.642.371.000,00	- 880.433.727.000,00	- 11.252.823.155.000,00	- 4.607.614.511.000,00
MUESTRA	2046	1.924,00	1.895,00	1.773,00

NOTA: La utilidad contable no tuvo en cuenta el resultado de operaciones discontinuadas, dividendos y resultado por el método de participación

Fuente: Supersociedades - analizado equipo NIIF

2.2.2.5 Conclusiones del plan piloto NIIF

Como fue posible ver en los principales resultados del plan piloto, los marcos técnicos normativos contables constituyen una valiosa herramienta para la toma de decisiones económicas. No obstante lo anterior, existen varias situaciones que deben ser neutralizadas para efectos fiscales con el fin de no afectar de manera grave la capacidad contributiva y el recaudo. Por este motivo, en la propuesta que se presenta, se han excluido ciertos factores que podrían no aumentar la capacidad contributiva o, incluso, generar un detrimento en el recaudo.

Como se verá desarrollado en la explicación del articulado, y en el articulado mismo, existen algunos aspectos que, aunque reconocidos contablemente, no están llamados a surtir efectos fiscales inmediatamente sino en el momento en que sepa a ciencia cierta su cuantía o su ocurrencia. Algunos ejemplos, son los siguientes:

- i) Los destinatarios de la información financiera son los inversionistas, acreedores y el Estado, es decir, los proveedores de recursos para el ente económico, razón por la

cual, ésta se concentra en mostrar el desempeño económico de la entidad que informa, y justifica que contablemente se reconozcan hechos económicos que representan rendimientos para la empresa, aunque éstos no hayan sido pagados aún. Un ejemplo de lo anterior, es el reconocimiento de ingresos generados por la transformación biológica de los activos biológicos. En efecto, conforme el activo biológico se va desarrollando, contablemente se debe reconocer un mayor valor del activo, contra un ingreso por dicha transformación. Sin embargo, la materialización de ese ingreso aun es incierta, pues el activo biológico podría deteriorarse o morir. A la luz de lo anterior, no consultaría el principio de capacidad contributiva, tener como gravados dichos ingresos. En este sentido, los ajustes que se proponen pretenden gravar dichos ingresos cuando se tenga certeza sobre los mismos, por ejemplo cuando hay una enajenación del activo.

- ii) Existen tratamientos contables que reconocen y miden ciertos hechos económicos que no han generado verdadera capacidad contributiva, tales como la medición a valor razonables de activos y pasivos, deterioros, provisiones por desmantelamientos. Esta información es útil para la toma de decisiones financieras, en la medida en que permiten prever con confiabilidad, los flujos de recursos a favor y en contra de la empresa. Sin embargo, teniendo en cuenta que en todo caso están sujetos a un componente aleatorio, para efectos fiscales no deberían ser reconocidos sino hasta que se tenga certeza de su ocurrencia y su cuantía. Fruto de esta exigencia se proponen ajustes en el texto de la reforma que buscan neutralizar estas situaciones. Una recomendación en la misma línea, la hizo la Comisión de Expertos cuando sostuvo que algunos de los ajustes propuestos buscaban asegurar un tratamiento uniforme en las áreas en que las normas NIIF permiten discrecionalidad, como ocurre con la valoración de activos y las provisiones.

Finalmente, los resultados de la prueba piloto ayudaron al Gobierno Nacional a identificar aquellos rubros en los cuales es necesario hacer ajustes fiscales para dar cumplimiento a los principios de legalidad y capacidad contributiva, teniendo siempre en cuenta que la información elaborada con base en los marcos técnicos contables es útil para la determinar del impuesto sobre la renta y complementarios.

2.2.3 CONCLUSIONES RESPECTO DE NIIF Y NORMAS TRIBUTARIAS

En consideración a lo expuesto se concluye que:

1. Las nuevas normas de contabilidad y las normas tributarias sí pueden coexistir.
2. Con la correcta aplicación de nuevas normas de contabilidad y las normas tributarias se logran los siguientes objetivos:
 - Que las entidades preparen y presenten información financiera de alta calidad, con la cual se podrán tomar mejores decisiones económicas.

- Que el cálculo del pago de tributos nace de la técnica contable, y en la medida en que dicha técnica sea aplicada correctamente, los resultados tributarios generados serán los apropiados.
- La premisa que establece el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, se cumpla, cuando establece: *“Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas”*. Esta premisa se ve reflejada en lo que se denominaría la potestad tributaria reflejada en la conciliación tributaria.

3. MONOTRIBUTO

3.1 JUSTIFICACIÓN

Si bien nuestro país ha venido avanzando en reducir las tasas de informalidad en la economía, aún mantiene niveles altos frente a la región. En efecto, las personas que laboran en la informalidad superan el 50%⁶² y en el caso de los microestablecimientos la informalidad es de alrededor el 70%⁶³. Esta situación afecta la generación de empleo, restringe la provisión de bienes públicos, limita el crecimiento y desarrollo económico y la competitividad en general. Se estima que la probabilidad de que un hogar sea pobre es 125% mayor cuando el jefe de hogar es informal.⁶⁴

Los estudios sobre el tema concluyen que la informalidad se explica por las altas cargas salariales, las tasas impositivas y los costos operativos de crear y liquidar empresa, entre otros factores⁶⁵.

Igualmente, la informalidad obstaculiza y encarece el acceso y uso de servicios financieros por parte de la población, limitando las fuentes de financiación y el capital de trabajo del sector productivo. De acuerdo con una encuesta del Banco Mundial realizada en 2013 a 2500 empresas en 13 países, la diferencia en el acceso a un producto financiero entre las firmas formales e informales puede ser de hasta 33 puntos porcentuales (Gráfico 4.3).⁶⁶

⁶² DEPARTAMENTO DE COMUNICACIÓN Y EDUCACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA DEL BANCO DE LA REPÚBLICA. La información en el mercado laboral colombiano. En: Reportes del Emisor: Investigación e información económica. Octubre, 2015. No. 197, p. 1 – 8. ISSN: 01240625.

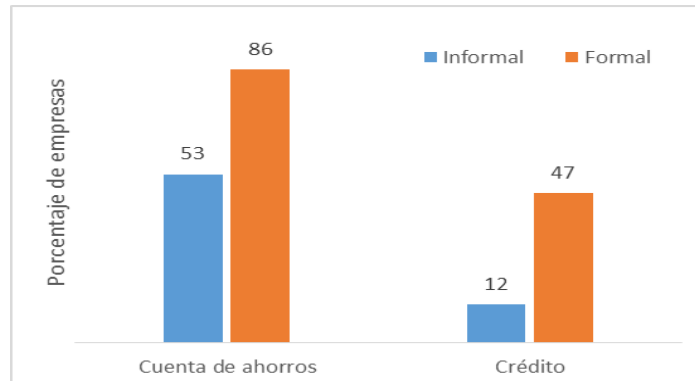
⁶³ PRONUS. Propuesta para el Diseño e Implementación del Monotributo en Colombia. [online]. Abril, 2015. [Citado 07 octubre 2016]. Disponible en: <http://www.bancadelasoportunidades.gov.co/documentos/Documentaci%C3%B3n/monotributo.pdf>

⁶⁴ DOMÍNGUEZ, Jorge Andrés. Informalidad laboral y pobreza urbana en Colombia. En: Documentos de Trabajo No. 134. Universidad del Valle, 2011.

⁶⁵ HAMANN F. y MEJÍA L.F. Formalizando la informalidad empresarial en Colombia. En: Borradores de Economía No. 676. Banca de la República, 2011.

⁶⁶ FARAZI, Subika. Informal Firms and Financial Inclusion: Cross-country Evidence. En: World Bank. GFDR Seminar Series, 2013.

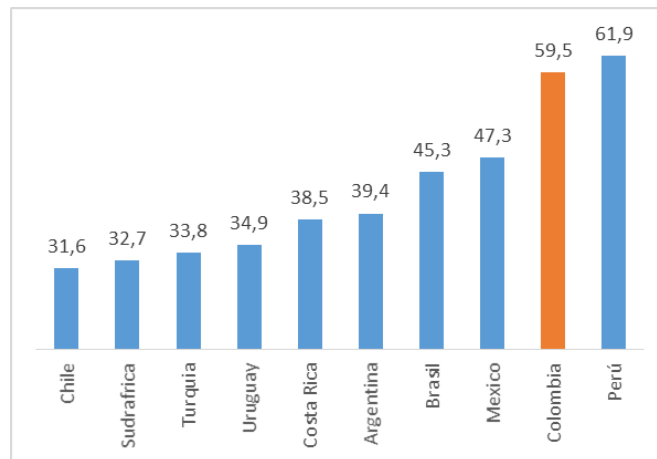
Gráfico 4.3: Acceso a servicios financieros según condición de formalidad



Fuente: Farazi S. (2013)

En Colombia, la tasa de informalidad laboral ha venido descendiendo desde 2008⁶⁷, sin embargo a 2013 se mantenía en niveles cercanos al 59%, muy por encima de la tasa observada en Chile, Argentina o Brasil (Gráfico 4.4).

Gráfico 4.4: Informalidad laboral en 2013



Fuente: Consejo Privado de Competitividad.

Una situación similar ocurre en la informalidad empresarial. En el caso de los microestablecimientos la informalidad es de alrededor el 70%⁶⁸. Estas empresas se caracterizan por ser de menor tamaño, no tener registros mercantiles, sanitarios, de calidad o seguridad, no seguir estándares contables y enfrentar restricciones para acceder a los productos financieros.⁶⁹

⁶⁷ BANCO DE LA REPÚBLICA. La informalidad en el mercado laboral colombiano. Reportes del Emisor. No. 197, 2015.

⁶⁸ PRONUS. Propuesta para el Diseño e Implementación del Monotributo en Colombia. [online]. Abril, 2015. [Citado 07 octubre 2016]. Disponible en: <http://www.bancadelasoportunidades.gov.co/documentos/Documentaci%C3%B3n/monotributo.pdf>

⁶⁹ BUSTAMANTE J.P. Informalidad y Monotributo. Boletín No. 19, 2015.

Existen sectores económicos más proclives a la informalidad, como el caso del comercio, en donde la tasa de informalidad laboral hoy es de alrededor el 70%.⁷⁰ Esta situación se confirma con los resultados de un estudio de Fenalco realizado sobre 12064 tiendas en 2014. De acuerdo con dicho análisis, el 60% de los tenderos no pertenecen al régimen contributivo de salud y más del 80% no está afiliado a un esquema de pensión ni a BEPs, tampoco está afiliado a un esquema de riesgos laborales ni a una caja de compensación⁷¹.

Las causas e implicaciones de la informalidad han sido ampliamente estudiadas. En lo que respecta a las unidades productivas, el consenso de los estudios apunta a que la decisión de formalizarse depende de un análisis de la carga salarial, las tasas impositivas, los costos operativos y legales de crear y liquidar empresa⁷². En últimas, en el análisis del empresario los costos en términos de tiempo, esfuerzo y dinero de formalizarse terminan superando los beneficios de la formalización.

En este contexto, varios países de la región han adoptado esquemas tributarios que permiten un tránsito escalonado hacia la formalización plena.

3.1.1 Esquemas de monotributo

La mayoría de países en América Latina tienen esquemas de tributación diferenciales para los pequeños contribuyentes. En el caso de Brasil, Argentina y Perú estos esquemas fueron adoptados en la década de los noventa, apuntándole a la formalización y otros objetivos de política económica y social⁷³.

Estos sistemas, conocidos como monotributo, se caracterizan por simplificar los estándares de registro, declaración y pago de los impuestos e incluir contribuciones destinadas a la seguridad social⁷⁴.

Generalmente los esquemas de monotributo están delimitados de acuerdo con condiciones específicas que deben cumplir una persona o un negocio en dos dimensiones. Primero, se establece un umbral de facturación, ventas o ingresos brutos. Segundo, se fijan límites en términos de ciertas variables físicas o económicas que son fáciles de medir y controlar: tamaño del local, monto del arriendo, consumo de energía, número de empleados, precios unitarios de venta, entre otros.

⁷⁰ BANCO DE LA REPÚBLICA. Op. cit.

⁷¹ FENALCO. Formalización Laboral 2015. Fenalco – Fenaltiendas, 2015.

⁷² HAMANN F. y MEJÍA L.F. Formalizando la informalidad empresarial en Colombia. En: Borradores de Economía No. 676. Banca de la República, 2011.

⁷³ PRONUS. Op. cit.

⁷⁴ BUSTAMANTE J.P. Op. cit.

Casi siempre el sistema segrega en varias categorías a los contribuyentes en función de los umbrales fijados para cada criterio de delimitación. Entre más alta la categoría más alto el umbral y, naturalmente, más elevado el monto del tributo.

Por ejemplo: i) en Argentina el sistema de monotributo se abre en 11 categorías⁷⁵, ii) en Uruguay el régimen sólo tiene 4 categorías⁷⁶, iii) en Perú existen 6 categorías que se segmentan en función de los ingresos brutos o las compras mensuales del negocio del monotributista⁷⁷, y iv) en el monotributo de Brasil el límite de admisibilidad también es en función de los ingresos brutos anuales, con tres categorías⁷⁸.

En síntesis, tal como lo señalan Junquera y Pérez:

“[A] la hora de dar un concepto de pequeña empresa o pequeño empresario en el ámbito tributario latinoamericano es la variable volumen de ingresos brutos la determinante. Desde un punto de vista práctico parece la mejor solución, al menos en la etapa inicial de la adhesión. La debilidad del censo y el peso de la economía informal sugieren una estrategia de sencillez en el proceso de implantación... Es en una etapa posterior en la que para evitar la degradación del sistema hay que efectuar controles del universo de contribuyentes incluidos, a través de variables físicas o económicas y realizar una labor de depuración del censo.”⁷⁹

Un segundo elemento que debe definirse a la hora de implementar un sistema de monotributo es el alcance en términos de los impuestos que sustituye. El régimen de cada país es diferente pero, usualmente, el monotributo unifica impuestos directos e indirectos del orden nacional o federal como el impuesto de renta y el impuesto de

⁷⁵ La primera categoría aplica para los monotributistas que alcanzan a estar por debajo de los siguientes topes: i) ingresos brutos hasta \$48,000 pesos argentinos (aproximadamente \$US 5,500), ii) tamaño de local hasta 30 m², iii) consumo anual de energía eléctrica hasta 3,300 KW, y iv) monto de arriendo anual hasta \$18,000 pesos argentinos (aproximadamente \$US 2,100). La categoría más alta establece los siguientes límites: i) ingresos brutos hasta \$600,000 pesos argentinos (aproximadamente \$US 70,000), ii) tamaño de local hasta 200 m², iii) consumo anual de energía eléctrica hasta 20,000 KW, y iv) monto de arriendo anual hasta \$72,000 pesos argentinos (aproximadamente \$US 8,100).

⁷⁶ Tiene una para los negocios unipersonales y 3 para las sociedades de hecho. Los ingresos brutos del monotributista unipersonal deben estar por debajo de \$542,302 pesos uruguayos (aproximadamente \$US 22,300). En contraste, las sociedades de hecho que están amparadas por el sistema deben tener ingresos brutos inferiores a \$903,837 pesos uruguayos (aproximadamente \$US 37,100). Las 3 categorías en que se clasifican dichas sociedades dependen de si tienen 1, 2 o 3 socios. Independientemente de la categoría los activos del negocio o la sociedad no pueden superar los \$451,919 pesos uruguayos (aproximadamente \$US 18,600) y el tamaño del local debe estar por debajo de los 15 m².

⁷⁷ La primera categoría establece como límite ingresos brutos o compras mensuales por debajo de \$5,000 soles (aproximadamente \$US 1,650). La categoría más alta admite ingresos brutos o adquisiciones mensuales hasta \$60,000 soles (aproximadamente \$US 19,700). En cualquier caso, los ingresos brutos o compras anuales no pueden superar los \$360,000 soles (aproximadamente \$US 118,000) y los activos fijos del negocio deben ser inferiores a \$70,000 soles (aproximadamente \$US 23,000).

⁷⁸ Las categorías son las siguientes: i) \$60,000 reales para la categoría Microempendedor Individual (aproximadamente \$US 23,000), ii) \$360,000 reales (aproximadamente \$US 140,000) para la categoría de Microempresa y iii) \$3'600,000 reales (aproximadamente \$US 1'400,000) para la categoría Empresa de Pequeño Porte.

⁷⁹ JUNQUERA VARELA, Raúl Félix, y PÉREZ HUETE, Joaquín. Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina. En: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales. 2001. No. 18. ISSN 1578-0244. P. 1 – 54.

ventas o valor agregado. Generalmente se excluyen los impuestos a la importación. A veces, como en Brasil, el monotributo también sustituye gravámenes del orden territorial (departamentos y municipios).

En la mayoría de casos (la excepción es Perú), el monotributo también sustituye contribuciones previsionales o de seguridad social de tal manera que, al percibir beneficios tangibles – especialmente en salud, los cuales se empiezan a percibir desde el momento en que se queda cobijado por el aseguramiento –, la persona tenga un mayor incentivo a participar y permanecer en el sistema.

Otra característica central de los sistemas de monotributo tiene que ver con la metodología de pago. Es decir, cuánto se paga, cómo se paga y la frecuencia de los pagos. Desde luego, no se debe perder de vista que la esencia (y gancho) del sistema es, por un lado, su simplicidad (por lo cual los pagos típicamente son de suma fija) y, por otro, el aligeramiento de la carga tributaria (por lo que las cuotas tienden a ser mínimas).

Por ejemplo, en Uruguay se hacen pagos mensuales que, dependiendo de la categoría de monotributista, oscilan aproximadamente entre \$US 22 y \$US 30 si no se opta por la cobertura en salud, o entre \$US 78 y \$US175 si se opta por dicho aseguramiento. Adicionalmente, los monotributistas sólo están obligados a llevar un talonario de facturas con un consecutivo emitido por la administración de impuestos.

El monotributista del Perú hace pagos mensuales que están en el rango aproximado de \$US 7 a \$US 200, dependiendo de la categoría. Sólo deben presentar los comprobantes de pago que sustenten as compra – ventas del negocio en forma cronológica y no están obligados a llevar libros contables.

En Argentina el monotributista hace pagos mensuales cuya cuota fija está aproximadamente entre \$US 50 y \$US 360 dependiendo, por supuesto, de la categoría.

Por su parte, el contribuyente cobijado por el monotributo en Brasil paga cuotas mensuales que comienzan en el equivalente aproximado de \$US 17 (categoría de Microemprendedor Individual).

3.1.2 Ventajas del monotributo

i) Simplicidad

En Argentina el slogan con el cual el monotributo fue socializado rezaba: “*Simple, muy simple...*”. Y en el sistema brasilero se denomina precisamente “*SIMPLES*”.

La simplicidad del monotributo es lo que hace atractivo este nuevo régimen, para el contribuyente por la certeza de cumplir con sus obligaciones tributarias y para la

administración de impuestos por la facilidad en el control, lo cual puede redundar en una mayor participación de los nuevos contribuyentes.

Al respecto, Perry y Maloney han señalado que *“(...) no puede ser casualidad que la evidencia de Brasil y México muestre que los programas de simplificación administrativa (por ejemplo, para pagar impuestos u obtener licencias de operación) aumentan las tasas de registro de empresas formales, con grandes mejoras en la capacidad de generación de ingreso y empleo de dichas firmas.”*⁸⁰

ii) Inclusión financiera

En lo que tiene que ver con inclusión financiera, el esquema de monotributo incentiva a la utilización de servicios financieros formales como, la aceptación de pagos electrónicos realizados a través de tarjetas débito o crédito. Lo anterior, teniendo en cuenta que el ingreso a este régimen exceptúa de retenciones a los contribuyentes de retenciones.

iii) Equidad y reducción de pobreza

El paso de la informalidad a la formalidad gracias al acceso al Monotributo, les abre la puerta a estos contribuyentes al sistema financiero formal lo cual se establece como un primer paso para acceder a productos como el crédito, que sirven de herramienta para el emprendimiento, lo cual reduce la pobreza y el problema de desigualdad derivada de la informalidad y esto se complementa con el componente de cobertura previsional.

iv) Información

La autoridad tributaría contará con nueva información que le permitirá controlar y mitigar la evasión fiscal. Por un lado se incrementará su base de datos con los nuevos contribuyentes y por otro, podrá cotejar y verificar la información de contribuyentes tradicionales que realicen operaciones con los monotributistas.

3.1.3 Pagos electrónicos

La digitalización de los pagos y la consecuente reducción del efectivo, genera beneficios para todas las partes. Acelera el crecimiento económico, facilita la inclusión financiera y el control de lavado de activos, fomenta la formalización y generan beneficios para la población en términos de mayor seguridad y conveniencia, entre otros⁸¹.

⁸⁰ PERRY, Guillermo, MALONEY, William, ARIAS, Omar, FAJNZYLBER, Pablo, MASON, Andrew y SAAVEDRA-CHANDUVI, Jaime (The World Bank). Overview. En: Informality: Exit and Exclusion. 2007. Washington D.C. No. 40008.

⁸¹ La literatura y la experiencia internacional destacan varias condiciones como requisito para fomentar un ecosistema de pagos. En particular, se considera necesario disponer de una infraestructura de telecomunicaciones robusta y presente en todo el territorio y asegurar un sistema de pagos con elevados

Se estima que en 2015 el 69% de los pagos en la economía⁸² y el 41% de las transacciones financieras⁸³ se realizaron de forma electrónica. Por su parte, las cifras del comercio electrónico indican una evolución positiva y se calcula que el valor de las transacciones no presenciales en 2014 ascendió al 2,62% del PIB.⁸⁴

En ese sentido, para seguir impulsado esta tendencia y fomentar la inclusión financiera, el Gobierno Nacional ha definido como uno de sus frentes de trabajo la formalización financiera de los pequeños comercios⁸⁵, en un entorno que promueva el uso de servicios financieros digitales. Al respecto, se ha identificado la necesidad de fomentar un arreglo institucional y de mercado con beneficios tangibles para todos los actores y, como ya se mencionó, la posibilidad de establecer un esquema tributario diferencial.

Una de las principales barreras que los comercios han señalado como limitante de la adopción de medios de pagos digitales es precisamente, los costos tributarios, tanto el pago del tributo como los costos indirectos asociados al mismo.

De esta manera, el proyecto de ley busca reducir estos costos, mediante una tarifa fiscal proporcional y una simplificación de los mecanismos de declaración y pago del mismo. Se espera que la adopción de este régimen redunde en una mayor aceptación de pagos digitales en la economía.

estándares de calidad y seguridad de la información. Igualmente se considera fundamental contar un alto cubrimiento del sistema financiero y un entorno regulatorio propicio para la inclusión financiera.

Colombia ha logrado importantes avances en estos aspectos en los últimos años. La cobertura geográfica del sistema financiero logró el 100% en el 2015 y el país ha ampliado igualmente el acceso a redes de telecomunicaciones y conectividad móvil mediante la política Vive Digital del Ministerio de Tecnologías de la Información y la Comunicación. Hoy el cubrimiento celular, medido como el número de suscripciones por cada 100 personas, es del 116% frente a 92% en 2009 y más del 53% de la población tiene acceso a internet.

⁸² BANKABLE FRONTIER ASSOCIATES (BFA). Development Results Focused Research Program. Contry Diagnostiv: Colombia. [online] Enero, 2015. [Citado: 11 de octubre de 2016] Disponible en: <https://www.betterthancash.org/tools-research/case-studies/country-diagnostic-colombia>

⁸³ COLOMBIA. SUPERINTENDENCIA FINANCIERA. Informes de Operaciones de la Superintendencia Financiera de Colombia 2009-2015. [ONLINE] [Citado 10 de octubre de 2016]. Disponible en: www.superfinanciera.gov.co

⁸⁴ CÁMARA COLOMBIANA DE COMERCIO ELECTRÓNICO (CCCE). La Cámara Colombiana de Comercio Electrónico Presenta el Segundo Estudio de Transacciones no presenciales / Comercio Electrónico. [online] Noviembre de 2015 [Citado: 10 de octubre de 2016] Disponible en: <http://ccce.org.co/noticias/la-camara-colombiana-de-comercio-electronico-presenta-el-segundo-estudio-de-transacciones>

⁸⁵ La formalización de los comercios es un elemento esencial para aumentar posibilidades de uso de los productos financieros por parte de los hogares. La mayor parte de los pagos de la economía se siguen haciendo en efectivo, especialmente los pagos de personas a negocios (P2B) y de personas a personas (P2P), lo que redunde en costos de desplazamiento, seguridad y almacenamiento. Es por esto que se hace necesario trabajar en medidas que incentiven la formalización e inclusión financiera de los comercios donde concurre la población excluida de los servicios financieros y consecuentemente aumentar el uso de los medios de pago electrónicos y disminuir el uso del efectivo circulante.

3.2 DESCRIPCIÓN

Como se expuso anteriormente, es fundamental para Colombia trabajar en medidas que faciliten el tránsito hacia la formalidad. En ese sentido, el presente proyecto de ley propone la creación de un nuevo régimen alternativo de pago al impuesto sobre la renta, denominado Monotributo, que es opcional para las personas naturales que estén en sectores especialmente informales de la economía, y que tengan ingresos anuales inferiores a 100 millones de pesos, aproximadamente.

El régimen recoge varias experiencias exitosas de otras jurisdicciones de la región como Brasil, Chile, Perú y México, que han adoptado esquemas de tributación diferenciales para los pequeños contribuyentes⁸⁶. Estos sistemas se caracterizan por simplificar los estándares de registro, declaración y pago de los impuestos e incluir contribuciones destinadas a la seguridad social y han probado ser una medida efectiva para incentivar la formalización, promover el sistema de seguridad social y facilitar la inclusión financiera y la digitalización de la economía.

En concreto, se propone un régimen de impuesto simplificado único dirigido a personas naturales cuya actividad económica se encuentre en el sector comercio al por menor y las peluquerías, que pertenezcan al régimen ordinario del impuesto de renta y se encuentren en el régimen simplificado de IVA, es decir que sus ingresos brutos anuales estén entre 1.400 y 4.000 UVTs.

Es importante resaltar que el impuesto es opcional para el contribuyente, y reemplaza al régimen ordinario del impuesto sobre la renta. De esta forma, la propuesta busca simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo de esta población a través de un pago único de 16, 24 o 32 UVTs anuales, dependiendo del nivel de ingreso de la persona. El esquema tendrá un mecanismo sencillo de pago, registro y declaración del tributo.

Para incentivar la adopción del régimen, se incluyen los siguientes beneficios tangibles para los contribuyentes: (i) una parte del pago del tributo es un aporte al programa de Beneficio Económico Periódico (BEPs), que le permitirá a una población prevalentemente informal acceder a un sistema de protección de la vejez; (ii) acceder a una cobertura de un seguro de vida y exequial, (iii) al régimen de independientes de Cajas de Compensación Familiar (Ley 789 de 2002), iv) y a la afiliación a la Administradora de Riesgos Laborales (ARL). Adicionalmente, contempla una exención a la retención del impuesto de renta que se aplica hoy en estos comercios minoristas al utilizar medios de pagos electrónicos.

⁸⁶ PRONUS. Op.cit.

Por lo tanto, el régimen estará integrado por dos componentes; un impuesto de carácter nacional y determinación integral y un aporte al Servicio Social Complementario de Beneficio Económico Periódico (BEPs), con las siguientes tarifas anuales dependiendo de los ingresos brutos de la persona natural contribuyente del régimen, así:

Cuadro 4.13: Categorías Monotributo

Categoría	Ingresos brutos anuales		Valor anual a pagar por concepto de Monotributo	Componente del Impuesto	Componente del aporte BEPS
	Desde	Hasta			
A	0	2.100 UVT	16 UVT	14 UVT	2 UVT
B	> 2.100 UVT	2.800 UVT	24 UVT	21 UVT	3 UVT
C	> 2.800 UVT	3.500 UVT	32 UVT	28 UVT	4 UVT

Fuente: MHCP

Para la inscripción al régimen, los contribuyentes se deberán inscribir ante la DIAN a través del diligenciamiento del RUT o su actualización.

II. IMPUESTOS INDIRECTOS

La presente reforma tributaria pretende modificar básicamente tres impuestos indirectos: 1. El Impuesto sobre las ventas (IVA), 2. El Impuesto al consumo, introduciendo además el impuesto al consumo de gaseosas, y 3. El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF).

1. En materia de IVA, las propuestas buscan principalmente generar mayores recursos, a partir de la solución de problemáticas relacionadas con la estructura actual del impuesto y con prácticas de elusión y evasión. Las grandes modificaciones al régimen actual son las siguientes:

i) Debido a que la tarifa general actual del 16% se encuentra por debajo del promedio latinoamericano, se propone su aumento al 19%.

i) Se ha encontrado que las múltiples exenciones y exclusiones afectan la productividad y eficiencia del impuesto. En ese sentido, se propone gravar algunos productos que por razones de equidad y progresividad (entre otras), deberían estarlo: unos con tarifas distintas a la general (5% para edificaciones residenciales nuevas cuyo valor supere los 26.800 UVT– sin gravar vivienda VIP y VIS-, 5% para publicaciones periódicas, 5% para el internet fijo en estrato 3 –estratos 1 y 2 siguen excluidos), y otros a la tarifa general (como los intangibles, loterías, armas e internet para estratos 4, 5 y 6). En todo caso, se mantienen las exclusiones actuales sobre

productos básicos (como alimentos, animales vivos, medicinas, abonos, entre otros).

iii) Con el fin de promover la competitividad y la inversión, se propone que las empresas puedan deducir plenamente el IVA de bienes de capital en la declaración de renta.

iv) Como consecuencia de las prácticas de elusión y evasión que se han detectado por parte de los contribuyentes que se clasifican en el régimen simplificado del IVA sin cumplir los requisitos, se propone modificar el techo para pertenecer al mismo, pasando de 4000 UVT a 3500 UVT.

2. En materia de impuesto al consumo, se busca principalmente: i) lograr coherencia entre la estructura tarifaria de este impuesto y la del IVA, ii) facilitar su control tributario, iii) igualar la carga fiscal y las condiciones de los contribuyentes que se encuentran en situaciones similares, y iv) eliminar un elemento ajeno a la estructura de un impuesto indirecto, como es la explotación de un bien intangible. De esta forma, las modificaciones se centran en: i) gravar con el 4% no sólo el consumo de voz (vigente), sino también los datos de telefonía celular; ii) desgravar a las franquicias del IVA, y a cambio, gravarlas con un impuesto al consumo del 8% a partir de 2017.

3. Finalmente, se propone dar continuidad al Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), en consideración a que este impuesto se recauda con facilidad y es una fuente de recursos significativa.

1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS (IVA)

El impuesto sobre el valor agregado (IVA), es un impuesto indirecto que busca gravar el consumo de bienes y servicios. Cuenta con una tasa única que aplica a toda la cadena de transacciones hasta llegar al consumidor final.

En comparación con otros impuestos, ofrece ventajas en términos de suficiencia, neutralidad (igualdad de tratamiento a los distintos sectores) y facilidad de gestión (simplicidad de control y cumplimiento). Sin embargo, su diseño tiene retos importantes, en equidad y costos de cumplimiento, en particular en Colombia, en donde la diferenciación de tasas, las exenciones y los regímenes especiales son, en general, contraproducentes y de dudosa eficacia.

1.1 JUSTIFICACIÓN

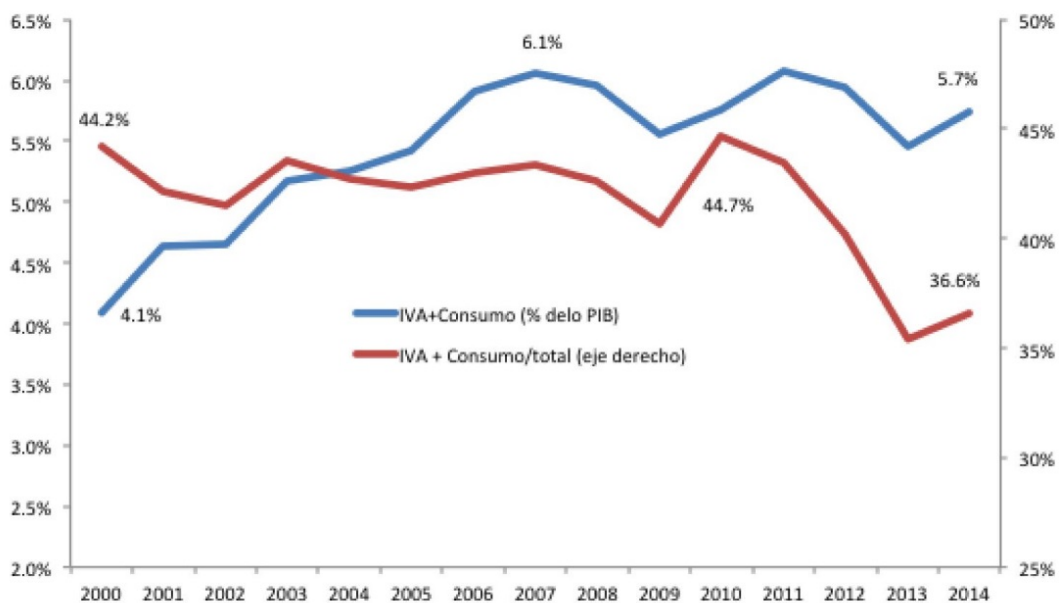
A continuación se exponen de forma detallada los problemas del IVA actual que fueron identificados por la Comisión de Expertos en el Informe Final⁸⁷.

