

LA REFORMA TRIBUTARIA DE LA LEY 2010 DE 2019
“LEY DE CRECIMIENTO ECONÓMICO”

JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ
JOSÉ MANUEL
CASTRO ARANGO
(EDITORES)

LA REFORMA TRIBUTARIA
DE LA LEY 2010 DE 2019
“LEY DE CRECIMIENTO
ECONÓMICO”

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

La reforma tributaria de la Ley 2010 de 2019 : “Ley de crecimiento económico” / Omar Sebastián Cabrera Cabrera [y otros] ; Julio Roberto Piza Rodríguez y José Manuel Castro Arango (editores). – Bogotá : Universidad Externado de Colombia. 2020.

381 páginas ; 24 cm.

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN: 9789587902945

1. Reforma tributaria – Colombia – 2019 2. Impuestos – Legislación – Colombia – 2019 3. Derecho fiscal – Colombia – 2019 4. Sanciones tributarias – Colombia – 2019 I. Piza Rodríguez, Julio Roberto, editor II. Castro Arango, José Manuel, editor III. Universidad Externado de Colombia IV. Título

344-3

SCDD 15

Catalogación en la fuente — Universidad Externado de Colombia. Biblioteca. EAP.

Febrero de 2020

ISBN 978-958-790-294-5

© 2020, JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ Y JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO (EDITORES)

© 2020, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Calle 12 n.º 1-17 Este, Bogotá

Teléfono (57 1) 342 0288

publicaciones@uexternado.edu.co

www.uexternado.edu.co

Primera edición: febrero de 2020

Corrección de estilo: José Ignacio Curcio Penen

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones

Composición: Marco Robayo

Impresión y encuadernación: Xpress Estudio Gráfico y Digital S.A.S. - Xpress Kimpres

Tiraje: de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia

Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

MARÍA CECILIA BERROCAL	ANDRÉS ESTEBAN ORDÓÑEZ PÉREZ
OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA	CAMILO PERDOMO GUILOMBO
JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO	PABLO ANDRÉS PÉREZ GARCÍA
EDUARDO ANDRÉS CUBIDES DURÁN	JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
JUAN ESTEBAN GALLEGU VÁSQUEZ	ADRIANA PLAZAS CADENA
OLGA LUCÍA GONZÁLEZ PARRA	DANIELA RIVAS QUINTERO
VICTORIA EUGENIA HOYOS LONDOÑO	CARLOS GIOVANNI RODRÍGUEZ VÁSQUEZ
ROBERTO CARLOS INSIGNARES GÓMEZ	CÉSAR JASITH SÁNCHEZ MUÑOZ
MAURICIO MARÍN ELIZALDE	LAURA SANINT RUIZ
DANIELA MORALES NUMA	LUIS ENRIQUE TÉLLEZ P.

CONTENIDO

Presentación	13
Abreviaturas	17

PARTE I

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y DE POLÍTICA FISCAL

Tributación, eufemismos y mentiras (o, cómo las reformas tributarias niegan su origen, eluden la verdad, violan la Constitución..., ¡y triunfan!)	21
<i>Juan Esteban Gallego Vásquez</i>	
La Ley de financiamiento se convierte en Ley de crecimiento	45
<i>Julio Roberto Piza Rodríguez</i>	
Análisis de los aspectos constitucionales tributarios a partir de la Ley de financiamiento	53
<i>Adriana Plazas Cadena</i>	
<i>Andrés Esteban Ordóñez Pérez</i>	

PARTE II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Panorama de la reforma a la imposición directa de las sociedades, a las normas de derecho tributario internacional y a los dividendos	93
<i>José Manuel Castro Arango</i>	
Tarifas de renta de personas jurídicas y descuentos tributarios	111
<i>Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez</i>	
La competencia tributaria para gravar las rentas de fuente extranjera en Colombia: el crédito tributario por impuestos pagados en el exterior	125
<i>Mauricio Marín Elizalde</i>	
Impacto de la Ley de crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia en el sistema tributario en el sector financiero	135
<i>Luis Enrique Téllez Peñarete</i>	

