

**Análisis del Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas en las Reformas
Tributarias de las Leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016, frente a los
Principios de Equidad, Progresividad y Eficiencia**

Bryan Alexander Cabezas Angulo, Cód. 1325339

**Universidad del Valle
Facultad de Ciencias de la Administración
Programa Académico de Contaduría Pública
Santiago de Cali, Colombia**

2018

**Análisis del Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas en las Reformas
Tributarias de las Leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016, frente a los
Principios de Equidad, Progresividad y Eficiencia**

Bryan Alexander Cabezas Angulo, Cód. 1325339

**Bibiana Rendón Álvarez
Directora**

**Universidad del Valle
Facultad de Ciencias de la Administración
Programa Académico de Contaduría Pública
Santiago de Cali, Colombia**

2018

Nota de aceptación:

Firma del evaluador No. 1

Firma del evaluador No. 2

DEDICATORIA

A Dios, que me ha concedido salud y vitalidad

A mi hermano Roberth Harold Cabezas Angulo (Q.E.P.D.), por ser mi guía y un guerrero incansable que me enseñó que los sueños es posible cumplirlos si se les trabaja con dedicación, sacrificio y disciplina

A mi familia, en especial a mis padres, Liliana Angulo y Roberto Cabezas quienes como formación me brindaron las bases y pilares para afrontar todos los retos y metas propuestas, he aquí una más

A mí esposa Nathalia García Muñoz, quién ha tenido paciencia en mis días de ausencia, por su comprensión y motivación, gracias por ayudarme a crecer a su lado.

A mí directora de trabajo de grado, la profesora Bibiana Rendón Álvarez, por su gran apoyo, motivación, dedicación y empeño en la labor de asesoría y dirección.

AGRADECIMIENTOS

A Dios que me protege, guía y fortalece.

A mi directora de trabajo de grado, Bibiana Rendón Álvarez, porque siempre me motivo con su conocimiento y dominio de los temas derivados de la profesión contable a complementar mi formación administrativa. Siempre agradecido con la maravillosa coincidencia de haber regresado a la Universidad del Valle y encontrarla en mí camino.

A los evaluadores del presente escrito por realizar un trabajo profesional y objetivo.

A mis amigos con los que se compartieron noches de arduo trabajo en equipo, cooperación y conocimiento y los cuales se han convertido en un apoyo incondicional y casi una familia.

CONTENIDO

1. PROBLEMA DE INVESTIGACION	11
1.1 Antecedentes de investigación.....	11
1.2 Planteamiento del problema.....	16
1.3 Formulación del problema	18
2. OBJETIVOS	19
2.1 Objetivo general.....	19
2.2 Objetivos específicos	19
3. JUSTIFICACIÓN	20
3.1 Justificación social.....	20
3.2 Justificación profesional	21
4. MARCO DE REFERENCIA.....	23
4.1 Marco teórico.....	23
4.2 Clasificación de los ingresos públicos	23
4.2.1 Impuestos (noción).....	24
4.2.2 Principios doctrinarios de Smith (1776)	24
4.3 Sistema tributario.....	34
4.4 El Impuesto sobre la Renta	44
4.4.1 Aspectos generales.....	44
4.4.2 Principios Tributarios contemplados en el artículo 363 de la Constitución Nacional	46
4.4.3 Principio de equidad.....	51
4.4.4 Principio de progresividad	53
4.4.5 Principio de eficiencia.....	55
4.5 Marco legal	56
4.5.1 Ley 1607 de 2012.....	56
4.5.2 Ley 1739 de 2014.....	57
4.5.3 Ley 1819 de 2016.....	59
5. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	66
5.1 Tipo de investigación.....	66
5.2 Método de investigación	67
5.3 Fuentes de información.....	67
5.4 Técnicas de investigación	68

5.5	Sistematización de la información	69
5.6	Fases de investigación.....	69
6.	MARCO CONCEPTUAL.....	70
7.	EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COLOMBIA.....	75
7.1	Ley 1607 de 2012.....	83
7.2	Ley 1739 de 2014.....	87
7.3	Ley 1819 de 2016.....	92
8.	ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURIDICAS CON RESPECTO A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD, PROGRESIVIDAD Y EFICIENCIA.....	95
8.1	Aspectos generales.....	95
8.2	Los principios de equidad, progresividad y eficiencia en la Ley 1607 de 2012	100
8.3	Los principios de equidad, progresividad y eficiencia en la Ley 1739 de 2014	105
8.4	Los principios de equidad, progresividad y eficiencia en la Ley 1819 de 2016	110
8.5	Motivos de adoptar una reforma tributaria estructural con relación al impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas en Colombia	115
8.5.1	Asegurar una tributación de mejor calidad.	117
8.5.2	Combatir la evasión y la elusión fiscal	117
8.5.3	Consolidar las cuentas fiscales.....	118
8.6	Efecto en el recaudo de acuerdo a las reformas tributarias en el impuesto de renta: 2013-2017..	129
9.	LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.....	134
10.	CONCLUSIONES	135
11.	REFERENCIAS.....	138

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1. Histórico normativo del impuesto sobre la renta en Colombia desde 1918-2016.....	44
Cuadro 2. Artículos de la Constitución que aplican al sistema tributario.....	48
Cuadro 3. Participación (%) de los impuestos sobre el total recaudado	76
Cuadro 4. Incumplimiento tributario en IRPJ en América Latina 2000:2010.....	80
Cuadro 5. Variables fiscales (Billones de \$ y % PIB) 2007-2016.....	121
Cuadro 6. PIB periodo 2008-2016 - (precios constantes de 2005).....	123
Cuadro 7. Tasa de desempleo en Colombia 2008-2016: Total nacional.....	127

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Participación en el recaudo por tipo de contribuyente en el impuesto de renta 2003	37
Gráfico 2. Renta personas: recaudo y nivel de ingreso a partir del cual se tributa	38
Gráfico 3. Contribución de las personas naturales y las empresas al recaudo de impuestos directos (2012)	39
Gráfico 4. Evolución del gasto del Gobierno Nacional Central (GNC) (% del PIB)	40
Gráfico 5. Evolución del recaudo tributario. Impuestos nacionales (% PIB)	41
Gráfico 6. Distribución del ingreso antes y después de impuestos y transferencia (Coeficiente Gini)	43
Gráfico 7. Ingresos tributarios actividad interna y externa Colombia: 2012-2017	75
Gráfico 8. Costo fiscal de los beneficios tributarios del impuesto sobre la renta de las sociedades estimado en el MFMP en relación al PIB	78
Gráfico 9. Incumplimiento tributario en impuesto sobre la renta persona jurídica en América Latina 2000:2010	81
Gráfico 10. Recaudo de los impuestos administrador por la DIAN 1990 - 2011 (% del PIB)	101
Gráfico 11. Informalidad laboral en Colombia	102
Gráfico 12. Inversión pública 2003-2015	107
Gráfico 13. Tasas máximas de renta sobre sociedades para Colombia y diferentes regiones del mundo.	111
Gráfico 14. Ingresos petroleros dirigidos al GNC 2006-2015 (% del PIB)	119
Gráfico 15. Ahorro del Gobierno Nacional 2013-2016 - no incluye intereses (% del PIB)	120
Gráfico 16. GNC: Ingresos, gastos y balance (Billones de \$ y % PIB) 2007-2016.....	122
Gráfico 17. Variación acumulada del PIB: 2009-2016.....	124
Gráfico 18. Producto interno bruto por sectores económicos, año 2016	125
Gráfico 19. Inversión extranjera directa por sectores económicos año 2016.....	126
Gráfico 20. Tasa de desempleo en Colombia 2008-2016: total nacional.....	128
Gráfico 21. Recaudo por impuesto sobre la renta y complementarios: 2013-2017	131
Gráfico 22. Variación (%) del recaudo impuesto de renta en Colombia 2008-2017	132
Gráfico 23. (%) Participación recaudo impuesto de renta en relación al PIB: 2008-2017	133

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Impuestos directos e indirectos en Colombia 2012-2017	36
Tabla 2. Resumen normatividad impuesto sobre la renta persona jurídica Año 2007 a 2017	82
Tabla 3. Impuesto a la riqueza personas jurídicas 2015.....	87
Tabla 4. Impuesto a la riqueza personas jurídicas 2016.....	88
Tabla 5. Impuesto a la riqueza personas jurídicas 2017.....	88
Tabla 6. Impuesto a la riqueza personas naturales 2015 a 2018	88
Tabla 7. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2015	89
Tabla 8. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2016	90
Tabla 9. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2017	90
Tabla 10. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2018	90
Tabla 11. Composición Detallada de los Ingresos Corrientes de la Nación (Aforo)	100
Tabla 12 Composición Detallada de los Ingresos Corrientes de la Nación (Aforo)	130

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Antecedentes de investigación

A continuación, se darán a conocer una serie de artículos, tesis y documentos en los cuales se exponen investigaciones relacionadas con los continuos cambios y variaciones en materia tributaria que se han presentado en Colombia; estos antecedentes se tendrán como base para el desarrollo de la investigación acerca de la aplicación de los principios tributarios de Equidad, Progresividad y Eficiencia en las reformas tributarias de las leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016 y los efectos generados por estos en el recaudo para el Estado colombiano.

El primer antecedente es un artículo económico publicado en la revista de Economía Institucional, Volumen 7, Numero 12 (2005), de la Universidad Externado de Colombia, que se titula “¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia?” Esta investigación especializada realizada por García Molina, Mario - Gómez, Ana Paola (2005) dio origen a la publicación de este artículo y hace referencia a la evaluación de la eficacia de las reformas tributarias efectuadas durante el período 1973-2000, este análisis, que sólo incluye las reformas que cambiaron la base o las tarifas, o que buscaban aumentar el recaudo o disminuir la evasión, muestra que apenas dos de las quince reformas consideradas lograron afectar el recaudo: las de 1974 y 1990, con un efecto permanente. En Colombia se hicieron 23 reformas tributarias en los 29 años transcurridos entre 1973 y 2002. La mayoría buscaba aumentar el recaudo para solucionar los problemas fiscales del gobierno. En este sentido se expresa, por ejemplo, la exposición de motivos de la Ley 75 de 1986: *“Fue así como las medidas de ajuste se concentraron en el incremento o creación de tributos, antes que en una efectiva racionalización del gasto público y en un verdadero impulsor del sector productivo [...] el sistema tributario ha sido objeto de sucesivas reformas y contrarreformas, acometidas al vaivén de la cada vez más crecientes dificultades fiscales”*. El objetivo de este artículo, es estimar el impacto de las reformas sobre el recaudo y determinar si contribuyeron a mejorar la situación fiscal del Estado colombiano, cabría pensar que con tan numerosas reformas tributarias hubiese también un buen

número de evaluaciones. Lo cierto es que, no obstante la frecuente discusión de las bondades esperadas de las reformas, pocas veces se evalúan sus resultados, puesto que una vez realizada una reforma se inicia la discusión de la siguiente, sin tener una idea clara de la efectividad de la anterior. Surge una duda acerca de los resultados anteriores: la recurrencia de las reformas puede ser el resultado de un apetito insaciable del gobierno por nuevos recursos o el efecto de unos resultados magros o nulos. Precisamente, el gran número de proyectos de reforma lleva a un continuo cambio de las reglas de juego que pueden reducir la confianza y, con ello, los proyectos de inversión; así se podría explicar que, a fin de cuentas, las reformas no hayan sido tan exitosas como se esperaba.

Un segundo antecedente corresponde a la investigación realizada por Jairo Alonso Bautista (2011), publicada por la revista Cuadernos de Contabilidad, Vol. 12, Núm. 30 (2011) de la Pontificia Universidad Javeriana, dicho documento analiza la distribución de la carga tributaria del Impuesto de Renta en Colombia para el período 1990-2002. Este trabajo tiene su origen en el documento *“La carga impositiva en Colombia”*, realizado por la oficina del representante a la Cámara Wilson Alfonso Borja-Díaz, con la colaboración del senador Jorge Robledo y su equipo de trabajo. Es resultado del proyecto de investigación *“Las transformaciones de la ciudadanía en el marco de la reforma al Estado de los años 90: del clientelismo a la ciudadanía patrimonial”*, ejecutado por el grupo de investigación Ciudadanía y Finanzas Públicas, de la Escuela Superior de Administración Pública, ESAP y financiado por la misma institución; parte de los resultados están contenidos en el primer y segundo capítulo de la tesis de grado *“Distribución de la carga tributaria en Colombia: aproximación a partir de las categorías de la contabilidad tributaria”*, para optar al título de Magíster en Administración Pública, la cual recibió la calificación meritoria por el equipo evaluador. Hay que señalar que esta situación ha evolucionado en el período 2002-2011 por cuenta de la ampliación de beneficios en el impuesto de renta, la ampliación de la base y la reforma de las tarifas marginales del IVA, los cambios en los sistemas de cobro de las retenciones (particularmente en el impuesto) que han aumentado de manera notoria la base gravable, pero ampliando las exenciones y tratamientos preferenciales para los contribuyentes de mayores ingresos. Este artículo, señala que los impuestos constituyen (además del mecanismo fundamental de financiación del Estado) una forma importante de redistribución de la renta y la riqueza en una sociedad y, por ende, la forma en que los impuestos se asignan

entre los diferentes grupos sociales, tiene impacto también en la forma en que se distribuye la riqueza entre estos grupos. El documento es original en el uso de análisis derivados de categorías propias de la contabilidad tributaria para analizar la distribución de la carga tributaria en el impuesto de renta entre los diferentes sujetos del mismo, revisa la operación del mecanismo de recaudo del impuesto, y la forma en que este se revela y representa en la información estadística producida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. El trabajo desarrolla una metodología para evaluar y caracterizar los agentes que pagan el impuesto de renta, con el objetivo de estimar el tamaño de la contribución para cada uno de ellos. Se concluye la manifiesta inequidad de la contribución del impuesto de renta, lo que constituye un indicador del carácter regresivo de la estructura tributaria colombiana. Estas conclusiones encuentran soporte en otros trabajos desarrollados desde la economía.