1.1.1 El recaudo es bajo porque la tarifa es relativamente baja y existe una elevada evasión.

El recaudo de IVA aumentó de 4.1% del PIB en 2000 a 6.1% en 2007 y desde entonces ha fluctuado alrededor de este nivel (Gráfico 4.4). En 2014, el recaudo de IVA incluyendo el impuesto al consumo fue de 5.7% del PIB.

Como proporción de los ingresos totales del Gobierno Nacional Central, el recaudo de IVA osciló alrededor de 43% entre 2000 y 2009, aumentando hasta 44.7% en 2010, para luego descender hasta 36.6% en 2014. Este descenso obedeció a la mayor participación del recaudo conjunto renta y CREE cuya participación en el total aumentó con lo dispuesto en la reforma tributaria de 2012.

Gráfico 4.4: Evolución del recaudo de IVA más consumo



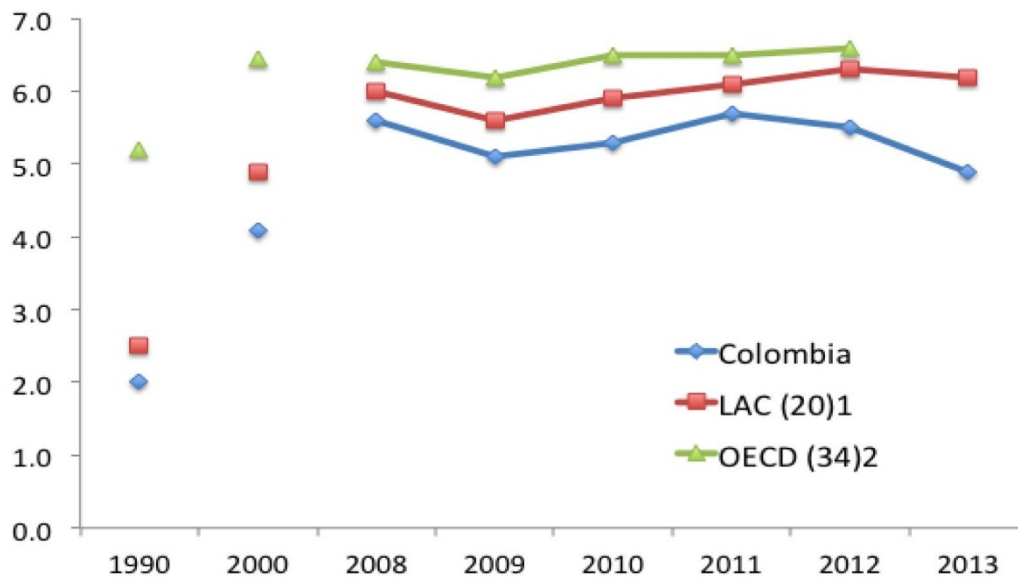
Fuente: DIAN; cálculos propios.

Comparado con América Latina y los países de la OCDE, el recaudo de IVA en Colombia aparece relativamente bajo (Gráfico 4.5). De acuerdo con las estadísticas

⁸⁷ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit. pp. 89-105.

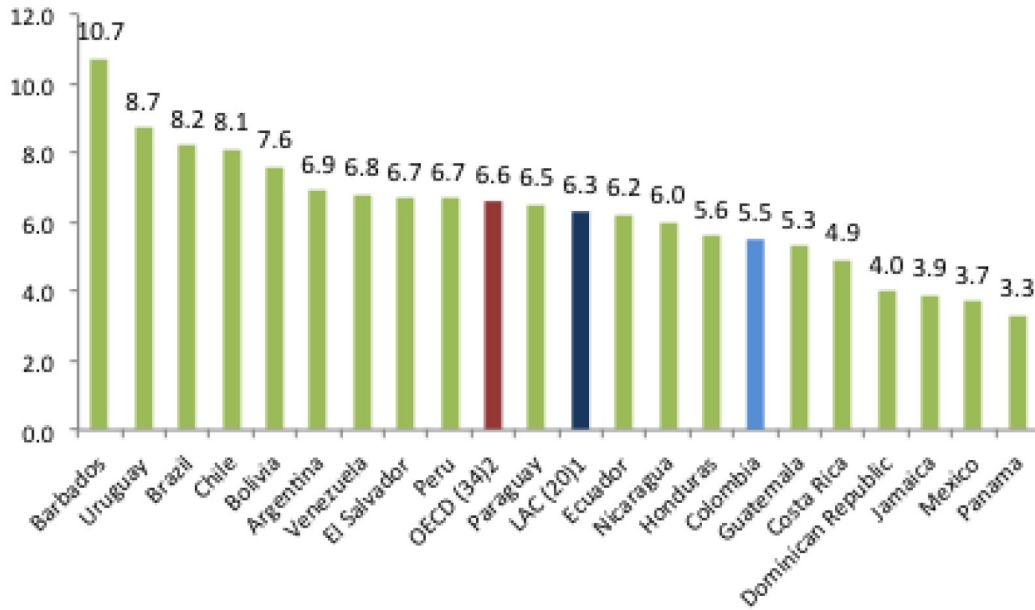
comparables producidas por la OCDE en relación con el PIB, desde 1990 el IVA en Colombia ha recaudado menos que en el promedio de América Latina (región que ha recargado históricamente su estructura tributaria en este tributo), y que en el promedio de los países de la OCDE (en donde ha ocurrido lo contrario y, son los impuestos directos los que más participan en el recaudo total). La disminución entre 2012 y 2013 debe interpretarse con cuidado, pues obedece a la sustitución de una parte del IVA por el impuesto al consumo. Una comparación más detallada para el año 2012, para evitar este efecto, muestra que el recaudo de IVA es uno de los más bajos de la región (Gráfico 4.6)

Gráfico 4.5: IVA como porcentaje del PIB en América Latina, la OCDE y Colombia entre 1990 y 2013 (% del PIB)



Fuente: CIAT.

Gráfico 4.6: IVA como % del PIB (2012)

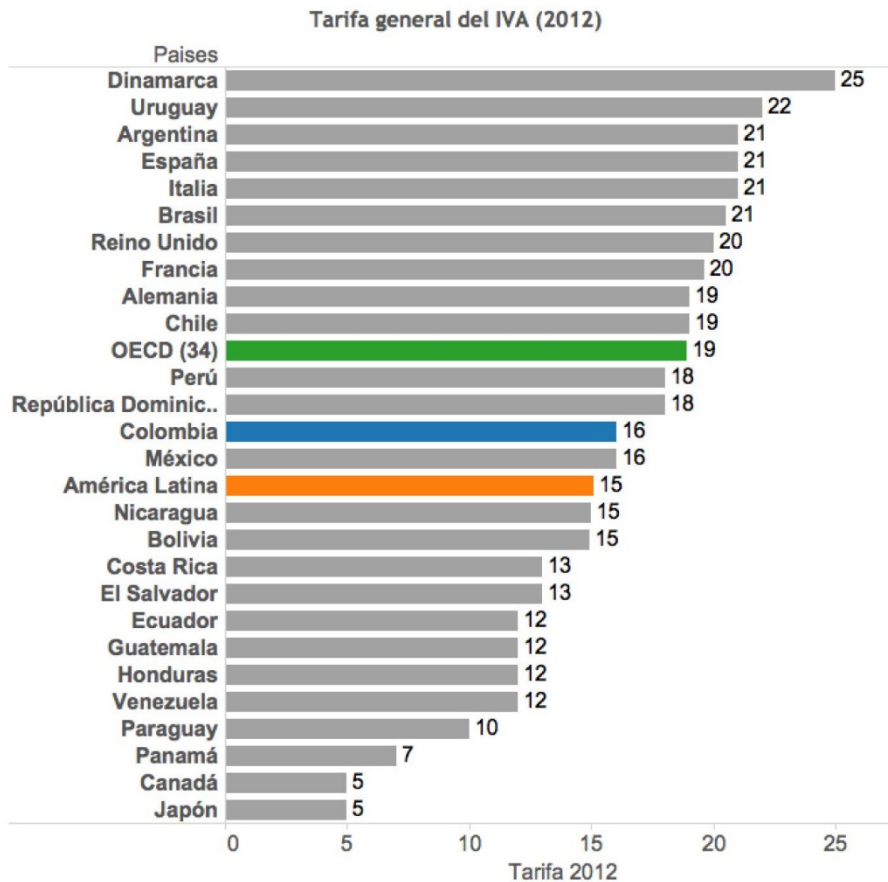


Fuente CIAT.

El recaudo del IVA (en proporción al tamaño de la economía) depende fundamentalmente de tres variables: el nivel de la tarifa, el tamaño de la base y el nivel de evasión. Comparaciones internacionales sugieren que la tarifa es baja, la base está altamente erosionada y el nivel de evasión es elevado.

En Colombia la tarifa general del IVA (16%) es relativamente baja a pesar de estar por encima del promedio para América Latina (Gráfico 4.7). En Argentina y Brasil, la tarifa es de 21%, en Chile 19% y en Perú 18%. México tiene la misma tarifa que Colombia. Como porcentaje del PIB, varios de los países que tienen una tarifa más baja que Colombia, recaudan más como proporción del PIB, como es el caso de Bolivia. Colombia tiene la tarifa general del 16% desde hace 20 años, con un corto periodo (1998-2000) en el cual se bajó a 15%.

Gráfico 4.7: Tarifa general del IVA (2012)



Fuente: Gómez-Sabaini *et al.* (2015)⁸⁸.

Finalmente, en cuanto al nivel de evasión como factor que afecta negativamente el recaudo del impuesto, los estudios indican que se sacrifica el 26% del recaudo potencial en promedio.

1.1.2 Racionalidad de las exenciones y exclusiones y su efecto en la productividad y eficiencia.

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final de la Comisión de Expertos⁸⁹, la literatura ha destacado varias ventajas del IVA frente a otros impuestos indirectos y también frente a los impuestos directos⁹⁰: i) si el tributo está bien diseñado y aplicado, el IVA se concibe como una solución eficiente frente a otros impuestos indirectos

⁸⁸ Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 92.

⁸⁹ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp. 95 y ss.

⁹⁰ MINH LE, Tuan. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues. En: World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003. pp. 1 – 55.

principalmente por el hecho de eliminar el efecto cascada y producir mejoras en su cumplimiento y administración; ii) si está bien diseñado y aplicado, el IVA no distorsiona las decisiones de inversión y producción y, iii) con el propósito de no afectar la competitividad de la economía, el IVA generalmente impone una tasa de 0% a las exportaciones, y permite que los exportadores descuenten el impuesto pagado en la compra de insumos; con esto se logra que el IVA se grave donde se consumen los bienes y no donde se producen.

Mientras el impuesto a las ventas se aplica sobre el valor del bien o el servicio, el impuesto al valor agregado grava el valor agregado que se genera en cada una de las etapas del proceso de producción-distribución. De esta manera en el caso del impuesto a las ventas, el precio del bien o servicio adquirido por el consumidor final puede involucrar el pago de "impuestos sobre impuestos". El efecto del impuesto en el precio se racionaliza en el caso del IVA, pues este último se determina como la diferencia entre el IVA cobrado sobre las ventas finales y el IVA pagado en las compras de insumos para la producción de bienes y servicios. Por otra parte, frente al impuesto sobre las ventas, se ha argumentado que el IVA facilita el cumplimiento y la administración en la medida en que es "*self-enforcing*", pues una empresa puede descontar el IVA pagado sobre los insumos solo si cuenta con el soporte de una factura.

Si bien la literatura ha señalado las ventajas del IVA frente a otros impuestos, también ha resaltado su gran debilidad: el incentivo de los gobiernos a extender beneficios en el impuesto, con argumentos y objetivos que hoy en día siguen siendo objeto de debate teórico y sus resultados de cuestionamiento empírico.

Se pueden distinguir tres tipos de tratamientos favorables en el IVA: i) exención total del IVA, que consiste en aplicar una tarifa de 0% y permitir el descuento del IVA pagado en la compra de insumos, ii) exención parcial, que implica no gravar con IVA el bien final pero al mismo tiempo impedir el descuento del IVA pagado sobre la compra de insumos, que es lo que en Colombia se denomina como bienes excluidos y iii) aplicación de una tarifa reducida frente a la tarifa general, permitiendo el descuento del IVA en la compra de insumos. A continuación se exponen algunas dificultades concretas en materia de exenciones y exclusiones.

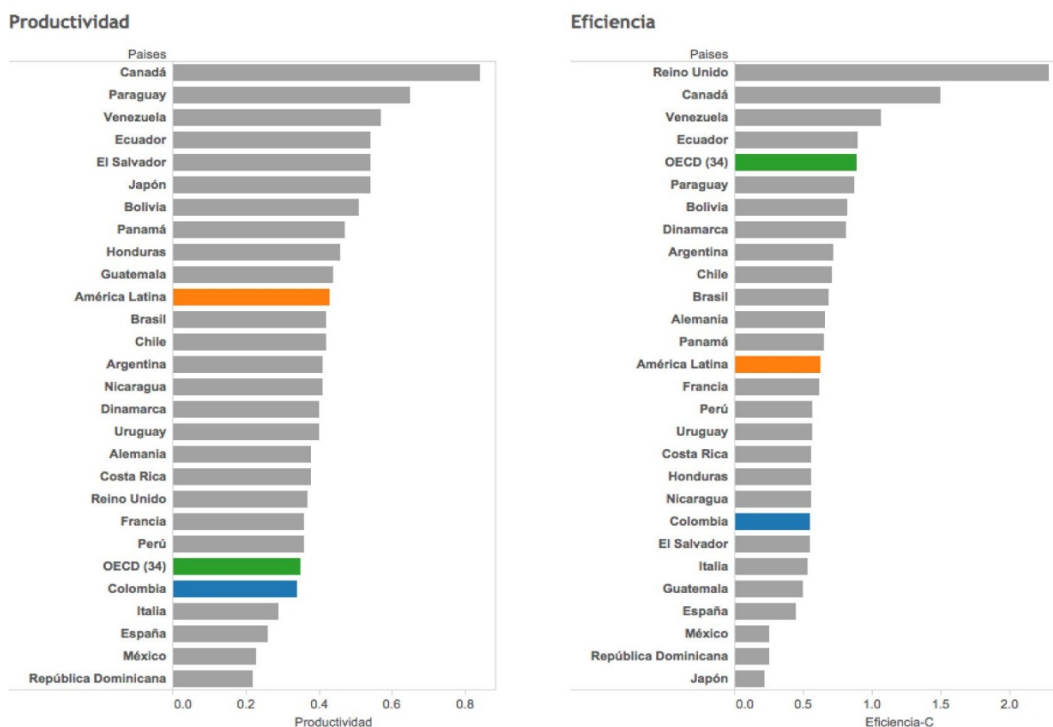
a. Baja productividad y eficiencia

Como se ha venido señalando, las exenciones y exclusiones son numerosas y a la luz de la discusión anterior no solo erosionan de manera importante la base, la productividad y eficiencia del impuesto, sino que tampoco encuentran sustento técnico y empírico fuerte. Lo anterior, sumado a la existencia de tarifas reducidas, y el elevado grado de evasión han impactado negativamente la productividad del IVA.

Por productividad se entiende la diferencia entre el recaudo efectivo y el potencial de recaudo si todos los bienes y servicios se gravaran a la tarifa general y no hubiera exenciones y exclusiones, ni evasión. Este indicador se ha aproximado en la literatura a través de la razón entre el recaudo de IVA como proporción del PIB y la tarifa general del impuesto. En otras palabras, este indicador mide cuánto se recauda de IVA como porcentaje del PIB por cada punto de tarifa. Otra medición de productividad muy utilizada es la razón entre el recaudo del IVA como proporción del consumo sobre la tarifa general del IVA. La idea detrás de esta medición es que el IVA se paga sobre el consumo y no todo el PIB se consume. Por ello, la medición que tiene en cuenta el PIB solo resulta comparable para economías en donde la razón consumo/PIB es similar. A este indicador también se le denomina eficiencia del IVA.

Cálculos recientes muestran que el IVA tiene niveles de productividad y eficiencia bajos en Colombia (Gráfico 4.8). En los dos casos, Colombia ocupa uno de los últimos lugares y se encuentra por debajo de los promedios de la OCDE y de América Latina. De esta manera, mientras en los países con IVA más productivos, por cada \$100 de recaudo potencial se recogen \$80, en América Latina se recogen un poco más de \$50 en promedio y en Colombia cerca de \$40.

Gráfico 4.8. Productividad y eficiencia del IVA



Fuente: Gómez-Sabaíni *et al.* (2014)⁹¹.

⁹¹ GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos y MORÁN, Daimiro (NU. CEPAL). Tax Policy in Latin America. Assessment and Guidelines for a Second Generation of Reforms. ECLAC, 2014. 90 p. Gráfico tomado de: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 98.

Un estudio reciente del BID descompone para diferentes países de América Latina la pérdida de productividad del IVA en dos elementos: i) la pérdida de recaudo debido a las exenciones y tasas reducidas y ii) la erosión del recaudo debido a la evasión y las debilidades en materia de gestión y la ausencia de una fiscalización eficiente y oportuna. Los resultados sugieren que para el caso de Colombia ambos aspectos resultan importantes en explicar la baja productividad del IVA.

En cuanto al tamaño de la pérdida en recaudo como consecuencia de los beneficios, se tiene que en países como Argentina y Chile, esta es relativamente baja. Los autores calculan que en estos dos países el recaudo aumentaría apenas en un 10% si no existieran las tasas reducidas y las exenciones. Por su parte, en Ecuador y Perú la pérdida de recaudo por estos conceptos se acerca a 25%. En Colombia, El Salvador Guatemala y Panamá la situación es más preocupante pues la pérdida de recaudo está alrededor de 40%. En el extremo están Costa Rica, Honduras, México, Nicaragua y República Dominicana, países en los que los beneficios generan en promedio una pérdida del 60% en el recaudo⁹². En promedio, por cuenta de los gastos tributarios se sacrifica el 21% del recaudo potencial.

En relación con la pérdida de recaudo debido a las debilidades de gestión, fiscalización y a la evasión, los mismos autores encuentran que por esta razón se sacrifica el 26% del recaudo potencial en promedio. Colombia, junto con Jamaica y República Dominicana son los países en donde la pérdida de recaudo por esta causa es la más grande (39% del recaudo potencial).

b. Tratamiento a los bienes de capital

La imposibilidad de descontar plenamente el IVA en la compra de bienes de capital castiga de manera importante la inversión. En la mayoría de países, el IVA se establece sobre el consumo. Bajo este esquema, las empresas pagan el gravamen sobre los bienes y servicios que adquieren, pero en general pueden descontar aquel que pagan sobre la compra de todos los insumos que utilizan en el proceso productivo, inclusive sobre los bienes de capital.

Colombia es uno de los pocos países en donde las empresas no pueden descontar totalmente el IVA pagado sobre la maquinaria y equipo que adquieren. En estas circunstancias, el IVA sobre los bienes de capital representa un costo adicional para las empresas que afecta la competitividad y desincentiva la inversión. Las empresas solo pueden recuperar parte del IVA pagado sobre bienes de capital a través de las deducciones por depreciación en el impuesto a la renta. Adicionalmente, en la reforma

⁹² CORBACHO, A., FRETES, Vicente. y LORA, Eduardo (Inter-American Development Bank). Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo. 2013.

de 2014 se permitió un descuento en el impuesto de renta de 2% del IVA pagado en la compra del bien. También se excluyen del IVA las importaciones de maquinaria pesada para la industria básica e industrial cuando esta no se produzca en el país.

La solución definitiva de este problema debe tener en cuenta, sin embargo, que el IVA sobre bienes de capital genera recursos importantes para el fisco (0.6% del PIB) y que su eliminación o reducción gradual debe ser compensada de alguna manera.

c. El tratamiento de la construcción de inmuebles con destino residencial y no residencial

En Colombia, la venta de inmuebles con destino residencial y no residencial es considerada un bien no gravado con IVA. Lo mismo sucede con los arrendamientos de inmuebles con destino residencial. La aproximación de los diferentes países al tratamiento de los inmuebles ha sido variada. En la mayor parte de los países de la Unión Europea se grava con IVA la construcción y venta de viviendas nuevas (con tasas reducidas para la vivienda social), así como de bodegas y edificios comerciales nuevos, pero se usan mecanismos de descuento de ese IVA al comprador de inmuebles que se destinan a la producción de bienes o servicios gravados, encaminados a facilitar el manejo del flujo de caja de los inversionistas.

El gravamen con IVA a la vivienda nueva de mayor valor otorgaría progresividad a este impuesto. El gravamen a las construcciones comerciales (bodegas, oficinas, fábricas) permitiría alcanzar una mayor neutralidad en las decisiones de inversión, mitigando o superando los actuales incentivos tributarios en favor de la inversión en este tipo de activos vis a vis la maquinaria y equipo, la cual está gravada con IVA a pesar de que contribuye a mejoras en productividad en mayor medida que la inversión en propiedad raíz.

d. Intangibles

En Colombia, a diferencia de la mayoría de países, las transacciones de intangibles que se realizan en el territorio nacional no se gravan con IVA. En muchos otros países se gravan las relacionadas con software, marcas, patentes, bases de datos e información y registros sanitarios y de otra índole. Así mismo, en muchos países se excluye el *goodwill* (crédito mercantil) pagado que se genera como resultado de la compra de establecimientos comerciales o de compañías.

e. Servicios prestados desde el exterior

En Colombia, a diferencia de otras jurisdicciones, no todos los servicios prestados desde el exterior se entienden prestados en nuestro país, lo que se ha prestado para diferentes interpretaciones que han aumentado la litigiosidad respecto de las actuaciones de la

administración tributaria y pueden poner en peligro el principio de neutralidad que irradia el sistema tributario.

f. Inequidades en el tratamiento de productos similares

Se pueden identificar tratamientos diferentes en el IVA para bienes y servicios similares, lo cual no encuentra ninguna justificación técnica y en cambio sí genera inequidades y distorsiones en la economía. Este es el caso por ejemplo del asfalto (excluido) y cemento (tarifa general); los servicios de restaurante y cafetería prestados por franquicias (tarifa general) y los otros (gravados con impuesto al consumo); y las diferencias en la base gravable sobre la cual se liquida el IVA en zonas francas establecidas o en trámite antes de 2012 (se resta de la base gravable el valor agregado incorporado en la zona) y las establecidas desde entonces (no se resta), entre otros.

El régimen simplificado también ocasiona un tratamiento privilegiado, pues las personas naturales así clasificadas no cobran IVA sobre sus ventas de bienes y servicios gravados. Colombia cuenta actualmente con un régimen simplificado que presenta limitaciones. Este carece de instrumentos de control por parte de la administración lo cual permite abusos en contra del sistema. Por otra parte, se ha constituido en un canal de evasión. En efecto, proliferan facturas o transacciones de operaciones ficticias entre agentes del régimen ordinario y simplificado que dan lugar a indebidos descuentos del impuesto.

No obstante, muchos países en lugar de abolir los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes han comenzado a diseñar e implementar sistemas simplificados eficientes que buscan no solo incluir más personas naturales y empresas pequeñas en el sistema y aumentar el recaudo sino también contribuir a la formalización de la economía.

Como en otros países, los costos de transacción asociados al cumplimiento del IVA en Colombia son altos, especialmente para el caso de las empresas de menor tamaño.

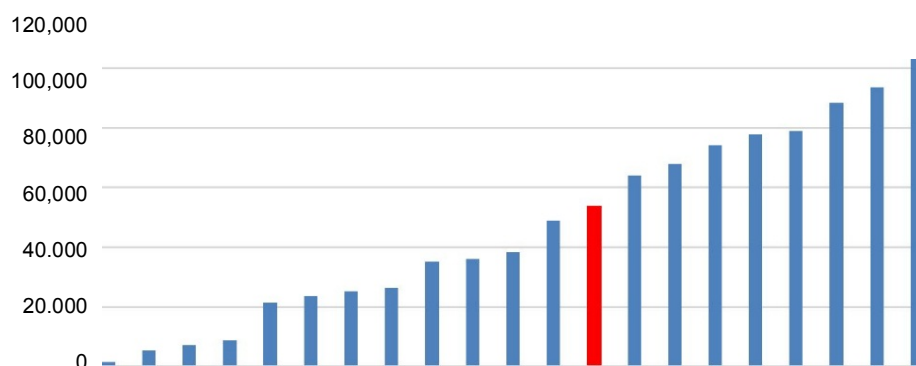
Un estudio reciente del Banco Mundial sobre la tributación de las micro y pequeñas empresas en Colombia concluye que, a pesar de haberse dado esfuerzos recientes en lo relacionado con el impuesto de renta de las personas que realizan actividades por cuenta propia mediante la introducción del IMAS, el efecto ha sido muy pequeño en términos de recaudo y del número de contribuyentes que han entrado a este sistema⁹³. Pero además, señalan que este nuevo sistema no está alineado con el régimen simplificado en el caso del IVA, especialmente en lo que tiene que ver con los umbrales que aplican en estos dos regímenes. Las comparaciones internacionales del estudio

⁹³ BANCO MUNDIAL. Reforming the Tax System for Micro, Small and Medium Enterprises. Draft report, agosto. 2015.

muestran que el umbral que divide al régimen simplificado del régimen común en el IVA está en un nivel intermedio, es decir no es alto pero tampoco es bajo, mientras que el umbral inferior del IMAS para varias de las actividades definidas en este sistema aparece relativamente bajo.

El análisis de la entidad multilateral recomienda pensar en un régimen simplificado unificado para impuestos a nivel nacional para las micro y pequeñas empresas, que incluya impuesto de renta e IVA, en el cual los umbrales se establezcan en un nivel que permitan segmentar adecuadamente los micro contribuyentes de los contribuyentes pequeños.

Gráfico 4.9: Umbrales de IVA (US\$)



Fuente: Tomado de Banco Mundial (2015).

1.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo expuesto, una reforma al IVA debe seguir los principios que guían la tributación óptima: i) el impuesto debe maximizar el recaudo produciendo la menor distorsión posible en las decisiones económicas de los agentes, ii) el tributo debe maximizar los ingresos con los menores costos de transacción posibles para los contribuyentes y la administración tributaria, iii) el régimen del tributo debe ser lo más claro y sencillo posible de manera que los contribuyentes entiendan de manera clara sus obligaciones y puedan cumplir con ellas, iv) el tributo debe producir el monto de impuestos que se espera genere, en el momento oportuno, evitando la doble tributación y la evasión, de manera que los contribuyentes perciban al sistema como justo y efectivo, y v) el régimen debe tener la flexibilidad para adaptarse a los avances tecnológicos y comerciales de acuerdo con lo señalado por la OCDE.

Compartiendo los principios de la tributación óptima, la Comisión de Expertos consideró que en cuanto al régimen actual del IVA resultan necesarias modificaciones o reformas tendientes a: ampliar la base gravable, revisar el tratamiento a bienes de capital, revisar

el régimen simplificado, y eliminar inequidades en el tratamiento entre bienes y servicios similares.

Adicionalmente, la Comisión de Expertos se refirió a otras propuestas relacionadas con la implementación de la manera más rápida y eficiente de la factura electrónica y con la adopción de cambios procedimentales y de control que fortalezcan la capacidad de la DIAN para mejorar el control y reducir la evasión, las cuales no serán abordadas en el presente capítulo del IVA, sino en el relativo al control a la elusión y la evasión.

Las modificaciones al Estatuto Tributario propuestas son las siguientes:

i) Artículo 420 del Estatuto Tributario (hechos sobre los que recae el impuesto)

Se propone redefinir el hecho generador para incluir los intangibles dentro de los bienes y servicios gravados y aplicar el principio de destino en los servicios. Así, las modificaciones en el artículo 420 del Estatuto Tributario buscan extender el hecho generador en el Impuesto sobre las ventas con la inclusión de nuevos supuestos que se consideran ventas y servicios gravados con el Impuesto, así:

- *Ventas de bienes:* con la modificación del literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario se extiende el hecho generador a aquellos supuestos en donde se realicen transacciones sobre bienes incorporables (intangibles) e inmuebles, siempre y cuando la misma legislación tributaria no la considere como excluida.

Se aclara que dentro de la sujeción del impuesto, se incluyen las ventas de intangibles realizadas desde el exterior y no se restringe exclusivamente a operaciones realizadas en el territorio nacional.

- *Prestaciones de servicios y regulación de nuevas TIC:* en lo atinente a la modificación del literal b) del artículo se introduce la aplicación del principio de destino (vigente hoy en día para las ventas de mercancía) en las prestaciones de servicios desde el exterior, entendiendo que estas se encuentran sujetas a imposición cuando el destinatario y el usuario del servicio se encuentre localizado en el territorio nacional.

La aplicación del principio de destino en los servicios, es una adecuación de la norma fiscal a nuevos fenómenos que se encontraban ajenos a la imposición del Impuesto, entre otros, a aquellos asociados al fenómeno de la economía digital que implica el reconocimiento de los avances de las TIC - tecnologías de la información y la comunicación - que han generado nuevas formas de prestaciones de servicios y generaciones de valor.

Al respecto la OCDE ha manifestado lo siguiente:

“La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). La revolución de las TIC ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. Por ejemplo, los minoristas ofrecen a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, pudiendo recabar y analizar los datos relativos a cada cliente para poder ofrecer publicidad a medida y prestar un servicio personalizado; el sector de la logística se ha visto transformado por la capacidad de rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías a lo largo y ancho del globo; los proveedores de servicios financieros facilitan cada vez en mayor medida a los clientes la gestión de sus finanzas, la realización de transacciones y el acceso a nuevos productos en línea; en el sector productivo, la economía digital ha mejorado la capacidad de supervisar a distancia los procesos productivos y de controlar y utilizar la maquinaria; en el marco del sector educativo, universidades y proveedores de servicios de tutoría y otros servicios educativos son capaces de ofrecer cursos a distancia, lo que les permite familiarizarse con y responder a la demanda global; en el sector sanitario, la economía digital permite hacer un tele diagnóstico y utilizar historias clínicas para mejorar la eficacia del sistema y la experiencia del paciente. Por último, el sector de los medios de comunicación y radiodifusión ha experimentado una auténtica revolución, viéndose ampliado el papel de las fuentes de información no tradicionales en los medios actuales e incrementada la participación de los usuarios en los medios sirviéndose de las redes sociales y de contenidos generados por los propios usuarios (CGU).

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales⁹⁴.

Así las cosas, con la inclusión de este supuesto se pretenden abarcar estas nuevas formas de economía que por el momento son ajenas a supuestos de tributación, tales como *“Suministro de páginas web, hosting, almacenamiento en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos, Suministro de software y sus actualizaciones, Suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales, Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento, Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia Suministro de otros servicios online (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros).”*

Finalmente, y a efectos de determinar la territorialidad del impuesto cuando se trata de venta de bienes incorporeales o prestación de servicios desde el exterior se establecen

⁹⁴ Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital.

una regla general en parágrafo 3 en donde se indica que toda prestación de servicios o adquisición de incorporeales se entiende prestado o adquirido en Colombia cuando el usuario directo o el destinatario tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.

ii) Artículo 421 (Hechos que se consideran venta)

Se ajusta la norma con el propósito de armonizar su redacción con el artículo 420 del Estatuto Tributario (propuesto), esto es, a partir de un lenguaje amplio que permita la inclusión de bienes inmuebles e intangibles.

A la par de lo anterior, se incorpora un parágrafo en el cual se señala expresamente que no se considera venta para efectos del impuesto sobre las ventas, y por tanto no lo causa la donación, la asignación y la entrega de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación que adelanten entidades estatales.

iii) Artículo 424 (Bienes que no causan el impuesto)

En este artículo se introducen las siguientes modificaciones:

- Se incluyen los productos de soporte nutricional destinados para alimentación enteral que se encontraban excluidos del impuesto, pero por un cambio en la clasificación arancelaria realizado por el INVIMA quedaron gravados con IVA. Estos bienes hacen parte de los alimentos para propósitos médicos especiales suministrados por vía de sondas para pacientes con necesidades específicas en tratamientos especializados.
- Se modifica el umbral para el cual se consideran excluidos los computadores, las tabletas y se incluyen los teléfonos inteligentes en esta última categoría, con el fin de generar una mayor penetración de estas tecnologías a los niveles de la población de ingresos más bajos.
- Se elimina la exclusión del asfalto con el fin de generar condiciones de igualdad con respecto al tratamiento del cemento.
- Se incluye la exclusión de la venta de bienes inmuebles de uso distinto al residencial. Es importante aclarar que la venta de Vivienda VIS y VIP, incluida la rural, sigue exenta del impuesto.
- Para facilitar la lectura e interpretación del artículo, se eliminan los párrafos 1 y 2 y se incorporan como numerales 14 y 15. Igualmente se adiciona el numeral 16 correspondiente a los productos que se compren o introduzcan al departamento del Amazonas en el marco de los convenios colombo-peruano y el convenio con la República federativa del Brasil.

iv) Artículo 428 428 (importaciones que no causan impuesto)

Se ajusta la norma con el propósito de armonizar su redacción con el Decreto 390 de 2016 (Estatuto Aduanero). Sobre el particular, conviene recordar que la entrada en vigencia del citado decreto es escalonada, como ocurre con algunas disposiciones relativas a usuarios aduaneros permanentes (UAP) y altamente exportadores (ALTEX) las cuales continúan vigentes por 4 años más; por tanto, resulta necesario incorporar un párrafo transitorio a partir del cual se especifique que la exclusión de que trata el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario comprende tanto las figuras jurídicas en comento, así como las adoptadas en el nuevo régimen aduanero, esto es, operadores económicos autorizados.

v) Artículos 437-1 y 437-2

Se incluyen los responsables y las tarifas de retención para efectos de hacer efectivo el cobro del IVA como consecuencia de las modificaciones incluidas en el artículo 420 relacionadas con la economía digital.

vi) Artículo 459 (Zonas Francas)

Se elimina la segunda parte del inciso 2° del párrafo. Así las cosas, habrá de entenderse que la base gravable en las importaciones, de que trata el artículo 459 del Estatuto Tributario, aplicará para todas las sociedades declaradas o que se lleguen a declarar como Zona Franca y a los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas. Esta modificación responde a la necesidad de igualar el tratamiento del IVA en las zonas francas existentes antes y después de 2012, por consideraciones de equidad y competencia.

vii) Artículo 462-1

Se propone extender la aplicación de la base gravable especial (AIU) al impuesto de Industria y Comercio (incluyendo complementarios y retención) y a la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial.

viii) Artículo 468 (aumento de la tarifa)

Se propone el aumento de la tarifa para que pase del 16% al 19%, con el fin de generar mayores recursos para inversión social y de alcanzar una tarifa más cercana a la de nuestros vecinos latinoamericanos, como se mencionó anteriormente.

ix) Artículo 468-1 (nuevos productos gravados a la tarifa del 5%)

Se gravan: i) los elementos y partes para la conversión al sistema de gas vehicular, con el fin de que tenga un tratamiento similar a las carrocerías y partes de los vehículos eléctricos; y ii) los diarios y publicaciones periódicas.