Pagos a no residentes <i>María Cecilia Berrocal</i>	165
Fondos de capital privado y fondos de inversión colectiva: una nueva definición de beneficiario efectivo o real <i>Daniela Rivas Quintero</i>	185
Comentarios a la norma de subcapitalización incorporada por la Ley de crecimiento económico <i>José Manuel Castro Arango</i> <i>Daniela Morales Numa</i>	197
Régimen de enajenaciones indirectas: desarrollo normativo en Colombia <i>Laura Sanint Ruiz</i>	211
El Régimen de Entidades Controladas del Exterior y su interacción con otros regímenes tributarios en Colombia a raíz de la Ley de crecimiento económico <i>Omar Sebastián Cabrera Cabrera</i>	223
Consideraciones críticas del régimen de compañías holding colombianas con ocasión de la Ley de crecimiento económico <i>Pablo Andrés Pérez García</i>	237
Comentarios acerca de los cambios del Régimen Simplificado de Tributación (SIMPLE). Diferencias entre las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 <i>Eduardo Andrés Cubides Durán</i>	255
Impuesto sobre la renta de personas naturales residentes. La indeterminación de lo determinable, avance y retroceso <i>Andrés Esteban Ordóñez Pérez</i> <i>Adriana Plazas Cadena</i>	273

PARTE III
TRIBUTACIÓN INDIRECTA

Tributación indirecta en el marco de la Ley 2010 del 2019 <i>Roberto Carlos Insignares Gómez</i> <i>Camilo Perdomo Guilombo</i>	295
---	-----

PARTE IV
IMPUESTOS TERRITORIALES

Comentarios sobre tributación territorial en la Ley 2010 de 2019. Una deuda vigente	315
<i>Eduardo Andrés Cubides Durán</i>	

PARTE V
PROCEDIMIENTO Y SANCIONES

Análisis crítico de ciertos tópicos relativos al procedimiento tributario y la factura electrónica	329
<i>Olga Lucía González Parra</i> <i>Victoria Eugenia Hoyos Londoño</i>	
La Ley de crecimiento tributario frente a los saneamientos fiscales y el régimen sancionatorio penal	363
<i>César Jasith Sánchez Muñoz</i>	
Los autores	377

Con ocasión de las diferentes reformas tributarias adoptadas en Colombia (leyes 1607 de 2013, 1739 de 2014, 1819 de 2016 y 1943 de 2018) el Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado se ha dado a la tarea de publicar los análisis y comentarios que los investigadores, docentes y profesionales invitados, pertenecientes a la comunidad externadista de derecho fiscal, han elaborado con el fin de dar cuenta, desde una perspectiva crítica, de los cambios efectuados en ellas. En la mayoría de los casos son análisis realizados poco tiempo después de la entrada en vigencia de la ley, y su objeto es aportar a la divulgación y socialización de las nuevas normas, además de hacer un ejercicio de prospección y evaluación preliminar de la materia reformada. En otros casos la ausencia de reforma ha permitido profundizar los desarrollos reglamentarios, doctrinales y jurisprudenciales de una ley después del primer año de vigencia, como en efecto se hizo con la Ley 1819 de 2016.

En esta oportunidad se abordan los comentarios a la Ley 2010 de 2019, “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”, normativa que reproduce en un gran medida la Ley 1943 de 2018, declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-481 de 2019 por vulnerar los principios de publicidad y consecutividad.

Como es bien sabido, en la referida sentencia la Corte dispuso que la declaratoria de inexecutable surtiría efectos “a partir del primero (1.º) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018”. Además, indicó que “en caso de que para para el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil diecinueve (2019) no se hubiere publicado y promulgado una nueva ley, DISPONER la reviviscencia de manera simultánea de las normas derogadas o modificadas por la Ley 1943 de 2018, con el fin de que las normas reincorporadas rijan para el período fiscal que inicia el primero (1.º) de enero de dos mil veinte (2020) y de allí en adelante”.

