

EL IMPACTO DE LA LEY 1819 DE 2016 Y SUS DESARROLLOS
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

TOMO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA SUJETOS OBLIGADOS
A LLEVAR CONTABILIDAD

SERIE REFORMAS TRIBUTARIAS

JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ
JOSÉ MANUEL
CASTRO ARANGO
Editores

EL IMPACTO DE LA LEY 1819 DE 2016 Y SUS DESARROLLOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

TOMO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA SUJETOS
OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano. Tomo I : Impuesto sobre la renta para sujetos obligados a llevar contabilidad / María Paula Baptiste González [y otros] ; Julio Roberto Piza Rodríguez y José Manuel Castro Arango (eds.). – Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2018. 506 páginas ; 24 cm. (Reformas tributarias).

Incluye referencias bibliográficas (páginas 479-497)

ISBN: 9789587728835

1. Reforma tributaria – Colombia 2. Jurisprudencia tributaria – Colombia 3. Recaudación de impuestos – Legislación – Colombia 4. Estatutos de sociedades – Colombia 5. Activos (Contabilidad) – Normas 6. Derecho fiscal – Colombia I. Piza Rodríguez, Julio Roberto, editor II. Castro Arango, José Manuel, editor III. Universidad Externado de Colombia IV. Título V. Serie.

344-3

SCDD 15

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

Febrero de 2018

ISBN 978-958-772-883-5

© 2018, JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ Y JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO (EDS.)

© 2018, 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 2018

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones

Composición: Precolombi EU-David Reyes

Impresión y encuadernación: Nomos Impresores Ltda.

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 PAULA BAPTISTE GONZÁLEZ	LUIS ADELMO PLAZA GUAMANGA
JHON JAIRÓ BUSTOS ESPINOSA	ÉDGAR DARÍO RIAÑO MONTAÑO
ALEJANDRO CAMARGO GONZÁLEZ	JOHN TAIRO ROMERO BECERRA
ALEJANDRO DELGADO PEREA	CRISTIAN CAMILO RODRÍGUEZ PEÑA
JUAN FERNANDO GIRALDO NAUFFAL	CARLOS GIOVANNI RODRÍGUEZ VÁSQUEZ
PEDRO MADERA ARGUMEDO	HERNÁN SÁNCHEZ CASTILLO
ÓSCAR MUNÉVAR RUIZ	JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ
JOSÉ ANTONIO PAZ MESÍAS	GUSTAVO SILVA MONTAÑO
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ	LUIS ENRIQUE TÉLLEZ PEÑARETE

CONTENIDO

Presentación	11
PRIMERA PARTE	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA SUJETOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD	
Capítulo 1. Nos espera otra “reforma estructural” <i>Julio Roberto Piza Rodríguez</i>	15
Capítulo 2. La interacción entre las normas contables y fiscales en la Ley 1819 de 2016 <i>Gustavo Silva Montaña</i>	33
Capítulo 3. Los efectos de la aplicación de las NIIF en el impuesto sobre la renta <i>Alejandro Delgado Perea</i>	69
Capítulo 4. El ingreso tributario vs. el ingreso contable en el impuesto de renta en Colombia <i>John Tairo Romero Becerra</i>	101
Capítulo 5. Hacia un nuevo enfoque en el modelo contable y tributario en Colombia <i>Luis Adelmo Plaza Guamanga</i>	131
Capítulo 6. Activos intangibles. Comentarios y reflexiones frente a su tratamiento fiscal con ocasión de la Ley 1819 de 2016 <i>José Antonio Paz Mesías</i>	213
Capítulo 7. Modificación al régimen de deducciones fiscales <i>Juan Esteban Sanín Gómez</i>	235
Capítulo 8. Régimen de depreciación y amortización en materia tributaria <i>Óscar Munévar Ruiz</i>	269
Capítulo 9. La conciliación contable y fiscal <i>Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez</i>	285

Capítulo 10. Contratos de factoring, leasing financiero y arrendamiento operativo: comentarios al tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta <i>Pedro Madera Argumedo</i>	305
Capítulo 11. Impuesto de renta en los contratos de concesión y asociaciones público-privadas (APP) <i>Édgar Darío Riaño Montaña</i>	323
Capítulo 12. Contratos de colaboración empresarial. Novedades introducidas por la Ley 1819 de 2016 <i>Juan Fernando Giraldo Nauffal</i>	341
Capítulo 13. Tratamiento tributario de los contratos de fiducia mercantil <i>Alejandro Camargo González</i> <i>María Paula Baptiste González</i>	365
Capítulo 14. Impacto de la reforma tributaria al impuesto sobre la renta en el sector financiero <i>Luis Enrique Téllez Peñarete</i>	385
Capítulo 15. Beneficios tributarios para la ciencia, la tecnología y la innovación <i>Jhon Jairo Bustos Espinosa</i>	409
Capítulo 16. Modificaciones al régimen tributario especial (RTE) de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) en el marco de la Ley 1819 de 2016 <i>Cristian Camilo Rodríguez Peña</i>	425
Capítulo 17. Naturaleza de la calificación en las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) del régimen tributario especial (RTE): particular referencia a un problema procedimental de transición con la Ley 1819 de 2016 <i>Hernán Sánchez Castillo</i>	459
Bibliografía	479

PRESENTACIÓN

Desde el año 2012 el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia ha coordinado una publicación con los trabajos de reflexión sobre las reformas tributarias expedidas en Colombia. En esos textos los autores han realizado análisis preliminares a los pocos meses de haberse expedido las leyes. Ejemplo de lo anterior es la obra *Análisis crítico de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016*, que en treinta y cuatro capítulos da cuenta de los antecedentes y la regulación finalmente incorporada al ordenamiento jurídico.