También se propone gravar sólo la primera venta de vivienda nueva cuyo valor supere los 26.800 UVT. Las ventas sucesivas de bienes inmuebles se entiende que están excluidas. De aquel tratamiento se excluye la venta de vivienda VIP y VIS, urbana y rural, la cual continúa exenta.

Con el fin de establecer un régimen especial para el sector de construcción, teniendo en cuenta que la actividad se tarda años en generar ingresos, se plantea un sistema excepcional a lo establecido en el artículo 496 del Estatuto Tributario. Así las cosas, los constructores, responsables del IVA, tendrán la oportunidad de tomar como descuento los IVA pagados durante la época de inversión, a partir del momento que realicen la primera venta.

x) Artículo 468-3

Se grava a la tarifa reducida el servicio de internet prestado al estrato 3.

xi) Artículo 476

Con el fin de generar un incentivo que facilite la penetración del internet en los estratos bajos se incluye la exclusión del servicio residencial de internet en los estratos 1 y 2.

xii) Artículo 477

Se incluyen las armas, municiones y material de guerra o reservado y por consiguiente de uso privativo pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional, con el fin de no generar una erogación adicional en el presupuesto del sector defensa y generar condiciones de competencia para la industria nacional de armas, municiones y astilleros y armadores cuando le venden esos bienes a las Fuerzas Militares o a la Policía Nacional.

De otro lado, se gravan a la tarifa general los barcos y buques y sus respectivas reparaciones y mantenimiento, con el fin de que puedan cruzarse los IVA pagados en su producción.

xiii) Artículo 481

Se aclara: i) que las operaciones de reembarque se seguirán considerando exportaciones para efectos del tratamiento del IVA, a la luz de las modificaciones incluidas en esta materia en la regulación aduanera vigente, Decreto 390 de 2016; y ii) la exención para los productores e importadores de cuadernos.

xiv) Artículo 496

Para los responsables que deben declarar bimestralmente se propone un total de 4 periodos (8 meses) para solicitar los impuestos descontables, en aras de equiparar la situación con los responsables que deben declarar cuatrimestralmente.

Por su parte, para los responsables que deben declarar cuatrimestralmente se proponen 2 periodos (8 meses) para solicitar los impuestos descontables.

La anterior modificación obedece a la necesidad de armonizar el artículo 496 del Estatuto Tributario con el artículo 600 *ibídem*, ya que, a la fecha los responsables que deben declarar cuatrimestral carecen de una solución jurídica en cuanto a la oportunidad de los descuentos.

xv) Artículo 499 (control al régimen simplificado)

Con el fin de controlar las operaciones con el régimen simplificado se propone la modificación de los topes para su ingreso, homologando para todos los supuestos previstos el tope a 3.500 UVT. Esta unificación simplifica la fiscalización del impuesto y contribuye a la simplificación del régimen.

Es así como se ajustan las variables económicas a partir de las cuales se determina la pertenencia al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, así:

1. De 4.000 UVT ingresos brutos totales provenientes de la actividad, a 3.500 UVT.
2. De 3.300 UVT por celebración de contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual, a 3.500 UVT.
3. De 4.500 UVT consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, a 3.500 UVT.

xvi) Artículo 600 (Reducción de periodos gravables)

A raíz de la problemática que ha generado la inclusión de diferentes periodos gravables en el impuesto sobre las ventas, se propone su reducción a únicamente a dos, a saber: bimestral y cuatrimestral. Asimismo, se indica en el parágrafo 2° que las declaraciones presentadas bimestralmente por quien estaba obligado a hacerlo de manera

cuatrimestral se tendrán por válidas, siempre y cuando se presenten en las fechas establecidas por el Gobierno Nacional.

Se incluye un artículo para prever un periodo de dos meses para que los comercios tengan la posibilidad de ajustar las tarifas de los bienes gravados que sufran cambios de tarifas.

xvii) Tratamiento bienes de Capital

La Ley 1739 de 2014 reconoció un descuento contra el Impuesto de renta de 2 puntos del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital.

La propuesta que se presenta en este proyecto de ley para aliviar la situación del sector empresarial en la adquisición de estos bienes, es la inclusión del IVA pagado como deducción efectiva en el respectivo periodo en que se dio este desembolso en el impuesto de renta.

2. IMPUESTO AL CONSUMO

El impuesto al consumo fue creado por la Ley 1607 de 2012 y comenzó a regir el 1° de enero de 2013, como reemplazo del IVA, con el fin de gravar ciertos servicios como el expendio de comidas y bebidas preparadas. Su control y fiscalización se hacen muy dispendiosos, pero en cambio su cobro, recaudo y pago posterior, resultan más fáciles tanto para el contribuyente como para la DIAN⁹⁵.

Este impuesto ha permitido incrementar el recaudo, ha facilitado el control, además ha disminuido el volumen de devoluciones. Es importante mencionar que los contribuyentes que lo facturan no tienen derecho a descontar el IVA pagado por la compra de sus insumos, bienes o servicios. De esta manera, quien paga el impuesto lo maneja como mayor valor del gasto sobre el servicio obtenido.

Los servicios de telefonía móvil y las ventas de vehículos (como automóviles, motos, yates, barcos) también tienen un impuesto al consumo, además de estar gravados con IVA.

2.1 JUSTIFICACIÓN

La propuesta del presente proyecto de Ley busca lograr coherencia en estructura tarifaria entre el IVA y el impuesto al consumo, así como facilitar el control tributario del impuesto, e igualar la carga fiscal y las condiciones de los contribuyentes que se encuentran en situaciones similares.

⁹⁵ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 105.

Adicionalmente, la propuesta buscar eliminar un elemento ajeno a la estructura de un impuesto indirecto, como es la explotación de un bien intangible, la cual se relaciona más con la estructura de gastos y deducciones del impuesto sobre la renta.

Con el propósito de coordinar el régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares con el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, se ha propuesto la modificación de los requisitos para pertenecer al mismo: de una parte, disminuyendo el límite de ingresos brutos totales provenientes de la actividad a 3.500 UVT y, de otra, incluyendo la posibilidad de contar con máximo un establecimiento de comercio.

2.2 DESCRIPCIÓN

Se propone la modificación de los siguientes artículos:

i) Artículo 512-1

Se propone modificar artículo 512-1 y 512-9 del Estatuto Tributario, con el fin de gravar con el impuesto nacional al consumo: i) el servicio de navegación móvil y ii) el servicio de restaurante, bares, tabernas y discotecas que funcionen bajo un sistema que involucre la explotación de un intangible. Estas modificaciones están sustentadas en el criterio de equidad y en particular para equiparar la carga tributaria de contribuyentes en condiciones asimilables.

A la par de lo anterior, se propone incluir un párrafo 4° en el cual se aclara que los servicios de alimentación contratados por entidades estatales con recursos públicos y destinados al desarrollo de programas de asistencia social alimentaria estarán excluidos del mencionado tributo; ello de acuerdo con lo dispuesto en la sentencia C-209 de 2016, en la cual la Corte Constitucional declaró condicionalmente exequible el numeral 3 del artículo 512-1 del Estatuto Tributario.

Tratándose del impuesto nacional al consumo por servicio de telefonía no se propone un aumento de la tarifa pero sí la ampliación de su base gravable, incorporando a la misma el servicio de navegación móvil, de modo consecuente con lo planteado en el artículo 512-1 del Estatuto Tributario planteado.

ii) Artículo 512-2

Tratándose del impuesto nacional al consumo por servicio de telefonía no se propone un aumento de la tarifa pero sí la ampliación de su base gravable, incorporando a la misma el servicio de navegación móvil, de modo consecuente con lo planteado en el artículo 512-1 del Estatuto Tributario planteado.

iii) Artículo 512-13

Con el propósito de coordinar el régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares con el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, se ha propuesto la modificación de los requisitos para pertenecer al mismo, disminuyendo el límite de ingresos brutos totales provenientes de la actividad a 3.500 UVT.

El referido cambio se orienta a ampliar el conjunto de responsables del régimen común del citado tributo, ya que, como se sabrá, los responsables del régimen simplificado no están obligados a recaudar (y consecuentemente tampoco a declarar) el impuesto, lo que en parte ha favorecido la evasión.

iv) Artículo 512-14

En vista de que a la fecha no se tiene certeza de orden legal en cuanto a las obligaciones de los responsables del impuesto nacional al consumo, se propone la mención expresa de las mismas.

3. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS

El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) se encuentra definido en el artículo 870 y siguientes del Estatuto Tributario, y grava de forma general la realización de ciertas transacciones financieras adelantadas por usuarios del Sistema Financiero, con una tarifa del 4x1000.

3.1 JUSTIFICACIÓN

De acuerdo con lo señalado por la Comisión de Expertos⁹⁶, el GMF es un impuesto de fácil recaudación y genera recursos importantes para el Gobierno (0.8% del PIB en el último año), y si bien tiene efectos negativos sobre la intermediación financiera, cualquier otro tributo que sustituya su recaudo actual también tendría efectos nocivos sobre la actividad económica. Además, la intermediación financiera no está gravada con IVA y la Comisión considera que se debe mantener exenta.

3.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo anterior, resulta necesario dar continuidad al GMF, siendo procedente eliminar el desmonte gradual que está previsto en las normas vigentes.

⁹⁶ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 106.

III. FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES: CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE

La contribución parafiscal al combustible se encontraba definida en los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014 *“Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”*. Esta contribución se destinaría de forma específica a financiar el Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC), con el fin de atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles, de conformidad con las Leyes 1151 de 2007 y 1450 de 2011.

Mediante la sentencia C-585 de 2015, la Corte Constitucional resolvió la demanda de inconstitucionalidad presentada contra las anteriores disposiciones (por violación del principio de legalidad tributaria), resolviendo declarar su exequibilidad.

No obstante, la contribución parafiscal al combustible fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-726 de 2015, al considerar que, respecto de los artículos que contenían la contribución, se habían violado los principios de consecutividad e identidad flexible de que tratan los artículos 157 y 158 de la Constitución Política.

En consideración a lo anterior y en el marco de la presente reforma tributaria estructural, se revisó la necesidad de incorporar nuevamente la contribución parafiscal al combustible, de acuerdo con los fundamentos que se exponen a continuación.

1. JUSTIFICACIÓN

El Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) fue creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007 como un fondo sin personería jurídica, adscrito y administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuya función principal es la de atenuar en el mercado interno el impacto de las fluctuaciones de los precios de los combustibles en los mercados internacionales.

De acuerdo con el artículo 101 de la Ley 1450 de 2011, los recursos necesarios para el funcionamiento del FEPC provienen de las siguientes fuentes: a) los rendimientos de los recursos que conformen el FEPC; b) los recursos de crédito que de manera extraordinaria reciba del Tesoro, y; c) los recursos provenientes de las diferencias negativas, entre el Precio de Paridad internacional y el Precio de Referencia establecido por el Ministerio de Minas y Energía, o quien haga sus veces, cuando existan. Esta última fuente fue declarada inexecutable por la Sentencia C-621 de 2013.

Como se señaló anteriormente, la Ley 1739 de 2014, a través de sus artículos 69 y 70, creó la contribución parafiscal para financiar el FEPC, artículos que fueron declarados

inexequibles por la Corte Constitucional (C-726 de 2015). Con la creación de esta contribución, en los eventos en los que el precio internacional del petróleo cayera y fuera inferior al precio interno, se generaría un ahorro a favor del Fondo que permitiría pagar el déficit del mismo, con lo cual se le daba el carácter de auto sostenible y evitaría que la Nación continuara endeudándose para pagar los saldos a favor de los refinadores e importadores. Así las cosas, con el fallo de la Corte Constitucional el FEPC perdió su principal y natural fuente de financiación.

Por lo tanto, la creación de la contribución parafiscal al combustible, permitirá contar de nuevo con este mecanismo de ahorro, que a su vez evitará que se genere una mayor deuda para el Gobierno Nacional central (que a su vez implica un mayor servicio a la deuda y un mayor déficit fiscal). A diciembre de 2015, el déficit que presentaba el FEPC superaba los 5 billones de pesos y ha venido en aumento durante el 2016.

Adicionalmente, esta contribución permite que se le dé continuidad a mediano y largo plazo al FEPC, considerando que, si la estabilización no puede financiarse con el ahorro, dicha figura se desnaturaliza para únicamente ser fuente de subsidios, con su consecuente costo fiscal.

Además, con la contribución parafiscal, se corrigen las causas que dieron lugar a la inexecutable del literal c) del artículo 101 de la Ley 1450 de 2011 (desconocimiento del principio de legalidad tributaria).

2. DESCRIPCIÓN

En consideración a que subsisten las causas que dieron lugar a la creación de la contribución parafiscal al combustible, y a que su declaratoria de inconstitucionalidad lo fue por vicios de forma en el trámite legislativo, se propone su inclusión en el presente proyecto de ley, para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles.

En el proyecto de ley se definen el hecho generador, los sujetos pasivos y responsables, la causación, la base gravable, la tarifa, el sujeto activo, el periodo y pago.

B. TRIBUTOS TERRITORIALES

Las reformas al sistema tributario también tienen un componente territorial que busca: i) hacer precisiones fundamentales a los principales elementos de impuestos altamente representativos a nivel territorial, como el impuesto de industria y comercio, el impuesto de alumbrado público, el impuesto a los cigarrillos, y el impuesto a los vehículos automotores, y; ii) incrementar la eficiencia del recaudo y clarificar y simplificar los trámites del contribuyente.

Dentro del marco de autonomía de municipios, distritos y departamentos en el manejo de sus tributos, estos elementos contribuyen a solidificar la competencia de las diversas entidades en la administración de sus principales fuentes de ingreso.

En concreto, las modificaciones tributarias propuestas a nivel territorial recaen sobre los siguientes temas: 1. Impuesto sobre Vehículos Automotores; 2. Impuesto de Industria y Comercio (ICA); 3. Impuesto de Alumbrado Público; 4. Límites al cobro por contribución de obra pública y estampillas territoriales y; 5. Procedimiento tributario.

1. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES

El impuesto de vehículos que se definió en 1998 a través de la fusión de dos tributos, el de timbre (propiedad) y el de circulación. Su recaudo lo realizan los Departamentos y el Distrito Capital. Los departamentos deben transferir a los municipios un 20% del impuesto, los intereses y las sanciones, en función de la dirección del propietario informada en la declaración, salvo en el caso de Bogotá⁹⁷.

1.1 JUSTIFICACIÓN

La principal dificultad identificada en relación con el impuesto sobre vehículos automotores se relaciona con la falta de mecanismos de control en el recaudo, lo cual genera un alto índice de evasión³.

1.2 DESCRIPCIÓN

En primer lugar, se propone eliminar la referencia a vehículos particulares, para incluir a los demás vehículos en la definición de rangos y tarifas. Esta modificación no grava a los vehículos de transporte público.

En cuanto a la administración del impuesto, se propone la obligación de entregar toda la información del RUNT a cada Departamento, Distrito y Municipio, que les permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores, en aras de una mayor eficiencia por parte de la administración tributaria y un servicio y disponibilidad de información más adecuado para los contribuyentes.

⁹⁷ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 153.

³ *Ibid.*, pp. 154 y 155.

2. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

2.1 JUSTIFICACIÓN

En concordancia con lo señalado por la Comisión de Expertos, el Impuesto de Industria y Comercio presenta las siguientes dificultades generales: i) castiga de manera fuerte la eficiencia económica por los efectos cascada que conlleva; ii) la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarios hace que los costos de cumplimiento del impuesto sean elevados; y iii) la falta de claridad en la definición de territorialidad hace que el impuesto carezca de equidad, generando disputas entre regiones⁹⁸.

2.2 DESCRIPCIÓN

De acuerdo con señalado por diversas sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, frente a la necesidad de precisar los elementos estructurales del Impuesto de Industria y Comercio y reconociendo las múltiples dificultades que en relación con dicho impuesto se presentan entre los contribuyentes y los municipios, se propone introducir algunas precisiones al régimen general del impuesto. En relación con esta necesidad de precisión, resulta oportuno citar la Sentencia C-121 de 2006 en donde la honorable Corte Constitucional señaló:

“5.7 Empero, lo anterior no obsta para que, con el mismo carácter general propio de la actividad legislativa, respetuoso de las competencias de las entidades territoriales, la ley pueda en un futuro entrar a señalar ciertas pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones para evitar los conflictos de normas municipales en el espacio, o los conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en especial en aquellos casos conflictivos en los cuales las actividades gravadas tienen factores o elementos que se vinculan a más de un municipio. A vía de ejemplo, tales normas podrían definir criterios para establecer a qué municipio se le atribuye prevalentemente la verificación de la actividad gravada en casos como la actividad de transporte, el comercio electrónico o las actividades sobre intangibles, la actividad industrial que consiste en un proceso que se desarrolla en varios municipios, ciertos casos de la prestación de servicios personales, etc... Es más, la Corte considera que para que la solución de estos conflictos no se produzca por la vía de la interpretación de la ley en sede judicial, como se viene presentando hasta ahora, es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio.”

⁹⁸ *Ibíd.*, p. 170.

Con base en lo anterior, se propone precisar la base gravable desde el punto de vista del ingreso gravado, y de manera crucial, se formulan definiciones para clarificar la territorialidad del impuesto, que es fuente de controversia entre diversas entidades territoriales y los contribuyentes, permitiendo una gestión más transparente y facilitando el proceso de declaración de los diferentes agentes sujetos del impuesto.

Adicionalmente, con el fin de simplificar el proceso de declaración y pago, se propone la unificación del formato de declaración del ICA en todo el país, lo cual contribuye de manera significativa a la calidad del impuesto, en particular para los contribuyentes con actividad en más de una jurisdicción territorial.

3. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

El impuesto sobre el servicio de alumbrado público fue establecido inicialmente por la Ley 97 de 1913, que facultó su creación al Concejo Municipal de Bogotá. Posteriormente, mediante el artículo 191 de la Ley 1753 de 2015 (Plan Nacional de Desarrollo) se sustituyó este impuesto por una contribución especial con destinación específica. Sin embargo, esta disposición fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-272 de 2016.

3.1 JUSTIFICACIÓN

La falta de definición de los elementos del tributo en la Ley 97 de 1913 (hecho generador, sujetos pasivos, base gravable y tarifa) ha dado lugar a problemáticas, siendo necesaria la fijación legal de sus elementos, permitiendo a los municipios la destinación de los recursos tributarios a la prestación efectiva del servicio.

Esta dificultad fue puesta de presente con la expedición de la Ley 1753 de 2015 (Plan Nacional de Desarrollo) que sustituyó dicho tributo por una contribución especial con destinación específica. Sin embargo, la norma que adoptó la contribución en reemplazo del impuesto fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional, bajo el argumento de que dicha disposición vulneraba la autonomía fiscal de los municipios. En estas condiciones, resulta indispensable definir reglas claras y límites para su cobro a los sujetos pasivos, garantizando la continuidad de la financiación y la prestación del servicio de alumbrado público en todos los municipios del país.

3.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo anterior, se propone definir los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público de acuerdo con los fallos del Consejo de Estado. Esto asegura una aplicación uniforme del impuesto en todo el país y simplifica el cumplimiento de esta carga tributaria por parte de sus sujetos pasivos.

4. LÍMITES AL COBRO POR CONTRIBUCIÓN DE OBRA PÚBLICA Y ESTAMPILLAS TERRITORIALES

De acuerdo con lo dispuesto en el informe Final⁹⁹, tanto para el caso de departamentos como para el de municipios, la multiplicidad de estampillas y las contribuciones sobre contratos de obra: i) elevan los costos de las obras territoriales, ii) afectan la eficiencia económica, iii) conllevan elevadísimos costos de cumplimiento y, iv) carecen de toda racionalidad fiscal. En ese sentido, *“se trata de cargas que en lugar de aumentar los ingresos disponibles para el ente territorial le imponen asignaciones de recursos rígidas que inhiben la flexibilidad deseable en su manejo presupuesta”*¹⁰⁰.

4.1 JUSTIFICACIÓN

Como se señaló, las tarifas de la contribución de obra pública y estampillas territoriales sobre un mismo acto, contrato o negocio jurídico imponen una carga a la contratación. Lo anterior le resta competitividad a las entidades territoriales al incorporar costos que no tienen entidades del sector privado.

Se trata además de un ingreso que de la misma manera que entra a las arcas del municipio o departamento, sale de las mismas arcas por cuenta del mayor costo de la contratación, pues los contratistas incorporan de antemano el costo de estos gravámenes en las ofertas que realizan a las entidades territoriales. Al respecto, la Comisión señaló que:

“129. La proliferación de estampillas está generando sobrecostos importantes para las empresas y no siempre se refleja en mayores niveles de recaudo.

130. La Constitución de 1991, artículo 359, estableció una restricción respecto a los impuestos o rentas nacionales de destinación específica, prohibiéndolas, con excepción de las destinadas a la inversión social. Esta limitación se ha aplicado a los impuestos nacionales, quedando espacio para configurar este tipo de rentas en los ingresos no tributarios de la Nación, pero no aplica para las entidades territoriales. Por esta interpretación, el Congreso de la República ha aprobado o autorizado todo tipo de estampillas y la contribución sobre contratos de obra pública, con destino a municipios y departamentos, para que en su implementación sean reglamentados por Concejos y Asambleas, con una excesiva laxitud en la definición de sus elementos (Bonilla, 2015).

131. En efecto, para compensar el reducido recaudo en otros impuestos, las estampillas han venido proliferando a un ritmo exagerado, especialmente en los departamentos. Como se ha mencionado, las estampillas representan elevados sobrecostos para las empresas y no generan efectos netos importantes sobre el recaudo. Se trata de dinero que recibe el fisco local por un lado pero que puede estar perdiendo por otro, mediante costos adicionales de

⁹⁹ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 17.

¹⁰⁰ Ibid., p. 136.

los contratos públicos. En el caso de los contratos de obra, por ejemplo, el contratista traslada el sobrecosto generado por las diferentes estampillas al costo de las obras. Por lo tanto, en el balance fiscal del gobierno sub-nacional, los ingresos derivados de estas cargas se verían compensados parcial o totalmente por un mayor costo de la inversión. Esto en últimas resulta en una redistribución del presupuesto hacia fines meritorios, pero que no son siempre los más eficientes y urgentes, y genera inflexibilidades de largo plazo en el gasto público local, limitando la autonomía de los gobernantes locales.¹⁰¹ (Subrayado fuera del texto).

De hecho, la Comisión señala que las contribuciones y estampillas *“pueden llegar a representar un sobrecosto de hasta 18% del valor de un contrato de obra pública en algunos departamentos”*¹⁰².

4.2 DESCRIPCIÓN

Se propone fijar un límite del 10% a la suma de las tarifas de la contribución de obra pública y estampillas territoriales sobre un mismo acto, contrato o negocio jurídico para que no exceda del 10% del valor total del documento gravado.

5. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

5.1 JUSTIFICACIÓN

Una de las dificultades que se ha identificado en materia tributaria territorial se relaciona con la gestión tributaria. De cara al contribuyente, se hace necesario mejorar la gestión, la eficiencia del impuesto, y clarificar y facilitar trámites.

Adicionalmente, se ha identificado la importancia de que la información contable de las entidades territoriales, en materia de obligaciones tributarias, refleje su realidad y a partir de allí puedan adelantar una gestión eficiente de recuperación de cartera y de recaudo.

5.2 DESCRIPCIÓN

Con el fin de apoyar la gestión territorial, se da la posibilidad a las entidades territoriales de emplear el sistema de facturación para la determinación de impuestos como el predial y de vehículos. Adicionalmente se estipula que los contribuyentes podrán realizar sus pagos a las diferentes entidades territoriales desde cualquier lugar del país a través de medios electrónicos.

¹⁰¹ *Ibíd.* p. 171.

¹⁰² *Ibíd.* p. 136.

Finalmente, se propone ordenar a las entidades territoriales organizar y depurar su información tributaria, en los mismos términos ordenados a la DIAN en la Ley 1739 de 2014 modificada por la Ley 1753 de 2015.

C. MEDIDAS DE CONTROL A LA ELUSIÓN Y A LA EVASIÓN

Como se expuso en el segundo capítulo de la presente exposición de motivos, Colombia maneja altos niveles de evasión y elusión que repercuten negativamente en el recaudo y generan inequidad tributaria. Estas consideraciones motivaron la propuesta de las siguientes medidas, enfocadas a mitigar las conductas evasoras identificadas por la administración tributaria:

1. Régimen ESAL: el Régimen Tributario Especial que tienen las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) ha sido objeto de abusos por parte de sus beneficiarios, en ese sentido, la propuesta busca fortalecerlo para que cuente con una estructura más sólida, eficiente y transparente. Dentro de las medidas puede destacarse: i) el establecimiento de una lista cerrada de actividades meritorias de pertenecer al Régimen Especial, ii) la definición de un proceso de acceso al Régimen y iii) la obligación de revelar información sobre los gastos y pagos que realicen las ESAL.

2. Tributación internacional: en consideración a la gran cantidad de recursos que se evaden a través de operaciones, activos y empresas que se establecen en otros países, se proponen medidas: i) para el intercambio automático de información con otros países; ii) normas anti-diferimiento; iii) revelación del beneficiario que recibe pagos en el exterior; y iv) revelación de los esquemas de planeación tributaria agresiva utilizados por los contribuyentes.

3. Pagos en efectivo: en consideración a que el uso del efectivo restringe la trazabilidad de las transacciones realizadas por los ciudadanos y es una herramienta muy frecuente para evadir el pago de impuestos, se propone adoptar: i) medidas que incentiven el uso de los canales electrónicos de pago como los datafonos; ii) medidas que impongan límites al pago de gastos en efectivo por parte de las empresas para poder deducirlos en el impuesto sobre la renta; y iii) medidas que impongan un límite individual por transacción para que los gastos en efectivo superiores a determinado monto sean considerados como deducibles de renta.

4. Penalización: con el fin de disminuir el fraude tributario y permitir una mayor eficacia de la administración tributaria, y teniendo en cuenta que Colombia es el único país de la Alianza Pacífico que no penaliza la evasión de impuestos, se propone crear un nuevo tipo penal con pena privativa de la libertad, para quienes omitan activos o presenten pasivos inexistentes, a partir de determinado valor.

5. Administración tributaria: uno de los incentivos a la evasión es la falta de una administración tributaria sólida, que controle de forma efectiva a los evasores y contribuyentes incumplidos. En ese sentido, se proponen modificaciones tanto al régimen aplicable por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP), como al de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Respecto del último punto, se plantea: i) modernizar la DIAN, ii) actualizar el régimen sancionatorio, y iii) crear herramientas para facilitar el cobro que adelanta la DIAN.

1. RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA LAS ASOCIACIONES, FUNDACIONES Y CORPORACIONES CONSTITUIDAS COMO ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL)

Las Entidades Sin Ánimo de Lucro, en adelante ESAL, son hoy en día uno de los vehículos más idóneos para la consolidación de la justicia, la igualdad y las libertades sociales. Las entidades sociales materializan el interés general y, a través del acceso de la comunidad a las mismas, permiten alcanzar fines no sólo constitucionalmente deseables, sino fundamentalmente protegidos. En este sentido, las ESAL tienen como finalidad complementar las funciones del Estado y ofrecer respuestas innovadoras, capacidades, recursos, conocimientos para la solución de problemas locales y nacionales mediante el suministro de servicios de carácter social con las reglas del derecho privado, con el objeto de prestar un servicio socialmente meritorio, sin fines de lucro.¹⁰³

Los gobiernos alrededor del mundo han reconocido la importancia de las ESAL y es por esto que, de diferentes maneras, han logrado y diseñado diferentes políticas para impactar positivamente en su creación y desarrollo.

En Colombia, dicha importancia encuentra sustento legal en el artículo 103 de la Constitución Política, el cual establece que el Estado deberá contribuir en la organización, promoción y capacitación de las asociaciones y entidades sociales, con el objetivo de, entre otras cosas, fortalecer y constituir verdaderos mecanismos de consolidación de la democracia.

Así pues, el sistema tributario ha sido utilizado comúnmente en varias legislaciones como un instrumento para promocionar e impulsar el sector de las ESAL. En este sentido, se ha entendido que la ley –a través del Gobierno- puede o bien (i) otorgar directamente subsidios o recursos para el fortalecimiento del sector; o bien (ii) establecer beneficios tributarios que garanticen no sólo un trato preferencial, sino además un aliciente económico para la constitución de entidades con fines sociales.

¹⁰³ Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 192 y ss. Igualmente: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Taxation Of Not-For-Profit Entities In Colombia. Septiembre, 2015. p. 13 y ss.

De acuerdo con la OCDE, los argumentos que prefieren el primer camino (establecer exenciones o tratamientos tributarios preferenciales) sobre el segundo (el referido a subsidios o auxilios directos) apuntan especialmente a tres ventajas¹⁰⁴:

- a. La mayor certeza con relación a las exenciones tributarias, lo cual facilita una mayor estabilidad en el sector.
- b. La menor carga administrativa y procedimental que supone usar los beneficios tributarios, en oposición a los trámites y procedimientos requeridos para acceder a subsidios o aportes económicos directos.
- c. El mayor aislamiento de las entidades sociales de los procesos políticos, lo que garantiza el mantenimiento de la independencia del sector de las ESAL.

De acuerdo con la Comisión de Expertos, en la historia particular de Colombia, el legislador consagró un Régimen Tributario Especial, más con el fin de controlar a las Entidades sin Ánimo de Lucro (en adelante ESAL) que para obtener recursos. En otras palabras, más para asegurar el cumplimiento de la finalidad social de las ESAL, que con fines recaudatorios. Y es por esto que con la reforma de 1974, estas entidades se consideraban como no contribuyentes.

Por su parte, la Ley 75 de 1986 asimiló las ESAL a sociedades, pero constituyó un Comité para calificar, respecto de las ESAL que tuvieran un monto de ingresos y patrimonio determinado, la procedencia de los egresos y la destinación de los excedentes a las actividades del objeto social correspondiente. Dicho objeto social debía referirse a actividades de salud, educación, cultura e investigación científica y tecnológica, para reconocer la exención. De allí surgió el actual Régimen Tributario Especial, en adelante RTE.

Las ESAL, incluidas las pertenecientes al régimen tributario especial, así como las entidades y personas jurídicas o asimiladas calificadas como no contribuyentes, están clasificadas por el Estatuto Tributario para efectos fiscales en diferentes categorías:

- (i) Entidades del Régimen Tributario Especial (artículo 19, 356 a 364, y reglamentados por el Decreto 4400 de 2004 y Decreto 2623 de 2014);
- (ii) No contribuyentes obligados a declarar (artículo 23, 23-1, 23-2 y 598);
- (iii) No contribuyentes no obligados a declarar (artículo 22); y,
- (iv) Contribuyentes del régimen ordinario asimiladas a sociedades limitadas, cuando las ESAL no cumplen los requisitos para pertenecer al RTE.

¹⁰⁴ Véase: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Taxation Of Not-For-Profit Entities In Colombia. Septiembre, 2015.

En la actualidad, a pesar de existir requisitos para que las ESAL pertenezcan al RTE, dichos requisitos no han sido determinados ni analizados a priori, sino que se hacen efectivos por la misma voluntad del constituyente o fundador.

Es así como, actualmente, existe una facilidad muy amplia al momento de la constitución de entidades sin ánimo de lucro, pues estas se han denominado a sí mismas como pertenecientes al régimen tributario. Y es que no sólo es posible que dicha autodeterminación facilite la clasificación de entidades pertenecientes al RTE, sino que además, como se evidencia líneas arriba, existen incluso entidades eximidas de la obligación de declarar.

Según los datos de la DIAN, en el RTE aparecen 54.933 entidades. Del mismo modo, es importante resaltar que, bajo el lente de la autoridad tributaria, existen como no contribuyentes 16.729, para un total de 71.662, ESAL.

A pesar de que la admisión al RTE es automática, como se afirmó, las ESAL deben cumplir con ciertos requisitos, establecidos en el artículo 19 actual del E.T.:

1. Que estén constituidas jurídicamente como Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL);
2. Que desarrollen actividades de interés general¹⁰⁵;
3. Que la comunidad tenga acceso a sus servicios¹⁰⁶ y;
4. Que su objeto social principal¹⁰⁷ y sus recursos estén destinados a actividades de: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental o desarrollo social.