Con pocas excepciones la Ley 2010 de 2019 ratificó los contenidos de la Ley 1943 de 2018 pues, por razones políticas, el Gobierno prefirió presentar el mismo proyecto de normatividad, actualizado con los cambios que introdujo la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019 (“Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 ‘Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad’”), y con algunas referencias temporales que hacen perder sentido a los preceptos. Ello, a pesar de que en muchos casos el propio Gobierno era consciente de que existían problemas de técnica legislativa o tributaria que podían ser corregidos.

Una vez presentado a la Corporación, los congresistas le adicionaron al proyecto de ley pequeños cambios en los que no es posible observar una misma orientación, finalidad o principio inspirador. Por ejemplo, se restringieron algunos beneficios y otros se ampliaron sin que las razones y estudios para hacerlo fueran suficientemente transparentes. Incluso, se observan algunos casos en que la derogatoria de la Ley de financiamiento no se replica en la ley de crecimiento, por lo que, por cuenta del efecto de la “reviviscencia” de que habló la Corte, a partir de 2020 tendremos normas que habrán vuelto del más allá.

De forma que tras un proceso judicial, legislativo y ejecutivo de costos invaluable para el sector público, y unas nada desdeñables incertidumbres, gastos e ineficiencias para las economías privadas, hoy están vigentes muchas de las reglas anteriores. Es como si el país hubiese reprobado un año y, como suele ocurrir en esos casos, aunque se haya completado buena parte de las tareas, nada remedia el tiempo perdido. Muestra de ello es que, como nunca antes, desde los primeros días del año la página del Ministerio de Hacienda ha publicado un amplio paquete de proyectos de reglamentación de la Ley 2010 de 2019, pero aún quedan por reglamentar temas que tuvieron que ser pospuestos por no ser prioritarios.

Con todo, primó a un costo altísimo el imperio de la Constitución y el respeto al Estado de derecho, aunque quizá valga la pena resaltar que se corrigió el título de la ley, que en el fondo no era de financiamiento, sino de crecimiento económico y de promoción del empleo, en la que se hacen algunos ajustes en la imposición de las personas naturales en pro de la equidad y la progresividad, al tiempo que se introducen o cambian normas anti-abuso que pretenden desarrollar el principio de eficiencia.

A través de los diecinueve artículos que componen la obra que hoy se presenta reconocidos profesionales dan cuenta de la transición entre las leyes

1943 de 2018 y 2010 de 2019, analizando qué cambió y qué se mantiene tras la reforma del sistema tributario colombiano, dando con ello continuidad a los *Comentarios a la Ley de Financiamiento. Ley 1943 de 2018* presentado a la comunidad por la Universidad Externado en 2019. En esta publicación se resaltan los cambios y desarrollos que han tenido los temas tributarios durante el último año, así como los problemas que aún siguen sin resolver y, en esa línea, esperamos que sirva de inspiración para que la comunidad de profesionales y académicos profundice en la disciplina y plantee nuevas soluciones.

Este libro es resultado del esfuerzo conjunto de los autores, del grupo de investigación del CEEF con sus investigadores, asistentes y auxiliares, destacadamente de Lina Novoa, quien apoyó la coordinación, así como del Departamento de Publicaciones en cabeza de su directora, y un gran equipo de colaboradores, quienes se han esforzado para responder en un tiempo récord a la demanda de esta publicación. Para materializar todos esos esfuerzos particulares ha sido fundamental la guía y organización de nuestro maestro Julio Roberto Piza Rodríguez, labor a la que se suman también los aportes y orientaciones de Roberto Insignares Gómez, director de la línea de investigación “Análisis crítico de las fuentes del Derecho Tributario” en la que se inscribe este producto académico, y de Olga Lucía González Parra, directora del Departamento de Derecho Fiscal, quien ha dado continuidad ascendente al CEEF. A todos ellos, gracias.