El tercer antecedente que se presenta, es un documento, tomado del libro Historia de las Reformas Tributarias, Capítulo I, cuyo autor es el experimentado tributarista Alfredo Lewin Figueroa; este trabajo tiene por objeto poner de relieve las características principales de las más importantes reformas tributarias realizadas en Colombia. La historia de las reformas, de acuerdo con exposiciones de motivos de proyectos de ley, informes del Congreso y las respectivas memorias de hacienda de cada época, y la manera en que distinguidos hacendistas, ex ministros de Hacienda y profesores han entendido e interpretado las razones, los objetivos y los efectos de las diferentes reformas tributarias, constituyen la principal característica de este trabajo, que puede ser útil para comprender mejor y en un contexto más amplio al puramente legal y técnico, el desarrollo de nuestras instituciones tributarias y las posibilidades y limitaciones de su desarrollo futuro. Si bien el régimen tributario nacional ha sufrido múltiples reformas y modificaciones en los últimos años, que han aumentado notoriamente el recaudo medido en proporción a su participación respecto al PIB, el país no dispone de un sistema mejor en cuanto que sea más justo, equitativo, progresivo y eficiente. Los cambios frecuentes de la legislación han convertido el marco jurídico en una colcha de retazos que origina inseguridad jurídica. En los últimos cincuenta años, las reformas tributarias más sobresalientes son la de 1960, aprobada por el congreso, la de 1974, adoptada por el ejecutivo mediante emergencia económica, y la de 1986, aprobada también por el Congreso. Esta se caracterizó, entre otros importante factores, porque no tuvo por objeto, como la mayoría de las reformas tributarias, la de conjurar graves

problemas fiscales de tesorería. Desde 1986 se han aprobado quince reformas que en conjunto han aumentado el nivel de la tributación pero, indudablemente, han desarticulado el sistema y en general el régimen normativo. Se estima que la carga tributaria total en Colombia aumentó en más de un cincuenta por ciento, en solo quince años entre 1990 y 2005, pues aumentó de alrededor del 10% del PIB al 16%. Entre tanto, y como contraste cabe señalar la disminución de los recaudos provenientes de los tributos departamentales y municipales, que apenas representan el 20% de los recaudos totales cuando a mediados del siglo pasado representaban alrededor del cuarenta por ciento. Puede decirse que en las últimas reformas, es decir, las de los años recientes, han sido eficientes en cuanto a recaudo se refiere, pero el sentimiento generalizado es que han mantenido y creado nuevos privilegios, complejidades en el sistema, imprecisiones e inseguridad jurídica. Si bien parece existir relativo consenso y buenos estudios académicos acerca de los principales criterios que deben guiar la preparación de un proyecto nacional de reforma tributaria integral y moderno para Colombia, esto no es suficiente garantía para que, en efecto, se estructure un proceso a cuyo alrededor se obtenga fácilmente consenso político y de la ciudadanía. Además se debe resaltar la necesidad de que las buenas recomendaciones de carácter técnico y económico se conviertan, mediante el proceso político de aprobación previsto en la Constitución, en leyes que sean claras, precisas y ofrezcan desde una perspectiva jurídica, la seguridad que merecen las personas y empresas que asumen las cargas públicas de la sociedad.

El cuarto antecedente que se presenta, se encuentra en el libro “Diez años de reformas tributarias en Colombia: la evolución del sistema tributario y macroeconomía y reformas, 1986” publicado por el Centro de Investigación Económica y Social –FEDESARROLLO, de los autores Guillermo Perry Rubio y Mauricio Cárdenas Santamaría (1986), ambos economistas, quienes plasmaron en este escrito una cronología del sistema tributario colombiano por una década. Dicho documento pretende transmitir al lector común algo de la riqueza del tema y, al mismo tiempo, aspira a ofrecer a los especialistas una oportunidad de reflexión y algunas enseñanzas útiles. Su análisis se centra en la reforma tributaria de 1974 y los desarrollos subsiguientes hasta 1985, pero con frecuencia se ve obligado a retroceder en el tiempo con el fin de conseguir una perspectiva apropiada para la interpretación de los hechos. En este archivo se consignan la tercera parte correspondiente con la microeconomía de las reformas y la incidencia

de éstas. Además de la cuarta parte microeconomía de las reformas relacionada con algunos temas especiales. Un tema muy importante que se resalta en apartes del libro, se relaciona con las tarifas de impuestos y su incidencia, y manifiestan que desde un punto de vista teórico conviene mantener tarifas diferenciales por propósitos distributivos y como instrumento de política económica. Los problemas distributivos son mucho menos graves en países en donde impera una mejor distribución del ingreso y en donde los grupos de ingresos bajos han alcanzado, en todo caso, un nivel de vida relativamente aceptable, como es el caso de los países europeos, los Estados Unidos y Canadá. Por esta razón en estos países la relativa unificación tarifaria que ha tenido lugar en sus impuestos al valor agregado (Comunidad Económica Europea) o en sus impuestos a las ventas de una etapa, no se han constituido en cuestiones de importancia. En situaciones como la colombiana por el contrario los efectos regresivos de un impuesto indirecto de tarifa única serían socialmente inaceptables. Por esta razón – y por consideraciones administrativas- se exceptúan los alimentos y, hasta la última reforma se había mantenido una tasa preferencial del 6% para las confecciones, el calzado, etc. Esa es también la razón que justifica el gravar ciertos bienes a una tasa más alta e incluir ciertos servicios en la base del gravamen. Ahora bien, cuando el impuesto se extiende al nivel del comercio al detal, resulta imposible mantener una considerable dispersión tarifaria, por problemas administrativos y de control.

Un quinto antecedente que se presenta, es un artículo publicado por la Revista Desarrollo y Sociedad No. 52 de la Universidad de los Andes, denominado “Impuestos, crecimiento económico y bienestar en Colombia (1970-1999), del autor Leopoldo Fergusson, quien en su escrito hizo un acercamiento a los efectos macroeconómicos de los impuestos, en particular en un país con un sistema tributario complejo y frecuentemente reformado como el colombiano, puede resultar en extremo engorroso. No obstante, la importancia del tema no puede menospreciarse: la teoría económica sugiere que los impuestos, al distorsionar la toma de decisiones individuales, pueden reducir el bienestar y el crecimiento económico. En este trabajo se calculan las tasas efectivas promedio de tributación sobre el consumo y sobre el ingreso de los factores de producción en Colombia, en el período 1970-1999, utilizando la metodología propuesta por Mendoza, Razin y Tesar (1994). Además de constituir una caracterización de la

política tributaria en el período, esas tasas se utilizan para cuantificar los costos en bienestar y crecimiento de la tributación con base en un modelo sencillo de equilibrio general dinámico y previsión perfecta. Los resultados indican que desde 1970, y en particular en la segunda mitad de la década del noventa, la política tributaria ha impuesto sobre la economía colombiana costos crecientes de eficiencia. Aunque los resultados también sugieren que se ha sacrificado crecimiento, la magnitud de ese sacrificio es cuantitativamente despreciable en la mayoría de los casos, con la excepción de la segunda mitad de la década del noventa.

Dicho artículo plantea que en Colombia se ha venido aplicando el modelo de control fiscal que definió la Constitución de 1991, en el cual los departamentos y municipios disponen de autonomía para la organización y selección de los respectivos contralores. En lugar de mejorar el sistema de control fiscal, la politiquería y el clientelismo político lo han deteriorado en su calidad, con el consiguiente aumento innecesario de gastos en su operación. Esto ha facilitado la realización de numerosos ilícitos en los gobiernos locales y ha estimulado el avance de la corrupción. En este trabajo se establece un diagnóstico de la situación y se plantea un nuevo modelo que corresponde a un sistema integral de control fiscal para la nación colombiana, cuyas funciones serían técnicas, no políticas, para lo cual se conformaría una rama especializada, técnica y autónoma del Estado colombiano, que cubriría la vigilancia fiscal en los diferentes niveles del Gobierno: central, departamental y municipal.

1.2 Planteamiento del problema

Durante los últimos veintiséis años en Colombia se han realizado trece reformas tributarias. Reformas que según los expertos, analistas y encargados de la definición de las políticas públicas en materia tributaria, han sido necesarias para el funcionamiento de la administración pública y la ejecución de los Planes Nacionales de Desarrollo –PND, a través de proyectos de carácter social, económico y de infraestructura. La finalidad en las numerosas propuestas y modificaciones efectuadas al sistema tributario se ha mantenido intacta, y se ha

centrado en incrementar el recaudo, representado como ingreso para el Estado colombiano, que permita equilibrar las finanzas públicas en el corto y mediano plazo. Sin embargo, ante las cambiantes condiciones económicas, sociales, demográficas, poblacionales y en ocasiones aspectos de índole climatológico y sismológico del país, los dirigentes han visto la necesidad de reformar en numerosas oportunidades el sistema tributario nacional. Es así como surgen seguidores y detractores, por la inestabilidad de las políticas tributarias y se generan fenómenos económicos como la evasión y la elusión, que finalmente se convierten en variables sin el suficiente control para brindar lineamientos y proyecciones claras en la identificación de los recursos reales con los que cuenta el Estado. Es totalmente indiferente el hecho de que se creen diversos tributos con el fin de lograr los propósitos de las reformas, sino se ejerce el control y vigilancia necesarios para que se genere el recaudo esperado con el que se pueda realizar una evaluación de la eficiencia de determinada política.

En Colombia el sistema impositivo es relativamente débil, y tal debilidad se centra en el hecho de no poder mantener una política o esquema tributario por un periodo prolongado, lo cual implica y se representa en la inexistencia de una seguridad jurídica en cuanto a la normativa tributaria se refiere, que permita a los sujetos pasivos o contribuyentes, sean estos personas naturales o jurídicas, proyectar en sus flujos la estructura de como colaboraran vía impuestos a lograr los objetivos de ingreso del Estado.

Las reformas al sistema tributario han venido acompañadas en ocasiones de exenciones y beneficios con la intención de dinamizar la economía, más específicamente a la generación de empleo e inversión nacional o extranjera, elementos de orden macroeconómico necesarios para el desarrollo social y económico del país. Dichos beneficios son otorgados a grandes capitales y empresas de gran poderío económico que aportan socialmente con la generación de empleo, pero debido a las consideraciones otorgadas por el Estado se generan desequilibrios en cuanto a las fuentes de ingreso, utilizadas para el gasto de funcionamiento e inversión social en salud, educación, vivienda, entre otros. Calderon y Gonzalez (2002) opinan, que las reformas tributarias del siglo XX, obedecen a la necesidad de saldar los frecuentes déficit fiscales y revelan la preferencia por cambios marginales antes que por reformas estructurales. Para estos autores, los cambios fueron motivados por la urgencia de aumentar los recursos fiscales, incluso en

detrimento de la calidad de la estructura tributaria; no obstante, las modificaciones del sistema tributario no han generado incrementos del recaudo.

Es así como los continuos cambios en las reglas de juego y complejidades en la liquidación de tributos, generan desconfianza e inseguridad jurídica en los contribuyentes y sobre todo, en la adecuada actuación y papel del Estado como garante de una política tributaria correcta, de beneficio común para todos los colombianos, hecho que genera poca eficiencia y complejidades por parte del Estado para ejercer las funciones de control y vigilancia de los tributos, todo lo anterior distante de los principios doctrinarios -justicia o proporcionalidad, certidumbre o certeza, comodidad y economía- planteados por Smith (1776) es su obra maestra “La Riqueza de las Naciones”, en la formulación de normatividad tributaria.

1.3 Formulación del problema

¿Cuáles de los principios de equidad, progresividad y eficiencia del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas, se evidencian en las reformas tributarias contenidas en las leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016?

2. OBJETIVOS

2.1 Objetivo general

Analizar los principios de equidad, progresividad y eficiencia en el impuesto de renta de las personas jurídicas, frente a las leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016.

2.2 Objetivos específicos

- Identificar los principios tributarios de equidad, progresividad y eficiencia, en las leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016 en cuanto a impuesto de renta para personas jurídicas se refiere.
- Describir los motivos por los cuales se adoptó la reforma tributaria estructural contenida en la Ley 1819 de 2016, en cuanto al impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas en Colombia.
- Determinar el efecto en el recaudo para el Estado colombiano del impuesto de renta para personas jurídicas en los periodos comprendidos entre los años 2013 y 2017.

3. JUSTIFICACIÓN

3.1 Justificación social

La cultura tributaria es un requisito fundamental para el desarrollo, crecimiento y fortalecimiento del bienestar social. Tributar es una obligación, pero con arreglo a las condiciones sociales y económicas, en los límites que fija la constitución nacional. La carta magna hace referencia al “contrato social”, el cual no es más que el pacto entre la sociedad y el Estado en cuanto a derechos y obligaciones.