Así pues, el cumplimiento de estas condiciones les otorga el derecho a dos beneficios sustanciales:

¹⁰⁵ La actividad debe ser benéfica para un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada) (Artículo 2 D.R. 4400/2004). COLOMBIA. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. Artículo 2, Decreto Reglamentario 4400 (30, diciembre, 2004). Por la cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones. Bogotá, D.C., 2004.

¹⁰⁶ Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares (Artículo 2 D.R. 4.400/2004). COLOMBIA. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. Artículo 2, Decreto Reglamentario 4400 (30, diciembre, 2004). Por la cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones. Bogotá, D.C., 2004.

¹⁰⁷ Debe figurar en el acta de constitución de la entidad. El Decreto Reglamentario (artículo 2 del Decreto 4400 de 2004) exige que la calificación de las actividades meritorias sea certificada por los Ministerios o entidades públicas, como requisito para pertenecer al RTE. COLOMBIA. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. Artículo 2, Decreto Reglamentario 4400 (30, diciembre, 2004). Por la cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones. Bogotá, D.C., 2004.

1. La exención del impuesto sobre la renta sobre los excedentes que destinen al cumplimiento de su objeto social y,
2. De manera residual, una tarifa reducida del 20% cuando resulten excedentes gravados.

Además de los dos beneficios descritos, las ESAL no están sujetas a renta presuntiva, renta por comparación patrimonial, ni a pagar anticipo del impuesto de renta. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones fueron exoneradas del impuesto de riqueza. Adicionalmente, no están sujetas a retención sobre sus ingresos, salvo por rendimientos financieros; las cajas de compensación, fondos mutuos de inversión y asociaciones gremiales también están sometidas a retención por ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales.

Igualmente es importante resaltar que, adicionalmente a las ESAL, las entidades del sector solidario, aunque en estricto sentido no son entidades sin ánimo de lucro, tienen algunas condiciones tributarias especiales y el E.T. las clasifica dentro del RTE. Por tanto, este sector goza de los privilegios de las ESAL, por ejemplo, la exención del impuesto de renta, siempre que determinen sus excedentes conforme a la legislación cooperativa y destinen el 20% de sus excedentes a programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación (artículos 19, numeral 4 E.T. y 1 D.R. 2.880/2004), sin tener en cuenta la actividad que desarrolla ni el cumplimiento de las demás condiciones exigidas para las ESAL.

1.1 JUSTIFICACIÓN

Una vez visto el régimen de las ESAL en la actualidad, es necesario referirnos a las problemáticas y dificultades del régimen vigente. La Comisión de Expertos, en su Informe Final¹⁰⁸, encontró varios problemas estructurales latentes con el régimen vigente.

A la luz de esto, la reforma tributaria, lejos de querer aumentar la carga fiscal de las ESAL y de las entidades del sector solidario, pretenderá fortalecer el Régimen Tributario Especial y garantizar una estructura más sólida, eficiente y transparente que permita solucionar varios de los problemas que actualmente se han reconocido en el contexto colombiano. Estos problemas identificados han sido, entre otros:

¹⁰⁸ Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe sobre propuesta de reforma al régimen tributario especial (RTE) para las asociaciones, fundaciones y corporaciones (a, f y c) constituidas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL). Agosto, 2015. P. 3 – 35. Véase también: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 191 y ss.

1.1.1 Diversidad de regímenes y clasificaciones

El tratamiento de las ESAL es variado y, atendiendo a diferentes características, supone la existencia de diferentes regímenes y clasificaciones. De esta manera, existen tres categorías con trato preferencial, diferente de las del régimen ordinario, a saber: (i) contribuyentes del régimen tributario especial; (ii) declarantes no contribuyentes; y (iii) no contribuyentes no declarantes.

1.1.2 Objeto social indeterminado

El objeto social de las ESAL no ha estado claramente determinado en la ley, y en esa medida se ha permitido que muchas de las entidades sociales se clasifiquen dentro de diferentes y variadas categorías. Lo que en otras palabras, significa que las entidades pueden acceder al régimen tributario especial con una gran facilidad, y en este sentido, son beneficiarios directos de los beneficios que esto implica.

Esta laxitud en el establecimiento de las actividades meritorias respecto de las cuales se predica realmente un fin social y no lucrativo, ha creado un espacio para una proliferación y una indeterminación en las entidades del sector. Esto es particularmente válido en el caso de los programas de desarrollo social y las actividades de investigación, dado que no existen definiciones legales, y en consecuencia, basta con incluir en el objeto social estas actividades y el beneficio alcanza a todo tipo de entidades, como se puede concluir cuando se advierte que el 48% de la ESAL figuran en el RUT con actividades económicas no clasificadas. Si bien el reglamento las ata a las leyes sectoriales respectivas y exige la acreditación por parte de los Ministerios o entidades públicas del sector, justamente en el caso de los programas de desarrollo social ni existe definición legal, ni deben ser acreditadas por ninguna entidad, luego quedan a la discrecionalidad de la propia entidad (Cuadro 4.14):

Cuadro 4.14: Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su actividad económica en el RUT

No.	Actividad Económica	Número de entidades	Porcentaje
1.	No clasificadas	33.069	48%
2.	Salud	3.295	5%
3.	Religiosas	7.285	11%
4.	Cooperativas	7.670	11%
5.	Otras	25.607	26%
	TOTAL	69.256	100%

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. (2015). Entidades del Régimen Especial.

1.1.3 Falta de interés general y acceso a la comunidad

El Régimen Tributario Especial actual admite entidades que realizan actividades que no son de interés general, o de las cuales no es posible predicar acceso de la comunidad. Por un lado, porque benefician grupos empresariales, sectoriales o familiares. O por otro lado, porque no existe acceso a la comunidad pues sólo permiten el acceso a sus instalaciones y actividades a sus socios o aportantes. Es decir, los conceptos de interés general y acceso a la comunidad, como condiciones para pertenecer al régimen, han sido interpretados de manera laxa por la jurisprudencia y la doctrina.

Bajo ciertas modalidades de transferencias o pagos administrativos desmedidos, en realidad lo que se pretende es distribuir el excedente indirectamente. Lo que significa manejar el mismo como una utilidad comercial, y a su vez, contrariar por completo la naturaleza no lucrativa de las entidades que deben pertenecer al régimen tributario especial.

1.1.4 Falta de control patrimonial

Las ESAL no tienen control patrimonial en tanto que están excluidas de renta presuntiva, determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial y, la mayoría, del impuesto de riqueza, con lo cual acumulan sus excedentes de manera indefinida, desvirtuando el cumplimiento de sus finalidades sociales. No se asegura la destinación de sus excedentes al cumplimiento de su objeto social en cuanto pueden llevarse al patrimonio directamente las asignaciones permanentes sin límite de tiempo.

1.1.5 Falta de publicidad y de registro

No todas las ESAL están obligadas a registrarse en la Cámara de Comercio, por lo que no existe un registro unificado de estas entidades. Esta circunstancia dificulta el control estatal y atomiza los esfuerzos de las entidades encargadas de la supervisión, al punto que impide incluso determinar cuántas ESAL activas hay en el país.

1.2 DESCRIPCIÓN

Teniendo en cuenta las problemáticas mencionadas, se señala que todas las entidades sin ánimo de lucro pertenecen al régimen ordinario y sólo, de manera excepcional, se puede solicitar la admisión al Régimen Tributario Especial.

En esta medida, el artículo contiene tres medidas de admisión y una que sólo podrá ser comprobada una vez la organización ha sido admitida, pero que en todo caso es requisito para su permanencia.

Así las cosas, la ESAL podrá ser admitida, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:

1. Que se constituyan como Entidad Sin Ánimo de Lucro.
2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, a las cuales debe tener acceso la comunidad.
3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

1.2.1 Mecanismos anti evasión

La propuesta de modificación del RTE es ante todo un esfuerzo por fortalecer los mecanismos antievasión y por asegurar que el esfuerzo fiscal asociado a la existencia de una exención al impuesto de renta, se destine únicamente a las entidades que cumplen un propósito meritorio.

Con esta finalidad, el proyecto de ley fortalece los mecanismos de control social a estas entidades, permitiendo observaciones y comentarios a las entidades que solicitan su calificación al RTE, y haciendo obligatoria la publicación de la información la conformación de sus cuerpos directivos, reinversión de excedentes y utilización del excedente fiscal.

Con este mismo propósito, los mecanismos de control tributario se engranan con los esfuerzos que en materia contractual y penal se adelantan respecto de estas entidades. Por lo mismo, se señala que serán excluidas del régimen las entidades cuyos representantes legales o miembros de junta directiva hayan sido declarados responsables por delitos contra la administración pública o hayan sido sancionados por incumplir contratos públicos.

1.2.2 Constitución y proceso de admisión

La constitución como entidad sin ánimo de lucro se adelantará conforme con las normas específicas que regulan a cada entidad. La naturaleza jurídica implica que los aportes no podrán ser reembolsados bajo ninguna modalidad ni tampoco se podrán distribuir sus excedentes, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación. El proyecto de ley incluye la obligación formal para todas las ESAL de registrarse ante la Cámara de Comercio, como requisito para su constitución. Esta propuesta atiende a la dificultad arriba evidenciada de la falta de un registro único y centralizado de entidades sin ánimo de lucro.

1.2.3 Calificación en el RTE

Atendiendo las dificultades aquí expresadas, el presente proyecto de ley señala que las ESAL deben surtir un proceso de calificación en el RTE, en el marco del cual deberán demostrar que cumplen los requisitos previstos en la ley. Atendiendo las sugerencias de la OCDE –que indicó que deben fortalecerse los mecanismos de control social de estas entidades- el proceso de calificación será público y se le permitirá a la sociedad civil presentar comentarios y observaciones sobre la entidad solicitante. Esta reforma, por lo tanto, se construye con el propósito de asegurar que el esfuerzo fiscal asociado al tratamiento tributario preferencial se destine a aquellas entidades que cumplen los requisitos para ser ESAL.

Por otro lado, las ESAL más grandes deberán remitir a la DIAN una memoria económica que contenga, como mínimo, un resumen de los proyectos y su financiación; los ingresos y gastos del año; la especificación del patrimonio; y las inversiones. Deberán desagregarse los ingresos por actividades distintas al objeto social, los excedentes generados y la destinación de los mismos a las actividades meritorias del artículo 359. El saldo restante de los excedentes se destinará a fortalecer su patrimonio. En el patrimonio se diferenciarán los excedentes de cada año, de forma que se permita hacer un seguimiento de la destinación en las actividades meritorias dentro del plazo definido.

1.2.4 Objeto social y actividades meritorias

El objeto social principal debe ser de interés general en una o varias de las siguientes actividades meritorias a las cuales tenga acceso la comunidad: educación formal, salud, cultura, ciencia, tecnología e investigación, deporte aficionado y actividades de desarrollo social, como se especifican más adelante.

1.2.5 Acceso a la comunidad e interés general

Los dos requisitos se definen de manera clara y precisa en la norma, con el propósito de asegurar que no ingresen al RTE entidades que operan con beneficios particulares.

1.2.6 Prohibición en la distribución de excedentes

Frente a la distribución de excedentes, se mantiene la prohibición de cualquier distribución o reembolso. En la medida en que las entidades no tienen ánimo de lucro, sus aportes no podrán ser reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación. Se incluye además una cláusula general antiabuso, que contiene presunciones sobre actuaciones que se consideran reparto indirecto de excedentes.

1.2.7 Entidades del sector solidario

Las cooperativas y las asociaciones mutuales mantienen la carga tributaria actual. La principal modificación es que el 20% del beneficio neto o excedente –que hasta ahora se destinan a financiar cupos y programas de educación formal- será recaudado por la DIAN y destinado al Tesoro Nacional. Esta modificación simplifica el control de este recaudo, sin aumentar la carga tributaria de estas entidades.

La propuesta no modifica el régimen tributario de los fondos de empleados ni de las Cajas de Compensación Familiar.

2. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Con el fin de fortalecer la lucha contra la elusión y la evasión tributaria internacional, la presente reforma pretende: i) mejorar en el acceso a la información sobre contribuyentes para cumplir con los compromisos adquiridos en materia de intercambio de información con otros países en el marco de los acuerdos internacionales sobre el particular; ii) la introducción de un régimen de entidades controladas del exterior y iii) la implementación de reglas sobre revelación obligatoria de esquemas de planeación tributaria agresiva.

2.1 JUSTIFICACIÓN

2.1.1 Acceso a información sobre los contribuyentes

Con respecto al mejoramiento en el acceso a la información sobre los contribuyentes, es importante tener en cuenta que la profundización de la globalización ha generado un proceso sin precedentes de movimiento de personas y capitales. Así, como lo señala la OCDE en el *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, en la actualidad es muy sencillo para los contribuyentes tener y administrar inversiones y grandes sumas de dinero a través de instituciones financieras en el exterior. Esta situación ha generado ciertas oportunidades para la evasión fiscal costa afuera, debido al alcance limitado que hasta muy recientemente tenían las administraciones tributarias. Conscientes de esta problemática, las principales economías han empezado a hacer ingentes esfuerzos para combatir esta modalidad de evasión tributaria y Colombia no ha sido la excepción. La piedra angular de estos esfuerzos es el intercambio automático de información.

En este orden de ideas, con el fin de apoyar los esfuerzos internacionales y beneficiarse de ellos, Colombia ha negociado diferentes instrumentos internacionales tales como convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDIs) que incluyen cláusulas que permiten el intercambio de información y acuerdos entre administraciones en desarrollo de convenios internacionales para el intercambio de información (TIEAs).

Colombia también se adhirió a la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Ahora bien, parte del éxito de estos instrumentos radica en la forma en la que dicha información es recolectada.

2.1.2 Régimen de entidades controladas del exterior

En línea con el propósito de proteger la base gravable y evitar el traslado de beneficios, se busca mitigar los efectos nocivos del uso de entidades controladas del exterior. El uso de este tipo de entidades es una de las formas más comunes de erosión de la base gravable y el traslado de beneficios.

De acuerdo con lo planteado por la OCDE en el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013, pp. 18-19), “*proviene de la posibilidad de crear filiales no residentes y canalizar a través de ellas los ingresos de una empresa residente*”. Para contrarrestar este fenómeno, varios países (Chile, México, EE.UU., entre otros), han implementado normas contra el diferimiento de impuestos, comúnmente conocidas como *controlled foreign corporations rules (CFC Rules)*.

2.1.3 Revelación de esquemas de planeación tributaria agresiva

Por último, se busca solucionar una de las principales dificultades que enfrentan las autoridades tributarias en la actualidad; a saber: la asimetría de información respecto de los esquemas de planeación tributaria potencialmente abusivos que se presenta entre éstas y los contribuyentes. Dicha asimetría representa un problema pues implica que las administraciones tributarias no cuentan con la información suficiente y necesaria para tomar medidas adecuadas y oportunas en contra de los esquemas de planeación tributaria que implican un riesgo de BEPS. En la actualidad, la DIAN dispone de ciertas fuentes de información como lo son los procesos de auditoría, las consultas que de manera general y abstracta se elevan a la administración, las denuncias de parte de terceros, la información contenida en las declaraciones tributarias y la información exógena. Sin embargo, estas fuentes de información no resultan adecuadas para que la administración diseñe una verdadera política de lucha contra los esquemas que pueden representar un riesgo de BEPS. El más reciente desarrollo que ha tenido este tema en la OCDE fue el reporte sobre la Acción 12 relacionada con las reglas obligatorias de revelación (*mandatory disclosure rules* – en adelante MDRs).

2.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo expuesto anteriormente, en el presente proyecto de ley se propone:

- i) En relación con la necesidad de mejorar en el acceso a la información de los contribuyentes, se plantea efectuar algunos cambios a las normas del Estatuto Tributario sobre la información que la DIAN puede solicitar de manera masiva a los contribuyentes, pues el éxito de los instrumentos internacionales que permiten intercambio de información radica en la forma en que ésta se recolecta.
- ii) Sobre el régimen de entidades controladas en el exterior, se propone un régimen específico para el efecto, siguiendo de cerca las recomendaciones formuladas por la OCDE en la Acción 3 del Proyecto de Lucha contra la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios (BEPS).
- iii) En relación con los esquemas de planeación tributaria agresiva, se propone la creación de un régimen especial, “Régimen de Revelación Obligatoria de Esquemas de Planeación Tributaria Agresiva”.

3. PAGOS EN EFECTIVO

3.1 JUSTIFICACIÓN

El Gobierno Nacional ha evidenciado que las transacciones realizadas en efectivo resultan ser de difícil seguimiento. En contraste, el uso de los canales bancarios para efectos de los pagos que realicen los contribuyentes o responsables, dejan un registro que permite una mayor trazabilidad lo cual facilita el control de los ingresos, costos, deducciones e impuestos descontables.

Por esta razón se ha buscado la implementación de mecanismos de control a través del uso de los canales bancarios, que aseguren mayor transparencia en las transacciones, eviten la evasión y el fraude, mejoren el recaudo y promuevan la eficiencia del sistema tributario (principio consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política).

Frente a este punto, es oportuno recordar que la Corte Constitucional mediante la sentencia C-249 de 2013, se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, que modificó el artículo 771-5 del E.T., mediante el cual se limitó el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo:

“La norma persigue un mayor control fiscal, y en esa medida un mayor control sobre las actividades y negocios de los contribuyentes, pero esto no es sinónimo de presunción de mala fe. Al crear una medida que estimule la bancarización, la cual a su vez promueve una mejor veeduría fiscal, el legislador no presume que el contribuyente esté evadiendo impuestos o defraudando al fisco, y tanto es así que cuando este hace sus pagos por los medios específicos establecidos en los incisos primero y segundo, puede obtener pleno reconocimiento fiscal por sus costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, sin tener que demostrar su buena fe. Una norma que presumiera la mala fe, en cambio, le exigiría algo de esa índole. Lo que ocurre, de acuerdo con el precepto acusado, cuando

los contribuyentes hacen sus pagos en efectivo, no es que el Estado sospeche de la licitud de su proceder, ni tampoco que asuma de antemano su mala fe, sino que no les reconoce plenos efectos fiscales, como un instrumento para desestimular el uso del efectivo. Ese instrumento es útil para reconducir los pagos hacia el sistema financiero, y así lograr que todas las transacciones resulten más transparentes al control de la administración tributaria. Como atrás se dijo, en esa medida la norma busca materializar el fin constitucional imperativo de conformar un sistema tributario eficiente (CP art. 363). Las disposiciones por otra eficaz para alcanzar ese cometido. (...)”.

Al respecto, la Comisión de Expertos propuso que, para controlar los fenómenos de evasión, se limitara la deducibilidad de aquellos pagos en efectivo por concepto de operaciones individuales, así como aquellos pagos solicitados por el contribuyente como costo, deducciones o impuesto descontable, pagados en efectivo en un porcentaje máximo (30%) de los costos, deducciones o impuestos descontables solicitados en sus declaraciones tributarias del respectivo año, señalando que dicho porcentaje tiene que disminuir en forma gradual.¹⁰⁹

3.2 DESCRIPCIÓN

La propuesta consiste en aclarar la redacción del párrafo del artículo 771-5 del E.T., estableciendo límites globales a los pagos en efectivo, y disminuyendo el término de entrada en vigencia de esta norma en un año, para cada uno de los supuestos.

Se incluye finalmente un párrafo en donde se cobijan con la misma regla las transacciones individuales, que para efectos de su reconocimiento fiscal, deberán realizarse a través del sistema financiero siempre y cuando superen el monto de 2 millones de pesos.

4. PENALIZACIÓN

Actualmente se requiere una política criminal en materia tributaria, respaldada científicamente, reflexiva y consecuente con los principios constitucionales que tanto limitan como justifican el ejercicio del *ius puniendi*, tal como se expondrá a continuación.

4.1 JUSTIFICACIÓN

4.1.1 Justificación del tipo penal

Para la decisión de incluir en este proyecto de ley una norma penal, se consideraron dos situaciones: la necesidad de actuar con cautela al acudir al Derecho penal como herramienta de solución a los conflictos sociales. En este orden de ideas, lo primero es preguntarse si ante la lesión a los intereses financieros del Estado debe acudir al

¹⁰⁹ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA Op. cit., p. 47.

Derecho penal. Al lado de lo anterior, se verificaron las posibles causas de las conductas de fraude y, en función de esto, el papel que debe tener el Derecho penal dentro de un conjunto de medidas dedicadas a la prevención y el control del fraude.

En relación con lo primero (si ante la lesión a los intereses financieros del Estado debe acudir al Derecho penal), cabe decir que la lesión a los intereses financieros del Estado es digna de protección, incluso a través del Derecho penal. Lo anterior, partiendo de la idea de que todos los derechos requieren por parte del Estado de acciones positivas, desde el proceso legislativo en que éstos se consagran legalmente hasta la existencia de las autoridades encargadas de su protección y garantía. En este sentido, por medio del sistema tributario el Estado adquiere capacidad para disponer de los medios para garantizar el ejercicio de los derechos y deberes. La estrecha vinculación entre tributación y derechos o, lo que es igual, entre Hacienda pública e intereses individuales, avala que sea un interés digno de protección por el Derecho penal.

Adicionalmente, la Hacienda Pública merece y necesita protección penal porque la complejidad social y económica actual sólo hace posible que se realicen controles aleatorios para verificar el cumplimiento de los deberes tributarios, lo cual incide en el incremento de oportunidades que pueden ser aprovechadas por los contribuyentes para no cumplir sus obligaciones tributarias. Además, el funcionamiento de la actividad financiera requiere hoy en día de la participación de los contribuyentes, tanto en la declaración como en el pago de los tributos. Todo esto permite afirmar que la Hacienda Pública requiere de protección por la vía penal, como manifestación relevante de la Administración Pública.

En relación con el segundo interrogante (las posibles causas de las conductas de fraude y el papel que debe tener el Derecho penal dentro de un conjunto de medidas dedicadas a la prevención y el control del fraude), es preciso aproximarse brevemente a las causas de la criminalidad tributaria de forma que ello permita orientar la política criminal en este campo. Dichas causas se concretan en un nivel individual, que analiza la motivación a cometer fraudes tributarios y en un nivel circunstancial, que se relaciona con el contexto en que se decide cometerlos.

A nivel individual, la motivación al fraude puede presentarse cuando se considera que el mismo es un mecanismo para mantener un nivel económico que se puede disminuir con el pago de la obligación tributaria. En este sentido, la sensación sobre la existencia de una carga fiscal puede convertirse en elemento de juicio que puede conducir a los individuos a defraudar. Por esto, la percepción de la carga fiscal, puede incidir en que algunas personas vean en el fraude una conducta útil para mantener un determinado nivel económico.

A nivel circunstancial, se indica por parte de Gottfredson y Hirschi¹¹⁰ que debe existir la oportunidad para la realización del fraude. La existencia de oportunidades para cometerlo puede estar condicionada por distintos factores: la clase de contribuyente, el tipo de obligación de que se trate o el funcionamiento del sistema tributario.

En relación con la clase de contribuyente, las oportunidades de fraude se condicionan por el conocimiento o la asesoría que reciban para encontrar vías que disminuyan su carga tributaria. En este punto debe considerarse que la empresa constituye un eventual multiplicador de oportunidades de fraude, puesto que buena parte de los casos de criminalidad tributaria se realizan a través de complejas estructuras societarias. Uno de los elementos más relevantes en la actividad empresarial es la forma en que la responsabilidad se torna difusa e incluso se oculta, y que puede tener lugar en el mundo empresarial con ocasión de la delegación de responsabilidades en varios niveles de la estructura jerárquica.

En materia de tipos de obligaciones, puede existir un mayor nivel de oportunidad debido a las diferentes formas de fiscalización, complejidades y características de los impuestos existentes dentro del sistema tributario.

Bajo estas consideraciones, con el fin de proteger los intereses de la administración tributaria y disminuir la criminalidad y el fraude tributario, se hace necesario estructurar un tipo penal cuya finalidad consista en reprimir desde la esfera del Derecho penal, como ultima ratio, aquellas conductas dolosas encaminadas al incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales a cargo de los obligados fiscales.

4.1.2 Derecho comparado

Vista la necesidad de penalizar las conductas asociadas a la defraudación de la hacienda pública, es preciso indicar que en los regímenes del mundo este tipo de conductas también se encuentran reguladas en sus respectivas legislaciones.

En países de la región, tales como Chile y Perú se encuentra regulado el delito fiscal, con diferentes verbos rectores pero la regla general son mecanismos que disuaden la comisión de estas conductas.

En Perú, la protección jurídica a la Hacienda pública se realiza a través de dos vías: de una parte, mediante la vía administrativa que tiene previstas las infracciones tributarias previstas en el Código tributario (Decreto supremo número 135-99). De otra parte, la protección penal a través de los delitos tributarios previstos en el Código penal y,

¹¹⁰ HIRSCHI, Travis, GOTTFREDSON, Michael. Causes of White-Collar Crime. Criminology. N°. 4. 1987. pp. 949 y 950.

fundamentalmente, en la Ley 106 Penal Tributaria (Decreto Legislativo número 813 de 1996) y la Ley de Delitos Aduaneros (Ley número 28008).

En Chile por su parte, la protección o garantía en el cumplimiento de los deberes tributarios tiene una doble vía de protección: una es a través de sanciones administrativas, la otra de sanciones penales. En consecuencia, la regulación jurídica en la materia establece infracciones o contravenciones tributarias por una parte, y delitos tributarios, por la otra. La regulación en esta materia, tanto en lo que se refiere a infracciones como en lo referido a delitos está contenida en el Código tributario (Decreto ley 830 de 1974), concretamente en los artículos 97 y 100.

En esta misma línea, la gran mayoría de países miembros de la Unión Europea adoptan los mecanismos de penalización de la defraudación tributaria. Específicamente en España, la regulación jurídica encargada de asegurar el cumplimiento de los deberes tributarios y con ello de proteger la Hacienda pública, se encuentra establecida en dos ámbitos diferentes: el primero, corresponde a las infracciones de carácter tributario del Capítulo III del Título IV de la Ley General Tributaria española; el segundo, se establece en la legislación penal, con un régimen de sanciones penales, consignadas en el Título XIV del Código Penal, cuyo título es de los “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social”.

Y finalmente, la legislación de Estados Unidos cuenta con tipos específicos para diversas comisiones de conductas que afectan la hacienda pública. En esta medida, es posible encontrar diferentes figuras delictivas que sancionan el incumplimiento en el pago de impuestos, la presentación de declaraciones falsas o, simplemente, la ayuda en la elaboración de documentos o declaraciones tributarias falsas. Adicionalmente, el Código Tributario (*Internal Revenue Code*) tiene previstos diferentes delitos que sancionan conductas de los funcionarios oficiales y afectan aspectos relacionados con los tributos, como es el caso del abuso en materia de privacidad y confidencialidad en asuntos tributarios.

4.2 DESCRIPCIÓN

La propuesta del tipo penal se refiere a la conducta que en el contexto actual, y sin perjuicio de la relevancia de otras, resulta más significativa para la reciente política penal tributaria colombiana. Así, la propuesta se ubica entre los delitos contra la administración pública, con el fin de salvaguardar a la Administración tributaria y permitirle la correcta ejecución de los fines que constitucionalmente está llamada a cumplir.

El tipo penal que se propone tiene como especial finalidad penalizar la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes. Esta conducta se convierte en una actuación digna de reproche por el sistema penal, ya que lesiona y pone en peligro el cumplimiento de los fines del Estado. Adicionalmente, pone en duda el deber de

colaboración de los ciudadanos con la financiación de las cargas públicas, lesionando con ello los principios de justicia y de equidad que irradian el sistema tributario y poniendo en riesgo al igual que el supuesto anterior, el cumplimiento de los fines del Estado.

La consagración del delito de “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”, tendrá las siguientes características:

- i) La configuración del tipo penal requiere de una conducta dolosa en los términos de la Parte General del Código Penal. Así, se excluye la configuración del tipo cuando en la realización de la conducta o del verbo rector no medie el dolo.
- ii) El tipo penal comprende varios verbos rectores, a saber: omitir activos o presentar información inexacta sobre estos o, declarar pasivos inexistentes.
- iii) El tipo no se configura a menos que los activos omitidos o los pasivos inexistentes que causaron el perjuicio tributario, tengan un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes (5.000 millones de pesos).
- iv) Finalmente, la acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración correspondiente y realice el pago de los recursos.

5. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1 UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y PARAFISCALES (UGPP)

5.1.1 JUSTIFICACIÓN

La UGPP, es la entidad encargada de las tareas de seguimiento, colaboración, y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. De acuerdo con la Ley 1607 de 2012, la UGPP conservó la facultad de sancionar a los empleadores y a otro tipo de aportantes, en los artículos 178, 179, por las siguientes conductas: por omisión en la afiliación o vinculación y no pago de aportes; inexactitud en las autoliquidaciones y el no suministro de información solicitada.

Con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones y el adelantamiento de los procesos de determinación de las obligaciones relacionadas con el pago de parafiscales se proponen modificaciones relacionadas con: i) el régimen sancionatorio; ii) la congelación de intereses a favor del aportante por demanda contra los actos de la UGPP y por eventual devolución de recursos por parte de la entidad; iii) el procedimiento de devolución de aportes por eventual declaratoria de nulidad de los actos administrativos

de determinación o sancionatorios; iv) notificación electrónica de las actuaciones de la UGPP; v) intervención de la UGPP en procesos especiales o de liquidación voluntaria; y vi) competencia de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa para conocer de las controversias que se generen contra los actos administrativos expedidos por la UGPP.

5.1.1.1 Necesidad de modificar el régimen sancionatorio

Uno de los objetivos de la Administración es recuperar y recaudar las contribuciones del Sistema de la Protección Social, por lo que se requiere de un mecanismo que incentive el pago de las obligaciones que se encuentran en incumplimiento. Dadas las altas cuantías que resultan de la aplicación de las normas sancionatorias vigentes, se considera necesario propiciar y afianzar el pago del aporte como recurso necesario para el sostenimiento de la seguridad social, revisando el esquema sancionatorio de manera que no solo el aportante pague el aporte sino que las sanciones resulten ejemplarizantes y a la vez recuperables para el Estado.

Específicamente, se han identificado las siguientes dificultades en materia sancionatoria:

- i) La omisión en el pago de los aportes se encuentran sujetas actualmente al número de empleados que tengan las empresas aportantes, y no al valor realmente dejado de aportar, por lo que la sanción en muchas ocasiones no considera la capacidad de pago de algunos de los aportantes.
- ii) En cuanto a las sanciones por inexactitud, es importante que estas se apliquen a partir del requerimiento para declarar y/o corregir, y no del requerimiento de información como actualmente lo señala la disposición, en consideración a que el procedimiento aplicable a la determinación oficial de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social que contempla el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 inicia con dicha actuación.
- iii) Respecto a las sanciones establecidas por no envió de información, actualmente la norma contempla una sanción diaria de 5 UVT sin señalar un tope máximo; siendo necesario además precisar que el suministro de información en forma incompleta o inexacta es equivalente a la no entrega de información.
- iv) Actualmente existe un incremento injustificado de agremiaciones y asociaciones que se encuentran ejerciendo la actividad de afiliación colectiva de trabajadores independientes sin autorización del Ministerio de Salud y la Protección Social, afectando el cumplimiento en el pago de aportes a la seguridad social de las personas naturales con calidad de independientes.

Teniendo en cuenta que tanto el párrafo del artículo 15, como el párrafo segundo del artículo 157 de la Ley 100 de 1993, señalaron la posibilidad de que los

trabajadores independientes se afilaran al Sistema de Seguridad Social en Salud y Pensiones a través de asociaciones o agremiaciones, el Gobierno Nacional reglamentó dichas disposiciones inicialmente en los artículos 42 y 43 del Decreto 806 de 1998, estableciendo en la Superintendencia Nacional de salud la competencia para autorizar la afiliación colectiva.

A su turno, los artículos 15 al 21 del Decreto 1703 de 2002, fijaron las condiciones de la afiliación colectiva, siendo modificados por los artículos 3 y 4 del Decreto 2400 de 2002. Posteriormente el Gobierno Nacional expidió el Decreto 516 del 20 de febrero de 2004 y la Resolución 2228 del 12 de julio de 2004, proferida por el Ministerio de la Protección Social, otorgando al Ministerio de este ramo la competencia para autorizar las asociaciones o agremiaciones.

En tal sentido, el Gobierno profirió el Decreto 3615 del 10 de octubre de 2005, por el cual se reglamentó la afiliación de los trabajadores independientes de manera colectiva al Sistema de Seguridad Social Integral, a través de agremiaciones y/o asociaciones, y dispuso la derogatoria total de las normas anteriores, ésta norma a su vez fue compilada en el Decreto 780 de 2016, Título. 6 Afiliación colectiva al sistema de seguridad social integral artículos 3.2.6.1 y ss.

Si bien es cierto el artículo 2.1.1.8 del Decreto Único del Sector Salud y de la Protección señala la prohibición de adelantar afiliaciones por entidades no autorizadas, no es claro en establecer las sanciones aplicables para dicha práctica y cuál es la autoridad competente para imponerlas.

Igualmente el artículo 2.1.4.6 referido a las afiliaciones colectivas, señala las obligaciones tanto de las administradoras del Sistema de Seguridad Social Integral como de los operadores de información, para verificar que dichas entidades cuenten con la autorización, sin perjuicio de la inspección vigilancia y control de la autoridad competente sobre el ejercicio ilegal de la afiliación colectiva sin mencionar cual es dicha entidad.