José Manuel Castro Arango
Director
Centro Externadista de Estudios Fiscales

ABREVIATURAS

Art.	artículo
BE	Beneficiario Efectivo
BEPS	Beneficios Económicos Periódicos
CAR	Corporación Autónoma Regional
CFC	Controlled Foreign Corporations
CHC	Régimen de Compañías Holding Colombianas
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CDT	Certificado de Depósito a Término
CDTA	Certificados de Depósito de Ahorro a Término
CREE	Impuesto sobre la Renta para la Equidad
CP	Constitución Política
DANE	Departamento Administrativo Nacional de Estadística
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DURT	Decreto Único Reglamentario Tributario
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization
ECE	Entidades Controladas desde el Exterior
ESAL	Entidades Sin Ánimo de Lucro
EOSF	Estatuto Orgánico del Sistema Financiero
EP	Establecimiento Permanente
ET	Estatuto Tributario
ETN	Estatuto Tributario Nacional
FCP	Fondos de Capital Privado
FIC	Fondos de Inversión Colectiva
GMF	Gravamen a los Movimientos Financieros
GT	Gastos Tributarios
IBC	Ingreso Base de Cotización
ICA	Impuesto de Industria y Comercio
ICETEX	Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior
ICBF	Instituto Colombiano del Bienestar Familiar
ICDT	Instituto Colombiano de Derecho Tributario
IML	Instrumento Multilateral
IPE	Inversión de Portafolio del Exterior
IPS	Instituto Prestador de Salud
IVA	Impuesto al Valor Agregado

L.	Ley
LOB	Cláusulas de Limitación de Beneficios
MCOCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
NIT	Número de Identificación Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PIB	Productor Interno Bruto
PN	Personas Naturales
PNIS	Programa Nacional Integral de Sustitución de Cultivos de Uso Ilícito
PPT	Cláusulas de Propósito Principal
RAIS	Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad
RECE	Régimen de Entidades Controladas del Exterior
RUB	Registro Único de Beneficiarios Efectivos, Finales o Reales
RUNT	Registro Único Nacional de Tránsito
RUT	Reglamento Único Tributario
SARLAFT	Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo
SICA	Sociedades de Intermediación Cambiaria
SFE	Servicios Financieros Especiales
SMMLV	Salario Mínimo Mensual Legal Vigente
SS.	siguientes
TRM	Tasa Representativa del Mercado
UGPP	Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales
UVT	Unidad de Valor Tributario
ZESE	Zonas Económicas y Sociales Especiales
ZOMAC	Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado

PARTE I
ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y DE POLÍTICA FISCAL

JUAN ESTEBAN GALLEGO VÁSQUEZ

*Tributación, eufemismos y mentiras (o, cómo
las reformas tributarias niegan su origen, eluden
la verdad, violan la Constitución..., ¡y triunfan!)*

Las dictaduras prodigan las delicadezas verbales con que maquillan tanto sus actos como sus conflictos internos. De paso suavizan también su omnipotencia

FERNANDO LÁZARO CARRETER

SUMARIO

Resumen. I. *Audite et alteram partem*. II. *Constitutionem dixit*. III. Crecimiento económico vs. progresividad tributaria. ¡A mentir llaman Sancho! IV. Volver al comienzo. A. El respeto como base de los consensos sociales. B. La importancia de un análisis semiológico de los aspectos relacionados con la transparencia e información sobre temas tributarios aparece como definitivo.

RESUMEN

A manera de un cometa que cruza un cinturón de asteroides y arrastra en su estela algunos de ellos, el derecho tributario atraviesa la política fiscal otorgándole carácter normativo e identidad constitucional a algunas herramientas económicas, políticas sociales e instituciones administrativas con el fin de permitir a los operadores jurídicos cumplir los fines sociales del Estado de derecho. Ya desde el año 1200, en los albores del Estado moderno, y en desarrollo de los principios democráticos y de publicidad, se comenzaron a discutir de cara a los contribuyentes las leyes tributarias con el propósito de crear consensos por medio de una discusión amplia, honesta y sin cortapisas temáticas o temporales.