En el segundo semestre de 2017, el Departamento de Derecho Fiscal invitó a los autores de la referida publicación, junto con otros reconocidos profesionales, profesores y miembros de la comunidad externadista, a que participaran en el proyecto de presentar un trabajo analítico sobre la Ley 1819 de 2016. Los textos entregados ofrecen reflexiones más reposadas, a la vez que dan cuenta de las soluciones prácticas que debieron alcanzarse en la aplicación concreta de la reforma durante el año ya transcurrido, con mención a los decretos –incluidos los más importantes, que solo fueron definidos en diciembre (ESAL, conciliación fiscal y personas)–, así como a los debates que tuvieron lugar durante las VI Jornadas de Derecho Fiscal dedicadas a discutir los trabajos y temas de esta obra.

Como resultado final se tiene un texto de cuarenta y dos capítulos, distribuidos en tres tomos, que abordan la casi totalidad de temas de la reforma tributaria de 2016, aportando interpretaciones y debates de utilidad práctica para los profesionales dedicados a la asesoría y el litigio tributario, así como para la Administración Tributaria nacional y territorial. Muchos de los textos dan cuenta de oportunidades de mejora de las leyes tanto en su redacción como en su diseño y adecuación al sistema tributario y a una idea de política fiscal hoy inexistente. En suma, se trata de un ejercicio académico que esperamos alimente el debate sobre una tributación justa y eficiente, que contribuya al fortalecimiento del Estado.

Agradecemos a los autores, lectores y pares académicos que participaron con entusiasmo en este proyecto, así como al equipo del Departamento de Derecho Fiscal que apoyó el proceso.

Los editores

PRIMERA PARTE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA SUJETOS OBLIGADOS
A LLEVAR CONTABILIDAD

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

CAPÍTULO I

Nos espera otra “reforma estructural”

SUMARIO: I. De nuevo, otra reforma estructural. II. La última reforma no fue suficiente. A. El informe de la Comisión de Expertos. B. La Ley 1819 de 2016. 1. El impuesto de renta corporativo. 2. El impuesto de renta personal. 3. Los impuestos al consumo. 4. Los impuestos territoriales. 5. Contribuciones y fondos. 6. Procedimiento y sanciones. 7. Administración.

I. DE NUEVO, OTRA “REFORMA ESTRUCTURAL”

Desde la Constitución de 1991, la cuestión es clara: si queremos confrontar la desigualdad y construir una sociedad incluyente no hay otra forma de hacerlo que por medio de un sistema tributario consistente, capaz de armonizar de manera equilibrada el aliento a la inversión con una corrección progresiva de la desigualdad, lo que desde luego no será posible si no elevamos la cultura tributaria de modo de lograr que pagar impuestos sea un motivo de orgullo; lo anterior es una tarea de largo plazo que requiere que se combinen una buena gestión de los gobernantes y una Administración Tributaria eficiente. En la década de 1990 se intentó hacerlo, pero aún no era el tiempo de los apuros fiscales y las entidades territoriales se dedicaron a incrementar sin medida su deuda, con el artificioso respaldo de las transferencias y gracias a una banca complaciente. Luego, a partir del final del siglo, entre las emergencias y las conmociones, se redescubrió la alternativa de los estados de excepción, a cuyo amparo las siguientes dos décadas se superaron con el recurso a dos impuestos surgidos de dicha fórmula mágica, a saber, los impuestos al patrimonio y a las transacciones financieras, y ello a pesar de sus nocivos efectos sobre la economía. El diagnóstico no descubre nada especial: tenemos un sistema tributario con bases estrechas, que por cuenta de la alta informalidad grava excesivamente a los trabajadores formales y, peor aún, a las 6.000 empresas más grandes donde se concentra el recaudo, lo que es un reflejo de la enorme desigualdad de nuestra sociedad, con generosos beneficios para unos pocos y una baja cultura que se traduce en una evasión generalizada, favorecida por una mezcla de reglas complejas y debilidad en el control de la Administración, sin mencionar el efecto devastador de la descolgada del precio del petróleo para las finanzas públicas.

Entretanto, las necesidades públicas se acrecientan y los grandes rubros: salud, educación, infraestructura, presentan déficit estructural; esto, además,

de cara al posacuerdo, que demanda mayor presencia del Estado en las regiones donde se concentran las zonas de reinserción¹.

Si bien las soluciones técnicas pueden admitir alternativas, lo cierto es que políticamente se requiere un Estado con suficiente voluntad y gobernabilidad, por lo cual será tarea del nuevo gobierno de 2018 liderar en el Congreso una reforma sustantiva que combine un diseño más equilibrado y una gerencia tributaria de primer nivel, como ha venido ocurriendo en países de la región que han tomado la delantera gracias a las TIC.