La falta de precisión sobre la autoridad competente para realizar la inspección, vigilancia y control y sancionar dichas prácticas, ha generado que ante las quejas por posibles prácticas ilegales se cree un conflicto por falta de competencia, pues el Ministerio de Salud y Protección Social argumenta que su facultad está limitada a autorizar y por tanto solo vigila a aquellas asociaciones o agremiaciones a las que les haya otorgado el permiso, pero no sanciona a las que no ha autorizado.

Por su parte la Superintendencia Nacional de Salud manifiesta que dentro de sus funciones solo le corresponde proteger los derechos y reconocer las obligaciones y deberes de los distintos actores participantes en el sector salud pero no sancionar a asociaciones o agremiaciones por ejercer actividades sin autorización, de tal suerte

que muchas quejas están siendo direccionadas a la UGPP en atención a las facultades de determinación y cobro de las contribuciones de la Protección Social, sin que la entidad pueda sancionar dichas actividades.

La UGPP no tiene dentro de sus competencias la de sancionar a dichas agremiaciones, por no contar con la autorización que señala la norma, lo que ha generado la proliferación de esta clase de organizaciones, que trabajan en su mayoría sin autorización y que además ofrecen a los independientes tarifas especiales y más económicas a las establecidas en la Ley para atraer afiliados y defraudar al Sistema de Seguridad Social Integral por cuanto no se están realizando aportes a pensión.

- v) En relación con la actualización del valor de las sanciones impuestas, se ha encontrado que la UGPP solo tiene competencia para aplicar los procedimientos de liquidación oficial establecidos en el Estatuto Tributario, en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI tal como lo dispone el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y el artículo referido a la actualización se encuentra en el título XI del mismo libro, por lo que ha generado incertidumbre sobre si las sanciones impuestas por la UGPP deben ser actualizadas por remisión a la norma citada.

Conforme con lo expuesto y para evitar controversias sobre las competencias de la UGPP, se requiere que expresamente se le autorice por remisión aplicar el artículo 867-1 del Estatuto Tributario Nacional; debido a que las sanciones, tanto las liquidadas por el aportante, como las impuestas por la entidad son pagadas en su mayoría después de mucho tiempo de haber sido determinadas, se hace necesario actualizarlas a fin de compensar la pérdida del valor adquisitivo.

5.1.1.2 Suspensión de intereses moratorios en procesos judiciales

Actualmente, al momento de un fallo adverso tanto para los aportantes como para la UGPP, los intereses pueden superar de manera desproporcionada el monto de la obligación principal, debido a que un proceso judicial puede demorarse entre 3 a 5 años y a los mismos se aplica la tasa de usura que resulta gravosa para ambas partes. En ese sentido, se considera necesario adoptar una medida que permita la suspensión de intereses moratorios a partir de la admisión de la demanda, exceptuando lo relacionado con los intereses generados sobre los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

5.1.1.3 Devolución de aportes por eventual declaratoria de nulidad de los actos administrativos de determinación o sancionatorios

En la actualidad, en los procesos administrativos en los que ha sido demandada la UGPP, los jueces en su mayoría niegan la vinculación de las administradoras que la entidad ha solicitado llamar en garantía por considerar que son ellas quienes reciben los aportes y manifiesta a su vez, que las mismas no han tenido incidencia en la determinación y cobro de los aportes fiscalizados por la UGPP. Por tanto, si resultara condenada la entidad se ordenaría que sea la misma quién realice la devolución de dichos dineros, resultando imposible el cumplimiento de la orden judicial en razón a que el mecanismo de pago de los aportes se realiza a través de la planilla PILA sin que la Unidad actúe como recaudadora y mucho menos se beneficie de tales aportes.

5.1.1.4 Procedimiento para efectuar las notificaciones electrónicas

En cuanto a la notificación electrónica de los actos administrativos proferidos por la UGPP, si bien es cierto, es aplicable el artículo 566-1 del Estatuto Tributario por remisión expresa del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, ello ha generado controversia en los sujetos a notificar, por cuanto consideran que la única entidad facultada para realizar este tipo de notificación es la DIAN toda vez que es la autorizada para asignar direcciones o sitios electrónicos bajo las condiciones que le establezca el reglamento. A la fecha, dicho mecanismo de notificación no ha entrado en operación por no haberse expedido el reglamento.

Vale mencionar, que el artículo 5º de la Ley 788 de 2002 dispuso en relación con la notificación por correo lo siguiente:

“Artículo 5º. Notificación por correo. Modifícase el artículo 566 del Estatuto Tributario, el cual queda así: "Artículo 566. Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración. La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, **en los términos que señale el reglamento**".”

El aparte en negrilla fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1114 de 2003 con fundamento en que desconoce la reserva legal que existe para la determinación del régimen de notificaciones como contenido del debido proceso ya que solo le corresponde al legislador establecer las formalidades con las cuales deben cumplirse los actos de comunicación procesal, incluida la notificación por correo electrónico. Tal facultad no puede asignarse al Presidente de la República para que la ejerza como potestad reglamentaria por ser competencia privativa del legislador, que hizo una detenida regulación de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales en la Ley 527 de 1999. Por lo tanto, en ejercicio de las facultades constitucionales, el legislador es el indicado para determinar las formalidades de acuerdo con las cuales se debe cumplir la notificación por correo electrónico.

Posteriormente, la Ley 1111 de 2006 en el artículo 46 modificó el artículo 566-1 del Estatuto Tributario referido a la notificación electrónica y estableció que ésta se realizaría a la dirección electrónica o sitio electrónico que asigne la DIAN a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, que opten de manera preferente por esta forma de notificación, con las condiciones técnicas que establezca el reglamento; e igualmente, en el inciso final señaló que el Gobierno Nacional establecería la fecha a partir de la cual sería aplicable esta forma de notificación.

En consideración a lo anterior, la UGPP requiere una disposición propia que regule esta forma de notificación de sus actos administrativos, no sujeta a ningún reglamento para su operatividad, dado que la Ley 527 de 1999 define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos.

5.1.1.5 Intervención de la UGPP en procesos especiales o de liquidación voluntaria

En la actualidad no se notifica, ni se informa a la UGPP cuando una empresa inicia un proceso de reestructuración, intervención, liquidación judicial y/o administrativa, insolvencia, reorganización empresarial y liquidación voluntaria, y por tanto no es posible determinar si quienes se encuentran en dicha condición cumplieron a cabalidad sus obligaciones con el Sistema de la Protección Social.

5.1.1.6 Competencia en la jurisdicción contenciosa administrativa

Se han presentado controversias frente a la jurisdicción competente para adelantar los procesos que se adelantan en contra de la UGPP, toda vez que el Consejo Superior de la Judicatura al resolver un conflicto de competencias ha considerado que el tema referente a los aportes de seguridad social corresponden a la jurisdicción laboral, y de otro lado, el Consejo de Estado se ha pronunciado en sentencias de tutela reiterando que la Jurisdicción Contenciosa Administrativa es la competente para dirimir dichos conflictos.

5.1.2 DESCRIPCIÓN

5.1.2.1 Modificaciones al régimen sancionatorio

Las principales reformas propuestas al régimen sancionatorio que es aplicado por la UGPP son las siguientes:

i) La modificación del numeral 1º del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 referido a las sanciones que en la actualidad impone la UGPP por omisión en el pago de los aportes. En tal sentido se propone la modificación del monto de las sanciones asociándolas a los

valores dejados de pagar al sistema y fijando un porcentaje dependiendo de la etapa en que se encuentre el proceso de determinación; porcentajes que oscilan entre el 5% y el 10% de los valores dejados de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes; de la misma forma se incorpora la mora como conducta sancionable con los mismos porcentajes fijados para la omisión.

Con esta propuesta se pretende beneficiar además de las empresas aportantes, a los trabajadores independientes a quienes en la actualidad se les asimila como un empleador persona jurídica con más de 60 trabajadores, resultando para ellos una sanción demasiado onerosa.

Igualmente la modificación del referido numeral incorpora un tope o límite máximo que la norma actual no contempla, que va del 100% al 200% del aporte a cargo otorgando garantías a los administrados para que las sanciones no se tornen desmedidas.

En atención a que la forma aquí propuesta para liquidar las sanciones puede resultar favorable para algunos aportantes, se propone un párrafo transitorio para que la UGPP pueda aplicar dicha favorabilidad a los aportantes que tengan procesos en curso en caso de que les resulte más favorable, con lo cual se da cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 197 de la ley 1607 de 2012.

ii) Respecto al numeral 2° del artículo 179 de la norma *ibídem*, se sugiere la modificación de las sanciones por inexactitud a partir del requerimiento para declarar y/o corregir, y no del requerimiento de información como actualmente lo señala la disposición, en consideración a que el procedimiento aplicable a la determinación oficial de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social que contempla el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 inicia con dicha actuación; en consecuencia desaparecen los incisos 1° y 2° del numeral 2° y se mantienen con los mismos porcentajes del 35% y 60% las sanciones señaladas en los incisos 3° y 4°.

iii) Se propone modificar el numeral 3° del artículo en mención respecto de las sanciones establecidas por no envió de información, incorporando el suministro de información en forma incompleta o inexacta como equivalente a la no entrega de información, y aplicando una sanción de 1 UVT diaria por el primer mes de retardo, la que se va incrementando cada mes hasta alcanzar el tope máximo de 15.000 UVT al completar doce meses.

iv) Se plantean formas para que el aportante pueda reducir la sanción dependiendo del mes en que decida cumplir con la obligación de informar, de tal manera que sean reducidas en el 10%, 20% y 30% de las sanciones, si la información es entregada al 4°, 8° o 12° mes de incumplimiento, respectivamente. Se mantiene el numeral 4° del artículo 179 y el párrafo.

v) Se propone la adición de dos párrafos al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, el primero, otorgando facultades a la UGPP para sancionar a las agremiaciones o asociaciones que ejercen la actividad de afiliación colectiva de trabajadores independientes sin autorización por parte del Ministerio de Salud y la Protección Social en un monto equivalente a 15.000 UVT, planteando previamente un pliego de cargos con lo cual, se garantiza el debido proceso.

vi) Se propone un segundo párrafo al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 que haga referencia a la actualización de las sanciones impuestas por la UGPP, tal como existe en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario.

5.1.2.2 Suspensión de intereses moratorios

Se propone la incorporación de un inciso final al párrafo 2º el artículo 634 del Estatuto Tributario Nacional referido a la suspensión de intereses moratorios transcurridos dos años a partir de la admisión de la demanda, con el fin de que lo dispuesto en dicho párrafo sea aplicado a los procesos judiciales en los que sea parte la UGPP, salvo para los intereses generados sobre los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

5.1.2.3 Devolución de aportes por eventual declaratoria de nulidad de los actos administrativos de determinación o sancionatorios

Se propone un artículo nuevo referido a la devolución de aportes y sanciones en los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, teniendo en cuenta que la UGPP no es recaudadora de las contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social y por tanto los pagos determinados y cobrados por la UGPP son recibidos directamente por las administradoras del Sistema. Las funciones de la UGPP se limitan al seguimiento y control del pago de dichas contribuciones.

5.1.2.4 Procedimiento para efectuar las notificaciones electrónicas

Se propone un artículo especial que contemple la notificación electrónica de los actos administrativos proferidos por la UGPP. Además, se propone que cuando resulte imposible realizar la notificación electrónica, se autorice acudir a las formas de notificación establecidas en el artículo 565 del Estatuto Tributario, excepto el párrafo 3º111 el cual es específico para la DIAN como entidad certificadora.

¹¹¹ Par 3. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias.

5.1.2.5 Intervención de la UGPP en procesos especiales o de liquidación voluntaria

Se propone un artículo nuevo que autorice a la UGPP para aplicar por remisión el artículo 847 del Estatuto Tributario, referente a la intervención en los procesos especiales de reestructuración, intervención, liquidación judicial y/o administrativa, insolvencia, reorganización empresarial y liquidación voluntaria.

5.1.2.6 Competencia en la jurisdicción contenciosa administrativa

Se propone una norma que expresamente señale que las controversias judiciales suscitadas por los actos administrativos generados por la UGPP deban ser dirimidas por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

5.2 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

5.2.1 JUSTIFICACIÓN

5.2.1.1 Del mérito y el sistema específico de carrera de la DIAN

Bajo el marco normativo de los artículos 40-7, 13, 125, 130 y 209 de la Constitución Política, 4° de la Ley 909 de 2004, y de la jurisprudencia de la Corte Constitucional (entre otras las sentencias C-1230, C-1262 de 2005 y C-285 de 2015), se observa que el ordenamiento jurídico vigente tiene algunas deficiencias e inconvenientes relacionados con el sistema específico de carrera que tiene la DIAN¹¹²:

- La Comisión Nacional del Servicio Civil tiene dentro de la órbita de sus funciones competenciales de orden constitucional, la función de ejercer de manera responsable la administración y vigilancia de las carreras administrativas de los regímenes específicos.
- La administración de la carrera administrativa implica de suyo adelantar todo el trámite previo a la provisión de los empleos de carrera desde la identificación de las vacantes por proveer según la información que se le suministre por la entidad

¹¹² Vale señalar debido a la expedición de las sentencias C-1230, C-1265 de 2005 y C- 285 de 2015 por la Corte Constitucional, el actual régimen legal que regula el sistema específico de carrera de los empleados de la DIAN se tornó en un conjunto normativo de imposible aplicación en la forma en que originalmente fue previsto tanto por el artículo 3° de la Ley 909 de 2004 y por el Decreto Ley 765 de 2005. Se hicieron entonces aplicables las normas que atribuyen la administración y vigilancia de los sistemas específicos de carrera administrativa a la Comisión Nacional del Servicio Civil, normativa que ha traído como consecuencia la dilación en los procedimientos y la tardía provisión de los cargos con consecuencias contrarias a los principios que para la función pública se establecen por el artículo 209 de la Carta Política, por lo que se hace necesario la expedición de normas que den solución a la situación presentada.

respectiva a la Comisión Nacional del Servicio Civil, la convocatoria de los concursos correspondientes; elaboración de las pruebas de conocimientos y aptitudes generales para el servicio público y su contratación especializada cuando sea del caso; publicación de los resultados de éstas; contratación, elaboración y práctica de las pruebas de conocimientos específicos e igualmente publicación de sus resultados; práctica de entrevistas si así se establece en la convocatoria; asignación de los puntajes parciales y definitivos a los concursantes conforme a las reglas incluidas en la convocatoria de los concursos respectivos; elaboración y publicación de las listas de elegibles, comunicación a la DIAN; y, en todas las etapas decisión de los recursos que por la vía gubernativa puedan ser interpuestos por quienes se consideren asistidos de razón para el efecto. Ello comporta un procedimiento dilatado en el tiempo que, en muchas ocasiones trae como consecuencia necesaria el retardo en la provisión definitiva de los cargos de la carrera, sin que tenga la DIAN ninguna injerencia ni posibilidad siquiera de utilizar algún mecanismo efectivo para que se disminuya al menos en parte la duración de este proceso.

Igualmente se requiere la realización de todo el trámite administrativo pertinente por parte de la Comisión Nacional del Servicio Civil, para que finalmente pueda efectuarse cualquier ascenso por mérito de los empleados de la DIAN inscritos en la carrera administrativa.

- Como una consecuencia de la prolongada duración de este proceso administrativo, se produce un desestimulo a la labor que se cumple por los servidores de la DIAN.
- Para la prestación oportuna del servicio a cargo, la DIAN en muchas ocasiones se ve forzada a acudir a asignar labores a ciertos servidores que no corresponden al cargo para el cual oficialmente fueron designados ni al nivel propio de este, sino a uno superior que por su propia formación está en condiciones de desempeñar y efectivamente desempeñan con una asignación salarial y prestacional inferior a la que devengan los que sí se encuentran nombrados en propiedad, asunto este que dentro de la entidad ocasiona insatisfacción de orden laboral por la notoria injusticia que ello implica con la posibilidad de conflictos de orden jurídico hacía el futuro.

Por lo tanto, existe una disfuncionalidad de la planta de personal de la DIAN que, hasta ahora, no ha sido posible superar. La situación descrita en vez de disminuirse tiende a agravarse hacía el futuro, pues por lo ya expuesto la normativa vigente no corresponde a la realidad fáctica y a las necesidades del servicio para el cumplimiento de la función pública que corresponde a la DIAN.

De otra parte, las necesidades de desarrollo para el país, los cambios de su entorno económico, las tendencias del comercio internacional y las tecnologías de la información y las comunicaciones requieren una atención adecuada por parte de la administración

tributaria y aduanera colombiana¹¹³. La reforma tributaria y el nuevo Estatuto Aduanero se constituyen también en mecanismos para adecuarse a estos retos. Todos estos aspectos le plantean a la administración tributaria la exigencia de contar con una capacidad operativa superior a la que existe hoy.

Subsisten también compromisos trascendentales en la lucha contra la evasión y el contrabando que exigen esfuerzos adicionales para contrarrestar estos delitos lesivos para la estabilidad del fisco.

Por otra parte, al revisar la gestión de la entidad en los últimos años, se encuentra que los siguientes aspectos inciden en el mejor cumplimiento de los compromisos asignados a la DIAN para el próximo cuatrienio: i) las cargas de trabajo, ii) las solicitudes de personal específicas de las dependencias generadas por las altas cargas de trabajo (más de 3000 funcionarios adicionales), iii) la contribución de los procesos al logro de los resultados, iv) la cantidad de personas que cumplen requisitos para pensionarse y, v) el ausentismo.

5.2.1.2 De los representantes y apoderados

Con el fin de contribuir con el recaudo, es necesario adoptar medidas que eviten el archivo de expedientes en fiscalización internacional por falta de ubicación de apoderados que deben cumplir obligaciones a nombre del inversionista. Lo anterior, debido a que no existe una norma legal que vincule como representantes y deudores solidarios, a las empresas receptoras de inversión.

También se han identificado dificultades con la figura de heredero “con administración de bienes” al momento de incluir esta información en el RUT, pues la autoridad competente no certifica esta calidad puntual.

Por otra parte, aunque no se requiere ser abogado para actuar ante la administración tributaria, se exige para la firma de declaraciones una formalidad innecesaria como es otorgar el poder por escritura pública, siendo un trámite con costo para el cliente.

La propuesta busca armonizar el Estatuto Tributario con el Decreto Ley 019 de 2012 y Ley 1564 de 2012.

¹¹³ En este sentido, Colombia concibe y ejecuta proyectos que le permitan insertarse holgadamente en el mundo moderno. Entre ellos se destaca la firma de tratados de libre comercio con diferentes países, el desarrollo de proyectos con el fin acercar la tecnología y las telecomunicaciones a todos los ciudadanos sin diferencia de estratos, y el trabajo intenso para ingresar a la OCDE. Estos aspectos inciden directamente en las transformaciones que debe poner en marcha la DIAN para responder suficientemente a estos desafíos.

5.2.1.3 De la factura

Es necesario para la competitividad del país ampliar la expedición de la factura electrónica propiciando condiciones de interoperabilidad que faciliten la interacción entre los obligados a facturar y los adquirentes en el comercio nacional, su uso en escenarios de comercio exterior y el control por parte de la DIAN.

El modelo de factura electrónica adoptado por el Decreto 2242 de 2015, dispone la entrega del ejemplar de la factura electrónica a la DIAN, el cual se lleva a cabo dentro de las 48 horas siguientes a su generación.

Tenido en cuenta que DIAN debe propender por una optimización continua de los procesos, a través de nuevas estrategias orientadas a agilizar el control fiscal, y a partir de las experiencias recogidas durante el plan piloto de factura electrónica, la DIAN se ha propuesto reducir progresivamente los tiempos de envío de las facturas electrónicas. Lo anterior, en búsqueda de un control fiscal más eficiente y un óptimo uso de la información recibida. Hay múltiples experiencias exitosas de implementación de la facturación electrónica en otros países, como México y Brasil, países en los cuales las administraciones tributarias han realizado procesos escalonados en los que el control fiscal se hace en menos tiempo e incluso simultáneamente a la operación comercial, lo que genera, sin duda, reacciones más oportunas por parte de los entes fiscales hacia los contribuyentes.

5.2.1.4 Actualización del régimen sancionatorio

El régimen sancionatorio tributario, al hacer parte del derecho sancionador, está llamado a la observancia del debido proceso¹¹⁴; es por ello que en éste se contemplan de antemano diversas sanciones a conductas que, ya sea por acción u omisión, son calificadas por el legislador como infracciones a las obligaciones tributarias.

Adicionalmente, con ocasión de la expedición de la Ley 1607 de 2012¹¹⁵, la imposición de las sanciones debe acomodarse, entre otros, a los principios de lesividad,

¹¹⁴ En palabras de la Corte Constitucional, M.P. ALBERTO ROJAS RÍOS, en sentencia C-412 de 2015, “*el debido proceso integrado a su vez por el principio de legalidad y de reserva legal, en lo que al derecho administrativo sancionador se refiere, establece el deber del legislador de predeterminar la sanción y, para lo cual, le corresponde indicar los aspectos relativos a su núcleo esencial (...) con el fin de proporcionar al funcionario competente un marco de referencia cierto para la determinación e imposición de la sanción y a los administrados el conocimiento de las consecuencias que se derivan de su trasgresión.*” (Subrayado fuera de texto).

¹¹⁵ El artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 dispone que las sanciones contempladas en el régimen sancionatorio tributario deberán imponerse teniendo en cuenta ciertos principios como la lesividad (la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional), la favorabilidad (en materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable), la proporcionalidad (la sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida) y la gradualidad (la sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se

favorabilidad, proporcionalidad y gradualidad. Así pues, es necesario que los funcionarios de la Administración Tributaria encargados de dar aplicación al régimen sancionatorio tributario, cuenten con directrices claras para materializar en su labor los mencionados principios, pues *“las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador”*¹¹⁶.

Otra razón que amerita la actualización del régimen en comento deriva del retraso de algunos tipos sancionatorios frente a impuestos y obligaciones formales que han sido creados recientemente, así como la permanencia de disposiciones que, a la fecha, carecen de vigencia o son objeto de regulación por otra rama del derecho.

5.2.1.5 De las sanciones a entidades autorizadas para recaudar

En consideración a la modificación que se propone frente a la graduación de las penas de que trata el artículo 640 del E.T., se hace necesario actualizar y adecuar ciertas sanciones¹¹⁷ a los criterios establecidos en el artículo referido, de tal forma que se realice una adecuada aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad.

También se vio la necesidad de establecer sanciones dirigidas a las entidades autorizadas a recaudar, por conductas como retraso en la presentación, entrega o corrección de informes, formatos o declaraciones, e inexactitud en cifras reportadas.

5.2.1.6 Proceso de liquidación provisional

Actualmente existe un único procedimiento de fiscalización y determinación de obligaciones que aplica por igual a todo tipo de impuesto y contribuyente. Uno de los mayores problemas que se afronta en materia de fiscalización es el creciente número de obligaciones sustanciales y formales que se deben controlar, así como los altos índices de incumplimiento de las mismas; en este sentido la cobertura del control y la capacidad operativa se constituye en un reto importante por afrontar.

En los años noventa solo se administraban cuatro (4) obligaciones sustanciales importantes (renta, IVA, timbre y retención en la fuente) y muy pocas obligaciones formales. Para el año 2016¹¹⁸, existense más de doce (12) obligaciones sustanciales (de

individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado).

¹¹⁶ COLOMBIA. Corte Constitucional, M.P. Dra. Carmenza Isaza de Gómez, sentencia C-160 de 1998.

¹¹⁷ Como las siguientes: por errores de verificación, por inconsistencia en la información remitida y por extemporaneidad en la entrega de la información de las declaraciones y/o recibos de pago recibidos de los contribuyentes.

¹¹⁸ Para el año 2016, se consideran 13 obligaciones sustanciales importantes como:

1. Impuesto de Renta y Renta CREE
2. IMAS para Personas Naturales Empleados y Cuenta Propia
3. Riqueza y Normalización

mayor importancia). Como consecuencia, se han incrementado significativamente tanto las obligaciones formales como los sujetos obligados registrados o no en el RUT, lo cual afecta en gran medida la capacidad operativa de la DIAN para el control.

Para abordar estos compromisos en relación con la fiscalización, la Administración Tributaria ha realizado algunos esfuerzos por incrementar el número de auditores y aun así encuentra que el número de personal dedicado a estas labores sigue siendo insuficiente.

En este sentido y sin perjuicio del fortalecimiento del talento humano, la solución no se encuentra en la exclusiva contratación de personal, y a cambio de ello, es necesario estudiar y evaluar el estado actual del aprovechamiento de la información y de las tecnologías, así como de los métodos que se identifican más adelante como sistemas de fiscalización y control tributario no intrusivos¹¹⁹ (no se requiere de la presencia de funcionarios en las instalaciones del investigado, ni de la solicitud y acopio de información documentada en papel para ejercer el control), conceptos que deben ser explotados con mayor eficiencia. Para ello y al evaluar el contenido del Estatuto Tributario podría afirmarse que el acercamiento y relación entre la tecnología y la normativa, si bien existe (en su mínima expresión), no ha sido aplicada con el mayor provecho.

Asimismo se requiere evaluar el actual sistema de entrada de información (Exógena Interna y Externa¹²⁰) y la forma de obtenerla, pues se aprecian problemas en la calidad de la información desde la fuente y la integración para su aprovechamiento, entre otros. Se requiere también un sistema de control y sanción a quienes incumplen, con el fin de evitar los problemas mencionados.

5.2.1.7 Del embargo y remate practicados por la DIAN

La DIAN, en ejercicio de las funciones asignadas por la ley, debe administrar y disponer los bienes muebles adjudicados a favor de la Nación y los recibidos en dación en pago por obligaciones tributarias.

En los últimos 5 años, la disposición de estos bienes no ha sido efectiva debido a varios inconvenientes que se han presentado para estructurar los procesos de comercialización, lo cual conlleva el incremento de los altos costos que la DIAN tiene que sufragar para el almacenamiento y custodia de estos bienes.

4. I.V.A e Impuesto Nacional al Consumo

5. Retención en la Fuente (Renta – I.V.A – CREE, Timbre) - Gravamen a los Movimientos Financieros - Impuesto Nacional a la gasolina y al ACPM.

¹¹⁹ Veáse: numeral 2° del punto No III - INFORME DETALLADO DE LA PROPUESTA.

¹²⁰ Exógena Interna: Trata sobre información que se solita a los contribuyentes vía archivos electrónico y convenios internos. Exógena Externa: Convenio de intercambio de información con otras Administraciones Tributarias.

Así mismo, la DIAN debe asumir con cargo a su presupuesto los gastos de administración y disposición de dichos bienes.

En concreto, pueden identificarse las siguientes dificultades en relación con la labor de la DIAN frente a dichos bienes:

1. Condiciones especiales de los bienes: los bienes adjudicados a favor de la Nación y aquellos recibidos en dación en pago por deudas tributarias – en su mayoría – son usados, se encuentran deteriorados, obsoletos y muchos de ellos corresponden a equipos o maquinaria desmontada de las empresas que han entrado en procesos de extinción de dominio, concursales, de liquidación forzosa administrativa, de reestructuración empresarial, de insolvencia o de cruce de cuentas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 550 de 1999 y la Ley 1116 de 2006. Estos bienes son recibidos por la DIAN con el avalúo que obra en el proceso, siendo en la mayoría de los casos superior al precio que determina el mercado para este tipo de bienes, porque son avaluados normalmente como unidades de producción económica y al desmontarlos para su traslado, su valor comercial se disminuye notablemente.

2. Situación contable: la DIAN viene realizando un proceso contable de actualización del valor de los bienes muebles recibidos por la Nación en pago de obligaciones tributarias, con base en los avalúos realizados por el SENA y los peritos designados por la Entidad. La Subdirección de Gestión Comercial consolida esta información a nivel nacional y la remite a la Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora, quien se encarga de valorizar contablemente los respectivos bienes. Este proceso desde el año 2011 viene mostrando una desvalorización de cifras que superan los \$13.000 mil millones.

3. Modalidades de disposición: dentro de las reglas especiales contenidas en el Decreto 1082 de 2015 para la enajenación de bienes muebles, solo sería aplicable la enajenación de bienes muebles a título oneroso, toda vez que la enajenación a título gratuito entre entidades públicas solo procede para los bienes que ya no estén utilizando o necesitando las entidades, situación que no corresponde a la de los bienes adjudicados a favor de la Nación y aquellos recibidos en dación en pago por obligaciones tributarias, cuya administración y disposición debe realizar la DIAN y sobre los cuales debe garantizar su preservación física, enajenación y rentabilidad.

4. Declaratoria de desierto de los procesos de venta: en la actualidad la DIAN puede administrar y disponer directamente de los bienes o a través de Central de Inversiones S.A. CISA o la entidad que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público autorice para ello.

La administración de los bienes a través de CISA no es posible sin que la DIAN asuma los costos generados por el desmonte, traslado, recepción, almacenamiento, custodia y conservación de los bienes, toda vez que CISA es una sociedad anónima que

desarrolla sus funciones con los recursos que genera. Por este motivo, no sería posible trasladar la administración a CISA sin la disponibilidad presupuestal que ampare los costos de administración.

Así mismo, durante los últimos 2 años la DIAN la viene realizando la venta de los bienes a través de CISA como intermediario comercial, asumiendo la primera, los costos de las comisiones de intermediación comercial. Además, en un alto porcentaje las subastas se han declarado desiertas, por las condiciones especiales de los bienes a las que se hizo referencia (obsoletos, deteriorados, etc.).

5.2.1.8 Del abuso en materia tributaria

Las normas jurídicas son susceptibles de múltiples interpretaciones que, en muchos casos, se encuentran amparadas por una sana lógica; empero, en lo que se refiere a normas de carácter tributario, el entendimiento que en ocasiones le dan algunos contribuyentes favorece la evasión fiscal y compromete el deber constitucional de contribuir al financiamiento de las cargas públicas, así como la labor de fiscalización y recaudo de impuestos a cargo de la DIAN.

Si bien es cierto una de las soluciones a dicha problemática radica en el fortalecimiento de la normativa tributaria, ya sea eliminando los vacíos legales que auspicien una indebida interpretación de la ley o implantando normas anti-evasión y anti-elusión de carácter particular (como son por ejemplo el régimen de precios de transferencia y el control sobre pagos a paraísos fiscales), también lo es que el legislador suele reaccionar tardíamente a los actos, operaciones y esquemas abusivos, y no es para menos en atención al trámite legislativo que debe seguirse.

De allí que, desde el siglo pasado, la doctrina ha planteado la necesidad de forjar cláusulas generales anti-abuso (o GAAR por sus siglas en inglés) como mecanismos que permitan al Estado reaccionar en menor tiempo frente a conductas evasivas y/o elusivas de algunos contribuyentes.

En Colombia dicho logro se obtuvo con la Ley 1607 de 2012. No obstante, la cláusula que actualmente gobierna tiene limitantes que la han hecho inaplicable, como son las siguientes: i) tratándose de personas naturales, sólo serán sujeto de la misma aquellas que sean propietarias o usufructuarias de un patrimonio líquido igual o superior a ciento noventa y dos mil (192.000) UVT (\$5.712.576.000 para 2016); ii) la exigencia de probar plenamente tres (3) o más de los supuestos contemplados en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario, aun cuando pudiera darse el caso de que, habiéndose configurado uno sólo, se estuviera en presencia de una conducta manifiestamente abusiva y; iii) la conformación del comité encargado de decidir la existencia de abuso en materia tributaria, integrado por el Director General y el Director de Gestión de Fiscalización de

la DIAN, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, el Superintendente encargado de la inspección, vigilancia y control de la entidad y el Procurador General de la Nación.

5.2.1.9 Otras disposiciones

1. Modernización tecnológica: la DIAN requiere implementar un plan de modernización tecnológica que le permita, en el ámbito del cumplimiento de sus funciones, afianzar el uso de tecnologías de la información y las comunicaciones en la agilización de procesos y procedimientos que soportan sus trámites y servicios, aplicando procesos de mejora continua en pro del fortalecimiento institucional.

2. Prelación legal del crédito fiscal: se requiere mantener la prelación de los créditos fiscales en los términos del Código Civil y la facultad de cobro coactivo otorgada por la Ley 6 de 1992. Lo antepuesto, ya que la Ley 1676 de 2013 condiciona la prelación de los créditos al hecho de haber efectuado el registro de la garantía que origina el proceso de cobro en CONFECAMARAS y prescribe su ejecución ante las Cámaras de Comercio y Notarías. Adicionalmente, determina esta norma que las medidas cautelares también se deben registrar en CONFECAMARAS y hacerlas efectivas ante Notarios y Cámaras de Comercio.

3. Término de firmeza de las declaraciones tributarias: en la disposición actual y de manera dispersa se encuentran diez (10) términos de firmeza aplicables a las declaraciones tributarias, términos que van desde los seis (6) meses, hasta cinco (5) años. Igualmente se identifica que el tiempo de revisión de las declaraciones no consulta situaciones especiales como comportamientos tributarios atípicos que resultan fraudulentos o actividades y operaciones complejas que requieren un mayor tiempo de revisión, al punto que el término de firmeza (tiempo necesario para hacer la revisión) termina siendo igual para un contribuyente que puede ser declarado como proveedor ficticio a uno que no tenga ningún tipo de comportamiento que genere riesgo de ser auditado.