En la Constitución Política Nacional, artículo 95, numeral 9., se expresa: *“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”*. Es así, como se define de algún modo, el alcance o límite que deben tener los tributos o impuestos en la consecución de un bienestar social y el equilibrio entre los ingresos y gastos del Estado. Planteado lo anterior y considerando las continuas variaciones que se presentan en el esquema tributario nacional, los gobernantes se han pronunciado en numerosas ocasiones a través de la normativa, para corregir los desequilibrios y necesidades que en materia de recaudo se le presentan al Estado para desempeñar su labor. Ahora bien, los ingresos tributarios han sido históricamente la fuente de financiación de políticas, planes de desarrollo, iniciativas y todo tipo de intenciones encaminadas al bienestar de la sociedad y el sostenimiento del aparato administrativo del Estado. Sin embargo, el pacto de la tributación se ha fracturado, se ha perdido la confianza entre el Estado y los contribuyentes, producto de que los recursos que recauda éste y son pagados por quienes están en la obligación de hacerlo, no están siendo bien administrados y son desviados a incrementar el beneficio e intereses particulares de unos pocos, en detrimento y perjuicio de la sociedad en general.

El Estado apoyado en la Constitución Política Nacional, en el artículo 347 que dice:

“El proyecto de ley de apropiaciones deberá contener la totalidad de los gastos que el Estado pretenda realizar durante la vigencia fiscal respectiva. Si los ingresos legalmente

autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados. El presupuesto podrá aprobarse sin que se hubiere perfeccionado el proyecto de ley referente a los recursos adicionales, cuyo trámite podrá continuar su curso en el período legislativo siguiente”.

Con lo anterior, se nota como el Estado tiene el sustento legal para corregir continuamente las desviaciones y falta de recursos generados en planeaciones erradas, y siempre carentes de más y más recursos, es así como se han formulado leyes reformando el esquema tributario, como la ley 1607 de 2012, ley 1739 de 2014 y la ley 1819 de 2016, derivado de esto se podría cuestionar, ¿En Colombia la dificultad está en el recaudo esperado por tributos, o en la administración de ese recaudo?, de este modo, partiendo de lo anteriormente planteado, se pretende demostrar que la inseguridad jurídica en materia tributaria y la falta de la aplicación de principios básicos de tributación como los expuestos por Smith (1776), han mantenido a Colombia sin la existencia de horizontes acerca de su proyección económica y social y han traído consigo continuas imperfecciones en el sistema tributario del Estado que han frenado el crecimiento económico y bienestar social. Las continuas modificaciones al esquema tributario, especialmente en lo referente al impuesto de renta de personas jurídicas, hace pensar que la normatividad y políticas emitidas en la materia están siendo utilizadas simplemente como “tapahuecos” de las continuas deficiencias que se presentan en cada una de éstas, carentes de unos principios adecuados y que según los teóricos y principios constitucionales son bases y pilares fundamentales para el diseño y formulación de la normatividad tributaria.

3.2 Justificación profesional

La exposición de argumentos, que se ha venido planteando en las continuas modificaciones al sistema impositivo con el pasar de los años en Colombia ha hecho más compleja la administración de tributos y ha perdido su foco de promover la equidad, progresividad y eficiencia, luchar contra la evasión y cumplir con la redistribución de la riqueza.

Los principios básicos deben ser garantes de buenos resultados en la evaluación del efecto de la normatividad tributaria. Sin embargo, los cambios se realizan al parecer sin considerar o realizar un detallado análisis de los efectos macroeconómicos que estas generan. Es por ello que el profesional en Contaduría Pública debe estar al tanto de los diversos cambios y variaciones que se presentan en la normatividad con la intención y finalidad de desarrollar su labor con el conocimiento necesario y requerido y así mismo, este sirva de material e incentivo a la investigación acerca de los diversos escenarios en los cuales desarrollar su conocimiento y habilidades para interpretar los constantes cambios, siempre en busca de afianzar su conocimiento y contribuir con el bienestar y desarrollo social.

Por lo anterior, se hace necesaria la participación en la labor investigativa, de diseño y formulación de la normatividad tributaria por parte de la academia, se debe considerar la no expedición de normas sin el aval y el minucioso estudio y juicio de quienes difunden su conocimiento y experticia para el fortalecimiento y difusión de la profesión.

4. MARCO DE REFERENCIA

4.1 Marco teórico

Como soporte de la investigación realizada, se cuenta con un marco teórico, el cual puede ser abordado como el sustento académico de los planteamientos establecidos en el proyecto de investigación desarrollado, sobre el que giran algunos pilares en los que se edifica la normatividad tributaria en muchos países, entre estos, Colombia. Es así, como se abordan algunos conceptos necesarios para la contextualización y comprensión del tema a tratar, entre estos:

4.2 Clasificación de los ingresos públicos

Iniciando con un acercamiento a las definiciones de ingreso, tributo, impuesto, entre otras, que sitúan en un contexto apropiado para abordar el tema en cuestión, se presentan algunas posibles definiciones,

Los ingresos públicos pueden clasificarse en ordinarios y extraordinarios. Los primeros son aquellos que con cierta regularidad ingresan al patrimonio público. Los segundos, aquellos que ingresan de manera esporádica. Entre los ingresos ordinarios se pueden clasificar las rentas de dominio público, las tasas, los ingresos parafiscales y los impuestos. Entre los ingresos extraordinarios se encuentran, los empréstitos y otro grupo disperso y poco significativo de ingresos extraordinarios como pueden ser las herencias que recibe el Estado, las confiscaciones, etc. De acuerdo con la terminología que utiliza el presupuesto nacional, los ingresos públicos se clasifican en tributarios, y no tributarios. Los primeros incluyen el producto de los impuestos, al paso que los ingresos no tributarios incluyen las llamadas tasas y multas, las rentas de origen contractual y los fondos especiales (Restrepo, 1996, p.132).

4.2.1 Impuestos (noción)

El profesor Gaston Jeze ha propuesto una definición del impuesto según la cual “este es una prestación pecuniaria exigida a los particulares por vía de autoridad a título de definitivo y sin contraprestación con el objeto de atender las cargas públicas”. Esta definición de Jeze destaca, como lo ha hecho notar Duverger (1980) los tres grandes distintivos del impuesto: su carácter obligatorio; el hecho de que no incorpora contraprestación alguna; y el carácter definitivo. Estas características lo diferencian de las tasas y de los otros ingresos.

El impuesto también se define como: la prestación en dinero que el Estado en ejercicio de su poder exige para cumplir con sus obligaciones siendo este su principal rubro de ingresos¹; es de carácter obligatorio, coercitivo y unilateral, no tiene equivalencia ni contraprestación; puede ser permanente ó extraordinario; puede ser interno al derivarse de actividades según el ámbito espacial ó externos debido al comercio exterior.

4.2.2 Principios doctrinarios de Smith (1776)

Los principios tributarios nacen con el objeto de regular la relación jurídico-tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza sobre los alcances de la potestad tributaria. Esto a través del establecimiento de los derechos y las obligaciones, que correlativamente surgen entre el Estado y los contribuyentes, así el papel que desempeñan estos principios, no es otro, que el de límites al poder tributario de la Nación.

Sin embargo, para asegurar la real efectividad de dichos principios, se deberán establecer en un régimen jurídico específico. En este caso, en la Constitución, por ser considerada la ley de más alto rango según la teoría de jerarquía de leyes; es decir, que para cumplir con su finalidad

¹ Definición del Código Tributario para América Latina, 1997.

deberán convertirse en Derecho Positivo Constitucional, puesto que sólo así, podrán evitar que el Estado cometa abusos, arbitrariedades o discriminaciones en perjuicio del contribuyente.

El establecimiento de estos principios en la ley suprema de cada Nación, resulta necesario, debido al carácter coercible de las normas que establecen las contribuciones. Ya que esto implica que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, puede forzar a su cumplimiento incluso en contra de la voluntad del contribuyente. Lo cual se justifica argumentando que es la única forma de garantizar que el ente público obtenga los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Sin embargo, la inadecuada aplicación de estas normas, pueden desembocar en situaciones de extremo perjuicio para el contribuyente. Debido a que existe la posibilidad de que el Estado, con la finalidad de ingresar un mayor flujo de recursos a sus arcas, llegue al absurdo de establecer contribuciones sumamente gravosas, a tal grado, que impliquen la ruina del sujeto pasivo por no ser capaz de solventarlas.

El origen de los principios teóricos tributarios se debe al célebre economista Smith (1776), quien en el siglo XVIII realizó una investigación en Economía Política a la cual dio por título “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones” (conocido comúnmente como “Riqueza de las Naciones”). En el libro V de su obra, este autor, profundiza en el estudio de las características esenciales de los tributos.

El mérito de su obra radica en el desarrollo de los principios fundamentales, a que se debe adherir, toda norma jurídico-tributaria que se jacte de formar parte de un orden justo, a través del cual se aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa; elementos claves que permiten que una Nación acceda consecuentemente a la riqueza. Por el contrario, un orden plagado de abusos hacia el contribuyente, que en lugar de alentar lo desalienta, sólo puede desembocar en la pobreza de un país.

Los principios teóricos esenciales de los tributos formulados por Smith (1776) constituyen una aportación al Derecho Tributario que ha logrado gran trascendencia. Hoy en día

aún tienen vigencia, y se encuentran establecidos en la mayoría de las constituciones, conservándose, así como “Derecho Positivo Constitucional”, es decir, se configura como el fundamento de todo orden normativo tributario.

La Riqueza De Las Naciones de Smith (1776) se divide en cinco libros que discuten en este orden:

- I. La producción y la distribución (con referencia especial al trabajo),
- II. El capital
- III. El desarrollo económico
- IV. La historia de la economía y
- V. Las finanzas públicas.

Los dos primeros libros destacan como los más importantes en temas tales como la división del trabajo, las teorías sobre el valor, el precio, los salarios, los beneficios y el interés.

Entre las aportaciones de Smith (1776) a las finanzas públicas, la más conocida es su enumeración de los cuatro cánones de tributación. Los impuestos, afirma, deben ser iguales, veraces, convenientes y económicos. Al hablar de igualdad en la tributación, Smith (1776) no quiere dar a entender una igualdad formal que bien podría violar las exigencias de la equidad, en su lugar, lo que plantea es una tributación que concuerde con lo que pueda pagar cada persona midiéndose esto último por los ingresos de cada uno. Smith (1776) se daba cuenta de que un impuesto determinado podía no adaptarse a los cuatro cánones igualmente bien, sino a cada uno de ellos en grado diferente. Consideraba tolerable cierta desigualdad pero no la más pequeña incertidumbre, puesto que ésta podría al contribuyente a merced de los recaudadores de contribuciones y dejaría la puerta abierta a la corrupción. La discusión de Smith (1776) sobre este tema arroja luz sobre una perspectiva de importancia más general, siendo los objetivos de la política económica normalmente variados y no siempre perfectamente compatibles. Así, la prosecución de un objetivo puede hacerse, en ocasiones a costa de un relativo descuido de otro.

En el libro V de su obra “La Riqueza de las Naciones”, Smith (1776) formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e

inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados.

Estos principios son:

- a) Principio de Justicia o Proporcionalidad;
- b) Principio de Certidumbre o Certeza
- c) Principio de Comodidad
- a) Principio de Economía

Dichos principios planteados por Smith (1776) se detallan a continuación:

a) Principio de Justicia o Proporcionalidad

Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.

Es decir, que existirá igualdad en la tributación si el deber de los habitantes, de contribuir al sostenimiento del gobierno, se cumple en la medida más cercana a sus capacidades económicas; de lo contrario, el resultado sería la desigualdad en la imposición, práctica nada saludable en un sistema tributario, por la inconformidad que despierta en el contribuyente. Por lo tanto, este principio requiere de la unidad entre la generalidad y la uniformidad de las contribuciones dentro de un Estado.

Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o dicho en palabras de Smith (1776), capacidad económica.

Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que todos los individuos deban pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto, Mill (1848), señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

Todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, que es la posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas de gravamen para cada fuente de ingresos.

b) El principio de certeza o certidumbre

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras para los contribuyentes; cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar a algunos contribuyentes y a otros beneficiarlos, lo que conllevaría a una incertidumbre para estos. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, en tanto que la certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la jerarquía de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.

La certidumbre reside en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones. El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse la cantidad a pagar, debe ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas.

La certidumbre entonces, se refiere a la certeza y precisión con la cual las normas tributarias deben de ser redactadas, ya que el contenido sustenta la certeza y evita las arbitrariedades ocultas.

Este principio resulta de gran importancia al señalar que los elementos del impuesto como son: sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento de causación, época de pago, obligaciones y sanciones deben estar determinados con claridad en la ley, no dando cabida a la imprecisión ni a la ambigüedad. Es por tanto, el legislador en quien se deposita la responsabilidad de guardar adecuadamente este principio, ya que en sus manos está impedir que a través de la facultad reglamentaria se alteren los elementos antes mencionados en perjuicio del contribuyente. Evitando además los subsecuentes actos arbitrarios por parte de la Administración Pública, es decir se busca que a través de éste principio el sujeto pasivo de la relación tributaria tenga certidumbre en cuanto a los elementos esenciales del impuesto.

En síntesis, el principio de Certidumbre o Certeza se constituye de tres puntos básicos según Arriola (2000), que son:

1. Todos los elementos de las contribuciones deben estar establecidos en la ley con certeza y precisión.
2. Debe utilizarse un lenguaje claro, llano e inteligible; de manera que no sólo el contribuyente sino cualquier persona sea capaz de entender.
3. El desacato a éste principio provoca problemas como la corrupción y altanería de los funcionarios públicos.

c) El Principio de comodidad

Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las propiedades, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él, siendo cancelados poco a poco y a medida que los compra. Cómo está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta.