Los votantes que nos disponemos a elegir el Congreso y el jefe del Ejecutivo debemos ser muy conscientes de que detrás del bosque de las promesas de los candidatos nos espera “otra reforma estructural” y de que el nuevo gobierno tendrá que hacer uso de su capital político y su capacidad de persuasión en el Parlamento para poder mejorar nuestro débil sistema tributario.

II. LA ÚLTIMA REFORMA NO FUE SUFICIENTE

La reforma, que había generado justificadas expectativas, muy a la manera colombiana, hizo mucho ruido con la alineación de la renta corporativa con las normas contables, pero sin desmontar las sobretasas a las grandes empresas, es decir, con pocas nueces en cuanto al recaudo. El embeleco de las NIIF fue acogido para efectos tributarios de manera universal y sin mayor reflexión, por la vía más tortuosa, cuando existen fórmulas más simples para hacerlo, y en todo caso con una exigencia selectiva para un segmento relevante donde se concentre el recaudo y, seguramente, la elusión. Por lo pronto, la reforma adoptó el enfoque de agrupar información contable y tributaria, lo que permitirá potenciar la auditoría interna. La cedulación de las rentas personales es una innovación que ayudará a controlar mejor a los contribuyentes, pero se hizo más complejo el incentivo al ahorro y se ha desperdiciado la sinergia natural con el control de los aportes de la seguridad social, así como la posibilidad de diseñar un esquema simplificado que contribuya a la formalización.

Tampoco se amplió la base de las personas, de manera que el objetivo de balancear la participación bajando el impuesto corporativo y compensando con una mayor renta personal, que es donde se mide de veras la capacidad económica, quedó pendiente.

1 El informe de la Comisión de Gasto será muy importante para definir las necesidades fiscales y, por tanto, el alcance de la nueva reforma.

La línea de controlar las formas de elusión, en particular de quienes utilizan los vehículos extranjeros más sofisticados, exige una aplicación efectiva de los instrumentos de lucha contra el abuso que trajo la reforma, y el debate jurídico se hace complejo porque la zona de interpretación es más exigente; el asunto es mucho más difícil que revelar las listas de las personas con negocios con firmas de asesoría legal del exterior a los medios de comunicación.

En los impuestos al consumo, aumentar la tarifa sin ampliar la base gravada ni ejercer mayor control generará, es lo más probable, un aumento del recaudo en términos relativos, pues también es previsible que aumente la evasión. Aunque se haya presentado una demora en la adopción efectiva de la factura electrónica, es posible que la misma se vea compensada por sus efectos a partir de su adopción en 2019.

En cuanto a los impuestos territoriales, la lista de problemas por resolver, y sobre todo la diferenciación entre departamentos y municipios, de un lado, y de municipios según su tamaño, del otro, es un asunto que suscita poco el interés del Gobierno Nacional.

Finalmente, los procedimientos y el régimen de sanciones, que exigen una modernización en esta era de las TIC y la globalización, siguen siendo, después de la reforma de 2016, una suma de remiendos, que hace más compleja la tarea del control.

Por último, y quizá lo más grave, seguimos a la espera de una modernización de gran envergadura de la Administración Tributaria como requisito esencial para mejorar el sistema tributario. En efecto, si bien se requieren normas, estas por sí solas no son suficientes, se requiere una gestión sostenida, basada en tecnología robusta, más y mejores funcionarios y una estrategia de largo plazo.

Pues bien, la reforma realizada en 2016 se autodenominó formalmente como *estructural*, porque el Congreso comprometió al Gobierno a presentarla con ese alcance, para lo cual la propia Ley 1739 de 2014 incluyó la integración de una comisión independiente para que formulara las recomendaciones que servirían de base para la reforma (Ley 1819 de 2016). Si bien esta reforma fue muy amplia por el hecho de cambiar los impuestos más importantes, por las modificaciones introducidas al Estatuto Tributario y por su extensión (376 artículos), en todo caso resultó muy inferior a las expectativas generadas.

La función primigenia de los impuestos es financiar los gastos del gobierno, aunque se utilizan también con fines extrafiscales como estimular determinados sectores económicos o perseguir objetivos específicos, verbigracia la generación de empleo, la inversión en renglones como la investigación o la protección del medio ambiente, no obstante que su efectividad no haya sido comprobada.

En cualquier caso, los tributos interfieren en la actividad económica y además inciden de manera relevante en los precios y, por ende, en el comportamiento de los agentes económicos.

Por todo lo anterior, constituyen un instrumento muy relevante dentro de la política económica y fiscal del Estado, más aún en un país con el nivel de pobreza y desigualdad de Colombia. De ahí su papel en la redistribución del ingreso y en asegurar la estabilidad, así como en alentar la inversión, fines que se dificulta alcanzar dados los problemas en la gestión administrativa del recaudo, la informalidad, la debilidad administrativa y la pobre percepción del Estado, lo cual se traduce en altos índices de evasión y elusión.