Desafortunadamente en Colombia la discusión de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 se ha dado en medio de un ambiente enrarecido por el dogmatismo ideológico y económico, con uso visible de tácticas filibusteras que generan confusión en la sociedad, ocultan la verdad tras un velo de eufemismos, y ponen de presente la imposibilidad de construir una política fiscal consensuada, que lamentablemente resulta sustituida por el otorgamiento de cuestionables concesiones y beneficios tributarios de dudoso origen, y cuyos efectos sobre la estabilidad económica del país genera preocupación y pesimismo. Reiteramos nuestra posición expresada tiempo atrás: la baja calidad de la argumentación científica y jurídica, así como la falta de transparencia en el debate, atentan contra la consolidación democrática y agudizan los enfrentamientos dentro de la sociedad.

I. AUDITE ET ALTERAM PARTEM¹

La expresión latina que da inicio a este ensayo da cuenta de la forma en que se construyen la justicia y la equidad. Su naturaleza dialéctica nos invita y obliga a escuchar y estudiar las opiniones contrarias a lo que creemos, o lo que pretendemos demostrar. Carece de sentido establecer verdades apodícticas argumentando con tozudez que se trata de “conclusiones científicas” irrefutables, pues la epistemología ha demostrado una y otra vez que, debido a la naturaleza incremental del conocimiento humano, difícilmente el mundo concebido hace cien años se puede sostener hoy, y que sus principales dogmas son revocados y sustituidos cada vez con mayor rapidez (p. ej., temas como la protección del medio ambiente y la dependencia de combustibles fósiles están revaluando los modelos de producción y consumo de la humanidad). Y este es solo un ejemplo de los muchos que se pueden enumerar.

Uno de los supuestos básicos de las democracias clásicas es la identidad que se supone debe existir entre los principios y acuerdos logrados en los marcos constitucionales y las leyes que se expiden en su desarrollo. En el caso que nos ocupa queremos plantear la preocupación que nos asalta ante una ruptura entre los preceptos constitucionales que dan lugar a nuestro Estado social de derecho y la construcción de las herramientas recaudatorias que se plasman en las leyes tributarias. Resulta pertinente destacar cómo es evidente que en otras ramas del derecho la *sindéresis* y los desarrollos legales reflejan de manera precisa la naturaleza y alcance de los principios constitucionales y, en consecuencia, es clara y orientadora la actuación de los controladores de constitucionalidad. Pero a juzgar por los recientes eventos —promulgación de la Ley 1943 de 2018, su demanda de inconstitucionalidad y la extraña modulación de los efectos contenidos en su muy particular sentencia— dichas características brillan por su ausencia en materia tributaria, quizás por el desconocimiento de los temas fiscales, o por el temor que produce el descarado y permanente *mobbing*² que ejercen, desde las ciencias económicas, no solo algunos de los llamados académicos, sino también los funcionarios de hacienda pública, e incluso directores de

¹ Locución latina que traduce “Escucha también a la otra parte”.

² El *acoso laboral* o *mobbing* (del inglés ‘asediar’, ‘acosar’, ‘acorrallar en grupo’) es la acción de un hostigador, o de varios, conducente a producir miedo, terror, desprecio o desánimo en el trabajador afectado.

gremios, quienes de forma irrespetuosa con las competencias y jurisdicciones constitucionales no escatiman medios para presionar y descalificar a unos desorientados magistrados.