Es así como el principio de comodidad, consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma, en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escoger aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

En este caso el legislador tiene a su cargo la tarea de facilitar al contribuyente la forma del entero del impuesto. Aligerando de cierta forma el sacrificio que significa para el particular el hecho de pagar impuestos; esto a través del establecimiento de fechas y períodos de pago que de acuerdo al impuesto de que se trate resulten más benéficas para el contribuyente, logrando con ello incrementar la recaudación y disminuir la evasión fiscal.

Sin embargo, el alcance de este principio va más allá del simple establecimiento de fechas y épocas de pago que resulten óptimas para el contribuyente. Además, toma en cuenta los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, lo cual implica hacer alusión a los lugares en donde éste deberá llevarse a cabo, ya que como comenta Arrijoja (2000), hace muchos años esta actividad se desarrollaba en instalaciones de mal aspecto, eso sin mencionar al pésimo personal que atendía dichas dependencias; esta situación propiciaba una excusa para justificar el no cumplimiento de la obligación tributaria, por el “suplicio” que significaba para el contribuyente acudir a esos lugares, por lo que actualmente las autoridades fiscales han tomado

cartas en el asunto, estableciendo el programa de “facilidades a los contribuyentes”, permitiendo cumplir con el pago de las contribuciones en determinadas Instituciones Bancarias, así como el pago a través de medios electrónicos, incursionando así en el mundo moderno, la presentación de declaraciones y el pago de impuestos vía Internet.

Otro aspecto que supuestamente justifica la evasión fiscal por parte del contribuyente, es el hecho de que los documentos que debe presentar al momento del entero del impuesto resultan complicados. Por eso, las autoridades fiscales tienen a su cargo la tarea de buscar métodos más sencillos respecto de la forma de pago; a través de la simplificación de declaraciones y de la emisión de formularios que resulten más sencillos para el sujeto pasivo.

Entonces, los aspectos que trata este principio, según Arriola (2000), son:

1. La elección de fechas y períodos o épocas de pago que resulten las más propicias y ventajosas para el contribuyente.
2. La designación de lugares adecuados para el pago de las contribuciones, en donde, el contribuyente sea tratado con amabilidad; así como la instauración de mecanismos que permitan una mayor facilidad en el entero del impuesto.
3. Por último, en acato a este principio, la documentación que el contribuyente deberá presentar al efectuar el entero de las contribuciones a su cargo, tales como formularios y declaraciones de impuestos, serán redactados de manera clara y sencilla.

d) Principio de economía

Según De la Garza (1998), los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor de la que hacen ingresar en el tesoro público.

El principio de economía, consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que

se recaude y la que realmente entre a las arcas de la Nación tiene que ser la menor posible. Einaudi (1977), señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

En términos generales se indica a través de este principio que deberá tratarse que la recaudación de los ingresos estatales no se vuelva una situación incosteable o que denote ciertas características relativas a la incosteabilidad. En otras palabras, que toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en su administración, control y recaudación. Lo cual significa que el gasto que se haga para recaudar ingresos no deba ser superior a lo que se obtenga a través de la recaudación.

Todo impuesto requiere ser productivo y de gran rendimiento, pero además debe ser económico en cuanto a su administración y control. La fórmula para dar cabal cumplimiento a éste principio consiste en que la diferencia entre la suma recaudada y la que verdaderamente entre a las arcas del país debe ser la menor posible.

La inobservancia de este principio redundaría en la violación a los motivos que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria, ya que ésta nace con la finalidad de que el Estado perciba los recursos, que posteriormente habrán de ser devueltos a los ciudadanos en forma de servicios públicos, efectuando así una mejor redistribución de la riqueza. De forma que, si el costo de la recaudación de las contribuciones supera el producto obtenido por la misma, no habrá manera de efectuar esa devolución de ingresos a la sociedad a través de los servicios que presta el Estado, eliminando por tanto, el motivo causa que justifica la relación jurídico-tributaria.

Actualmente, la tecnología desempeña un papel de gran importancia respecto de este principio de economía de las contribuciones, puesto que a través de sistemas de programación y computación, se logra un sistema recaudatorio eficiente y económico. Al respecto Arrijo Vizcaíno (2000), señala que la actividad recaudatoria no debe ser vista nunca como posible fuente de empleos, de ser así se violaría este principio y además se destruiría la razón de ser de la relación jurídico tributaria; puesto que un exceso de empleados al servicio de esta actividad,

implica un mayor costo de recaudación y por ende un sistema tributario incapaz de sostenerse a sí mismo, es decir: “antieconómico”.

Causales que convierten en antieconómico un impuesto.

El hecho de que un impuesto llegué a considerarse como antieconómico, no sólo provoca la disminución en la captación de ingresos para el Estado. Además, resulta desalentador para la población en el desarrollo de actividades como: trabajo, ahorro y productividad. Y en consecuencia, lejos de acceder a la riqueza, lo que se logra es establecer es un ambiente propicio para el empobrecimiento del mismo; por tanto, el estudio de estas causas resulta de gran importancia en la política fiscal, ya que a través de ella se establecen las directrices que habrá de seguir en la obtención y utilización de recursos.

Respecto de este principio, Smith (1776), señala cuales son las cuatro causas por las que se califica de antieconómico un impuesto:

- 1) El empleo de un gran número de funcionarios para el cobro de los impuestos. Puesto que resulta perjudicial pues con la sola nómina de los mismos se va la mayor parte del producto recaudado con motivo del impuesto. Es decir, que la retribución de dichos funcionarios, puede convertirse en una contribución adicional para el contribuyente.
- 2) Los impuestos opresivos a la industria. Siendo aquellos que desaniman al sector inversionista tanto nacional como extranjero. Obviamente esto implica un impedimento para la creación de fuentes de empleo.
- 3) Las confiscaciones y penalidades.- Ambas establecidas con la finalidad de limitar la evasión fiscal. Aunque estas medidas van dirigidas exclusivamente al ente evasor, también la población sufre indirectamente sus efectos. Debido a que con la ruina de aquél, se elimina automáticamente la posible inversión de su capital, evitando así el surgimiento de nuevas fuentes de trabajo y con ello el benéfico que implicaría para la comunidad.

- 4) Las visitas y fiscalización por parte de los recaudadores, ya que la mayoría de las veces resultan molestas para el contribuyente, puesto que a través de ellas se le victimiza, haciéndolo blanco de opresiones por parte del visitador.

4.3 Sistema tributario

Para Colombia, el sistema tributario se puede considerar como un conjunto de reglas y delimitaciones en materia tributaria, que se adapta y acopla a las constantes variables y dinámicas que tiene el comportamiento económico del país. Es así como aspectos de tipo político, económico, social y ambiental inciden en su evolución y consolidación. Tales aspectos crean un marco normativo que regula las actividades del orden comercial y económico que se desarrollan en la Nación.

Según Fino y Vasco (2001), sistema tributario es el conjunto sistematizado de gravámenes integrado por diversos elementos y relaciones institucionales de carácter jurídico y económico; su función es proporcionar los recursos necesarios y suficientes para desarrollar actividades públicas y lograr el mayor objetivo del Estado, el cual consiste en contribuir en la ordenación de los comportamientos sociales y económicos de los agentes que intervienen.

Considerando los planteamientos de la teoría tributaria los objetivos fundamentales sobre los que se edifica un sistema tributario son:

- Neutralidad. Al establecerse lineamientos con imparcialidad sin influir en la asignación de las decisiones, ni recursos de quienes intervienen.
- Eficiencia. Obtener los resultados y objetivos trazados con un número simplificado de recursos.

- Equidad. Establecer condiciones sin favorecimientos y poder brindar a todo los actores lo mismo
- Incidencia. Obtener la reducción de aspectos de gran afectación al sistema como lo son: la elusión y la evasión.

Tomando en consideración los anteriores y sumando unos principios básicos² se propende por un ordenamiento de carácter impositivo, equitativo, justo con menor probabilidad de causar distorsiones, que facilita y simplifica la definición de la política fiscal, trayendo consigo el incremento del recaudo con un menor costo social y económico (Fino y Vasco 2001; Restrepo 2008).

Un sistema tributario busca como resultado la formulación y establecimiento de una normatividad³, que de la mano con una administración adecuada le permitan al Estado el obtener los recursos económicos necesarios para cubrir sus necesidades y obligaciones; sin embargo las fallas en la planeación y ejecución del sistema, al no generar el resultado esperado en materia de recaudo inciden en que sea necesario alterar los efectos impositivos y ajustar las cargas tributarias para incidir en la economía.

Lo anterior en Colombia no sucede debido a que con continua frecuencia se altera el sistema tributario y se cambian las reglas de juego para los actores de la economía nacional, trayendo consigo complejidad y ambigüedad a la hora de lograr la interpretación de los lineamientos normativos establecidos. Existen tratamientos inequitativos, que hasta se podrían definir como preferenciales a diferentes sectores económicos generando que el sistema tributario carezca de justicia, competitividad y simplicidad. Asimismo, las tarifas en los diferentes tributos nacionales son altas en relación a otros países, incluso las exenciones y deducciones tributarias

² Suficiencia, Flexibilidad, Transparencia, Neutralidad, Economía y Congruencia.

³ Leyes, Decretos, Acuerdos

existentes a pesar de facilitar la inversión no son convenientes para compensar las tarifas impositivas (Aranguren, Sandoval, Quiroga y Ortiz, 2002)

Los impuestos, gravámenes y tasas que por su facultad legal el Estado ha impuesto a su población o a quienes actúen dentro del territorio nacional en las diversas actividades económicas, tienen como fin delimitar y establecer los alcances que tienen estos en la actividad económica interna y externa del país.

La principal fuente de financiación del Estado son los tributos que le impone a la población, generando con estos políticas y planes para el bienestar social. Los impuestos se convierten en la columna vertebral en su estructura financiera. Surgen con el pasar de los años y la dinámica económica del país diversos tributos que a la fecha se clasifican entre directos e indirectos según su aplicación. Los impuestos directos afectan y/o gravan los ingresos, la riqueza y la propiedad, entre estos se pueden destacar el Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Patrimonio. Así mismo, en la clasificación se hallan los impuestos indirectos que afectan los actos de producción, consumo o intercambio, como en el caso del IVA (Impuesto al Valor Agregado). La tabla 1 resume los impuestos directos e indirectos de los cuales el Estado presupuesta percibir ingresos entre el periodo comprendido entre los años 2012 y 2017.

Tabla 1. Impuestos directos e indirectos en Colombia 2012-2017

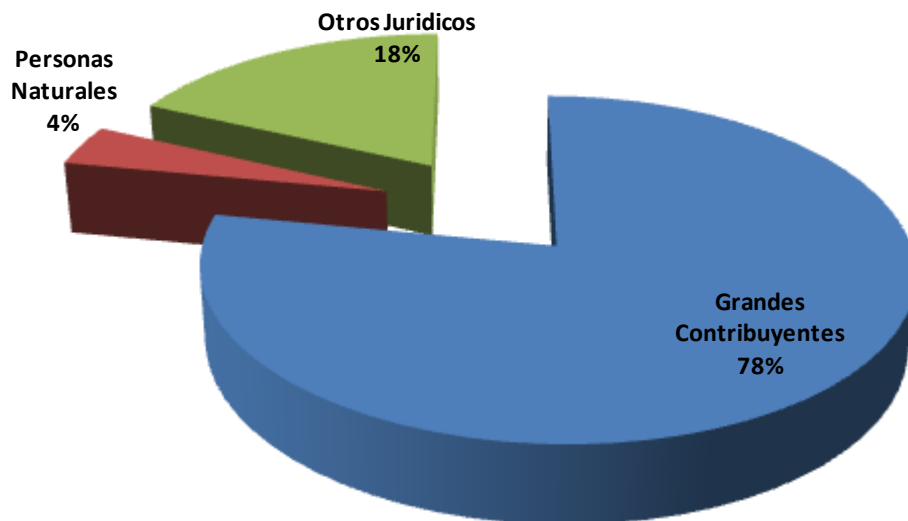
Directos	Indirectos
<i>Impuesto sobre la Renta y Complementarios</i>	<i>Impuesto sobre Aduanas y Recargos</i>
<i>Impuesto al Patrimonio</i>	<i>Impuesto al Valor Agregado</i>
<i>Impuesto al Patrimonio (Dec. Leg. 4825/2010)</i>	<i>Impuesto a la Gasolina y al ACPM</i>
<i>Sobretasa Impuesto al Patrimonio (Dec. Leg. 4825/2010)</i>	<i>Impuesto de Timbre Nacional</i>
<i>Impuesto a la Riqueza</i>	<i>Impuesto de Timbre Nacional sobre salidas al Exterior</i>
<i>Sobretasa Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE</i>	<i>Impuesto al Oro y al Platino</i>
	<i>Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF)</i>
	<i>Impuesto al Turismo</i>
	<i>Impuesto Nacional al Consumo</i>

Fuente: Elaboración Propia con información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)

Teniendo en cuenta los anteriores y considerando las cifras de recaudo por concepto de Impuestos sobre la Renta e IVA registradas durante los últimos años, se pueden considerar estos dos tributos como los más representativos del ST nacional, sin embargo poseen una base gravable reducida.