De otro lado, la coyuntura no es la mejor para Colombia. La recomposición económica de un país “petroleodependiente” obligó al Estado a reformular su política económica con menores tasas de crecimiento, pues el hueco fiscal dejado por la disminución de los precios de los hidrocarburos ha sido de un tamaño enorme, equivalente al 2,5% del PIB. El gobierno modificó entonces la estructura tributaria, sustituyendo los beneficios sobre la inversión por otros para alentar la formalidad y el empleo, con pretensiones de inclusión social, como se revela en la política tributaria implícita en las leyes 1429 y 1430 de 2010, y más adelante en la 1607 de 2012. La dependencia del recaudo en las grandes empresas llegó a su límite con la Ley 1739 de 2014, que proyectó una tasa del 43% sobre las utilidades de los grandes contribuyentes. En ese escenario se aprobó la reforma como una necesidad imperiosa por razones sustantivas, como también por la situación coyuntural que ponía en riesgo la calificación crediticia y consecuentemente podía comportar el aumento en el servicio de la deuda.

Como señalan otros informes similares², si bien el análisis económico de los impuestos ha evolucionado especialmente en lo que se refiere a la investigación empírica de los agentes sobre el trabajo, el consumo y el ahorro, los sistemas impositivos no son resultado de un diseño integral y ordenado, sino de decisiones coyunturales para resolver problemas específicos, por lo cual una reforma debe fijarse unos objetivos recaudatorios y redistributivos precisos y los instrumentos para lograrlo, pero dentro del contexto político y económico y considerando las restricciones de información. En nuestros tiempos, el contexto siempre será complejo, por la presión del gasto público debida al envejecimiento de la población, la disminución del empleo, los cambios estructurales

2 Informe Mirrlees para el Reino Unido 2011 e Informe Lagares para España 2014.

de la economía, la globalización del sector financiero, las comunicaciones y la movilidad de personas y capitales, que han incrementado la incidencia de los impuestos en las actividades económicas. Los objetivos últimos seguirán siendo la eficiencia y la equidad; y los objetivos instrumentales, la neutralidad, la simplicidad y la seguridad jurídica, dentro de las restricciones de información para la toma de decisiones de política tributaria.

En atención a que América Latina se caracteriza por la pobreza, la desigualdad, la informalidad, las economías primarias, la baja legitimidad política, las bases estrechas bases y las débiles administraciones, el BID (en el diagnóstico “Recaudar no basta”) ha formulado el siguiente recetario: “Impuestos que favorezcan a los pobres, bases amplias, simplicidad, fortalecimiento de la Administración Tributaria y fomento de la tributación local”.

A. EL INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS

El diagnóstico de la Comisión fue concluyente:

El sistema no recauda lo suficiente para la provisión de los bienes públicos, los programas sociales y las transferencias; el sistema es complejo, genera altos costos de cumplimiento y la evasión es muy alta. Por lo cual, se requiere una profunda reforma que mejore la equidad horizontal, la progresividad, que mejore la eficiencia [...] económica, aliente la inversión y mejore la labor de la Administración para reducir los índices de evasión, pero que sobre todo, cumpla con el primer mandato de un sistema tributario, la suficiencia, que en la coyuntura enfrenta un reto mayúsculo, reemplazar la pérdida de la renta petrolera, por lo cual el objetivo recaudatorio toma relevancia. Es decir, retomar los principios constitucionales del Artículo 363 en los impuestos de renta, consumo y territoriales y en el papel de la Administración Tributaria.

La Comisión desarrolló su diagnóstico en una serie de puntos que se resumen a continuación.

El impuesto sobre la renta tiene varios problemas estructurales. El primero es que se ha entendido que la capacidad tributaria se refleja en las sociedades más que en las personas, por lo que el recaudo se apoya en aquellas en un porcentaje muy alto (82%).

El segundo problema es que el tributo tiene una base muy reducida de contribuyentes, puesto que el umbral de ingresos para determinar las personas

que contribuyen es el más alto de Latinoamérica, lo cual deriva en que apenas el 12% de la población económicamente activa está obligado a pagar el impuesto.

El resultado de los dos problemas anteriores es que las tasas corporativas han tenido que multiplicarse con impuestos complementarios (patrimonio, CREE, sobretasa), con lo cual la tasa llegaría a 43% de las utilidades, frente a un promedio regional del 27%, porque el recaudo de esta exacción se concentra excesivamente en cerca de 3.000 sociedades de mayor tamaño. Es así como el 0.02% de los contribuyentes representan el 68% del recaudo. Además, el índice de evasión en las sociedades es del 39%.

Para afrontar estos problemas se propone dar liquidar el impuesto sobre la base contable, una vez adoptada las NIIF, para ampliar la base de liquidación de las sociedades, eliminando de tajo todos los beneficios, con lo cual podría reducirse la tarifa en una tercera parte, y simplificando tanto la liquidación para los contribuyentes como la fiscalización para la Administración Tributaria.

Para equilibrar el balance entre sociedades y socios se propuso reducir el umbral para pagar el impuesto a la mitad, es decir, de acuerdo con el promedio de Latinoamérica que es del 1.5% del salario promedio, esto es, 600 UVT (\$1.8 millones), con lo cual se triplicaría el número de contribuyentes, con un impuesto bajo y una fórmula simple de pago a través del monotributo. Adicionalmente, se propuso reducir los grupos de contribuyentes a dos, trabajo y las demás, con un sistema simplificado que limitara los beneficios con dos criterios: uno porcentual y otro con una suma fija para inyectarle progresividad.