5.2.2 DESCRIPCIÓN

Atendiendo a las problemáticas planteadas anterioremente, se propone la adopción de las siguientes medidas:

5.2.2.1 Del mérito y el sistema específico de carrera de la DIAN

Se propone que las pruebas de los procesos de selección para la provisión de los empleos del nivel profesional de los procesos misionales de la Entidad comprendan dos fases independientes la una de la otra. Para los concursos que se realicen para la provisión de los empleos distintos a los anteriores se propone diseñar pruebas de conocimientos generales, específicos y de competencias comportamentales adecuadas

a la categoría y al nivel del empleo al que se aspira que no superen el promedio educacional de los requisitos exigidos para la inscripción.

Para practicar las notificaciones en todas las etapas del proceso de selección se acudirá a los medios masivos de comunicación y a los medios electrónicos.

Para garantizar el derecho de defensa y contradicción se propone que en cualquiera de las etapas de los concursos las decisiones que se adopten serán susceptibles únicamente del recurso de reposición ante la Comisión Nacional del Servicio Civil, pues conforme al artículo 130 de la Constitución Política esa Comisión no tiene superior jerárquico. Para el trámite del recurso se establece un procedimiento especial. Para darle aplicación al principio de celeridad se establece que si la Comisión Nacional del Servicio Civil no decide el recurso de reposición dentro del término así establecido, se entenderá que la decisión es favorable al recurrente.

De otra parte, se propone la expedición de normas que hacen ágil y expedito el proceso de provisión de empleos vacantes definitivas y temporales a través de la figura del encargo o del nombramiento en provisionalidad, en el entretanto se proveen los empleos en forma definitiva a través de concurso de méritos.

Adicionalmente y a fin de resolver en forma definitiva el déficit de personal se somete a consideración del Honorable Congreso de la Republica el autorizar al Gobierno Nacional para ampliar la planta de personal de la DIAN, como también para estructurar un nuevo modelo de sistema de remuneración de los empleados públicos de la DIAN, como herramienta para el logro de resultados óptimos de la gestión Institucional a través de sus servidores públicos, sin sujeción al artículo 92 de la Ley 617 de 2000.

5.2.2.2 De los representantes y apoderados

En relación con el artículo 572 del Estatuto Tributario se propone: i) adicionar como representantes de la inversión extranjera a las empresas o sociedades receptoras de la inversión; ii) adicionar un párrafo en el sentido de aclarar la figura de heredero “con administración de bienes” y; iii) se da alcance al evento en el cual no se ha iniciado el proceso de sucesión ante autoridad competente con el fin de armonizar las disposiciones efectuadas para el Registro Único Tributario a través del Decreto 2460 de 2013.

En cuanto al artículo 572-1 *ibídem*, se propone eliminar la formalidad del otorgamiento de poder por escritura pública a mandatarios que no son abogados.

5.2.2.3 De la factura

A partir de la observancia y el análisis de las experiencias internacionales en materia de factura electrónica, se ha observado con detenimiento la evolución normativa del tema en México. A partir del análisis de esta experiencia, la DIAN se propone potencializar y reglamentar la operación de los proveedores de servicios de facturación entre los que se encuentran los proveedores de factura electrónica, con el fin de que sean estos, quienes asuman la realización de las validaciones de las mismas, con lo cual se busca disminuir la carga operativa de la Entidad, que mediante la participación de un tercero validador recibirá información ya procesada y de mayor calidad por parte de los contribuyentes para un posterior ejercicio del control fiscal.

De esta manera, el articulado propuesto: i) define características, obligaciones y sanciones para estos proveedores; ii) regula la operación de proveedores de medios físicos; y, iii) establece la posibilidad de que el Gobierno Nacional señale las condiciones de expedición de la factura electrónica.

5.2.2.4 Actualización del régimen sancionatorio

Las modificaciones al régimen sancionatorio que aplica la DIAN, pueden resumirse en las siguientes:

i) Modificación del artículo 640 del E.T.: se propone una cláusula general a partir del diseño de criterios generales¹²¹, de orden legal¹²² y apartados de cualquier juicio subjetivo, que permitan la graduación de la totalidad de las sanciones previstas en la normativa tributaria.

La propuesta radica en dosificar la cuantía de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario a partir de las siguientes circunstancias: i) antecedentes del contribuyente, responsable o agente retenedor, ii) el desgaste de la Administración Tributaria en la investigación y punición de las conductas lesivas y, iii) la enmienda voluntaria de las mismas.

Bajo la misma lógica de los principios de proporcionalidad y gradualidad, deben excluirse de la dosificación planteada en el artículo 640 *ibídem* las conductas que revistan una mayor gravedad. En efecto, aquellas que se caracterizan por ser evasivas o elusivas, o involucrar la comisión de delitos, y perseguir la eliminación o reducción ilegítima de la carga impositiva en cabeza del obligado tributario, no serán objeto de dicha dosificación.

¹²¹ Incorporados en el artículo 640 del Estatuto Tributario propuesto.

¹²² Al hallarse incorporados en la ley, es menester comprender que son de obligatorio cumplimiento en la determinación e imposición de la sanción.

A la par, se propone castigar como mayor severidad la reincidencia en tales comportamientos.

2) *De los intereses moratorios*: actualmente el cómputo de los intereses inicia a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante; sin embargo, ello no se considera jurídicamente apropiado pues la mora inicia a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación. En este sentido se hacen los correspondientes ajustes.

3) *De la sanción mínima*: se precisa que, tratándose de sanciones relacionadas con la declaración del monotributo, no será aplicable la sanción mínima; ello con el propósito de evitar que en algunos casos la sanción sobrepase la cuantía del impuesto. A la par de lo anterior, se eliminan otras sanciones de la excepción a la sanción mínima, debido entre otras razones, a los graves perjuicios que ocasiona a la Administración Tributaria el envío de declaraciones o documentos recepcionados con errores de verificación, la inconsistencia en la información remitida o la extemporaneidad; perjuicios que en algunos casos impiden realizar las labores de fiscalización con ocasión de la firmeza de la declaración o llevar a cabo la correspondiente acción de cobro.

4) *De las sanciones de extemporaneidad y por no declarar*: se adecuaron los tipos sancionatorios a la declaración anual de activos en el exterior, monotributo, impuesto nacional al consumo, impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, GMF e impuesto a la riqueza y complementario.

5) *De la sanción por corrección*: se plantea sancionar únicamente aquellas correcciones que se realicen con posterioridad al vencimiento del plazo para declarar, en aras de facilitar a los contribuyentes diligentes, que presentaron su declaración antes de la fecha señalada para el caso, la enmienda de los errores que hubieren cometido.

6) *De la sanción por inexactitud* : la sanción se ha reducido del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable al ciento por ciento (100%) de la misma. En el caso de la declaración de ingresos y patrimonio, se mantiene la cuantificación de la sanción a partir del veinte por ciento (20%) del valor inexacto.

Sin perjuicio de lo anterior, los referidos montos se duplican cuando la conducta involucre la comisión de un abuso en materia tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo 869 del Estatuto Tributario. Asimismo, cuando se omitan activos o se incluyan pasivos inexistentes en las declaraciones tributarias, la sanción asciende al doscientos por ciento (200%) del valor del correspondiente activo o pasivo.

En el caso del monotributo se propone una sanción del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable.

7) *De la sanción por no enviar información*: la modificación se orienta a la armonización del artículo 651 del Estatuto Tributario con el artículo 640 *ibídem* propuesto. En éste sentido, tan solo se ha considerado necesario variar algunos elementos propios de la cuantificación de la sanción económica, conservándose intacta, en lo demás, la estructura de la norma original.

Así pues, se eliminó la expresión “*hasta*” en todo el literal a) y el límite absoluto de la multa se incrementó de quince mil (15.000) UVT (\$446.295.000 para 2016) a treinta mil (30.000) UVT (\$892.590.000 para 2016) que, si bien *prima facie* pueden parecer cambios drásticos, se encuentran soportados en motivos razonables, a saber: i) la preposición “*hasta*” implica que el funcionario debe graduar la sanción, para lo cual es necesario atender los parámetros previstos en los artículos 1° y 2° de la Resolución DIAN 11774 del 14 de diciembre de 2005, los cuales – valga destacar – únicamente son aplicables a la sanción por no enviar información; ii) con el aumento del límite absoluto se busca conservar la importancia que puede llegar a alcanzar la sanción económica contemplada en el artículo 651 *ibídem* como una medida que cohiba a los obligados tributarios de no enviar o enviar con errores la información ordenada por la ley, pues, es de señalar que dicha sanción puede llegar a reducirse a la mitad en aplicación del artículo 640 *ibídem* planteado; y iii) en la gran mayoría de casos, el límite absoluto será aplicable cuando los infractores están calificados como grandes contribuyentes, siendo éste un segmento de la población de contribuyentes del que se espera un mayor compromiso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

8) *De la sanción de clausura del establecimiento*: en atención a la proporcionalidad¹²³, en las conductas sancionables que dan lugar a la clausura del establecimiento de comercio, se han incluido cambios debido a que no todas comportan la misma gravedad y, por tanto, no pueden ameritar el mismo castigo como lo preveía la norma original.

También se incluyó como conducta sancionable el empleo de sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos o ventas¹²⁴.

¹²³ El principio de proporcionalidad exige que la sanción corresponda a la gravedad de la falta cometida (numeral 4 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012).

¹²⁴ Al respecto, la OCDE en un detallado informe titulado “Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales” del año 2013 manifestó el enorme problema de evasión que plantean las técnicas de supresión electrónica de ventas. La forma de combatir la supresión electrónica de ventas radica en estrategias de detección que debe adelantar la Administración Tributaria, como auditorías financieras, ciber-auditorías, peritajes informáticos, análisis de información digital, entre otros, tal y como lo plantea la OCDE en el citado informe; no obstante, ello no significa que no deba ser objeto de castigo como se plantea en el nuevo artículo 657 del Estatuto Tributario.

9) *Actualización*: debe incluirse el impuesto nacional al consumo y el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM en lo que respecta a la omisión de la presentación de su declaración y la mora en su pago.

10) *De la sanción por no expedir certificados*: la variación en el texto del artículo 667 del Estatuto Tributario se reduce a dos aspectos. De una parte, la eliminación de la preposición “*hasta*” que, como se explicó en la justificación del apropiada, se encuentra forzosa para la conjunción de la disposición con el artículo 640 *ibidem* propuesto; y, de otra, la disminución de las reducciones previstas en el inciso final con el propósito de mantener el alcance económico de la sanción con ocasión de su graduación.

11) *De la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones*: se plantea que los intereses de mora se liquiden desde la fecha en que se notificó en debida forma la resolución de compensación hasta la fecha del pago. De otra parte y con el fin de facilitar el cálculo de la sanción, se plantea su tasación a partir del valor devuelto y/o compensado en exceso o de forma improcedente.

5.2.2.5 De las sanciones a entidades autorizadas para recaudar

La propuesta consiste en actualizar y adecuar las sanciones por errores de verificación (674 del Estatuto Tributario), por inconsistencia en la información remitida (675 *ibidem*) y por extemporaneidad en la entrega de la información de las declaraciones y/o recibos de pago recibidos de los contribuyentes (676 *ibidem*) a los criterios establecidos en el artículo 640 del Estatuto Tributario (propuesto) para la adecuada aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad.

De otra parte, se propone adicionar un nuevo artículo (676-1) al Estatuto Tributario, que contemple sanciones a las entidades autorizadas para recaudar, por conductas como retraso en la presentación, entrega o corrección de informes, formatos o declaraciones, e inexactitud en cifras reportadas.

5.2.2.6 Proceso de liquidación provisional

1. Se incluyen en el proyecto, procedimientos de investigación y discusión abreviados, basados en el aprovechamiento de las tecnologías y la información, así como sistemas de fiscalización no intrusiva para agilizar y definir en corto tiempo la situación de un contribuyente respecto de su incumplimiento en las obligaciones tributarias. Como resultado de ello, se espera liberar la capacidad operativa de la DIAN para así enfocar los recursos a las investigaciones de mayor complejidad.

2. Se formula la creación de un procedimiento especial y abreviado que se denomina: “Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico”. Es una solución para separar los controles masivos (mayor cobertura y gestión con menos recurso humano

involucrado) que pueden ser adelantados con el apoyo de las tecnologías y un mejor aprovechamiento de la información. Esto permitiría destinar la mayor parte del equipo de auditores a la fiscalización y revisión de estructuras complejas, abuso en materia tributaria, fraudes, operaciones de fiscalidad internacional y acciones integrales (TACI) o que afectan de manera sustancial el orden, económico y fiscal del país.

3. Con el fin de ser más eficientes en el ejercicio de fiscalización, se propone la “Fiscalización Electrónica”, como parte del procedimiento de investigación y determinación del tributo y de las obligaciones formales. Los objetivos de esta propuesta son los siguientes: i) lograr mayor cobertura en el control; ii) abreviar el trámite de investigación y determinación; iii) generar procesos de investigación y discusión con mayor asertividad; iv) incorporar el uso y aprovechamiento de las tecnologías; v) mejorar la gestión de la fiscalización con efecto en el incremento de los recaudos¹²⁵; vi) disminuir sustancialmente el incumplimiento de las obligaciones tributarias; y, vii) mejorar la capacidad operativa en materia de auditoría por la liberación de recursos, con el fin de dirigirlos y aprovecharlos mejor, como se señaló anteriormente.

4. Para la solución del problema de la cobertura del control y capacidad operativa de la DIAN, se crea el “Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico”. En este sentido, se abrevia la etapa de fiscalización (cuatro meses) con la creación de la Liquidación Provisional, que es adecuada jurídicamente entre otros, para: i) la modificación de la declaración (inexactos), y ii) la determinación del importe del impuesto para el no declarante (omisos).

La Liquidación Provisional puede ser aceptada o rechazada por el contribuyente. De ser aceptada se convertirá en definitiva, de tal forma que lo que correspondería sería el pago o la facilidad de pago de la misma (se da la categoría de título ejecutivo – Presta merito Ejecutivo) y en caso de que la Liquidación Provisional fuera rechazada, remplazaría para todos los efectos el Pliego de Cargos, el Requerimiento Especial o el Emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Todo lo anterior apoyado en las tecnologías y el aprovechamiento de la información, lo que permitiría el inicio y el cierre de la acción en términos sustancialmente inferiores a los existentes y con una capacidad de multiplicar exponencialmente el número de acciones por auditor a las que actualmente ejecuta.

Otro atributo del procedimiento sugerido lo constituye el control y trazabilidad de las actuaciones evitando la manipulación de los resultados.

¹²⁵ Con esta medida se busca disminuir la evasión y generación del riesgo real por parte del sujeto pasivo, respecto del control perceptivo que se haga de su comportamiento.

5. Se propone dar facultades al Gobierno Nacional para que defina el sistema de solicitud e ingreso de información, pasando de la presentación de archivos a la categoría de declaraciones informativas. Igualmente se propone redefinir el régimen sancionatorio aplicable. Estas medidas fortalecerían el insumo (información) necesario para concretar el “Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico”.

5.2.2.7 Del embargo y remate practicados por la DIAN

1. Se propone la modificación del artículo 839-4 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 143 de la Ley 1607 de 2012, con el fin de que el funcionario antes de fijar la fecha para el secuestro de un bien, calcule la relación costo-beneficio del bien y determine la continuación el proceso, para lo cual tendrá en cuenta los criterios que establezca el Director General, mediante resolución. De esta forma se secuestrarán bienes cuya relación costo beneficio sea positiva.

En la actualidad el artículo 143 de la Ley 1607 de 2012, tiene una desafortunada redacción, que refiere a etapas procesales en las que no es viable hacer valoración de los bienes; incluye referencias a otros procesos que no son de competencia de la DIAN (procesos de extinción del dominio y concursales), acaba con el carácter sorpresivo de las medidas cautelares y no define la suerte de los bienes afectados con medidas cautelares que se decretan improductivas.

2. Se propone la modificación del artículo 840 del Estatuto Tributario, para hacerlo armónico con el Código General del Proceso en lo que tiene que ver con el porcentaje por el que se deben adjudicar los bienes.

3. Se propone ampliar las modalidades de disposición de los bienes adjudicados a favor de la Nación y los recibidos en dación en pago por obligaciones tributarias, para que en los casos en que no sea posible la venta de los mismos, la entidad que los administra pueda disponerlos a través de: donación a otras entidades públicas, destrucción y/ gestión de residuos, o chatarrización. De esta manera se lograría disminuir los altos costos de almacenamiento que se están generando en la actualidad.

5.2.2.8 Del abuso en materia tributaria

Se propone modificar los artículos 869, 869-1 y 869-2 del E.T., a través de: i) la eliminación de cualquier referencia económica que acote el campo de aplicación de la cláusula general anti-abuso; ii) el diseño de unos supuestos más amplios que permitan al funcionario encargado del control fiscal la identificación de conductas evasivas o elusivas sin que deba probar la concurrencia de un número mínimo y; iii) la implantación de un procedimiento especial y sencillo para la declaratoria de abuso en materia tributaria, con la consecuente re-caracterización o re-configuración de la operación o serie de operaciones efectuadas por el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5.2.2.9 Otras disposiciones

Adicionalmente, se presentan entre otras, las siguientes propuestas:

1. Se establece la creación de un Plan de Modernización Tecnológica.
2. Se establece que el pago de la obligación tributaria se deberá realizar atendiendo la prelación legal del crédito fiscal establecida en el Código Civil, de acuerdo con lo dispuesto en el Título VIII del Libro Quinto del Estatuto Tributario.
3. Frente al artículo 560 del Estatuto Tributario, se propone el aumento de las cuantías que sirven de base para la determinación de competencia para fallar los recursos de reconsideración. Sin perjuicio de lo anterior, se propone una competencia preferente en cabeza del nivel central para asuntos con especial relevancia tributaria, aduanera o cambiaria.

Además de propone la fijación de un periodo de cinco (5) años para la conservación de informaciones y pruebas, orientada a proteger el adecuado recaudo de impuestos, así como contribuir a un efectivo control de las obligaciones tributarias.

4. Sobre el artículo 29 de la Ley 344 de 1996, se propone la modificación del inciso 2° con el fin de de descongestionar a la Administración Tributaria, señalando que la DIAN únicamente realizará la inspección de que trata dicho artículo cuando la suma reconocida en la decisión judicial supere 1680 UVT.

5. En cuanto al término de firmeza de las declaraciones tributarias, y para corregir la dispersión de normas, se consolidan los diez (10) términos de revisión y para aplicar criterios objetivos y útiles en atención a los riesgos y complejidades que se derivan de las operaciones de los contribuyentes, se propone la creación de tres tipo de firmeza, así:

- a) Firmeza General: término aplicable a todas las declaraciones tributarias y que sería de tres (3) años¹²⁶.
- b) Firmeza extendida: como término aplicable a las declaraciones tributarias de contribuyentes que presentan comportamiento atípico (fraude o abuso tributario) o que por la naturaleza de sus operaciones requieren de un mayor tiempo de revisión (pérdidas, saldos a favor y precios de transferencia) el proyecto adiciona un término de firmeza de seis (6) años.

¹²⁶ Es de precisar que históricamente se ha venido avanzando en la creación de impuestos y obligaciones formales y como consecuencia de ello del incremento de contribuyentes que deben atender y cumplir las citadas obligaciones, lo que requiere de un mayor tiempo para la actuación de la administración tributaria, es por ello que el termino general de firmeza que hoy es de dos (2) años, pasaría a tres (3) años.

- c) Firmeza reducida: se otorgaría a quienes son objeto del “Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico” y para los contribuyentes que voluntariamente mejoren su nivel de tributación; derogando de esta manera las disposiciones de los llamados beneficios de auditoría, con un término de firmeza de seis (6) meses.

D. IMPUESTOS PARA PROMOVER HÁBITOS SALUDABLES

El presente proyecto de ley también busca desincentivar el consumo de ciertos productos perjudiciales para la salud, tomando como referencia los estándares internacionales sobre la materia.

Así, atendiendo las recomendaciones de la OMS, se propone crear el impuesto al consumo de bebidas azucaradas, con el fin de disuadir el consumo de estos productos y en consecuencia, impactar positivamente el estado de salud de la población, especialmente en obesidad, enfermedades crónicas y salud mental. Lo anterior también se traducirá en mayores recursos para el sistema de salud colombiano.

De otra parte, la presente propuesta busca fortalecer el impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado, con el fin de desincentivar el consumo de estos productos, acercando el impuesto a los estándares internacionales, y de paso, generar mayores recursos para la salud.

1. IMPUESTO AL CONSUMO DE BEBIDAS AZUCARADAS

Recientemente, algunos países preocupados por las externalidades que ocasionan ciertos productos y hábitos de consumo sobre los costos en la salud pública, han implementado nuevos impuestos al consumo de bebidas y alimentos con grandes concentraciones de calorías. Este es el caso, en particular, del impuesto a las bebidas azucaradas, específicamente bebidas no alcohólicas que contienen azúcar añadida.

Por ejemplo, países como Chile, Francia y Estados Unidos (en algunos Estados) han sido pioneros en la implementación de este impuesto. En todos los casos se aplica un impuesto específico unificado por litro de producto.

1.1 JUSTIFICACIÓN

La reforma tiene como objetivo desincentivar el consumo de algunos productos perjudiciales para la salud, en este caso las bebidas azucaradas, siguiendo la tendencia internacional sobre la materia.

Al respecto, la Comisión de Expertos¹²⁷ señaló que hay dos argumentos a favor del impuesto a las bebidas azucaradas, tal y como ocurre en el caso del tabaco y los licores: i) que dicho impuesto se pasa en alguna medida a los consumidores en forma de precios de venta más altos, lo que lleva a la reducción del consumo y, por ende, a resultados positivos sobre la salud; ii) que, en la medida en que ello no ocurra, el impuesto genera ingresos fiscales para contribuir a financiar los gastos que su consumo acarrea para el sistema de salud pública. Algunos estudios han concluido que el *pass-through* a los consumidores a través del precio de venta ha sido muy bajo –menos de la mitad del impuesto- principalmente por diferenciación tarifaria al interior del país; mientras otras experiencias muestran un *pass-through* del cien por ciento y en casos específicos, un traslado más que proporcional del impuesto.

En el Informe Final¹²⁸ también se señaló que la elasticidad precio de la demanda de las bebidas azucaradas está en el rango de -0,8 a -1,0, razón por la cual el impuesto podría reducir el consumo de dichas bebidas y por lo tanto las cargas y los costos para la salud de la obesidad, la diabetes y las enfermedades cardiovasculares; y por otra parte, ser fuente de recursos.

Ahora bien, este impuesto también ha sido objeto de críticas en materia de regresividad, debido a que afecta en mayor medida la capacidad de pago de la población con menores ingresos. Sin embargo, la Comisión de Expertos¹²⁹ señala que precisamente este grupo de la población es el que presenta un mayor número de casos de enfermedades crónicas que están relacionadas con el consumo poco saludable, lo cual indica que son progresivos sus efectos en salud. Desde una mirada integral, el resultado final del impuesto puede llegar a ser progresivo si se tiene en cuenta que la obesidad y la diabetes afectan más a los más pobres. Si aumenta el precio de las bebidas azucaradas, los hogares más pobres serían los que reducirán más su consumo. Estas reducciones en consumo se traducirían en efectos positivos sobre la salud, lo cual podría significar ahorros importantes en gastos de bolsillo en salud (o gastos catastróficos).¹³⁰

En este sentido, resulta relevante considerar las cifras en salud sobre la materia:

- i) En Colombia, de acuerdo con la última Encuesta Nacional de Salud Nutricional en Colombia- ENSIN (2010), el 51,2% de las personas entre 18 a 64 años presentan algún tipo de exceso de peso. El sobrepeso y la obesidad en estas edades afectan

¹²⁷ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 157.

¹²⁸ Ídem.

¹²⁹ Ídem.

¹³⁰ Véase: BROWNELL, FARLEY, WILLETT, POPOKING, CHALOPUKA, THOMPSON, (...) all, e. The Public Health and Economic Benefits of Taxing Sugar-Sweetened Beverages. The New England Journal of Medicine, 361:16, 2009.

en mayor proporción a las mujeres, a las personas en zonas urbanas y a los niveles más altos del SISBEN.

- ii) Con respecto a la ENSIN 2005, las prevalencias de exceso de peso en adultos han aumentado, en promedio alrededor del 10%. Estas prevalencias por lo general son mayores en la población de 48-57 años, el incremento –entre 2005 y 2010- se concentra particularmente en los grupos de edades más jóvenes.
- iii) Las bebidas azucaradas son fuente de calorías vacías, pues solo aportan azúcares y sodio. Por ejemplo, una bebida gaseosa de 350ml contiene 36,8gr de azúcares adicionados y 22,1gr de sodio, sin otro aporte nutricional. Esto es justamente lo que se conoce como calorías vacías. Por su parte, un jugo de guayaba, si bien contiene 4,5gr de carbohidratos, éstos son azúcares propios de la fruta. Cabe mencionar que el jugo de guayaba hecho en casa es una fuente de vitaminas y minerales presentes de manera natural en éste. Por lo anterior, no son calorías vacías, pues están acompañadas de múltiples nutrientes.
- iv) La frecuencia con la que se consumen bebidas azucaradas es muy alta, si se compara por ejemplo, con una bandeja paisa. Asumiendo que durante una semana, una persona consume 1 bandeja paisa y una bebida de té envasado diario – 7 días a la semana (500 ml): el consumo de azúcares adicionados que proporciona la bebida de té (287gr) es casi el doble de lo que aporta un bandeja paisa (138,9gr). Asimismo, si se compara el aporte de una cajita de jugo con un jugo de preparación casera sin adición de azúcar, la bebida industrializada aporta entre 4 y 6 veces más azúcares que el jugo casero. Es importante resaltar que la bandeja paisa no contiene azúcares adicionados, contrario a las bebidas azucaradas las cuales son 100% procesadas.
- v) De acuerdo a la directriz de la OMS¹³¹, basada en evidencia científica, un adulto y un niño promedio deben reducir a menos del 10% la ingesta calórica de azúcares adicionados. En otras palabras, un adulto debe consumir a diario máximo 50gr de azúcar al día (equivalente a 6 cucharadas de azúcar). Por su parte, un niño promedio debe consumir máximo 25gr de azúcar (equivalente a 3 cucharadas de azúcar). Una sola gaseosa al día, por ejemplo, aporta al cuerpo 36,8gr de azúcar. Lo anterior significa que una sola gaseosa de 350ml al día supera la recomendación de la OMS en el caso de un niño. Para el caso de los adultos, con el consumo de una gaseosa al día (350ml), se llega a casi el 75% de la recomendación de ingesta diaria de azúcares añadidos. Cabe resaltar que hay múltiples fuentes de azúcares

¹³¹ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. *Nota informativa sobre la ingesta de azúcares recomendada en la directriz de la OMS para adultos y niños*. Obtenido de OMS. [online] 2015. [Citado: 13 de octubre de 2016]. Disponible en: http://www.who.int/nutrition/publications/guidelines/sugar_intake_information_note_es.pdf

añadidos en la dieta de la población colombiana (e.g. pan, galletas, cereal, salsa de tomate, etc.).

“Las recomendaciones para reducir la ingesta de azúcares libres a lo largo del ciclo de vida se basan en el análisis de los últimos datos científicos. Estos datos muestran, en primer lugar, que los adultos que consumen menos azúcares tienen menor peso corporal y, en segundo lugar, que el aumento de la cantidad de azúcares en la dieta va asociado a un aumento comparable del peso. Además, las investigaciones evidencian que los niños con los niveles más altos de consumo de bebidas azucaradas tienen más probabilidades de padecer sobrepeso u obesidad que aquellos con un bajo nivel de consumo de este tipo de bebidas.

La recomendación se apoya además en datos que evidencian que un consumo de azúcares libres superior al 10% de la ingesta calórica total produce tasas más elevadas de caries dental que un consumo inferior al 10% de la ingesta calórica total.”¹³²

- vi) Las bebidas azucaradas no generan saciedad en el cuerpo. Investigaciones han mostrado que cuando se consumen bebidas azucaradas la ingesta de otros alimentos no se altera; en otras palabras, el consumo de bebidas azucaradas (gaseosas, refrescos, jugos empacados, bebidas deportivas, energizantes, etc...) en los seres humanos no compensa la necesidad de consumir calorías provenientes de otros alimentos¹³³.
- vii) Existe una estrecha relación causal entre el consumo de bebidas azucaradas, la diabetes y el síndrome metabólico. Múltiples investigaciones han demostrado que los individuos en el quintil de consumo de bebidas azucaradas más alto, tienen 26% mayor riesgo de desarrollar diabetes tipo 1 y 20% mayor riesgo de desarrollar síndrome metabólico, en comparación con los individuos del quintil de consumo más bajo.¹³⁴

¹³² Ídem.

¹³³ DIMEGLIO, D.P. & MATTES, R.D. (PURDUE UNIVERSITY). Liquid versus solid carbohydrate: effects on food intake and body weight. *En: International journal of obesity and related metabolic disorders*. Junio, 2000. No. 24 (6), p. 794 – 800. DELLAVALLE, ROE & ROLLS (DEPARTMENT OF NUTRITIONAL SCIENCES, THE PENNSYLVANIA STATE UNIVERSITY). Does the consumption of caloric and non-caloric beverages with a meal affect energy intake?. [online] abril, 2005. [Citado: 13 de octubre de 2016] No. 44 (2). P. 187 – 193. Disponible en: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/15808893>. MOURAO, BRESSAN, CAMPBELL, & MATTES.. Effects on food from appetite and energy intake in lean and obese young adults. Noviembre de 2007. Disponible en: <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/1759632>

¹³⁴ Véase: MALIK, V., SCHULZE, M. & HU, F. (DEPARTMENT OF NUTRITION, HARVARD SCHOOL OF PUBLIC HEALTH). Intake of sugar-sweetened beverages and weight gain: a systematic review. *En: The American Journal of Clinical Nutrition*. Agosto, 2006. No. 84 (2). p. 274 – 288.

viii) Existe una estrecha relación causal entre el consumo de bebidas azucaradas y la obesidad. En un estudio sobre adolescentes mexicanos, encontraron que los adolescentes que consumen 3 bebidas azucaradas diarias enfrentan un riesgo 2,1 veces mayor de presentar un exceso en la proporción de grasa corporal, que aquellos que consumen menos de una bebida azucarada al día¹³⁵. Un estudio similar, en niños de preescolar de Canadá, demostró que el consumo de bebidas azucaradas entre comidas dobla (o más) la probabilidad de sufrir de sobrepeso y por lo tanto concluye que es importante limitar el consumo de estas bebidas durante años preescolares¹³⁶.

En consideración a lo anterior, en la Evaluación de acceso a la OMC por parte del Comité de Salud del 2015, se recomendó al gobierno colombiano: “(...) *mantener su compromiso de transferir más recursos al sector (p.e (...) mediante la creación de impuestos dirigidos a productos que pueden contribuir a la carga de enfermedades crónicas: tabaco, bebidas alcohólicas, bebidas azucaradas)*”.

Finalmente, como un caso exitoso en la tributación del consumo de bebidas azucaradas puede citarse a México. Un estudio publicado en el *British Medical Journal*, con información de enero 2012 a diciembre 2014 y datos de 6 mil 253 hogares en 53 ciudades, concluye que en México el volumen promedio de bebidas con impuesto vendidas durante el 2014 fue 6% menor en comparación con las ventas esperadas en ausencia del impuesto. Los hallazgos también mostraron que la reducción se incrementó a lo largo del año, alcanzando una disminución de hasta 12% en el mes de diciembre de ese año. Una evaluación sobre el impuesto implementado en Hungría, muestra que el precio de los productos con el nuevo gravamen se incrementó en un 29% y las ventas cayeron en 27%. Se estima que 40% de los fabricantes de alimentos reformularon sus productos mediante la reducción o la eliminación de los ingredientes asociados con el impuesto¹³⁷.

1.2 DESCRIPCIÓN

Con base en la justificación técnica desde el ámbito de salud pública anteriormente mencionada, en el presente proyecto de ley se incluye la creación de un impuesto al consumo de bebidas azucaradas con las siguientes características: i) será un impuesto

¹³⁵ DENOVA, E., JIMÉNEZ, A., HALLEY, E., HUITRÓN, G., TALAVERA, J., PINEDA, D. DÍAZ, J. & SAMERÓN, J. (UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE MÉXICO). Association between sweetened beverage consumption and body mass index, proportion of body fat and body fat distribution in Mexican adolescents. *En: Annals of Nutrition and Metabolism*. 09 de enero de 2009. No. 53 (3-4). P. 245 – 251.

¹³⁶ DUBOIS, Lise, FARMER, Anna, GIRARD, Manon & PETERSON, Kelly. Regular Sugar-Sweetened Beverage Consumption between Meals Increases Risk of Overweight among Preschool-Aged Children. *En: Journal of the American Dietetic Association*. Junio, 2007. Vol. 107, Issue 6. P. 924 – 934.

¹³⁷ Véase: ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE). Obtenido de Directorate for Employment, Labour and Social affairs. [online] Junio de 2014. [Citado: 13 de octubre de 2016]. Disponible en: <http://www.oecd.org/els/health-system/Obesity-Update-2014.pdf>

de orden nacional; ii) tendrá una tarifa de \$300 pesos por litro; iii) aplicará también a polvos que sirvan como base para reconstituir bebidas; iv) al ser un impuesto específico, su base gravable será la cantidad de litros producidos o importados; y v) estará a cargo de los productores o importadores de bebidas azucaradas.