En el caso del impuesto de renta al tener base estrecha, su tarifa es alta y ante esto muchos sectores empresariales buscan tratos preferenciales por medio de un régimen de beneficios tributarios, que generan inequidad horizontal. Igualmente, la mayor parte de contribuyentes son personas jurídicas y muy pocas personas naturales, cosa contraria al promedio en América Latina donde las personas naturales tienen una gran participación en el impuesto de renta (García y Gómez, 2005) (Ver Gráfico 1. Participación en el recaudo por tipo de contribuyente en el impuesto de renta 2003).

Gráfico 1. Participación en el recaudo por tipo de contribuyente en el impuesto de renta 2003

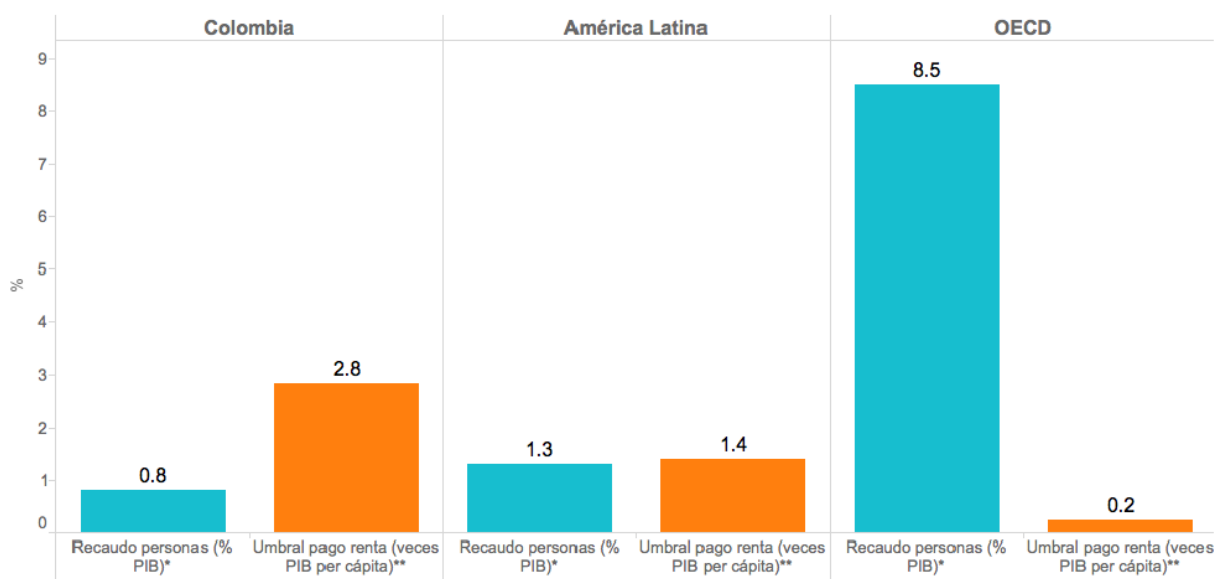


Fuente: Elaborado por la DIAN, Fedesarrollo (2005)

La principal razón para que la participación en la tributación y recaudo sea tan baja por parte de las persona naturales en Colombia según la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) corresponde a que:

En primer lugar, el ingreso a partir del cual las personas naturales tributan es muy elevado. Este umbral, expresado en términos relativos al ingreso per cápita, es 2 veces más elevado frente al promedio de América Latina y 12 veces más alto que en el promedio de la OCDE (Ver Gráfico 2. Renta personas: recaudo y nivel de ingreso a partir del cual se tributa)

Gráfico 2. Renta personas: recaudo y nivel de ingreso a partir del cual se tributa



Nota: *2011 para OECD, 2012 para Colombia y América Latina 2010

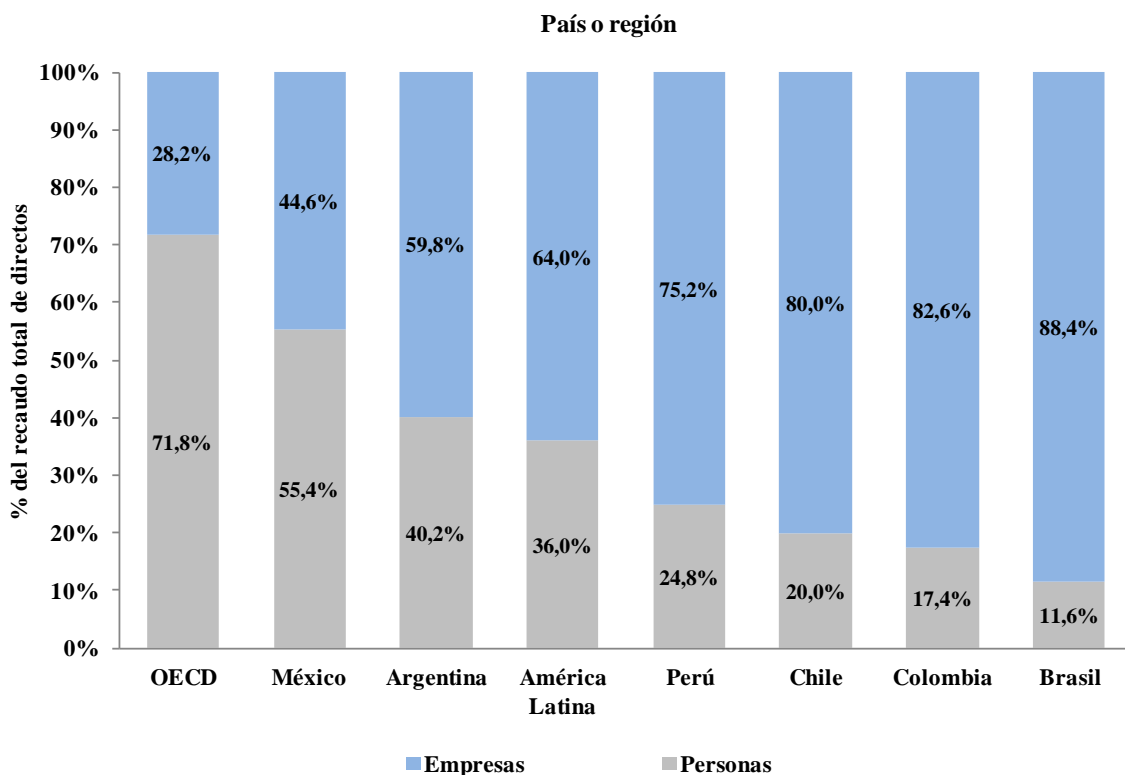
Fuente: (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015, pág. 27)

Considerando los resultados plasmados en el gráfico 2 se puede inferir del porque la carga tributaria en Colombia tiene como columna vertebral la tributación por parte de las personas jurídicas, debido a que es muy distante la base definida para que las personas naturales cumplan con obligaciones tributarias.

Diversos actores participan de la dinámica económica del país, entre estos encontramos a las denominadas personas naturales y personas jurídicas que según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), ha estudiado y clasificado de acuerdo a su participación.

El Gráfico 3. Contribución de las personas naturales y las empresas al recaudo de impuestos directos (2012) muestra la participación que tienen las personas naturales y personas jurídicas o empresas en el recaudo de impuestos directos.

Gráfico 3. Contribución de las personas naturales y las empresas al recaudo de impuestos directos (2012)



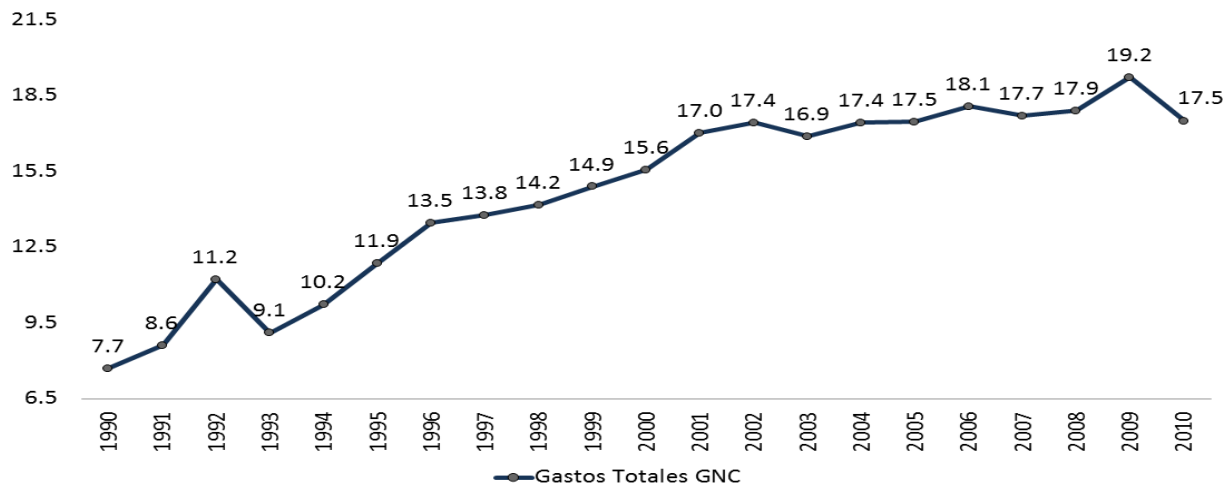
Fuente: (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015, Pág. 63)

La Comisión de Expertos para la Competitividad y la Equidad Tributaria (2015) resalta que: “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%)”.

Las continuas reformas que se han realizado al sistema tributario colombiano siempre han tenido un objetivo definido y puntual, el cual consiste en equilibrar los ingresos y gastos del Gobierno Nacional, sin embargo según el Ministerio de Hacienda:

... con las reformas se logra aumentar los ingresos, pero debido al incremento constante del gasto, siempre son necesarios nuevos cambios tributarios, es así como se da origen a un sistema tributario alejado de los principios generales de eficiencia, equidad y competitividad (Echeverry, 2011, pág. 3). (Ver Gráfico 4)

Gráfico 4. Evolución del gasto del Gobierno Nacional Central (GNC) (% del PIB)

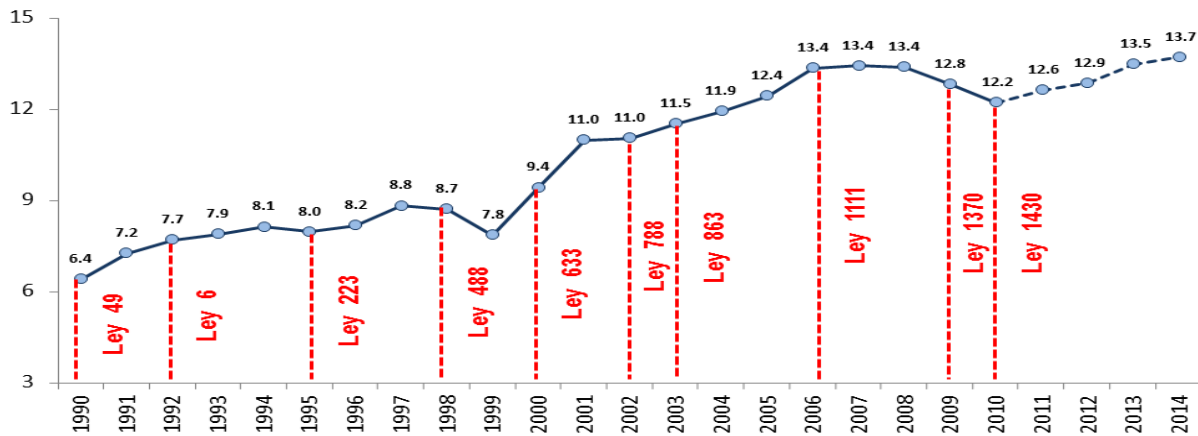


Fuente: Ministerio de Hacienda (Echeverry, 2011, pág. 3)

La dinámica de la política tributaria al principio se inclinó fundamentalmente hacia los impuestos indirectos y estos eran el rubro principal de los ingresos públicos, sin embargo, en la

primera década del siglo XX, se revirtió; los impuestos directos tomaron fuerza al incrementar el Impuesto sobre la Renta y al crear el Impuesto al Patrimonio, que gravaron los grandes y medianos capitales del país (Bautista, 2009)

Gráfico 5. Evolución del recaudo tributario. Impuestos nacionales (%PIB)



Fuente: Ministerio de Hacienda (Echeverry, 2011, pág. 4)

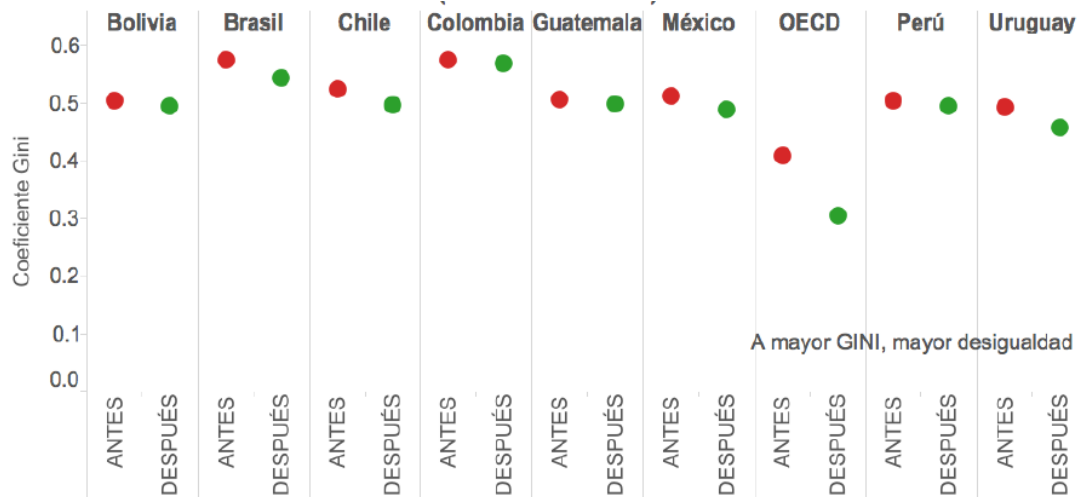
En el Gráfico 5, se pueden observar las variaciones del recaudo por concepto de impuestos en relación porcentual con el Producto Interno Bruto (PIB), y las continuas reformas al sistema tributario desde 1990 hasta 2014, considerando la Ley, 1607 de 2012, cuyos efectos e implicaciones fue posible evaluarlos en el año 2013.

La Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) expresa:

La política fiscal en Colombia contribuye poco a la redistribución de los ingresos, en contraste con lo que sucede en los países de la OECD, donde la desigualdad disminuye significativamente luego de tener en cuenta el efecto de los impuestos y las transferencias del Gobierno sobre el ingreso de las familias. Así, mientras en el promedio de la OECD y en algunos países de América Latina como Brasil, Uruguay y Chile, la desigualdad de ingresos medida a través del coeficiente de GINI, se reduce con los impuestos y las transferencias fiscales, en Colombia este

indicador permanece prácticamente inalterado (Véase Gráfico 6). (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015, pág. 20)

**Gráfico 6. Distribución del ingreso antes y después de impuestos y transferencia
(Coeficiente Gini)**



Fuente: Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015, pág. 20.

La normativa que sustenta la política fiscal nacional y articula el sistema tributario con el pasar de la historia se consolidó en el Decreto 624 de Marzo 30 de 1989, el cual hace referencia al Estatuto Tributario Colombiano. Asimismo el sistema tributario colombiano que en su historia ha tenido continuos cambios, representados éstos en recurrentes reformas que obedecen a la necesidad de ingresos del Estado para cubrir los compromisos que tiene, e incluso suplir situaciones momentáneas por lo que finalmente terminan siendo cambios coyunturales no estructurales. De dichos cambios poco se profundiza acerca del impacto en el mediano y largo plazo, sólo es considerada en el corto plazo la necesidad de ingreso, desconociendo la evaluación de cumplimiento de objetivos por los que fueron motivadas y aprobadas. En ocasiones los cambios normativos se dan como respuestas a las sugerencias, recomendaciones e influencias de organismos multilaterales⁴ que condicionan a los Estados para el acceso al mercado de capitales.

⁴ Fondo Monetario Internacional(FMI), Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE Banco Mundial, Banca Internacional, Cartas de Intención a partir del Consenso de Washington.

4.4 El Impuesto sobre la Renta

4.4.1 Aspectos generales

Como se ha considerado anteriormente el Impuesto sobre la Renta en Colombia no ha sido ajeno al comportamiento en general del sistema tributario. Este impuesto ha tenido diferentes cambios en su normativa. En el Cuadro 1 se muestran las leyes y decretos que hacen referencia a este tributo, que en el transcurso de la historia ha ganado gran importancia y peso en el esquema tributario nacional. Desde su creación en 1918 bajo el mandato presidencial de Marco Fidel Suárez y un centenar de años después, 2018, este tributo ha sido afectado o reglamentado por aproximadamente cincuenta y cinco modificaciones, entre las que se encuentran leyes y decretos, que han modificado bases y tarifas y las cuales se han expedido con la intención de delimitar su alcance y la aplicación en diversos aspectos. Así mismo, promover competitividad e impulso de sectores económicos específicos, buscando fortalecer e incentivar la inversión y por supuesto, buscando un mayor flujo de ingresos para el Estado.

Cuadro 1. Histórico normativo del impuesto sobre la renta en Colombia desde 1918-2016

PRINCIPALES REFORMAS TRIBUTARIAS		
Mandato Presidencial	Periodo	Ley y/o Decreto
MARCO FIDEL SUARÉZ	1918	Ley 56
MIGUEL ABADIA MÉNDEZ	1927	Ley 64
ENRIQUE OLAYA HERRERA	1931	Ley 81
ALFONSO LÓPEZ PUMAREJO	1935	Ley 78
ALFONSO LÓPEZ PUMAREJO	1942	Ley 45
MARIANO OSPINA PÉREZ	1948	Decreto 1961
GUSTAVO ROJAS PINILLA	1953	Decretos 270, 2317 y 2615
ALBERTO LLERAS CAMARGO	1960	Ley 81
ALBERTO LLERAS CAMARGO	1961	De 1651
GUILLERMO LEÓN VALENCIA	1963	Ley 21
GUILLERMO LEÓN VALENCIA	1963	Decreto 3190
CARLOS LLERAS RESTREPO	1966	Decreto 2933
CARLOS LLERAS RESTREPO	1967	Ley 444
MISAEEL PASTRANA BORREO	1973	Leyes 4ta, 5ta y 6ta

ALFONSO LOPÉZ MICHELSEN	1974	Decretos 2053, 2348
ALFONSO LOPÉZ MICHELSEN	1974 y 1975	Decreto 2247 y Ley 49
ALFONSO LOPÉZ MICHELSEN	1977	Ley 52
ALFONSO LOPÉZ MICHELSEN	1977	Ley 54
JULIO CÉSAR TURBAY	1979	Ley 20
BELISARIO BETANCUR	1983	Leyes 9 y 14
BELISARIO BETANCUR	1983	Decreto 3541
BELISARIO BETANCUR	1984	Ley 50
BELISARIO BETANCUR	1985	Ley 55
VIRGILIO BARCO VARGAS	1986	Ley 75
CÉSAR GAVIRÍA TRUJILLO	1990	Ley 44
CÉSAR GAVIRÍA TRUJILLO	1990	Ley 49
CÉSAR GAVIRÍA TRUJILLO	1991	Decreto 1744
CÉSAR GAVIRÍA TRUJILLO	1992	Ley 6
CÉSAR GAVIRÍA TRUJILLO	1993	Ley 100
ERNESTO SAMPER PIZANO	1994	Ley 174
ERNESTO SAMPER PIZANO	1995	Ley 223
ERNESTO SAMPER PIZANO	1997	Ley 383
ANDRÉS PASTRANA ARANGO	1998	Decreto 2331
ANDRÉS PASTRANA ARANGO	1998	Ley 488
ANDRÉS PASTRANA ARANGO	2000	Ley 633
ÁLVARO URIBE VÉLEZ	2002	Decreto 1838

PRINCIPALES REFORMAS TRIBUTARIAS

Mandato Presidencial	Periodo	Ley y/o Decreto
ÁLVARO URIBE VÉLEZ	2002	Ley 788
ÁLVARO URIBE VÉLEZ	2003	Ley 863
ÁLVARO URIBE VÉLEZ	2006	Ley 1111
ALVARO URIBE VÉLEZ	2007	Ley 1175
ALVARO URIBE VÉLEZ	2009	Ley 1370
JUAN MANUEL SANTOS CALDERON	2010	Ley 1429
JUAN MANUEL SANTOS CALDERON	2010	Ley 1430
JUAN MANUEL SANTOS CALDERON	2012	Ley 1607
JUAN MANUEL SANTOS CALDERON	2013	Decreto 862 y 1828
JUAN MANUEL SANTOS CALDERON	2014	Ley 1739
JUAN MANUEL SANTOS CALDERON	2016	Ley 1819

Fuente: Elaboración propia, complementado con (Lewin, 2008)

El Impuesto sobre la Renta se encuentra reglamentado por el Libro I del Estatuto Tributario Nacional, donde se alberga la memoria histórica de los diversos planteamientos para

abordar la materia. Es así como siendo la joya de la corona⁵, continuamente es abordado para que sea el impuesto directo de preferencia en el modelamiento económico y financiero de la hacienda pública.

4.4.2 Principios Tributarios contemplados en el artículo 363 de la Constitución Nacional

Al establecer un marco legal que le brinde validez jurídica al actuar del Estado es necesario remitirse a los elementos aportados por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, en adelante ICDT.

Como medidas previas a la adopción de la Constitución de 1991, el Gobierno Nacional consultó la opinión pública por intermedio de las llamadas mesas de trabajo. El ICDT organizó una sobre el Derecho Constitucional de la Tributación, y propuso a la consideración del Gobierno, el cual transmitió a la Asamblea Nacional Constituyente, algunos proyectos, frutos de los cuales son entre los siguientes textos de la Constitución: el numeral 9° del artículo 95, el artículo 338 y el artículo 363 que son, por decirlo así, la espina dorsal del Derecho Tributario en Colombia. (Bravo, 1995)

Efectivamente, cuando se discutía el texto de la reforma constitucional de 1991, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario formó una mesa de trabajo para estudiar las propuestas que se presentarían ante la Asamblea Nacional Constituyente, con el objeto de mejorar las normas constitucionales relacionadas con la tributación. Como resultado de dichas labores, se presentaron nueve propuestas relacionadas con los siguientes temas:

- 1°. Modificación y adición al principio de legalidad.
- 2°. Extensión y contenido de la ley tributaria.

⁵ Se hace referencia a la importancia y representatividad que tiene el impuesto en la estructura tributaria y de ingresos del Estado.

- 3°. Competencias normativas de las Asambleas Departamentales y Consejos Distritales o Municipales sobre impuestos regionales y locales.
- 4°. Supresión de la facultad al Congreso de otorgar facultades extraordinarias al Gobierno Nacional en materia tributaria.
- 5°. Consagración del principio de capacidad contributiva.
- 6°. Precisión sobre la prohibición de imponer penas de confiscación, de establecer tributos o sanciones que la conlleven y de percibir los que impliquen el mismo efecto por razón de interpretaciones legales.
- 7°. Consagración del principio de la irretroactividad tributaria.
- 8°. Consagración del principio de la equidad.
- 9°. Precisión de los principios sobre la estabilidad y suficiencia de los recursos regionales y locales (Bravo, 1995, p.77).

Prácticamente todas las propuestas presentadas por el ICDT fueron recogidas por la Asamblea Nacional Constituyente en el texto de la Constitución actualmente vigente en Colombia, con lo cual se logró el objetivo de modernizar los textos constitucionales, de tal manera que los principios más importantes relacionados con la tributación quedarán consagrados de una manera explícita.

La proclamación de la Constitución Política de Colombia de 1991, entre otras cosas, estableció el Estado Social de Derecho y los principios fundamentales del sistema tributario (Zapata, 2012) que sirven como límites para el alcance del poder legislativo, llamado también poder tributario, hacia la creación de tributos. En el cuadro 2 se muestran los principales artículos de la Constitución Política que hacen referencia al sistema tributario.

Por medio del artículo 363, se constituye el marco general que guía la imposición de las cargas del sistema tributario, que se deberá constituir bajo los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que han sido perfeccionados por la Corte Constitucional.

De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. (Sentencia C-397 M.P Correa, 2011)

Cuadro 2. Artículos de la Constitución que aplican al sistema tributario

ARTÍCULOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE SE APLICAN AL SISTEMA TRIBUTARIO	
Artículo	Descripción
Art.15	Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.
Art.150 Inciso primero	Corresponde al Congreso hacer las leyes
Art 150 Ordinal 12	Establecer las contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.
Art 154	... Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes.
Art 189 Ordinal 11	... Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes.
Art 189 Ordinal 25	Corresponde al Presidente, ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.
Art 213	Corresponde al Presidente, organizar el crédito público, reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; modificar los aranceles, las tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; regular el comercio exterior; y ejercer la intervención en las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos provenientes del ahorro de terceros de acuerdo con la ley.

ARTÍCULOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE SE APLICAN AL SISTEMA TRIBUTARIO	
Artículo	Descripción
Art 215	Cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá el Presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el Estado de Emergencia...
Art 287	Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: 1. Gobernarse por autoridades propias. 2. Ejercer las competencias que les correspondan. 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. 4. Participar en las rentas nacionales.
Art 300 Ordinal 4	Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.
Art 313 Ordinal 4	Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.
Art 338	En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y 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. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como Recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de los hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo
Art 363	El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad

Fuente: elaboración propia con información de la Constitución Política de Colombia

La Corte Constitucional asume que, en algunas ocasiones, se hacen sacrificios en el cumplimiento de los principios tributarios, siempre y cuando estos estén justificados económica o tributariamente, lo cual se observa en la sentencia C-409, en la que se muestra cómo el principio de equidad es tratado, así:

Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico... (Sentencia C-409 M.P Mejía, 1996)

Dentro de los principios de Equidad y Progresividad, está inmerso el concepto de capacidad contributiva; en muchas constituciones políticas, anota Poveda (2004), como por ejemplo la constitución italiana y la española, la capacidad contributiva o capacidad de pago es un principio tributario independiente. La Corte Constitucional expresa que la capacidad contributiva se deriva de los principios de igualdad, equidad y progresividad en conformidad con el Artículo 95-9 de la Constitución Nacional, siendo los hechos que la demuestran, según indica Poveda (2004, págs. 169-170):

1. La titularidad de un patrimonio. Quien tiene más propiedades posee una mayor capacidad de pago.
2. La percepción de una renta. Se considera el mejor índice para medir la capacidad de pago y tiene aplicación en el progresivo Impuesto sobre la Renta.
3. El consumo de bienes. Este indicador tiene aplicación en el IVA en el cual lo fundamental es que se realice una actividad de consumo de carácter material o

inmaterial, ya sea mediante la venta o importación de bienes o mediante la prestación de servicios.