En la renta laboral, los límites a los beneficios serían del 35% y 3.500 UVT (100 millones) y para las demás, del 10% y 1.000 UVT (30 millones); pero en donde este último también tendría un porcentaje máximo de costos y gastos, para reducir la tarea de control de la DIAN. Así mismo, habría que aumentar la tarifa máxima al 35% y gravar los dividendos e incrementar la renta presuntiva al 4% del patrimonio.

En cuanto a los *impuestos al consumo*, la propuesta fue aumentar la base de bienes y servicios, y establecer una exclusión reducida tan solo a los servicios de salud, educación y transporte público, y tres rangos de tarifas, así: cero para las exportaciones; una tarifa baja del 5% para los bienes y servicios de primera necesidad, como alimentos y medicamentos, con sus cadenas productivas; y los demás a la tarifa general, que se aumentaría al 19%. Además, permitir la devolución del IVA de los bienes de capital en un periodo de tres años. De otro lado, disminuir el umbral del régimen simplificado al mismo nivel de las personas obligadas a pagar el impuesto de renta, es decir, 600 UVT (\$1.8 millones), pero creando un monotributo voluntario con el cual se podría,

con una misma declaración anual y una tasa no superior al 5%, pagar los dos impuestos, renta e IVA, y con la posibilidad de extenderlo al ICA y la seguridad social. Y, generalizar el impuesto al consumo para otros servicios localizados y las bebidas azucaradas, y aumentar la tarifa al 11%.

En lo que se refiere a los *impuestos territoriales*, se proponía aumentar los impuestos a productos nocivos para la salud o para el medio ambiente, bebidas alcohólicas y azucaradas —como ya se indicó—, cigarrillos, vehículos y combustibles. Así mismo, resolver los conflictos de competencia territorial en el ICA, integrando en el monotributo a las personas, regulando el impuesto de alumbrado y eliminando estampillas y contribuciones de obra, además de simplificar los procedimientos y las sanciones.

Un énfasis particular se hizo en la necesidad de *reducir la evasión y la elusión*, para lo cual resulta indispensable fortalecer la Administración Tributaria, esencialmente en tres aspectos: la organización misma y una mayor autonomía tanto administrativa como financiera a fin de mejorar sus dos principales instrumentos, los recursos humanos y tecnológicos. Adicionalmente, para hacer más eficiente su tarea se propuso la simplificación y unificación de los procedimientos y el régimen de infracciones y sanciones para todos los impuestos, tasas y contribuciones tanto del orden nacional como regional y local, mediante la expedición de un código tributario. En el ámbito internacional se consideró conveniente proseguir la línea que ha definido la OCDE con las 15 líneas de acción BEPS, de manera progresiva y adaptadas a nuestro contexto y capacidad administrativa.

B. LA LEY 1819 DE 2016

El Gobierno radicó el proyecto de ley respectivo basado en tres pilares: asegurar una tributación de mejor calidad bajo los principios de simplicidad, equidad y progresividad, competitividad y eficiencia; consolidar las cuentas fiscales (sostenibilidad de largo plazo, credibilidad de calificadoros e inversionistas y cumplimiento de la regla fiscal), y combatir la evasión y la elusión.

El impacto previsto era incrementar el recaudo en un 0.8% del PIB para el año 2017, para llegar a una carga del 15.7%, que se incrementa progresivamente, también por los efectos de formalización, hasta llegar a una carga del 16.8% en el año 2022, con un incremento derivado de la reforma del 3.1%; lo anterior teniendo en cuenta que tres impuestos del régimen anterior (riqueza, sobretasa y GMF) eran transitorios y se irían eliminando progresivamente en el periodo señalado, siendo el IVA el principal aportante, mientras en el impuesto

a la renta serviría para sostener la eliminación de los impuestos sustituidos (riqueza, CREE y sobretasa) y reemplazar la renta petrolera, manteniendo más o menos el nivel de recaudo actual.

Cerca de dos terceras partes de la reforma se refieren a modificaciones del Estatuto Tributario en lo que concierne a los impuestos de renta e IVA, siendo la columna vertebral de la reforma. El proyecto, si bien acogió algunas de las recomendaciones de la Comisión de Expertos, se quedó a mitad de camino por la forma como las presentó, y adicionalmente, las que tenían un mayor impacto y por lo mismo eran objeto de mayor resistencia política (aumento de la base del IVA, reducción del régimen simplificado, un monotributo más amplio, una transformación de la DIAN), simplemente no se incluyeron.

El Congreso en los foros y debates criticó la reforma fundamentalmente en cuanto al aumento del IVA y la ampliación de la base del impuesto de renta, y en lo que concierne al rechazo de la exacción a las bebidas azucaradas que ocupó buena parte de los debates. El discurso era defender los intereses de los pobres y de la clase media, sin profundizar en los objetivos generales y en los instrumentos específicos.