La inclusión de los polvos asegura que los consumidores no migren hacia estos productos, cuyos efectos sobre la salud no difieren de los resultantes de bebidas diluidas. El impuesto estará a cargo de los productores e importadores no solo para facilitar su fiscalización, sino para incentivar la modificación de la cantidad de azúcar que se añade en estas bebidas. En este último punto la propuesta sigue el esquema del Reino Unido, que logró efectivamente reducir la cantidad de endulzantes en la fórmula de estas bebidas.

Adicionalmente, no se propone modificar la estructura del IVA que actualmente aplica a este tipo de bebidas; en el caso de las gaseosas se propone mantener el IVA monofásico (es decir en la primera etapa de la cadena de distribución).

Con el nuevo impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas, Colombia acoge la recomendación de la OMS en cuanto a imponer impuestos que se traduzcan en un incremento, cercano al 20%, del precio de venta final de dichos productos. De esta forma se asegura una reducción proporcional del consumo para mitigar la aparición de mala salud dental, obesidad y de enfermedades crónicas como la diabetes tipo II.

Este impuesto generará recursos adicionales para el sistema de salud, los cuales serán utilizados para garantizar la financiación del régimen subsidiado en el marco de la Ley Estatutaria de Salud.

2 IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

La Ley 1393 de 2010 definió una estructura mixta de impuesto *ad-valorem* (sobretasa) y específico (impuesto al consumo) del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, atendiendo lo observado internacionalmente. Para el impuesto al consumo se fijó una tarifa de 570 pesos por cada cajetilla de veinte unidades –indexadas con la inflación de estos productos– y de 36 pesos por gramo para otros derivados. La sobretasa al consumo se fijó en un 10% sobre el precio de venta al público.

La Comisión de Expertos¹³⁸ señaló que si bien la estructura del tributo adoptada desde 2010 responde a las tendencias internacionales y ha resuelto las distorsiones que causaba la estructura anterior, también es cierto que por razones de salud pública, más que de recaudo, hay espacio para aumentar este impuesto.

¹³⁸COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 144.

2.1 JUSTIFICACIÓN

El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado en Colombia es bajo en comparación con estándares internacionales y se considera necesario desincentivar el consumo mediante el incremento de la carga tributaria, teniendo en cuenta las externalidades y costos que esto representa para el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Así las cosas, a continuación se expone el escenario actual del consumo de tabaco en el país, situación a partir de la cual surge la propuesta de incrementar el impuesto al consumo.

2.1.1 Carga financiera

La morbilidad y mortalidad¹³⁹ asociada al tabaquismo genera una carga financiera importante sobre el sistema de salud. IECS & IETS (2013) estima que el costo anual directo en el sistema de salud, atribuible al tabaquismo es de \$ 4.266.530.678.977.

2.1.2 La tributación al tabaco es una medida efectiva

La evidencia empírica internacional muestra de manera robusta que la tributación al tabaco se constituye en una medida excepcionalmente efectiva para reducir los efectos negativos generados por el consumo del tabaco¹⁴⁰.

De acuerdo con la evidencia internacional, el aumento del impuesto al tabaco contribuye a:

¹³⁹ Se estima que 72 personas mueren por día en el país a causa del tabaquismo. En otras palabras, 15,9% de todas las muertes que se registran en el país, se atribuyen al consumo de tabaco. Se trata entonces de 26.460 muertes por año que podrían ser evitadas. Debido al tabaco, alrededor de 10.606 personas son diagnosticadas de un cáncer provocado por el tabaquismo anualmente, y cada año el tabaquismo es responsable de 112.891 infartos y hospitalizaciones por enfermedad cardíaca. Véase: IECS & IETS. Carga de enfermedad atribuible al tabaquismo en Colombia. Documento Técnico N°09. Noviembre de 2013, citado por: Ministerio de Salud y Protección Social. Papeles en Salud No. 1, junio de 2016, Bogotá D.C., p. 25.

¹⁴⁰ Véase por ejemplo: i) ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. Health systems financing: the path to universal coverage. World Health Report 2010. [online] Geneva, 2010. Disponible en: <http://www.who.int/whr/2010/en/> ii) CHALOUPKA, Frank, STRAIF, Kurt y LEÓN, María E. Effectiveness of tax and price policies in tobacco control. [online] 2010. iii) International Agency for Research on Cancer, World Health Organization (2011). IARC handbook of cancer prevention, volume 14: effectiveness of tax and price policies for tobacco control. Lyon: World Health Organization. iv) ASIAN DEVELOPMENT BANK. Tobacco taxes: a win-win measure for fiscal space and health. Manila: Asian Development Bank. [online] Noviembre de 2012. Disponible en: <https://www.adb.org/publications/tobacco-taxes-win-win-measure-fiscal-space-and-health> v) Jamison D.T., Summers LH, Alleyne G, Arrow, K.J., Berkley, S., Binagwaho, A., Bustreo, F., Evans, D., Feachem, R.G.A., Frenk, J., Ghosh, G., Goldie, S.J., Guo, Y., Gupta, S., Horton, R., Kruk, M.E., Mahmoud, A., Mohohlo, L.K., Ncube, M., Pablos-Mendez, A., Reddy, K.S., Saxenian, H., Soucat, A., Ulltveit-Moe, K.H., & Yamey, G. (2013). vi) THE LANCET COMMISSION ON INVESTING IN HEALTH. Global health 2035: A world converging within a generation. Lancet 382 (9908): 1898 – 1955. [online] Diciembre 3 de 2013. Disponible en: <http://www.thelancet.com/commissions/global-health-2035>.

- Que fumadores dejen de fumar o reduzcan el consumo de tabaco. Según la OMS (2015)¹⁴¹, el aumento del impuesto del tabaco se constituye en la medida más efectiva para reducir el consumo de tabaco.
- Prevenir que otras personas empiecen a fumar, particularmente los jóvenes y los más pobres;
- Reducir la carga de enfermedades no transmisibles en el mediano y largo plazo.
- Reducir el gasto asociado a las enfermedades relacionadas con el consumo del tabaco, las cuales tienden a ser excesivamente costosas.
- Generar recursos adicionales que pueden ser utilizados para financiar programas de salud y/u otros servicios públicos. Cabe mencionar que el incremento de los impuestos al tabaco es una medida relativamente económica y (técnicamente) fácil de implementar.

2.1.3 Mitos sobre los argumentos en contra del impuesto al tabaco

La evidencia empírica disponible no respalda los argumentos en contra del impuesto al tabaco. Sin embargo, alrededor del mismo se han generado mitos que distorsionan los efectos positivos de los incrementos fiscales, y que la literatura internacional se ha encargado de desmentir, como se expone a continuación:

Mito 1: “Genera un impacto negativo sobre el empleo”.

Se ignora si los consumidores utilizarán los recursos liberados por no consumir productos de tabaco, en la adquisición de otros bienes y servicios de la economía. Jacobs *et al.* (2000)¹⁴² muestran que los impuestos al tabaco generan en varios sectores de la economía al menos el mismo número de puestos de trabajo que se eliminan en la industria del tabaco. Estimaciones para Indonesia y Estados Unidos indican que aumentos en el impuesto al tabaco tendrían efectos netos positivos sobre el nivel de empleo.¹⁴³ El sector tabacalero representa una pequeña proporción del empleo total (en general, menos de 1%).

¹⁴¹ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. WHO report on the global tobacco epidemic, 2015: raising taxes on tobacco. Geneva: World Health Organization. 103 p. [online] 2015. [Citado: 07 de octubre de 2016] Disponible en: http://www.who.int/tobacco/global_report/2015/report/en/, citado por: Ministerio de Salud y Protección Social. Papeles en Salud No. 1. Junio de 2016, Bogotá D.C., p. 5.

¹⁴² JACOBS, R., GALE, H.F., CAPEHART, T.C., ZHANG, P., JHA, P. The supply-side effects of tobacco-control policies. Chapter 13. En: JHA, Prabhat & CHALOUKPA, Frank. Tobacco control in developing countries. Nueva York, NY: Oxford University Press, Inc. P. 311 – 393. New York, NY, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud No. 1 de Junio de 2016. Bogotá D.C., p. 11.

¹⁴³ Véase: i) WARNER, K.E., & FULTON, G.A. The economic implications of tobacco product sales in a nontobacco state. En: The Journal of American Medical Association, 1994. No. 271(10), p. 771 – 776. ii) WARNER, K.E., FULTON, G.A., NICHOLAS, P., & GRIMES, D.R. Employment implication of declining tobacco product sales for the regional economies of the United States. The Journal of American Medical Association, 1996. No. 275(16), p. 1241–1246.iii) ASHAN, A. & WIYONO, Ir. Nurhadi (University of Indonesia). An analysis of the impact of higher cigarette prices on employment in Indonesia. [online] Diciembre 2007. [Citado: 10 de octubre de 2016]. Disponible en: <http://seatca.org/dmdocuments/An%20Analysis%20of%20the%20Impact%20of%20Higher%20Cigarette%20>

Mito 2: “Incentiva el contrabando”.

La amenaza del comercio ilegal de tabaco ha sido exagerada y en gran medida creada por la propia industria del tabaco (The Tobacco Atlas, 2015)¹⁴⁴. Factores no relacionados al precio del tabaco, como la efectividad de las políticas de administración tributaria, la existencia de redes de crimen organizado y la complicidad y actuación de la misma industria del tabaco, son más importantes a la hora de explicar el contrabando de tabaco¹⁴⁵ (Joossens et al., 2000; Joossens & Raw, 2008). En Canadá, por ejemplo, empresas tabacaleras se declararon culpables de actividades relacionadas con el comercio ilegal y firmaron acuerdos en los cuales se incluyen pagos de \$1,7 mil millones de dólares canadienses al gobierno y el compromiso de colaborar con las autoridades en la lucha contra el contrabando de tabaco (Government of Canada, 2010)¹⁴⁶. La evidencia de otros países, incluso latinoamericanos, ha mostrado que el contrabando no aumenta ante un incremento en los impuestos. En Brasil, por ejemplo, el incremento impositivo logró un aumento de 74% en el precio final de los cigarrillos (el precio promedio de un paquete de 20 cigarrillos aumentó de 2.19 reales en 2006 a 5.5 reales en 2013). Gracias a esto, la cantidad de fumadores en Brasil disminuyó de 21.35 millones en 2006 a 17.10 millones en 2013. Las ventas nacionales de cigarrillos cayeron 32%, el recaudo por este impuesto aumentó 48% de 3.5 mil millones de reales a 5.3 mil millones en 2014) y la prevalencia de contrabando de cigarrillos disminuyó 5 puntos porcentuales.

Mito 3: “Tiene un impacto desproporcionalmente negativo sobre los más pobres”.

Trabajos empíricos demuestran que el impacto neto de la medida sobre los más pobres es positivo. La elasticidad-precio de las personas más pobres es más alta; en consecuencia, ante un incremento en el precio del tabaco, los fumadores de este

Prices%20on%20Employment%20in%20Indonesia.pdf Citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud No. 1 de Junio de 2016. Bogotá D.C, p. 11

¹⁴⁴ ERIKSEN, Michael, MACKAY, Judith, SCHLUGER, Neil, GOMESHTAPEH, Farhad & DROPE, Jeffrey. The Tobacco Atlas. 5 Edición. Atlanta, Georgia: American Cancer Society, Inc., 2015. 87 p. [online] Disponible en: http://3pk43x313ggr4cy0lh3tctjh.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2015/03/TA5_2015_WEB.pdf, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud No. 1 de Junio de 2016. Bogotá D.C, p. 12.

¹⁴⁵ Véase: ASIAN DEVELOPMENT BANK. Tobacco taxes: a win-win measure for fiscal space and health. Manila: Asian Development Bank. [online] Noviembre de 2012. Disponible en: <https://www.adb.org/publications/tobacco-taxes-win-win-measure-fiscal-space-and-health>. ii) Joossens & Raw, 2008. Citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud No. 1 de Junio de 2016. Bogotá D.C, p. 12.

¹⁴⁶ Véase: Gobierno de Canadá. Archived - Federal, provincial, and territorial governments conclude landmark settlements with tobacco companies. [online] Abril 13 de 2010. Disponible en: <http://www.marketwired.com/press-release/federal-provincial-territorial-governments-conclude-landmark-settlements-with-tobacco-1147061.htm>, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud No. 1 de Junio de 2016. Bogotá D.C, p. 12.

segmento poblacional reducen aún más su consumo de tabaco, o dejan de consumirlo, con lo cual los beneficios en términos de salud son mayores.¹⁴⁷

2.1.4 La carga fiscal total sobre el precio de venta al público de los productos de tabaco en Colombia sigue siendo baja

Desde el año 2008, Colombia es Estado Parte del Convenio Marco para el Control del Tabaco de la Organización Mundial de la Salud. De acuerdo con el Secretariado del Convenio Marco, en una evaluación que realizó en 2012 - Evaluación de Necesidades-sobre Colombia, se concluye textualmente “(...) *la carga fiscal total sobre el precio de venta al público de los productos de tabaco en Colombia sigue siendo baja, según estándares regionales e internacionales. Para asegurar que los productos de tabaco sean menos asequibles, el impuesto específico debe aumentar a un ritmo superior al incremento del Índice de Precios al Consumidor (IPC), sobre todo si se tiene en cuenta la tendencia positiva en el ingreso de los hogares.*” Así mismo recomiendan que el Gobierno de Colombia utilice la oportunidad de los debates de reforma tributaria para incorporar las medidas de impuestos y precios que forman parte de sus obligaciones de aplicación del Convenio.

2.1.5 El precio de los cigarrillos en Colombia es excesivamente bajo

De acuerdo con datos de la OMS, el precio de los cigarrillos en Colombia se encuentra significativamente por debajo del precio promedio de América Latina o del continente americano (i.e. incluyendo Canadá y Estados Unidos).

Para el año 2014, el precio de los cigarrillos de la marca más vendida, fue de 1,82 dólares internacionales (PPP), mientras el promedio entre los países de las Américas (para los que se dispone de información), es de 4,92 dólares; más de dos veces el precio que se registra en Colombia. Lo mismo sucede con el precio promedio de los cigarrillos; mientras en Colombia el precio es de 1,81 dólares internacionales, en países como Brasil, Chile, Argentina y Perú, el precio promedio se encuentra por encima de los 2,5 dólares.

La situación es más preocupante cuando la comparación se realiza frente a países de la OECD. La diferencia entre los precios en Colombia (año 2014) y los precios en el resto de países de la OCDE es significativamente alta. El precio promedio de los cigarrillos de

¹⁴⁷ Véase: i) ASIAN DEVELOPMENT BANK. Tobacco taxes: a win-win measure for fiscal space and health. Manila: Asian Development Bank. [online] Noviembre de 2012. Disponible en: <https://www.adb.org/publications/tobacco-taxes-win-win-measure-fiscal-space-and-health>. ii) VERGUET, S., GAUVREAU, C.L., MISHRA, S., MACLENNAN, M., MURPHY, S.M., BROUWER, E.D., NUGENT, R.A., ZHAO, K., JHA, P., JAMISON, D.T. The consequences of tobacco tax on household health and finances in rich and poor smokers in China: an extended cost-effectiveness analysis. Lancet Global Health. 2015, 3: e206 – 216. Citado por: Ministerio de Salud y Protección Social. Papeles en Salud No. 1. Junio de 2016, Bogotá D.C, p. 13.

la marca más vendida, entre los países de la OECD, es de 7,03 dólares, mientras en Colombia es de 1,82 dólares; 3.8 veces menos del precio promedio entre este grupo de países.

Se tiene proyectado que un incremento del precio final de aproximadamente 50% podría reducir la prevalencia de consumo (% de la población fumadora de 11 a 69 años,) de 12,9 a 11,4.

Esta es una estimación que llevó a cabo el equipo técnico del Ministerio de Salud y Protección Social, teniendo en cuenta que la elasticidad precio de la demanda de tabaco es de -0.42. El aumento de precios logra reducir el consumo total de productos del tabaco mediante diferentes mecanismos, algunos de los cuales modifican la prevalencia de tabaquismo a nivel poblacional y otros no. Un precio más alto alienta a las personas a dejar de fumar, aumentando el número de intentos y el éxito de estos intentos¹⁴⁸

2.1.6 Carga (relativamente baja) de los impuestos sobre los cigarrillos

El bajo precio de los cigarrillos en Colombia se debe, en gran medida, a la carga -relativamente baja- de los impuestos sobre estos productos. De acuerdo con la información disponible, en el país la presión fiscal es baja en comparación con otros países del mundo y de la región: los impuestos totales, como porcentaje del precio de venta en Colombia, se estiman en alrededor de 49,4%, por debajo del promedio estimado para las Américas (53%) y del 60% o más observada en Alemania, Francia, Portugal, Nueva Zelandia, Canadá, India, Brasil, Argentina, México, Costa Rica, Chile y Ecuador.

2.1.7 Recaudo muy bajo

De acuerdo con lo señalado por la Comisión de Expertos¹⁴⁹, el recaudo del impuesto a los cigarrillos, para el 2013 se encontraba en niveles del 0,07% del PIB, muy por debajo de los países de la región. Por ejemplo, para países como Chile y México el recaudo representó 0,59% y 0,21% del PIB respectivamente.

El recaudo real del impuesto de cigarrillos se encuentra actualmente en niveles similares al de inicios de los años 90. Sin embargo, como porcentaje del recaudo total de impuestos, el impuesto a los cigarrillos ha venido disminuyendo. El aumento del

¹⁴⁸ Véase: i) ROSS H, BLECHER E, YAN L, HYLAND A. Do cigarette prices motivate smokers to quit? New evidence from the ITC survey. *Addiction*. 2011 Mar;106(3):609 - 619. ii) TAURAS. John A. The Transition to Smoking Cessation: Evidence from Multiple Failure Duration Analysis. Working Paper 7412. [online] Noviembre de 1999. Disponible en: <http://www.nber.org/papers/w7412.pdf>. iii) TAURAS, John A. & CHALOUPKA, Frank. The Demand for Nicotine Replacement Therapies. *Nicotine and Tobacco Research* 5 (2):237 – 243, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud No. 1 de Junio de 2016. Bogotá D.C, p. 35.

¹⁴⁹ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 142.

impuesto en 2010 es uno de los factores que explica la recuperación del recaudo desde ese año.

2.2 DESCRIPCIÓN

Teniendo en cuenta lo anterior, en el presente proyecto de ley se propone incrementar el componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado por cada cajetilla de 20 unidades, tal como se muestra en el Cuadro 4.15. Así mismo, el impuesto al consumo en su componente específico por cada gramo de picadura, rapé o chimú será de \$167. A partir de 2018, el incremento (en ambos casos), se realizará de acuerdo con el incremento del IPC más cuatro puntos, lo que permitirá converger al nivel impositivo observado en América Latina.

Cuadro 4.15. Propuesta modificación al componente específico del impuesto al consumo

TARIFAS	2016 (actual)	2017	2018 en adelante
IMPUESTO ESPECÍFICO	701,06	2.100	Inflación + 4 puntos

Fuente: MHCP

Adicionalmente se define el componente *ad valorem* del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que corresponde a la sobretasa creada por la Ley 1393 de 2010, equivalente al 10% del precio de venta al público certificado por el DANE, sin detracer de esa base el valor de la sobretasa del año anterior, como se hace en la actualidad. Se mantiene la estructura y la destinación prevista en el artículo 7 de dicha Ley.

E. IMPUESTO VERDE: IMPUESTO AL CARBONO

La reforma también busca desincentivar el consumo o utilización de algunos productos perjudiciales para el medio ambiente. En ese sentido, el impuesto al contenido de carbono en los combustibles fósiles que se propone en el presente proyecto de ley, tiene como finalidad internalizar los costos sociales asociados al cambio climático y generar co-beneficios locales como aumentos en eficiencia y productividad sectorial y mejoras en la calidad del aire.

Su objetivo es promover el uso eficiente de los combustibles fósiles, el uso de energías primarias bajas en carbono y la reducción del consumo de energéticos altos en carbono en todos los sectores de la economía.

1. JUSTIFICACIÓN

El cambio climático es la variación del estado del clima que persiste durante largos períodos de tiempo, generalmente decenios o períodos más largos. Está relacionado con procesos internos naturales o con presiones exógenas, tales como las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de origen antropogénico.

A nivel global, el dióxido de carbono (CO₂) es el principal GEI atribuido a las actividades del hombre. De acuerdo al Panel Intergubernamental del Cambio Climático, las emisiones de CO₂ provenientes de la quema de combustibles fósiles y procesos industriales, contribuyeron en el 78% del total del incremento de los GEI de 1970 a 2010 (IPCC, 2014). Al ser emitido, el CO₂ atrapa energía irradiada desde el planeta a la atmósfera, causando calentamiento global y cambio climático.

A pesar de ser un fenómeno global, el cambio climático tiene impactos locales. Colombia, al tener una geografía diversa y una economía con gran dependencia del clima y del uso y aprovechamiento de los recursos naturales, es un país altamente expuesto y vulnerable a los impactos del cambio climático. La Niña 2010-2011 demostró que la población y la economía pueden verse significativamente afectadas por eventos climáticos extremos. Por otro lado, un estudio del Departamento Nacional de Planeación indicó que de no adaptarse al cambio climático, el país podría perder cada año 0,5% de su PIB, por afectaciones en la productividad en el sector agropecuario y de transporte¹⁵⁰.

La lucha contra el cambio climático requiere esfuerzos tanto en términos de reducción de emisiones de GEI, como de mejora de las condiciones sociales y económicas que hacen al país vulnerable a los impactos del cambio climático. Por lo anterior, en el marco de las negociaciones internacionales consignadas en el Acuerdo de París, Colombia se comprometió a reducir sus emisiones de GEI en un 20% respecto a las emisiones proyectadas para el año 2030 y a avanzar hacia la adaptación del territorio nacional al cambio climático.

De acuerdo con la información del IDEAM, en el 2012, Colombia emitió 178 millones de toneladas de GEI a la atmósfera, en las que el CO₂ participó con el 63% de las emisiones totales. Las emisiones estimadas dentro de la categoría de energía, representan el mayor aporte al total de emisiones con un 44% de la participación, seguido de la categoría de agricultura, silvicultura y otros usos de la tierra¹⁵¹ con un 43%.

¹⁵⁰ Véase: DNP-BID, 2014: Impactos Económicos del Cambio Climático en Colombia – Síntesis. Bogotá, Colombia.

¹⁵¹ Véase: IDEAM, PNUD, MADS, DNP, CANCELLERÍA. 2015. Inventario Nacional de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de Colombia. Tercera Comunicación Nacional de Cambio Climático de Colombia. Bogotá D.C., Colombia.

El 85% de las emisiones de la categoría de energía, corresponden a emisiones de CO2 por quema de combustibles fósiles en los diferentes sectores económicos del país incluyendo las industrias de la energía, industria manufacturera, el sector transporte, residencial, comercial e institucional. Específicamente, el 38,3% de las emisiones en esta categoría, fueron generadas por el sector de transporte, el 23,1% por las industrias de energía como las centrales térmicas, la refinación de petróleo y la fabricación de combustibles sólidos y, el 12,2% por la industria manufacturera y de construcción. El saldo corresponde a otros sectores; a la emisión de gases fugitivos de la extracción de gas y petróleo y a la minería de carbón.¹⁵²

Además de generar emisiones de CO2, la quema de combustibles fósiles también genera contaminantes locales como los óxidos nitrosos y el material articulado afectando negativamente la calidad del aire de los centros urbanos. Un estudio del Banco Mundial indica que en Colombia, la contaminación del aire está asociada a la mortalidad respiratoria y cardiovascular, a la bronquitis crónica, a las infecciones respiratorias y a otras enfermedades. El estudio mostró que en 2010, los costos en salud asociados a la baja calidad del aire urbano ascendieron a \$5,7 billones de pesos, es decir el 1,1% del PIB.¹⁵³

Los países en vía de desarrollo como Colombia, tienen grandes oportunidades para desacoplar su crecimiento económico, del crecimiento de las emisiones de GEI. Por lo anterior, la reducción de emisiones de estos gases, genera oportunidades para aumentar la productividad y la eficiencia en los sectores que las generan. Lo anterior requiere de una serie de instrumentos normativos y de política, dentro de los que se encuentra el impuesto al carbono, que en su conjunto, promuevan la eficiencia en el uso de insumos, el cambio tecnológico y el cambio en los patrones de consumo y de uso del suelo.

El impuesto al carbono es una de los instrumentos normativos de mayor efectividad en promover una serie de respuestas tanto de las firmas como de los hogares para reducir las emisiones. La OCDE a su vez indica, que los impuestos al carbono, los cupos a las emisiones y los sistemas de comercio de emisiones son los instrumentos de política que logran una mayor reducción de emisiones de GEI, a menores costos.¹⁵⁴

El impuesto al carbono tiene ventajas frente a otros instrumentos de política para reducir las emisiones de GEI. Promueve cambios de comportamiento en una amplia gama de sectores y de actores; establece señales claras de precios en las emisiones, generando

¹⁵² Véase: IDEAM. Op. cit.

¹⁵³ Véase: INTERNATIONAL BANK FOR RECONSTRUCTION AND DEVELOPMENT / THE WORLD BANK. 2014. Environmental Health Costs in Colombia. Changes from 2002 to 2010.

¹⁵⁴ Véase: OECD. 2013. Effective Carbon Prices, OECD Publishing.

la certidumbre de precios requerida para hacer inversiones; aumenta el recaudo y es sencillo administrativamente, al usar estructuras de recaudo existentes.

Por otro lado, estudios de la OCDE indican que impuestos al carbono no tendrían efectos negativos en la competitividad de las firmas afectadas, aunque si permiten obtener buenos resultados en términos ambientales.¹⁵⁵ Lo anterior, es aún más relevante en la medida que 191 países firmaron el Acuerdo de Paris, comprometiéndose a tomar acciones para reducir sus emisiones de GEI. A la fecha, el Acuerdo ha sido ratificado por 79 países, lo que implica que entrará en vigor antes de finalizar el 2016.

Por lo anterior, el impuesto al carbono se constituye como una herramienta adicional y costo-efectiva para contribuir con la reducción de emisiones de GEI proveniente de la quema de combustibles fósiles en el país, generando oportunidades para mejorar la eficiencia y la productividad sectorial, además de impactos positivos en la calidad del aire y la salud ambiental.

2. DESCRIPCIÓN

En consideración a lo anterior, se propone la creación del “Impuesto al carbono”, como un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil, que sean usados con fines energéticos.

En el proyecto de ley se definen los demás elementos del tributo: hecho generador, sujeto pasivo, responsables del impuesto, tarifa y pago. Dentro de estos vale destacar que: i) la tarifa del impuesto se define a partir del factor de emisión de CO2 para cada combustible determinado, como la gasolina, el ACPM y fuel oil, entre otros; y ii) el impuesto será deducible del impuesto sobre la renta por ser mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

F. DISPOSICIONES PARA EL CRÉDITO PÚBLICO

En materia de crédito público se presentan dos propuestas: 1) adicionar las operaciones de compra de divisas que tengan como único propósito la repatriación de inversiones de portafolio, como exentas del Gravámen a los Movimientos Financieros (GMF), y 2) establecer como exentas de toda clase de gravámenes, las operaciones necesarias para el manejo de los excedentes de liquidez en moneda nacional o extranjera que realice el Tesoro Nacional y los contratos mediante los cuales se ejecuten dichas operaciones.

¹⁵⁵ Véase: OECD. 2015. Impacts of carbon prices on indicators of competitiveness: a review of empirical findings - environment working paper no. 87.

1. JUSTIFICACIÓN

1.1 EXENCIÓN DEL GMF A LAS OPERACIONES DE COMPRA DE DIVISAS QUE TENGAN COMO ÚNICO PROPÓSITO LA REPATRIACIÓN DE INVERSIONES DE PORTAFOLIO.

La exención del GMF a las operaciones de compra de divisas que tengan como único propósito la repatriación de inversiones de portafolio, simplificaría la liquidación de operaciones con deuda pública por parte de tenedores extranjeros e implicaría también la recepción de flujos de capitales por parte de nuevos inversionistas extranjeros que por restricciones de tipo impositivo o de rentabilidad no han incursionado en el mercado Colombiano con anterioridad, y un subsecuente impacto positivo en las tasas de interés que redundaría en menores costos de financiamiento para la Nación. Por lo tanto, con esta medida se simplifica y aclara la forma de hacer las operaciones de compra de divisas al liquidar las inversiones de portafolio que hayan efectuado.

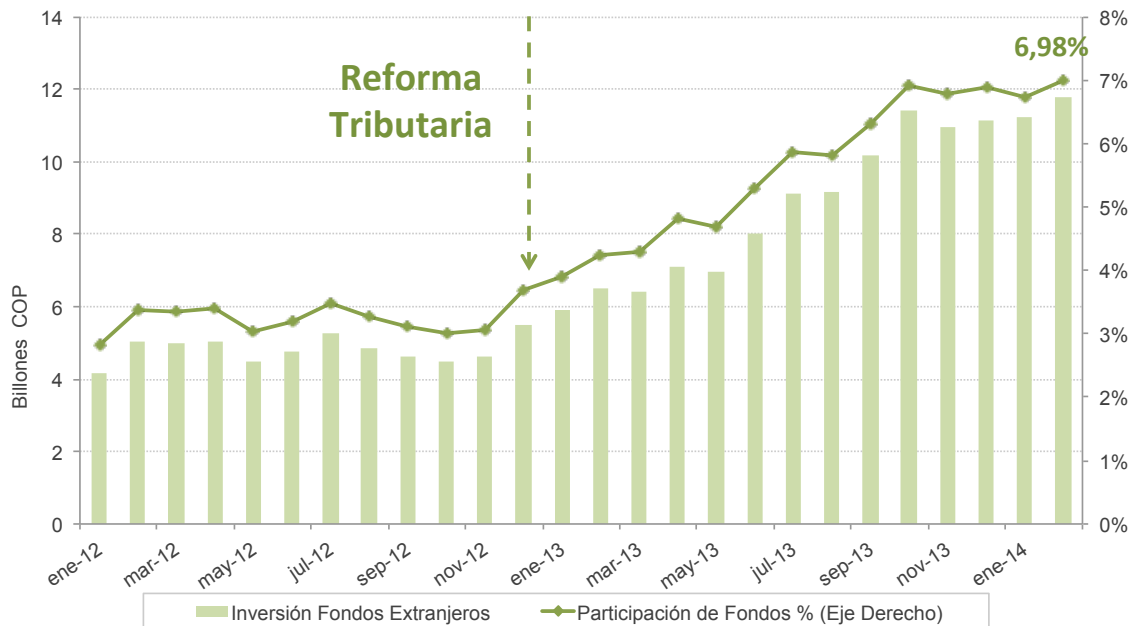
Medidas tributarias como esta, presentadas en ocasiones anteriores, han tenido un impacto positivo en las tasas de interés, lo que ha redundado en menores costos de financiamiento para la Nación.

Se tiene en ese orden por ejemplo, que con la Ley 1607 de 2012 se redujo la tarifa impositiva de retención en la fuente para el inversionista de capital de portafolio del exterior, ubicándose en el 14%. Medida que impactó de manera positiva el mercado de deuda pública y de renta fija, en varios aspectos que a continuación se enumeran:

- i) Incremento de la inversión extranjera en Deuda Pública

Una vez promulgada la Ley 1607 de 2012, el saldo de la inversión en TES de los extranjeros evidenció un incremento progresivo durante el lapso observado (diciembre 2012- febrero 2014) alcanzando en la fecha de corte \$11.8 billones representando una participación de 6.98% dentro del total de tenedores. Lo anterior implicó que las cuentas de Fondos de Inversión Extranjera en TES aumentaron de 86 a 273 durante el periodo mencionado.

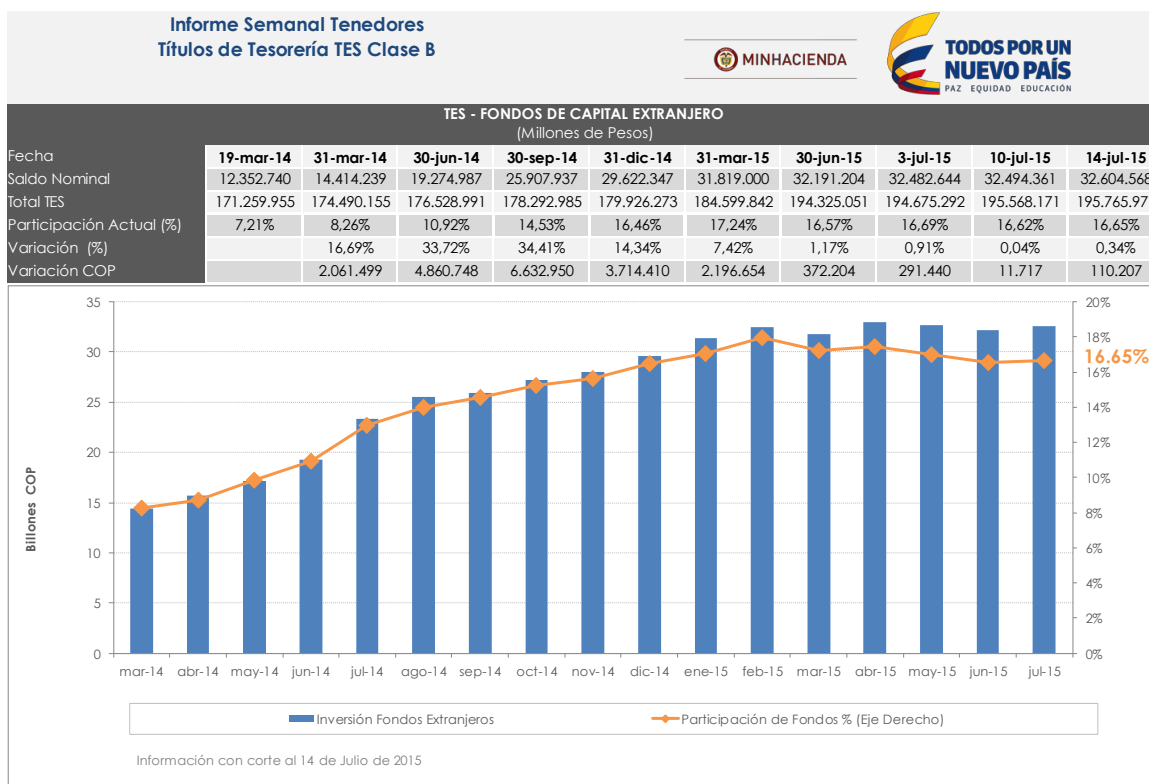
Gráfico 4.10: Evolución de TES en poder de Inversionistas Extranjeros



ii) Incremento en la participación de la Deuda Pública Colombiana en el Índice GBI-EM Global Diversified de JP Morgan

El 19 de marzo de 2014 JPMorgan anunció que aumentaría hasta septiembre la ponderación de Colombia en los índices *GBI-EM Global Diversified*, *GBI-EM Global* y *GBI-EM Global Diversified-15%*, pasando de 3,2% a 8,05%, 1,81% a 5,60% y 3,07% a 8,26%, respectivamente. El incremento en las ponderaciones del principal índice de referencia global se hizo de manera gradual, empezando el 30 de mayo de 2014 y terminando alrededor del 30 de septiembre del mismo año.