4. El tráfico o circulación de riqueza, criterio que se aplica en el caso del Impuesto de Timbre nacional que grava el contenido económico de las obligaciones plasmadas en un documento y en el tan criticado gravamen a movimientos financieros, que impone tributo sobre la realización de operaciones bancarias.

4.4.3 Principio de equidad

En la Constitución Política, se encuentra la palabra Equidad en materia tributaria en el Artículo 95-9 y en el Artículo 363. El primero señala la imposición jurídica del sistema tributario sobre el ciudadano bajo los conceptos de justicia y equidad; en Sentencia C-333 (M.P Mejía, 1993), se declara que no se puede exigir el pago de tributos a ciudadanos que no tengan capacidad contributiva y que, de existir esta, su aporte debe ser proporcional: a igual capacidad de pago se establece una carga igual y a mayor capacidad de pago mayor carga tributaria. En tanto que carece de capacidad contributiva “la persona cuyo nivel de ingreso se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas” (Sentencia C-333 M.P Mejía, 1993).

En el Artículo 363, aparece la equidad como principio tributario y se le ordena al legislador llámese Congreso, Presidente o Corte Constitucional, construir un sistema tributario en el que predomine este principio.

Cuando se habla de equidad, se puede hablar de una equidad horizontal o de una equidad vertical. La equidad horizontal (Sentencia C-397 M.P Correa M. V., 2011) se refiere a que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago, es decir, que los contribuyentes que tienen igual capacidad contributiva deben gravarse con la misma cantidad de tributos. La Equidad vertical (Sentencia C-397 M.P Correa M. V., 2011) señala que se han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad de pago, es

decir, que los contribuyentes que tienen diferente capacidad contributiva deben tener diferente cantidad de tributos.

El principio de equidad enmarca que las personas que estén sujetas a un tributo en particular y estén en iguales condiciones tributarias, tienen que tener la misma situación en lo que respecta al tributo. Así mismo, los que tengan desiguales condiciones tributarias deberán tener un trato desigual.

La Corte Constitucional en ocasiones utiliza el principio de equidad como equivalente al de igualdad, aunque este último no haga parte de los principios tributarios. “... al hablar de equidad se toma en cuenta el concepto que hace ya muchos siglos elaboró Aristóteles sobre ella, de acuerdo con el cual, la equidad no es nada diferente a la igualdad, que debe informar todo tipo de relación interpersonal para que sea justa” (Sentencia C-364 M.P Mejía, 1993).

Para la Corte Constitucional, el principio de equidad se encuentra estrechamente unido al principio de igualdad, “... el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura” (Sentencia C-364 M.P Mejía, 1993).

La equidad tiene tres rasgos característicos según la Corte Constitucional:

El primero es la importancia de las particularidades fácticas del caso a resolver, o sea que no pueden pasar por alto la información empírica; esto es así, ya que una decisión en equidad no puede prescindir del contexto ni desentenderse de los efectos que puedan recaer sobre las partes;

El segundo, y es sobre el cual versará este escrito, es el sentido del equilibrio en la asignación de cargas y beneficios. La equidad no exige un equilibrio perfecto. Lo que repugna a la equidad son las cargas excesivamente onerosas o el desentendimiento respecto de una de las partes interesadas;

El tercero es la apreciación de los efectos de una decisión en las circunstancias de las partes en el contexto del caso. La equidad es remedial porque busca evitar las consecuencias injustas que se derivarían de determinada decisión dadas las particularidades de una situación. (Sentencia T-042 M.P Rentería, 2002).

4.4.4 Principio de progresividad

El principio de progresividad está relacionado con el aporte que realiza cada contribuyente con respecto a su capacidad contributiva, es decir, el reparto de la carga contributiva entre los contribuyentes. Este principio busca llevar a cabo la igualdad frente a las cargas contributivas. La Corte Constitucional en Sentencia C-419 (M.P Mejía, 1995), explica:

... el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquel permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.

Es decir, los que tengan mayor capacidad de pago deberán tener mayor carga contributiva. Este principio provoca una disminución del costo social para el contribuyente en la realización de su deber con el financiamiento del Estado.

La Corte Constitucional expresa en Sentencia C-364 (M.P Mejía, 1993) que es deber del Estado examinar la capacidad real de pago de los contribuyentes, con el objetivo de garantizar los principios de justicia y equidad consignados en el Artículo 95-9; la Corte aclara en esta sentencia que el principio de progresividad responde precisamente a este mandato establecido en este artículo, por lo tanto, todo tributo debe orientarse a cumplir este principio en el que solo se refiere a tributos progresivos. Sin embargo, la Corte expresa:

El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos -particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales (Sentencia C-364 M.P Mejía, 1993).

El principio de progresividad en los tributos se puede lograr de diferentes maneras en los impuestos directos e indirectos, según declara la Corte mediante sentencia:

El principio constitucional de progresividad tributaria se hace efectivo de manera concreta en materia de impuestos directos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen. En materia de impuestos indirectos, la progresividad es más difusa, y parte de la presunción relativa a la mayor capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos y menos relacionados con la satisfacción de necesidades básicas, los cuales son gravados con tarifas más altas. Así pues, el principio de progresividad puede hacerse efectivo en las dos clases de impuestos –directos e indirectos- pero la forma concreta de lograrlo es diferente en cada uno de ellos (Sentencia C-426 M.P Sierra, 2005).

La Corte Constitucional manifiesta que el principio de progresividad es una herramienta para compensar el principio de proporcionalidad del sistema tributario, es decir, no es suficiente que los tributos sean proporcionales porque además deben ser progresivos, esto se manifiesta en la Sentencia C-643 (M.P Rentería, 2002):

El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con

mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.

4.4.5 Principio de eficiencia

El principio de eficiencia, según la Corte Constitucional, “es un recurso técnico del sistema tributario, que tiene como propósito alcanzar la recaudación del tributo con el mínimo costo administrativo para el Estado y la menor carga económica para el contribuyente” (Sentencia C-172 M.P Sierra, 2001), en otras palabras, este principio busca obtener el mayor recaudo con el menor costo posible.

Este principio obliga a que el ente administrativo encargado de los tributos sea eficiente y tenga todos los recursos requeridos para lograr un mayor recaudo, por eso, como lo indica la Corte, “el Legislador tiene una amplia libertad para definir cuál es el método más apropiado para recaudar, administrar y fiscalizar eficientemente un determinado tributo” (Sentencia C-172 M.P Sierra, 2001). Además “...tiene plenas atribuciones para establecer los procedimientos tributarios y para obligar a los contribuyentes a que efectúen sus operaciones contables y liquidaciones” (Sentencia C-172 M.P Sierra, 2001).

La tributación en Colombia tiene un andamiaje jurídico que forma un marco que regula los derechos y deberes en las relaciones entre sus diferentes miembros, y que, para el caso del Impuesto sobre la Renta, parte desde la Constitución Política de Colombia, las Leyes y los Decretos.

Desde la introducción del Impuesto sobre la Renta en Colombia en el año 1918, han surgido diferentes normatividades que lo han regulado; a continuación se reseñan las más recientes:

4.5 Marco legal

4.5.1 Ley 1607 de 2012

Las reformas tributarias que se han adelantado en los últimos dos lustros han sido motivadas en gran medida por la urgencia y la necesidad de recaudo. La persecución de este propósito creó mecanismos e instrumentos que, aunque eficientes en su fin, no necesariamente contribuyeron a garantizar la generación de empleo, la disminución de la pobreza y la reducción de la desigualdad.

En esta dirección, la reforma contenida en la ley 1607 de 2012, buscaba dar un paso en un proceso, que debería ser continuo, para lograr un sistema tributario progresivo y que propendiera por la formalidad laboral. En la medida en que ambos fenómenos afectan desproporcionalmente a los trabajadores de bajos ingresos y con poca o nula educación, el objetivo último de las políticas contenidas en la ley, es el de aumentar el empleo formal y reducir la desigualdad.

El primer objetivo se refirió a la regresividad de la estructura tributaria. Un impuesto se considera regresivo cuando la tarifa efectiva de tributación (impuesto a cargo como proporción de los ingresos), cae conforme aumenta el nivel de ingreso. Es decir, en un sistema regresivo, la proporción del ingreso destinada al pago de impuestos es más alta en trabajadores con bajos ingresos en relación con aquélla que hacen los trabajadores.

El segundo objetivo se centra en atacar el problema de la alta informalidad laboral en Colombia, en donde dos de cada tres trabajadores se encuentran vinculados al sector informal.

Un factor importante en la explicación de la alta incidencia de la informalidad laboral se encuentra en los altos costos no salariales asociados con el empleo formal.

La conjunción de estos dos factores, regresividad de la carga tributaria y alta informalidad, tiene impactos importantes sobre la desigualdad en Colombia. Finalmente, se evidenció la urgencia de actuar ante la pérdida de competitividad de los sectores productivos intensivos en mano de obra y se reconoce y aborda el problema de evasión y elusión tributaria.

4.5.2 Ley 1739 de 2014

Se presentan los motivos argumentados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la presentación de una nueva reforma, con tan solo dos años de haber estado vigente la Ley 1607 de 2012.

En los últimos 15 años, el Gobierno Nacional implementó una serie de medidas para promover la sostenibilidad fiscal y garantizar unas finanzas públicas sanas. En 2011, mediante acto legislativo, se incluyó el criterio de sostenibilidad fiscal en la Constitución Política, en desarrollo de este precepto se promulgó la Ley 1473 de 2011, que adopta una Regla Fiscal para el Gobierno Nacional Central (GNC), tal instrumento busca llevar el endeudamiento público a niveles deseables y sostenibles, obliga al Gobierno a cumplir con una senda decreciente de déficit estructural, con metas puntuales para los años 2014, 2018 y 2022.

En consecuencia, el problema fiscal en el que se determina el volumen y destino del gasto público debe resolverse, asumiendo como restricción el nivel de déficit estructural estipulado en la Regla Fiscal. De esa forma, las proyecciones de gasto incluidas en el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) garantizan el cumplimiento de las metas de déficit estructural fijadas por la Regla Fiscal. Finalmente, la Ley Anual de Presupuesto transforma el monto máximo de gasto en apropiaciones para ser ejecutadas durante una vigencia fiscal determinada.

Este esfuerzo por mantener un nivel de inversión acorde con las demandas del Estado Social de Derecho, requiere un ingreso consistente con la meta de déficit estructural fijada por la Regla Fiscal. No obstante lo anterior, dos de las rentas que conforman la actual canasta de ingresos del Gobierno Nacional Central -GNC, el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) y el Impuesto a la Riqueza, reducirán o eliminarán su aporte.

En lo relativo al Impuesto al Patrimonio, la Ley 1370 de 2009 creó el impuesto al patrimonio para ser causado por una sola vez y pagado en ocho cuotas iguales entre los años 2011 y 2014 por los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta que poseyeran más de \$3 mil millones de patrimonio líquido a primero de enero de 2011; esto significa que en el año 2014 se recaudaron las últimas cuotas asociadas con este gravamen y que, a partir de 2015, tales ingresos desaparecieron de la canasta tributaria nacional. Por su parte el GMF, cuya última versión está contenida en la Ley 1694 de 2013, debe reducir su tarifa del nivel actual de cuatro por mil a dos por mil en 2015 y a uno por mil en 2016 y 2017 para desaparecer finalmente a partir del primero de enero de 2018. La reducción de esta tarifa reduce también las fuentes de financiamiento del PGN 2015.

Si se compara la composición del ingreso del PGN 2014 con las proyectadas para 2015, se hace evidente que la desaparición de los recaudos provenientes del impuesto al patrimonio y de dos puntos en la tarifa del GMF hace inferior el recaudo esperado para 2015 frente al programado para el año 2014. Tal efecto, aunado a la reducción de la renta petrolera, consolida una necesidad total de ingresos que asciende a \$12,5 billones para 2015.

La consistencia temporal es atributo esencial de cualquier política fiscal responsable y seria. El recaudo de los \$12,5 billones adicionales para 2015 garantiza el cumplimiento de la meta de déficit estructural contenido en la Ley de Regla Fiscal. Como es de esperarse, la inclusión de nuevos beneficiarios en los programas sociales creará una recurrencia de gasto que debe atenderse en los años siguientes. Una política fiscal consistente debe resolver los problemas financieros del futuro inmediato y sentar las bases para darle sostenibilidad a ese nivel de beneficios.

Echeverry (2014) En este orden de ideas, se hace necesario mantener las fuentes de ingreso en el mediano plazo. El cumplimiento de los objetivos asociados con las sendas de gasto incorporadas en el MFMP, base para la formulación del Marco de Gasto de Mediano Plazo (MGMP), depende de los ingresos que se proponen en la siguiente ley. El cumplimiento del nivel de déficit estructural estipulado en la Regla Fiscal es un compromiso ineludible del Gobierno Nacional, que debe programar un nivel de gasto coherente con esa finalidad que se debe financiar. Como ha sido reconocido, gracias a la Regla Fiscal, Colombia cuenta con una de las posiciones fiscales más sólidas de América Latina.

Se argumentaba que, al no aprobarse la presente iniciativa, la caída de los ingresos obligaría al Gobierno Nacional a reducir los niveles de inversión para las vigencias 2015-2018, dadas la regla fiscal y las inflexibilidades del gasto de funcionamiento y servicio de la deuda.