Los gremios tuvieron una participación marginal, cuando ellos eran los principales beneficiarios de una propuesta tendiente a mejorar el impuesto corporativo justamente para lograr una reducción de la tarifa. La estrategia de presentar las ponencias a última hora forzaba a debates muy breves dada la extensión de la reforma, y sin duda el Gobierno se apoyó en sus mayoría parlamentarias.

1. EL IMPUESTO DE RENTA CORPORATIVO

Este es el capítulo mejor elaborado del proyecto, acogiendo la recomendación de liquidar el impuesto a partir de la base contable. Como es bien sabido, existen dos mecanismos para integrar el resultado contable y la renta gravable, el de autonomía y el de dependencia, y comoquiera que se acogió este último, se puede dar mediante una conexión material o formal.

En el primero se parte del resultado contable y los ajustes son posteriores, y en el otro, que es el que adopta la Ley 1819, se ajustan todos los rubros de balance y resultados (art. 21-1 ET). Dado que las NIIF introducen criterios como el valor razonable, era necesario que la ley definiera el concepto de realización, tanto para ingresos como para gastos, para mantener el mismo concepto de renta; es decir que se causa el impuesto en los términos actuales y no con la sola valorización.

De este modo, el resultado tributario puede equivaler al régimen que se modifica, salvo casos puntuales, como en la depreciación por efecto del cambio de vidas útiles. El efecto final es que el recaudo no debería variar por este solo hecho, pues incluso las diferencias en la depreciación son variaciones temporales, que se reflejan en el impuesto diferido.

Lo que cabe decir es que la política de obligar al universo de empresas a observar las NIIF no consulta nuestra realidad empresarial, pues si bien se justifica para el grupo uno, el grupo dos, que son las Pymes y que representan más del 90% de las empresas, no tendrían interés en captar inversionistas por ser la mayoría empresas familiares o sociedades que por su conformación parecen más de personas que de capitales, las cuales no pretenden financiarse con inversionistas externos y cuyas actividades se desarrollan en un reducido grupo de socios con baja cultura corporativa.

El régimen tributario, que siempre se ha caracterizado por ser mucho más realista, debió haber exigido la determinación del impuesto bajo NIIF solo a las empresas pertenecientes al grupo 1, y haber admitido la existencia de sociedades que bien pudieran tratarse como figuras transparentes que gravan a los socios, o por lo menos mantener el régimen del costo histórico, considerando que aquellas representan el 99% de las sociedades activas del país pero su recaudo representa apenas el 15% del impuesto.

Por otro lado, las sobretasas temporales para las 6.000 empresas más grandes con utilidades superiores a los 800 millones anuales sugieren sin duda que los problemas de sustentabilidad financiera siguen soportándose en el grupo más formal de las sociedades, y que desde ya se vislumbra la necesidad de cubrir de nuevo un déficit en un par de años por cuenta de estas sobretasas temporales.

Vale decir que no se afrontó el problema de suficiencia, y no cabe duda de que el nuevo gobierno estará obligado a presentar otra reforma para lograr la sostenibilidad fiscal.

Con los beneficios, incluidas tanto las rentas exentas como las tarifas reducidas, se distribuyen de nuevo una serie de reglas que atentan contra la equidad horizontal, con distintas justificaciones; esto se refleja igualmente en el bajo rendimiento del impuesto. En este sentido, se incluyen más beneficios, que, como siempre, tienen justificación teórica pero cuya efectividad siempre es dudosa. Es el caso de los beneficios para las zonas de reintegración derivadas de los acuerdos de paz, y de la posibilidad de pagar el impuesto con obras, recientemente reglamentada por medio del Decreto 1650 de 2017.

Finalmente, las tarifas de retención, si bien son competencia del gobierno, la verdad es que se reglamentan con excesiva laxitud, con la metodología

de hacerlo por conceptos y no por pagos a cuenta, en el agregado general el monto de devoluciones que debe hacer la Administración revela el abuso en el manejo de la tesorería sin fundamentos técnicos, en especial en relación con las sociedades que operan en la formalidad y registran sus operaciones por los valores reales. En cambio, la retención por pagos al exterior se redujo para favorecer la contratación con no residentes.

2. EL IMPUESTO DE RENTA PERSONAL

La reforma introdujo una nueva clasificación de las personas en sustitución de los impuestos alternativos IMAN e IMAS, estableciendo cinco cédulas con determinación autónoma del impuesto. Este cambio tan reciente de una reforma importante en la clasificación de las personas naturales fue motivado por un diseño complejo que no surtió los efectos recaudatorios esperados, debido no solo a los defectos en el diseño sino también a sus debilidades jurídicas, como lo demuestra la jurisprudencia constitucional y administrativa.

La cedulación, si bien incorpora criterios modernos con elementos de progresividad mediante la combinación de los dos límites, el de valor fijo y el porcentual, castiga a un segmento intermedio tanto en la carga tributaria como en la reducción del incentivo al ahorro de largo plazo; pero eso sí, resuelve de manera más sencilla la asimilación de los servicios independientes como rentas de trabajo.

Ahora bien, con la transformación del mercado de trabajo, el número de personas que combina varias actividades es creciente, y para ellas la fragmentación de la progresividad con varias tablas de tarifas (laboral, no laboral y dividendos) ofrece alternativas de planeación tributaria en este segmento.