Gráfico 4.11: Inversión en TES de Fondos de Capital Extranjero



Los argumentos del banco de inversión para dicho cambio se sustentan en las mejoras presentadas por Colombia en temas impositivos y la mayor accesibilidad que se otorgó a los inversionistas extranjeros para invertir en deuda local, es decir, la reforma tributaria que redujo el impuesto de retención en la fuente se constituyó en un catalizador para el incremento de la participación de la deuda pública en el índice mencionado y por ende para una mayor entrada de extranjeros en el mercado local.

El incremento en la participación de la deuda colombiana en el índice de JP Morgan produjo un incremento en el saldo de tenedores extranjeros desde marzo de 2014 a Julio de 2015 de \$20.2 billones como se aprecia en el Gráfico 4.11.

iii) La curva de deuda pública presentó una reducción ostensible en sus niveles.

La curva de rendimientos experimentó una reducción en los tipos de interés a lo largo de todos los plazos, lo cual no solo representó una reducción en los costos de endeudamiento para la Nación en el mercado local, sino que tuvo como consecuencia que las empresas que requirieron tomar deuda en el mercado de capitales, lo pudieron hacer a tasas menores.

Adicionalmente, con esto se solucionaría la competitividad en los precios de las divisas disponibles para inversionistas extranjeros. Puesto que, en la actualidad, los inversionistas están exentos del GMF siempre y cuando realicen la operación de compra de divisas para repatriación de las inversiones, en el banco donde tienen la cuenta en pesos colombianos. Esta situación genera un problema de competitividad dado que no permite competencia en los precios ofertados. Sin embargo, con la modificación, se permitiría la existencia de una libre competencia entre quienes prestan el servicio, lo que implicaría que sea más atractivo para los extranjeros hacer las inversiones de portafolio en Colombia.

1.2 EXENCIÓN GENERAL A LAS OPERACIONES NECESARIAS PARA EL MANEJO DE LOS EXCEDENTES DE LIQUIDEZ EN MONEDA NACIONAL O EXTRANJERA QUE REALICE EL TESORO NACIONAL

El Tesoro Nacional realiza diferentes operaciones en mercados nacionales o extranjeros con los excedentes de liquidez. Estas operaciones van acompañadas de ciertos contratos que son necesarios para ejecutar las operaciones del Tesoro Nacional, los cuales generan costos y se constituyen como hechos generadores de tributos. Por ejemplo, el contrato de prestación de servicios que se celebra con la Cámara de Divisas genera el impuesto del IVA.

En este escenario, diferentes dependencias y funcionarios del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN invierten tiempo y recursos en los procesos internos de pago / recaudación de los tributos derivados de dichas transacciones. Situación que es ineficiente y genera reprocesos, teniendo en cuenta que los recursos que ingresen a la DIAN a la postre serán reintegrados al Tesoro Nacional.

Se propone en esa medida que las operaciones o transacciones necesarias para el manejo de los excedentes de liquidez que realice el Tesoro Nacional estén exentas de cualquier clase de tributo.

Esto permite una gestión más eficiente de los excedentes de liquidez, a la vez que facilita la administración de los recursos para las operaciones del Tesoro, generando eficiencias para el Estado, pues con ello se logra que no salgan recursos del Tesoro Nacional dirigidos a la DIAN, que finalmente retornarán al mismo Tesoro Nacional. Es otros términos, evita que el dinero de un recorrido innecesario, pues no trae beneficios económicos ni fiscales y por el contrario, puede ser un obstáculo en la administración de los excedentes de liquidez del Tesoro Nacional.

2. DESCRIPCIÓN

2.1 Por una parte, se propone adicionar un numeral al artículo 879 del Estatuto Tributario en el que se establezcan como renta exenta del Gravámen a los Movimientos

Financieros (GMF), las operaciones de compra de divisas que tengan como único propósito la repatriación de inversiones de portafolio.

2.2. Por otra parte, se propone crear un artículo en el Estatuto Tributario, en el que se establezca que las operaciones necesarias para el manejo de los excedentes de liquidez en moneda nacional o extranjera que realice el Tesoro Nacional y los contratos mediante los cuales se ejecuten éstas, se establezcan como exentas de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional o de cualquier otro orden.

G. OTRAS MEDIDAS

Se propone la creación de dos Comisiones: la “Comisión accidental de compilación y organización del régimen tributario” y la “Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia”, tal como se expondrá a continuación.

1. JUSTIFICACIÓN

Con el fin de dar continuidad a las medidas que se requieren para fortalecer el sistema tributario actual y como complemento a las propuestas estructurales objeto del presente proyecto de ley, se considera necesaria la creación de dos cuerpos colegiados: por una parte, la “Comisión accidental de compilación y organización del régimen tributario”, con el fin de unificar el cuerpo normativo tributario vigente, y por otra, la “Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia”, con el fin de que se realice una revisión integral del gasto y de la inversión, para formular las reformas necesarias en dichas materias, que se traducirán en una mejor administración de los recursos públicos.

2. DESCRIPCIÓN

La “Comisión accidental de compilación y organización del régimen tributario”, tendrá como objetivo revisar el régimen tributario actual, con el fin de presentar una propuesta normativa en la que se encuentre unificada la normativa tributaria colombiana. Esta propuesta busca asignarle mayor simplicidad al sistema tributario, de tal forma que tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria sea más sencillo identificar las normas vigentes y en consecuencia, dar cumplimiento a sus obligaciones.

La creación de esta Comisión reconoce que el Estatuto Tributario tiene dificultades en su construcción normativa y en relación con la técnica jurídica con la que está construido, pero admite además que este ejercicio solo es posible después de aprobar la reforma estructural que aquí se propone. Por lo mismo, la simplificación del sistema tributario requerirá una segunda fase de ajuste para revisar las concordancias internas del Estatuto y su estructura normativa.

Por su parte, la “Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia”, será una Comisión *ad honorem*, y tendrá por finalidad realizar un estudio integral del gasto público y de la inversión pública, revisando, entre otros, los programas de subsidios y de asistencia pública, los criterios de priorización de la inversión, las inflexibilidades presupuestales, las rentas de destinación específica y los efectos sobre la equidad y la eficiencia de las decisiones de gasto. Con esta propuesta se pretende que dicho cuerpo colegiado formule reformas orientadas a fortalecer la equidad, la redistribución del ingreso, la eficiencia de la gestión pública y el fortalecimiento del Estado. Esta propuesta reconoce que el sistema tributario es solo uno de los engranajes relevantes para la política económica –el relativo a los ingresos- y que es necesaria una revisión igualmente estructural en lo relativo al gasto.

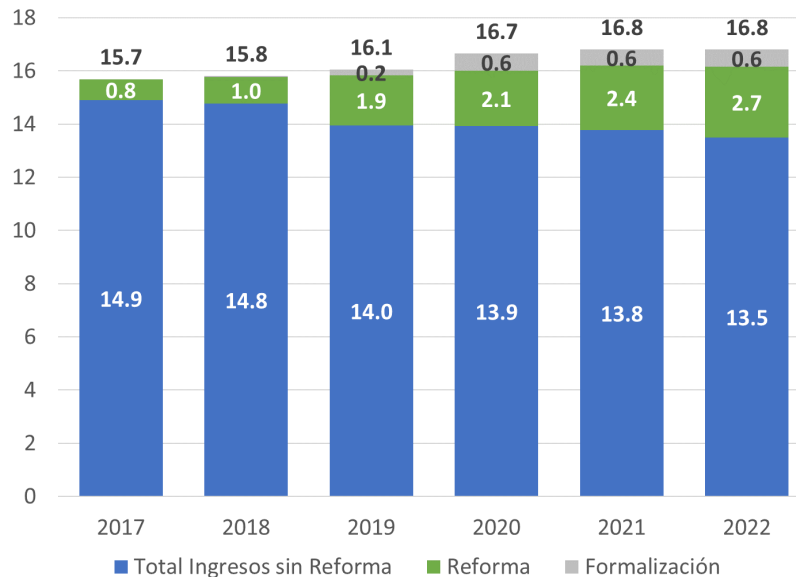
V. IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

1. EN MATERIA DE RECAUDO

La presente reforma tributaria permitirá la consolidación fiscal en el mediano plazo. Al estabilizar los niveles de ingreso total en cerca de 16,8% del PIB en el mediano plazo, la inversión pública del Gobierno Nacional Central podrá ser igual a 1,7% del PIB anual, con lo que se continuará afianzando la inversión social y aquellos proyectos que promueven el empleo y el crecimiento económico.

El Gráfico 5.1 muestra el crecimiento paulatino que presentarán los ingresos y que permite contrarrestar la caída en el recaudo que se daría de no contar con los cambios estructurales planteados. En efecto, en un escenario sin reforma el recaudo presentaría una caída de 1,4 pp del PIB al 2022, lo que sumado a la senda de déficit que obliga la Regla Fiscal, forzaría a reducir la inversión y recortar el funcionamiento fuera de los límites posibles. La reforma entonces plantea un aumento en el recaudo de 0,8 pp del PIB en 2017 y creciente hasta consolidarse en mayores ingresos definitivos de 2,7% del PIB a partir de 2022.

Gráfico 5.1: Ingresos proyectados con y sin reforma tributaria 2017 – 2022.



Fuente: MHCP – DGPM

Como se puede observar en el Cuadro 5.1, el mayor recaudo mencionado proviene de los cambios efectuados en IVA, impuesto al consumo, renta, impuesto a los combustibles y un aumento en la gestión de la DIAN fruto de la modernización de la

entidad y de políticas rígidas que reduzcan la evasión tanto a nivel nacional como internacional.

Cuadro 5.1: Recaudo adicional del Gobierno Nacional Central por tipo de impuesto esperado con reforma 2017 – 2022.

(\$ miles de millones)

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022
IVA e impuesto al Consumo	8,163	9,815	10,755	11,843	12,833	13,868
GMF	0	0	2,244	4,836	7,830	11,358
Renta	-1,890	-1,174	1,722	326	354	382
Combustibles	918	1,034	1,191	1,371	1,574	1,789
Subtotal	7,191	9,676	15,912	18,376	22,591	27,397
Gestión DIAN	0	0	3,633	5,035	6,646	7,173
Total	7,191	9,676	19,544	23,411	29,237	34,570

Fuente: DIAN

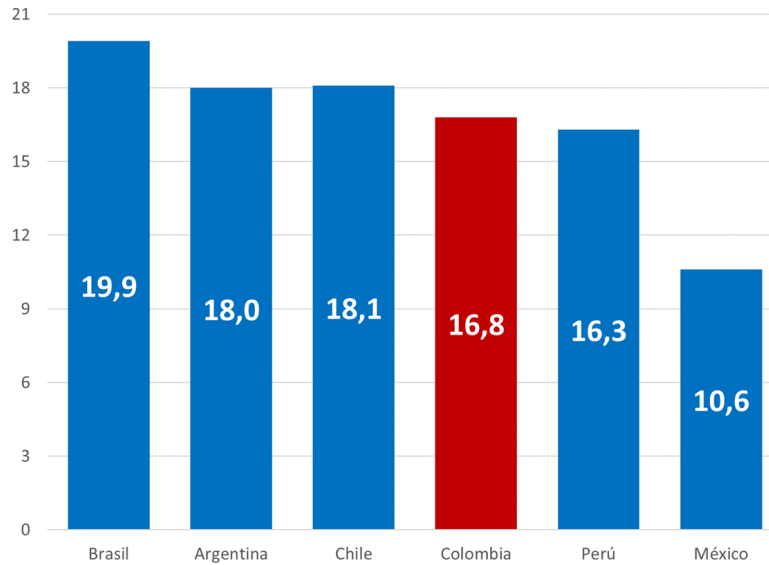
(% del PIB)

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022
IVA e impuesto al Consumo	0.9	1.0	1.0	1.1	1.1	1.1
GMF	0.0	0.0	0.2	0.4	0.6	0.9
Renta	-0.2	-0.1	0.2	0.0	0.0	0.0
Combustibles	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Subtotal	0.8	1.0	1.5	1.6	1.9	2.1
Gestión DIAN	0.0	0.0	0.3	0.4	0.5	0.5
Total	0.8	1.0	1.9	2.1	2.4	2.7

Fuente: DIAN

Adicional a lo anterior, las medidas planteadas en la Reforma impulsarán la formalización, lo que llevará a que el recaudo total aumente en 0,2% del PIB en 2019 y crezca en 2020 a niveles constantes de 0,6% del PIB. Así las cosas, se espera que la reforma estructural incremente de manera permanente los ingresos del Gobierno Nacional Central en 3,3% del PIB a partir de 2022 para situar los ingresos totales en 16,8% del PIB a partir de esa misma vigencia. Este incremento llevaría a que, a partir de 2022, Colombia presente un nivel de tributación cercano al promedio latinoamericano, como lo muestra el Gráfico 5.2.

Gráfico 5.2: Ingresos del Gobierno Nacional Central como porcentaje del PIB de Colombia 2022 - con reforma (comparativo internacional)

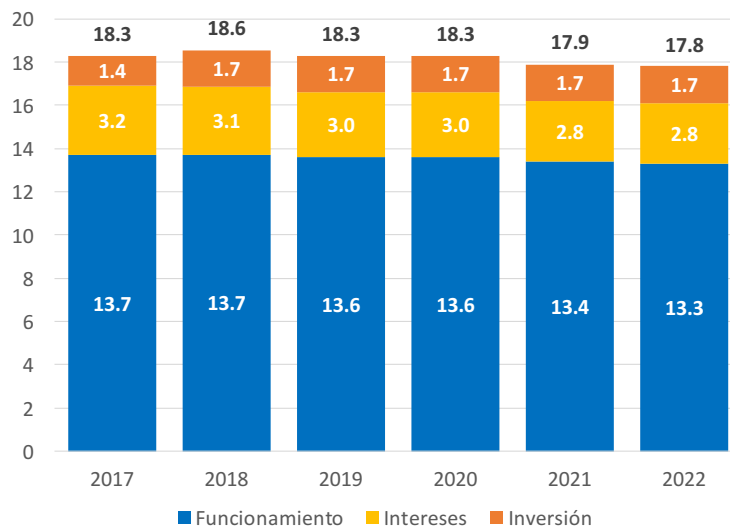


Nota: para los demás países la información corresponde a 2014

Fuente: MHCP con base en DIAN y OCDE.

Con los recursos que asegura la reforma y dadas las dinámicas proyectadas del gasto en intereses y funcionamiento, se espera una inversión de 1,4% del PIB en el 2017 y de 1,7% del PIB constante a partir de 2018, como lo muestra el Gráfico 5.3. Estos niveles de gasto permiten proteger la inversión social y promover el empleo, al tiempo que se da un estricto cumplimiento a la dinámica de déficit definida por la Regla Fiscal, lo que permite una senda decreciente y sostenible de la deuda en el mediano plazo.

Gráfico 5.3: Gastos proyectados con reforma tributaria 2017 – 2022



Fuente: MHCP – DGPM

2. EN LAS VARIABLES MACROECONÓMICAS Y SOCIALES

Se realizaron ejercicios de impacto de la reforma propuesta en contexto de equilibrio general computable, con el modelo del Departamento Nacional de Planeación (DNP). De ahí se desprenden los efectos sobre los crecimientos sectoriales, de demanda e indicadores macro.

2.1 EFECTOS DE EQUILIBRIO GENERAL DE LA REFORMA PROPUESTA

2.1.1 Introducción

Como se ha venido señalando, la reforma tributaria estructural que se está presentando es importante para los objetivos de la sostenibilidad fiscal y la competitividad de la economía. En su ausencia, la economía encontraría un ajuste en un contexto de menor inversión, menor crecimiento, menor generación de empleo, entre otros. En esta sección se presenta una estimación de los impactos sobre las principales variables macroeconómicas y sociales de no hacer la reforma tributaria, para el periodo 2017 en adelante.

Cambios en las tarifas efectivas de impuestos directos e indirectos tendrán un impacto sobre las decisiones de consumo e inversión de los hogares, firmas y del Gobierno. Por lo tanto, a partir del escenario *base o referencia* definido por el balance macroeconómico presentado en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016, se pretende hacer la comparación con el escenario “Sin Reforma Tributaria”. En este sentido, a partir de un Modelo de Equilibrio General Computable (MEGC), se evalúan las pérdidas/ganancias económicas que surgen de estos dos escenarios.

2.1.2 El Modelo de Equilibrio General Computable (MEGC) y el modelo de microsimulaciones

El MEGC utilizado, denominado MACEPES, permite determinar la incidencia sobre la dinámica de crecimiento de la economía desde el punto de vista de los principales agregados macroeconómicos, la evolución de algunas variables fiscales y la dinámica de los principales sectores económicos. Las características de este modelo son:

- La estructura de producción se basa en la decisión de productores tomadores de precios que, bajo una tecnología CES (sustitución bruta de factores), determinan la elección óptima de insumos (capital; trabajo calificado; y trabajo no calificado). El consumo se determina a partir de la elección óptima de demanda de cada bien que maximiza el bienestar del individuo dados los precios.
- El modelo utiliza una Matriz de Contabilidad Social (MCS) en la cual se definen todas las interrelaciones de 9 actividades-mercancías (sectores); un único hogar;

cuatro tipos de trabajo por calificación y nivel de formalidad; y el gobierno, que se divide entre Gobierno Nacional y Seguridad Social.

- El funcionamiento del mercado de trabajo se define de acuerdo con una estructura Harris-Todaro:
 - a. Hay una ecuación de movilidad que permite modelar las decisiones de trabajar en el sector formal o informal. Dicha ecuación depende del salario relativo informal/formal y de la tasa de desempleo como premio de negociación del salario.
 - b. Intra-periodos, el salario es fijo para poder generar desempleo, sin embargo, entre-periodos existe una curva de salarios que puede determinar movimientos en el salario.
 - c. Por tipo de trabajo, el ajuste por cantidades o salario depende de la relación entre la tasa de desempleo y un nivel mínimo de dicha tasa, el cual se impone exógenamente.

Por su parte, el modelo de micro simulaciones consiste en una serie de iteraciones no paramétricas y aleatorias, en las que los resultados agregados del mercado laboral en cada uno de los escenarios simulados en el MEGC, son impuestos sobre la población en edad de trabajar de una encuesta de hogares¹⁵⁶. Se imponen cambios en la tasa de desempleo, en el nivel de salarios, y en la composición sectorial del empleo. Al final de estas iteraciones se construyen los indicadores de incidencia de pobreza y desigualdad.

2.1.3 Resumen de resultados del Escenario de reforma

Los principales resultados macroeconómicos de los escenarios *de Referencia* y *Sin Reforma* se resumen en el Cuadro 5.2. Como consecuencia de la implementación de la reforma tributaria que aquí se propone, el modelo sugiere que habría un crecimiento promedio de la inversión de 5,2%, situación reflejada en una tasa de inversión de 29,6% (1,7 puntos por encima a la del escenario de sin reforma). El consumo de la economía se ubicaría ligeramente por encima del escenario sin reforma, dado que el efecto positivo del mayor crecimiento económico más que compensa el efecto negativo que tienen los impuestos indirectos sobre la demanda de los consumidores. En cuanto al comportamiento de las exportaciones e importaciones, ambas muestran un mayor crecimiento bajo el escenario con reforma tributaria. Este resultado es consistente con una estructura productiva más competitiva, que tenga la capacidad de atraer más inversión, crear productos con mayor valor agregado y con mayor potencial exportador. En suma, en ausencia de la presente propuesta de reforma tributaria estructural, la economía colombiana perdería 0,4 puntos porcentuales de crecimiento económico en promedio, cada año.

¹⁵⁶ Vos, Rob, Enrique Ganuza, Samuel Morley, y Sherman Robinson, eds. (2006). *Who gains from Free Trade? Export-led Growth, Income Distribution and Poverty in Latin America*, Londres: Routledge.

Cuadro 5.2: Resumen del comportamiento de la economía en los escenarios de referencia y sin reforma 2017-2022

	Unidades	Esc. Referencia	Esc. Alternativo Sin Reforma Tributaria	Gan./Perd.
<i>Agregados Macroeconómicos¹</i>				
PIB	Crec. %	4,3	3,9	-0,4
Consumo	Crec. %	3,3	3,2	-0,1
Inversión	Crec. %	5,2	4,2	-1,0
Exportaciones	% PIB	29,6	27,9	-1,7
Importaciones	Crec. %	6,3	5,7	-0,6
	Crec. %	3,8	3,4	-0,4
<i>Mercado Laboral</i>				
Tasa de desempleo ²				
Total	%	8,7	9,3	0,6
Nuevo Empleo ³				
Total	miles de personas	2412,6	2244,6	-168,0
Formal	miles de personas	1064,0	808,1	-255,9
Informal	miles de personas	1348,6	1436,5	87,9
Tasa de informalidad ²	%	55,9	64,0	8,1
<i>Pobreza y distribución²</i>				
Pobreza monetaria	p.p	20,0	28,0	8,0
Coefficiente de Gini	puntos	0,492	0,516	0,02

1. Valores promedio en el periodo 2011-2022

2. Valor al final del periodo

3. Diferencia entre el empleo de los años 2022 y 2016

Fuente: Cálculos DNP-DEE

A pesar de ser una reforma que reduce el precio relativo del capital, se prevé que está presente un efecto positivo sobre el mercado laboral. El efecto de un menor precio relativo del capital con respecto al trabajo se ve reducido por el incremento en la producción de las empresas, incrementando a su vez la demanda por trabajadores. En efecto, se estima que en el escenario con reforma la tasa de desempleo en 2022 se ubique en 8,7%, cifra que en un escenario sin reforma aumentaría hasta 9,3%. Asimismo, de no hacerse la reforma la economía estaría dejando de generar cerca de 170 mil empleos entre 2016 y 2022, pues los nuevos puestos de trabajo creados en ese periodo serían 2,24 millones en vez de 2,41 millones que se proyectan con la nueva estructura tributaria.

En esta misma línea, la reforma seguiría generando mejores resultados en materia de informalidad. La tasa de informalidad del total nacional en 2022 se ubicaría en 55,9%, que corresponde a 8,1 pp menos que en un escenario sin reforma (64,0%). Lo anterior debido a que en un escenario sin reforma la actividad económica generaría 256 mil empleos formales menos que en el escenario con reforma.

Si bien el incremento de los impuestos directos e indirectos reduce el ingreso que perciben los hogares, en el largo plazo la reforma tributaria tiene un impacto positivo sobre el crecimiento, el mercado laboral y la reducción de la pobreza. El ejercicio de microsimulaciones estima las diferencias en el bienestar de los hogares bajo los dos

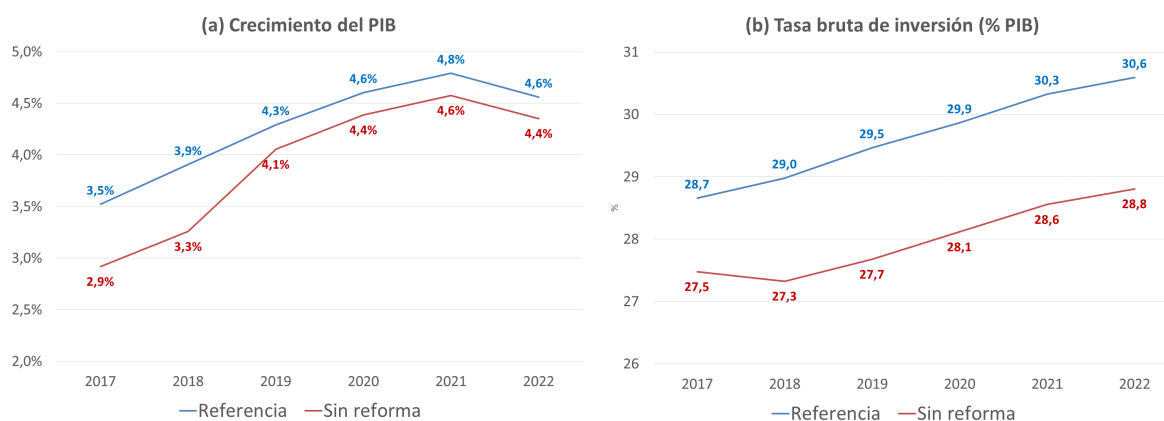
escenarios. Éste señala que, en el escenario sin reforma, la tasa de incidencia de la pobreza monetaria estaría 8,0 puntos porcentuales por encima que la que se esperaría en el escenario con reforma al final del periodo.

En síntesis, de no hacerse la reforma la tasa de ahorro de la economía y de inversión se reducirían, generando una pérdida en términos de crecimiento. La reconversión del consumo hacia el ahorro que busca la reforma, va a permitir que en el mediano plazo mejore la competitividad para lograr un mayor y sostenido crecimiento de la economía, así como mayor generación de empleo.

2.1.4 La dinámica del posible impacto del Escenario de reforma

Las bondades de la reforma en cuanto a la generación de inversión y crecimiento a lo largo de todo el periodo pueden observarse en los paneles (a) y (b) del Gráfico 5.4 La dinámica de la tasa de inversión se caracteriza por una aceleración más rápida que la del crecimiento del PIB, gracias al mayor impulso proveniente tanto de la inversión privada como pública. Los ingresos adicionales que recibiría el Gobierno permitirían mayores recursos de inversión en relación con lo que se podría invertir en ausencia de la reforma.

Gráfico 5.4: Comparación de las dinámicas del PIB, la inversión y principales variables fiscales en los escenarios de referencia y sin reforma 2017-2022



Fuente: Cálculos DNP-DEE

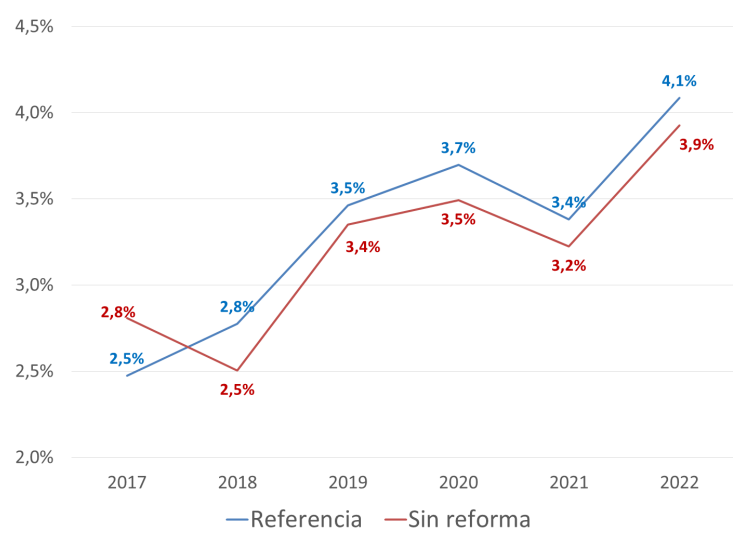
De igual forma, gracias a los incentivos dados en renta a las personas jurídicas, la tasa de inversión de la economía estaría en niveles cercanos al 30% (ceteris paribus) por efecto de la implementación de la reforma. Como consecuencia, el crecimiento del PIB en 2022 sería 4,6%, esto es, 0,2 puntos por encima del escenario sin reforma.

El consumo también se vería beneficiado con la reforma. Las simulaciones muestran que, a pesar del incremento en la tributación indirecta, el consumo se expande cerca de

un punto porcentual por año más (excepto en 2017), que en el escenario sin reforma (Gráfico 5.5).

Se observa que el impacto negativo de la implementación del escenario de reforma se observaría en el primer año de vigencia de la reforma y sería explicado principalmente por la desaceleración del consumo, cuya tasa de crecimiento sería 0,3 puntos porcentuales menos que en el escenario sin reforma. Como consecuencia de los efectos positivos de la nueva inversión, el crecimiento se acelera y la generación de nuevo empleo formal es mayor en el escenario base que en el escenario sin reforma (Gráfico 5.6).

Gráfico 5.5: Comparación de la dinámica del Consumo de los Hogares en los escenarios de referencia y sin reforma 2017-2022



Fuente: Cálculos DNP-DEE

En los primeros dos años de implementación, el efecto negativo de demanda interna se trasladaría a los sectores de alimentos procesados, textiles y vestidos y servicios. Entre ellos el primero y el último son los que mayor empleo demandan en la economía colombiana. De nuevo, y debido al ahorro generado en el sector público, la nueva inversión genera una dinámica de crecimiento en todos los sectores a partir del año 2019.

Gráfico 5.6: Ganancias/pérdidas en el crecimiento del PIB de los sectores frente al escenario sin reforma tributaria 2017-2022

PIB	2017	2018	2019	2020	2021	2022
<i>Agricultura</i>	0,6	0,6	0,1	0,1	0,1	0,1
<i>Minería</i>	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4
<i>Alimentos</i>	0,0	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1
<i>Textiles y vestidos</i>	0,0	0,4	0,0	0,1	0,1	0,1
<i>Otra industria</i>	1,9	1,3	0,4	0,2	0,3	0,3
<i>Químicos</i>	0,5	0,6	0,3	0,2	0,2	0,2
<i>Refinados</i>	0,3	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4
<i>Maquinaria y Equipo</i>	0,9	1,0	0,4	0,2	0,3	0,2
<i>Electricidad, gas y agua</i>	0,0	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
<i>Construcción</i>	2,8	1,6	0,5	0,2	0,3	0,3
<i>Obras civiles</i>	2,8	1,6	0,5	0,2	0,3	0,3
<i>Comercio</i>	1,7	1,8	0,2	0,2	0,2	0,2
<i>Transporte y comunicaciones</i>	0,3	0,6	0,2	0,2	0,2	0,2
<i>Servicios</i>	0,0	0,3	0,1	0,2	0,1	0,1
Expo.						
<i>Agricultura</i>	3,6	2,0	-0,1	-0,1	-0,2	-0,1
<i>Minería</i>	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4
<i>Alimentos</i>	1,9	1,5	0,0	0,0	0,0	0,0
<i>Textiles y vestidos</i>	1,1	1,1	0,0	0,0	-0,1	0,0
<i>Otra industria</i>	2,1	1,6	0,3	0,3	0,2	0,3
<i>Químicos</i>	0,8	0,9	0,3	0,3	0,2	0,2
<i>Refinados</i>	1,0	0,4	0,8	0,7	0,6	0,6
<i>Maquinaria y Equipo</i>	0,0	0,9	0,4	0,2	0,2	0,2
<i>Electricidad, gas y agua</i>	0,8	0,8	0,7	0,6	0,6	0,6
<i>Construcción</i>						
<i>Obras civiles</i>						
<i>Comercio</i>	15,7	12,7	0,0	-0,1	-0,2	0,0
<i>Transporte y comunicaciones</i>	2,7	2,2	0,2	0,1	0,0	0,1
<i>Servicios</i>	3,4	1,9	0,3	0,2	0,1	0,1
Impo.						
<i>Agricultura</i>	-0,9	-0,1	0,2	0,3	0,3	0,2
<i>Minería</i>	0,7	0,7	0,4	0,4	0,4	0,3
<i>Alimentos</i>	-0,7	-0,1	0,1	0,2	0,1	0,1
<i>Textiles y vestidos</i>	-0,5	0,0	0,1	0,2	0,1	0,1
<i>Otra industria</i>	1,7	1,1	0,4	0,2	0,3	0,3
<i>Químicos</i>	0,3	0,4	0,2	0,2	0,2	0,2
<i>Refinados</i>	-0,4	0,4	0,1	0,2	0,1	0,1
<i>Maquinaria y Equipo</i>	1,9	1,2	0,5	0,2	0,3	0,3
<i>Electricidad, gas y agua</i>	-0,4	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1
<i>Construcción</i>						
<i>Obras civiles</i>						
<i>Comercio</i>						
<i>Transporte y comunicaciones</i>	-0,6	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2
<i>Servicios</i>	-1,0	-0,3	0,1	0,2	0,2	0,1

Fuente: Cálculos DNP-DEE