La estrategia de intentar imponer silencio con el argumento de que solo un especialista en el tema puede hablar y ser escuchado cuando se trata de determinados temas es medieval y mezquina, y en el caso en análisis lleva a caer en terribles trampas epistemológicas al confundir la ciencia con las posiciones políticas, y los modelos econométricos con la medición del bienestar de las personas. Por eso es procedente lo que tiene que decir a este respecto Ha Joon Chang, economista del desarrollo y profesor de la Universidad de Cambridge, cuando cuestiona fuertemente el unilateralismo que pretende imponer la economía a las demás ciencias:

Deberían estar dispuestos a cuestionar a los economistas profesionales (sí, también a mí), que no tienen el monopolio de la verdad, ni siquiera en las cuestiones económicas (por no hablar de “todo”). Para empezar, la mayor parte del tiempo ni siquiera logran ponerse de acuerdo, y con bastante frecuencia tienen puntos de vista parciales y distorsionados; como todas las demás profesiones, la de economista es víctima de lo que los franceses llaman *déformation professionnelle*. Puede darse el caso de que personas que no sean economistas profesionales tengan opiniones sensatas sobre cuestiones económicas, basadas en algún conocimiento de las teorías económicas clave y en la apreciación de los supuestos políticos, éticos y económicos subyacentes. Muchas veces, sus juicios pueden ser incluso mejores que los de los economistas profesionales, dado que pueden estar más anclados a la realidad y ser menos estrechos de miras. La economía es demasiado importante para dejarla exclusivamente en manos de los economistas profesionales³.

Debemos tener cuidado, y que la sinceridad y sentido autocrítico del profesor coreano no nos oculte que ese monismo interpretativo no es exclusiva propiedad de los economistas, sino que es compartido por más de un profesor de derecho o magistrado que al analizar las normas tributarias se encierra en la construcción de silogismos jurídicos herméticos en los que solo se da entidad al análisis formal de la estructura normativa y se desconoce la naturaleza sociológica, política y ética que subyace a los principios constitucionales del derecho tributario.

3 HA JOON CHANG. *Economía para el 99% de la población*, Editorial Debate, Penguin Random House, 2015.

No se debe temer la confrontación de ideas y más bien escuchar a todas las partes involucradas en los procesos sociales. La sordera intelectual que han demostrado los gobiernos, su negativa a escuchar las razones de otros y dar valor solo a los cálculos, la más de las veces amañados y manipulados con el fin de dibujar panoramas ideales muy distantes de la realidad, han empujado a segmentos de la sociedad a protestas sociales que, debido a la profunda frustración ante los pobres resultados de las políticas sociales, desembocan en actos violentos y en la destrucción, no solo de la infraestructura pública, sino del tejido social y de la legitimidad democrática.

Entonces, es necesario estar atentos a las leyes que invocan verdades axiomáticas respaldadas por estudios parcialmente interpretados –cuyos resultados no reflejan los más serios parámetros científicos–, y que se dedican a aumentar el ya muy extenso sistema de privilegios tributarios y de disminución de tasas impositivas a los grandes contribuyentes, con la consecuente minoración de los recursos públicos necesarios para atender el enorme pasivo social que nos afecta.

Es importante resaltar la naturaleza política de esta estrategia que no es otra cosa que el resultado de la captura del gobierno por quienes logran cooptarlo para su beneficio particular. En ese sentido sostiene el profesor Chang:

La economía es un argumento político. No es, y nunca podrá ser, una ciencia. En la economía no existen verdades objetivas que puedan ser establecidas independientemente de los juicios políticos y a menudo morales. Por lo tanto, ante un argumento económico, debemos plantearnos la vieja pregunta ¿“cui bono?” (“¿quién se beneficia?”), formulada por el estadista y orador romano Marco Tulio Cicerón.

A veces, resulta fácil advertir la naturaleza política de un argumento económico porque se basa en supuestos cuestionables que favorecen descaradamente a ciertos grupos. El argumento de la filtración descendente, por ejemplo, depende en gran medida del supuesto de que, cuando se les concede una porción más grande de la producción nacional, los ricos la utilizan para realizar más inversiones [...] supuesto que jamás ha sido corroborado por la realidad⁴.