En todo caso, la ambigüedad en la redacción de las bases, especialmente de las cédulas laboral y no laboral, generara sin duda conflictos de interpretación sobre el concepto de renta líquida como base para establecer los límites de deducciones y exenciones.

Los incentivos al ahorro de largo plazo atados a las distintas modalidades que ofrece el sector financiero terminaron en un modelo complejo cuyas diferencias quizá no fueron debidamente evaluadas por el sector privado ni por la autoridades. Sin embargo, no se cumplieron los objetivos propuestos, puesto que ni se amplió la base ni se creó un verdadero monotributo que facilitara la formalización.

Respecto al primer aspecto, algo se pudo lograr con la cédula no laboral y de capital, que ahora difiere de la laboral y pensional, con lo cual seguimos

con un umbral excesivamente alto y, por ende, con una base de contribuyentes muy reducida, que apenas está en la mitad del “decil” más alto de la población. Respecto del segundo factor, un monotributo que no reduce el umbral del IVA y que, por tanto, solo comprende el impuesto sobre la renta no es realmente un monotributo, sino un simple mecanismo simplificado del impuesto sobre la renta, que por lo demás tomó un indicador muy bajo, con lo cual, comoquiera que es un mecanismo voluntario, es posible que no interese a nadie, dado que por la vía del sistema ordinario esos mismos contribuyente pagan un menor impuesto, al tener derecho a la depuración de sus rentas, y no pagan sobre ingresos.

Así las cosas, no será suficiente el atractivo de incluirlos parcialmente en el sistema de seguridad social. Se perdió la oportunidad de utilizar el monotributo como una pieza de formalización efectiva, con la integración de los tres impuestos que se liquidan sobre los ingresos derivados de las actividades económicas de las personas naturales; con el ingrediente de que por este mismo monotributo cubre sus cotizaciones de seguridad social con un porcentaje reducido; y, más que recaudo, lo que se lograría es disponer de una poderosa herramienta de inclusión social, como lo demuestran varios países latinoamericanos con distintas modalidades de regímenes simplificados.

Mantener la exención más alta para las pensiones revela el bajo sentido autocrítico del Congreso; y frente a las rentas de capital, si bien se dio el paso de gravar los dividendos, se dejó un enorme bache de elusión al dejar libres de control los dividendos pagados a sociedades; al mismo tiempo que se dejó igual el impuesto de ganancias de capital, que también exigiría una complementación con el régimen de transparencia de las sociedades familiares, puesto que sin impuesto al patrimonio la falta de progresividad del tributo no se logra corregir con el ligero aumento de la renta presuntiva del 3% al 3.5% y, consecuentemente, la tributación de las personas se concentra en el segmento de las rentas laborales.

3. LOS IMPUESTOS AL CONSUMO

Este fue el aspecto de la reforma que concentró los debates más álgidos, al referirse, de un lado, al aumento de la tarifa en tres puntos del IVA, y, de otro, a la propuesta del Ministerio de Salud de gravar las bebidas azucaradas. La ampliación del régimen común fue muy leve, al bajar el umbral de 4.000 a 3.500 UVT, con lo cual, como ya se comentó, no se incluyó al IVA en el monotributo, pues este solo afecta a declarantes de renta del régimen simplificado.

Las discusiones respecto del IVA siempre tienen un componente técnico que no es percibido por la opinión pública, debido a que existe la figura de la exclusión de ciertos bienes y servicios, donde los sectores se sienten protegidos, pero en verdad afecta la neutralidad porque esta exacción sobre los insumos no se puede recuperar y por esa vía en los precios se incorpora un componente del IVA.

Ahora, la discusión se mezcla con la figura que incorporó la Ley 1607 de 2012 como una bifurcación del IVA con fines más bien estratégicos y de unificar la tarifa. Esta reforma no cambia sustancialmente este impuesto; en efecto, se mantienen las mismas tarifas, y tan solo se elimina la diferencia existente entre restaurantes bajo franquicia que seguían con este gravamen, precisamente para lograr el descuento del mismo por el pago de las regalías. En esta reforma se unificó el tratamiento de esta actividad a través del impuesto nacional al consumo.

El sector tecnológico logró unas tarifas reducidas para computadores personales, *tablets* y *smartphons* de bajo rango, pero se incluyó igualmente un gravamen a las plataformas tecnológicas cuando el pago se efectúe por medio de tarjetas de crédito. Sin embargo, como su operatividad es compleja, se previó un largo periodo para la regulación del mecanismo de retención.

Por otra parte, como consecuencia de un debate de género, se aprobó una tarifa baja para los productos de aseo de consumo femenino.

Estas discusiones en cuanto al IVA son infinitas y sesgadas a aquellos sectores que logran convencer con diferentes argumentos como vemos de tratos diferenciales, cuando en realidad este tributo debiera ser un impuesto de base amplia y con pocas excepciones. Lo cierto es que el actual esquema resulta poco progresivo en cuanto, por no gravar a los pobres, tampoco grava a los ricos por estos consumos, y así pierde efectividad el sistema. El 28% que comprende el segmento más pobre apenas contribuye con el 10% del recaudo, es decir que el resto (72%) aporta el 90% del IVA, y de este resto, el 10% más rico aporta el 35% del IVA. Así las cosas, la exclusión no solo es regresiva sino que hace perder un recaudo potencial, que serviría para financiar programas focalizados de inclusión social que compensarían largamente el IVA pagado por los segmentos pobres, tal como lo sostiene la Comisión de Expertos.