Compartimos totalmente esta afirmación y su aplicación al análisis de las normas en comento, pues bajo el amparo de figuras tan interesantes y prome-

4 HA JOON CHANG. Ob. cit.

tedoras desde el punto de vista ético, social y económico, como el SIMPLE, se esconden concesiones que atentan contra la solidez fiscal del Estado colombiano. Dada esta protección injustificada de los grandes capitales insistimos en reflexionar acerca de las cada vez más profundas contradicciones entre capitalismo oligopólico y democracia.

II. CONSTITUTIONEM DIXIT

La Carta del 91 estableció en cabeza de todos los ciudadanos sin excepción la obligación de financiar las cargas del Estado, y para ello instauró una serie de principios que servirían de base a los juicios de constitucionalidad de las leyes tributarias⁵.

Pero, como podremos observar, normas como las que hoy nos convocan (leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019) consagran visiones contrarias a los principios de igualdad, capacidad económica, justicia, progresividad, equidad y veracidad.

Y aunque no es el objeto del presente escrito, tenemos que llamar la atención concreta y brevemente respecto del evidente conflicto entre la extraña exposición de motivos presentada por el gobierno y los principios constitucionales que rigen la hacienda pública.

Desde 1993, mediante la Sentencia C-364, la Corte Constitucional estableció con carácter obligatorio el análisis de la capacidad real de pago de los contribuyentes a fin de garantizar la justicia y la equidad fiscal.

Veamos:

[...] En tal sentido, la Sentencia C-364 de 1993 fue inequívoca al establecer que “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, *consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales*. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. *También cada tributo, en particular, debe, en lo*

5 “Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano: [...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

*posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido*⁶ (cursiva fuera de texto).

En las dos leyes objeto del presente análisis el gobierno, apoyado más en concepciones ideológicas que en argumentos científicos contrastados, impuso la disminución de las tarifas para los contribuyentes del impuesto a la renta y les permitió el descuento de lo pagado en otros impuestos, con lo cual se adentró en una peligrosa senda que puede atentar directamente contra la sostenibilidad fiscal del sistema hacendístico, erosionando hacia adelante la capacidad recaudatoria pues, como veremos en el siguiente acápite, los argumentos relacionados con el prodigioso crecimiento económico que estas medidas deberían producir no han sido, ni siquiera lejanamente, demostrados. Mediante esta estrategia de *crony capitalism*⁷ y populismo económico que caracteriza su manejo hacendístico, el gobierno busca ignorar el análisis de la Corte relacionado con la progresividad como consecuencia de la equidad vertical, en el que advierte la necesidad de establecer tratamientos diferenciales para los contribuyentes que más renta perciben, de manera que aporten una mayor cantidad de recursos para el financiamiento de las necesidades sociales establecidas en la Constitución.

Esta doctrina no impide que se juzgue una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema. Ha advertido la Corte: “Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”⁸.

Pero, ¡es al revés! ¡Lo correcto no es bajarle la tributación a los más ricos y dejarle a la población más necesitada los vacíos del gasto social! Es demasiado inequitativo dejar que el Estado se abstenga de percibir valiosos recursos con

6 Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

7 El capitalismo clientelista o amiguista describe una economía guiada por la utilización del poder a favor de los amigos de los funcionarios de alto nivel del gobierno.

8 Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

el argumento de que los contribuyentes beneficiados pueden producir con ellos “mayor bienestar social”. Como ha demostrado Gabriel Zucman⁹, la mayor parte de los beneficios producto de las disminuciones de impuestos van a parar a paraísos fiscales, dejando impaga la deuda social y altas tasas de tributación relativa en cabeza de los contribuyentes con menores ingresos.

A nuestro juicio estos sesgos ideológicos no son compatibles con la orientación axiológica del Estado social de derecho consagrado en nuestra Constitución. Las especulaciones teóricas mundellianas en las que se basa el Ministerio de Hacienda no pueden ser argumento suficiente para disminuir la disponibilidad de recursos del Estado frente a las exigencias, estas sí de carácter imperativo, del gasto público social. Al respecto dice la Corte:

En esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados. En este sentido, es relevante el impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país. La neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en esta perspectiva más amplia se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público¹⁰.

Este es el tema central de nuestra objeción. En la Ley 2010 hay varias figuras que apuntan a robustecer la participación de más ciudadanos en el financiamiento público, lo cual es un reforzamiento de esa moral tributaria que tanto necesitamos. No paramos de aplaudir los intentos por universalizar un sentido ético del ciudadano contribuyente y transformador de sociedades. Pero es necesario debatir con lealtad y transparencia ¿Dónde colocar el fiel de la balanza para medir el grado de solidaridad que se debe exigir a los ciudadanos? De forma directa y quirúrgica Gregory Mankin, profesor de la Universidad de Harvard, responde al analizar los conceptos de progresividad, neutralidad y regresividad:

9 GABRIEL ZUCMAN. *La riqueza oculta de las naciones*, Barcelona, Ediciones de Pasado y Presente, 2014; EMMANUEL SAEZ y GABRIEL ZUCMAN. *El triunfo de la injusticia: cómo los ricos evaden el pago de impuestos y cómo hacer que paguen: el caso de EE.UU.*, W. W. Norton & Company, 2019, y FACUNDO ALVAREDO; LUCAS CHANCEL, THOMAS PIKETTY, EMMANUEL SAEZ y GABRIEL ZUCMAN. *Informe sobre la desigualdad mundial 2018*, Resumen ejecutivo, World Inequality Lab., 2018.

10 Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

¿Cuál de estos tres sistemas impositivos es más justo? No hay una respuesta evidente y la teoría económica no ofrece ninguna ayuda para encontrarla. La equidad, al igual que la belleza, está en los ojos de quien la mira.

[...] Muchos de los debates sobre política fiscal giran en torno a si los ricos pagan lo justo. No hay una forma objetiva de hacer este juicio.

La economía por sí sola no puede determinar la mejor manera de equilibrar los objetivos de eficiencia y equidad. Para hacerlo, se requiere tomar en cuenta tanto la filosofía política como la economía¹¹.

Por eso es fundamental escuchar en este debate las voces que provienen de la filosofía ética, la sociología y otras ciencias sociales, y abandonar la falsa cientificidad que solo sirve para justificar el incremento en los retornos de los contribuyentes más ricos. Consciente de la necesidad de adoptar interpretaciones sistemáticas que integren diferentes conceptos, la Corte se ha pronunciado acerca de los límites que tiene el legislador para aprobar tratos preferenciales a algunos contribuyentes, los cuales se deben entender en doble dirección, pues la consecuencia de disminuir un impuesto a quienes tienen la capacidad de pago se puede traducir en la incapacidad del Estado para “combatir las penurias económicas o sociales y las desventajas de diversos sectores, grupos o personas de la población, prestándoles asistencia y protección” (Sent. T-426 de 1992):

En una reciente decisión, C-492 de 2015, la Corte refirió al principio de progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales en su implicación de prohibición de regresividad, como límite a la potestad de configuración de la ley tributaria. Trajo a colación dos precedentes para colegir que constituyen jurisprudencia relevante en la medida que aplican el principio de progresividad en derechos sociales al ámbito del control de constitucionalidad de disposiciones tributarias, diferenciándolos conceptualmente del alcance dado al principio de equidad vertical o de progresividad tributaria.

También explicó esta decisión que cuando en ejercicio del poder fiscal se ha regulado históricamente una institución tributaria con el fin garantizar necesidades básicas de las personas, como la alimentación, la educación, la salud y la vivienda,

11 N. GREGORY MANKIW. *Principios de economía*, 6.ª ed., Cengage Learning Editores, 2012, pp. 248 y 253.