En esta ocasión el Gobierno propuso dos impuesto con fines extrafiscales: los impuestos verdes (carbono) y los impuestos saludables (bebidas azucaradas, cigarrillos y el de bebidas alcohólicas que se aprobó por una ley previa, la Ley 1816 de 2016). Como ya se dijo, no se logró incluir el impuesto a las bebidas

azucaradas, pero en cambio se incluyeron por el Congreso dos impuestos adicionales, el de las bolsas plásticas y el del cannabis medicinal.

4. LOS IMPUESTOS TERRITORIALES

Como es usual, estos impuestos ocupan un lugar secundario en la política fiscal, debido a una prevención sobre las competencias nacionales en estos asuntos; porque, finalmente, su incidencia en las cuentas nacionales es indirecta; porque no hay unidad en las posiciones de estas entidades, y porque los intereses que rodean el actual esquema son difíciles de desmontar.

Un buen ejemplo al respecto es el de las estampillas y contribuciones de obra, que finalmente son asignaciones de gasto que utilizan las formas tributarias pero que o no son verdaderos impuestos, o bien se puede abusar de ellos, como ocurre en muchos casos. El Gobierno pretendió limitar su uso, pero los intereses políticos y su incidencia en las finanzas locales lo derrotaron. El otro ejemplo en el cual sí salió adelante el Ejecutivo fue el de la homogeneización del impuesto de alumbrado en todos los municipios, como una manera de cobrar por este servicio a través de las facturas de servicios públicos, que ya se había intentado en la Ley 1753 pero que la Corte Constitucional había declarado inexecutable. En esta ocasión se admite la alternativa para liquidarlo como una sobretasa del impuesto predial.

Otra idea que se ha intentado implementar en varias ocasiones es la de modificar el mecanismo de liquidación y recaudo de los impuestos a la propiedad (vehículos y predial), para reducir los costos y hacerlo jurídicamente más viable con la configuración de un título para cobrar.

La propuesta que no tuvo resistencia fue la de aumentar el impuesto a los cigarrillos, que en Colombia es muy bajo. Finalmente, en cuanto al ICA, que es el impuesto más relevante para las ciudades grandes e intermedias, se establecieron reglas sobre la competencia territorial, que ha sido uno de los conflictos que ha terminado por resolver la jurisdicción administrativa, la unificación del formulario de la declaración y la facultad para crear un sistema preferente para los pequeños contribuyentes que puede resolver los problemas tanto de los municipios pequeños como también de los contribuyentes pequeños de las grandes ciudades.

Se desaprovechó la ocasión de unificar las facultades municipales respecto de varias figuras que copian del Estatuto Tributario nacional sin criterio alguno, o sin que puedan aplicarlas efectivamente, como es el caso de la información exógena, cuya multiplicidad de peticiones municipales bajo diferentes for-

matos y parámetros genera costos enormes a las empresas y su utilización es reducida por no decir nula.

En todo caso, no se olvide que la ley tan solo habilita o limita a departamentos y municipios tanto en el diseño como en la gestión de sus impuestos, pues son ámbitos donde deben complementarse los dos niveles normativos: la ley y, luego, su desarrollo específico mediante ordenanzas y acuerdos.

Ya se verá qué tanto aprovechan estas entidades estas nuevas facultades legales concedidas. De todas formas, respecto a la tributación territorial no hay que perder de vista que el impuesto a las bebidas, como se indicó, fue objeto de reciente modificación mediante la Ley 1816, y el impuesto predial en su dimensión rural por lo menos está dentro de la agenda de los desarrollos legislativos de los acuerdos de paz.

5. CONTRIBUCIONES Y FONDOS

Como se acostumbra, en el proceso legislativo se incorporan propuestas que surgen a lo largo del debate. En este caso llama la atención la variedad de contribuciones que se establecieron como fuentes de financiación de obras y servicios, dentro de las cuales podemos diferenciar por lo menos tres sectores. El primero, plenamente justificado, es el de la infraestructura, con la conocida contribución de valorización, que si bien se utiliza con frecuencia en el nivel local, existía una exigencia constitucional que no permitía su utilización para las obras de competencia nacional y que se resuelve en esta ley. El segundo es el sector justicia, que incorpora tres fuentes: la contribución especial arbitral, la contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico y el ajuste al aporte notarial. Por último, el sector de otras contribuciones más específicas, como la contribución de vigilancia y seguridad, el cobro de servicios de acreditación del IDEAM y los fondos de energías no convencionales. En estos temas cabe recordar que la Constitución admite que, si bien la tarifa puede definirse por las autoridades administrativas, la ley debe establecer el sistema y método para recuperar los costos o distribuir los beneficios.

El otro es un factor más administrativo, como son los procedimientos de recaudo y control, habida cuenta de que las administradoras son entidades concebidas para la ejecución de los recursos y no para su recaudo, menos aún cuando se precisa cumplir funciones coactivas.