Por lo anterior, el Gobierno Nacional esperaba mantener el GMF hasta el 2018, a la tarifa del cuatro por mil, crear un impuesto sobre la riqueza y complementario, y establecer una sobretasa de tres puntos en la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que permitan financiar el nivel de gasto incorporado en el MGMP y evitar una súbita contracción en el monto de la inversión pública.

4.5.3 Ley 1819 de 2016

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 para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) señaló que

“[...] un 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.”

A partir de este análisis, la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) encontró que el régimen tributario colombiano presenta limitaciones importantes:

- 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 de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) (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 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 para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015), y los comentarios de diferentes actores de la academia, empresarios, sociedad civil, y organismos multilaterales, el Gobierno Nacional elaboró y propuso la adopción de una reforma tributaria estructural, donde se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

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) Elevar 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.

Así mismo, 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).

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 fortalecieron 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.

En resumen, los cambios incorporan modificaciones a los tributos nacionales, territoriales, y se adoptan medidas de carácter administrativo y penal. Se modifican bases y tarifas con lo cual se cumplió 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 establece:

- 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.

En materia de control a la elusión y a la evasión, el planteamiento 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).

Así mismo, con el fin de disminuir el consumo de productos perjudiciales para la salud, se fortaleció 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 pigouviano⁶.

⁶ Pigouviano, el término tiene origen en los postulados del economista inglés Arthur Pigou (1877-1959) e impuesto pigouviano, hace referencia a un gravamen que el Estado impone a las compañías que crean un perjuicio derivado de su actividad en el bienestar de la ciudadanía, dañando el medio ambiente, la salud, etc.

5. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

5.1 Tipo de investigación

Para el desarrollo de esta investigación será necesario utilizar el tipo de investigación descriptivo, el cual consiste, según Sampieri (1991), en describir situaciones o eventos, decir como son y cómo se manifiestan ciertos fenómenos. El tipo de investigación descriptiva busca especificar las propiedades importantes de personas, comunidades o cualquier otro fenómeno que se esté analizando, así como medir o evaluar diversos aspectos del fenómeno que se está investigando. Desde un punto de vista científico, la descripción es la medición, en un estudio descriptivo se selecciona una serie de cuestiones y se mide cada una de ellas independientemente, para así —y valga la redundancia— describir lo que se investiga.

Ahora bien, con esta investigación, se describirá, cómo la aplicación de los principios doctrinarios en materia de tributación especificados por Smith (1776) y consagrados en la Constitución Política Nacional de 1991 en su artículo 363, han influido en el diseño, formulación y expedición de la normatividad tributaria en el país. Posteriormente, se abordará el caso particular de las reformas tributarias, expedidas bajo el mandato del actual presidente de Colombia, Juan Manuel Santos Calderón y la dirección del actual Ministro de Hacienda y Crédito Público, Mauricio Cárdenas Santamaría; dichas reformas contenidas en las leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016 y los efectos que, en materia de recaudo, le han generado al Estado colombiano la apropiación de estos principios rectores.

Así mismo, el poder identificar un patrón de referencia, el cual pueda brindar una explicación u orientación del por qué los esquemas tributarios planteados en dichas leyes son tan de corto plazo, evitando así darles continuidad a políticas de orden económico necesarias para lograr una seguridad jurídica en materia de tributación y consigo, bienestar social para el país, como resultado de la inversión social derivada del recaudo de tributos o impuestos.

5.2 Método de investigación

Para este proyecto de investigación, será necesario trabajar con el método de investigación deductivo, partiendo de lo general a lo particular, según Blauberg citado por Carvajal (1998), “la conclusión deductiva es una cadena de afirmaciones, cada una de las cuales constituye una premisa o una afirmación que se continúa directamente de acuerdo con las leyes de la lógica de las demás afirmaciones de la cadena.”

Durante la investigación, se partirá de los principios rectores aportados para la tributación por el economista Smith (1776), los cuales han servido como pilares para la formulación de políticas y modelos tributarios a nivel mundial, posteriormente se analizará la inclusión o vinculación de estos principios a las tres últimas reformas tributarias realizadas por el Estado colombiano en 2012 y 2016 respectivamente, y se concluirá sobre el efecto generado sobre el recaudo con las reformas citadas.

5.3 Fuentes de información

Para la obtención de información en la presente investigación, se pueden identificar tres tipos de fuentes:

Fuentes primarias: es la información que no ha sido transformada o procesada por ningún tercero, información nueva y original que se ha obtenido de la vivencia del suceso que la originó.

Para esta investigación, como fuente primaria se tienen las leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016, en donde se plasma el contenido de la formulación de las políticas en materia tributaria definidas por el Congreso de la Republica, como también se cuenta con los informes de gestión emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, posteriores a la entrada en vigencia de las leyes citadas; dichos informes de gestión reflejan y

compilan cifras en materia de recaudo obtenido por la entidad. Adicionalmente, se tomará la información emitida por el departamento de estadística de la DIAN, en cuanto a cifras de gestión y logros de la entidad.

Fuentes Secundarias: es la información que ha sido transformada por algún tercero, esta información es un resumen o una interpretación de las fuentes primarias.

Como fuente secundaria en la investigación, se tomará material digital que contiene la postura que ha tomado el líder tributario del portal Actualicese.com, Diego Guevara e interpretaciones que hayan generado los especialistas en temas tributarios a nivel nacional. También, se tomarán artículos publicados por los diarios El Tiempo, El Espectador, La República, Portafolio, la Revista Semana y revistas especializadas en asuntos tributarios, entre otros; los cuales suministran información sobre las continuas variaciones y modificaciones realizadas al esquema tributario nacional y los efectos generados en los últimos cuatro años.

5.4 Técnicas de investigación

Para el desarrollo de esta investigación será necesario usar dos métodos de recolección de datos básicamente:

Análisis documental: se trata de la recolección de datos por medio de documentos físicos o digitales que hablan abordar la temática objeto de investigación (artículos, tesis, libros, páginas institucionales, informes, entre otros).

Para esta investigación, el análisis documental será la principal técnica de recolección de datos, por ende, se abordará el estudio de las leyes 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016, los informes de gestión de la DIAN y la historia que se encuentra documentada en la página web de la entidad. En las tesis, libros académicos y revistas especializadas se puede encontrar documentado el desarrollo en cuanto al diseño, implementación y efectos de la aplicación de las diversas reformas, las anteriores y las que son objeto de esta investigación.

De igual manera los libros, artículos de revistas y artículos de diarios donde se encuentran documentados todo tipo de posturas, a favor y en contra, de la continua variación e inseguridad jurídica generada por los cambios en el modelo tributario.

5.5 Sistematización de la información

La información obtenida del análisis documental, se clasificará según su contenido, si el tema a tratar es tributario, normativo, legal, crítico o de opinión, para así mismo darle jerarquía al desarrollo de la investigación.

5.6 Fases de investigación

Todo el proceso de la investigación es indispensable pues cada una de sus distintas etapas aporta un elemento básico para el estudio, sin embargo, el punto crucial es el planteamiento del problema, pues de él depende la formulación de los objetivos, la hipótesis, la justificación del trabajo, el marco teórico y el método de investigación, prácticamente toda la investigación.

Con el fin de lograr el desarrollo óptimo y adecuado de esta investigación, a continuación, se presentan las fases que tendrá el proyecto:

- 1) Definir y construir el problema de investigación.
- 2) Establecer los objetivos de la investigación.
- 3) Recopilar y analizar antecedentes relacionados con el tema de investigación.
- 4) Presentación del marco teórico y legal.
- 5) Diseño y definición de la metodología de la investigación.
- 6) Definir técnica de recolección de información.
- 7) Redacción del capítulo de resultados.
- 8) Presentación académica entre pares.
- 9) Entrega y sustentación del proyecto de investigación.

6. MARCO CONCEPTUAL

Los términos en lenguaje técnico que se emplean con más frecuencia en el presente trabajo son los siguientes:

BASE GRAVABLE: es el valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa del impuesto para establecer el valor de la obligación tributaria (Orjuela, 2010).

CAPACIDAD DE PAGO: es la porción del ingreso mensual que no se destina a ningún otro concepto del gasto familiar ni deuda. Para estimarla, es necesario determinar el ingreso mensual y restarle todos los gastos, de manera que el resultado son los ingresos libres de cualquier obligación: Capacidad de pago = ingreso mensual – gasto mensual (Asociación Panameña de Crédito, s.f.).

CAUSACIÓN: se refiere al momento específico en que surge o se configura la obligación respecto de cada una de las operaciones materia del impuesto (Orjuela, 2010).

CONTRIBUYENTE: es toda persona natural o jurídica llamada a cumplir ciertas obligaciones tributarias por la realización del hecho generador establecido en la ley para el nacimiento del tributo. Es el mismo sujeto pasivo de cada impuesto (Secretaría de Hacienda Distrital, 2014)

EFICIENCIA: resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero, de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo) (Corte Constitucional, 2011).

ELUSION: la elusión tributaria consiste en el no pago amparándose en resquicios legales no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, sea por redacción deficiente

ó porque la ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de normas tributarias, pero diferenciándose de la evasión porque técnicamente no es un delito y la distinción entre ambas es meramente conceptual, porque ciertas situaciones jurídicas son ambiguas y terminan incidiendo sobre los recaudos efectivos. (Yori y Sierra; 2008)

EQUIDAD: es una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual (Corte Constitucional, 2011).

EVASION: la evasión tributaria es la acción y omisión que reduce el monto que un contribuyente debe pagar, este puede darse por negligencia o por vacíos normativos en la ley cuando la legislación se hace compleja. (Yori y Sierra; 2008)

HECHO GENERADOR: se trata de la manifestación externa del hecho imponible. Supone que al realizarse un ingreso, se va a producir o se produjo una venta; que al venderse, importarse o exportarse un bien se va a producir un consumo; que al registrarse un acto notarial se va a dar un cambio de activos.

La obligación tributaria nace de un hecho económico al que la ley le atribuye una consecuencia. Este acto es el HECHO GENERADOR definido por el modelo de Código Tributario para América Latina (Art. 37) en la siguiente forma: “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (Orjuela, 2010).

HECHO IMPONIBLE: es el hecho económico considerado por la ley sustancial como elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación imputable a determinado sujeto causa el nacimiento de la obligación; en otras palabras, el hecho imponible se refiere a la materialización del hecho generador previsto en las normas (Orjuela, 2010).

IMPUESTOS: los impuestos son el dinero que una persona, una familia o una empresa deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos. Esta es la forma más importante por medio de la cual el Estado obtiene recursos para llevar a cabo sus actividades y funciones (administración e inversión social en infraestructura, en seguridad nacional, en prestación de servicios, etc.) (Banco de la República, s.f.)

IMPUESTO DIRECTO: los impuestos directos son aquellos que recaen directamente sobre la persona, empresa, sociedad, etc. Entre estos se pueden clasificar: los impuestos a la renta, al enriquecimiento, o aquellos que se cobran por trámites personales como la obtención de documentos, pagos de derechos y licencias, etc. (Banco de la República, s.f.)

IMPUESTOS REGRESIVOS Y PROGRESIVOS: los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir, la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada, y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal.

Los impuestos progresivos, por el contrario, sí tienen en cuenta la capacidad económica de una persona o empresa. Con este tipo de impuestos, los pobres pagan menos cantidad de dinero que las personas adineradas; es decir, a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que esta debe pagar por el impuesto también. Los impuestos progresivos buscan que tanto un pobre como una persona adinerada paguen una cantidad proporcional a su ingreso. Con esto, los gobiernos buscan redistribuir la riqueza y aportar un mayor beneficio a los menos favorecidos.

Los impuestos indirectos suelen ser regresivos y los directos progresivos. Estos últimos se calculan principalmente sobre la renta (ingresos) o enriquecimiento de una persona, o las ganancias de una empresa (Banco de la República, s.f.).

JURISPRUDENCIA: se entiende por jurisprudencia la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción. Así, pues, la jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del Poder Judicial sobre una materia determinada (Red Judicial, 2008).

PROGRESIVIDAD: el principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (Corte Constitucional, 2011).

SENTENCIA: la Sentencia es un acto jurisdiccional que emana de un juez que pone fin al proceso o a una etapa del mismo; tiene como objetivo reconocer, modificar o extinguir una situación jurídica así como formular órdenes y prohibiciones. Esta es regida por normas de derecho público, ya que es un acto emanado por una autoridad pública en nombre del Estado y que se impone no solo a las partes litigantes sino a todos los demás órganos del poder público; y por normas de derecho privado en cuanto constituye una decisión respecto de una controversia de carácter privado, cuyas consecuencias se producen con relación a las partes litigantes (Oocities, 2009).

SUJETO ACTIVO: es aquel a quien la ley faculta para administrar y percibir los tributos, en su beneficio o en beneficios de otros entes. A nivel nacional, el sujeto pasivo es el Estado representado por el Ministro de Hacienda y más concretamente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en relación con los impuestos administrados por esta entidad conocida como DIAN) (Orjuela, 2010).

SUJETO PASIVO: se trata de las personas naturales o jurídicas obligadas al pago de los tributos siempre que se realice el hecho generador de esta obligación tributaria sustancial (pagar el impuesto). Deben cumplir las obligaciones formales o accesorias, entre otras: declarar, informar sus operaciones, conservar información y facturar. Los sujetos pasivos cumplen sus obligaciones en forma personal o por intermedio de sus representantes legales (Orjuela, 2010).

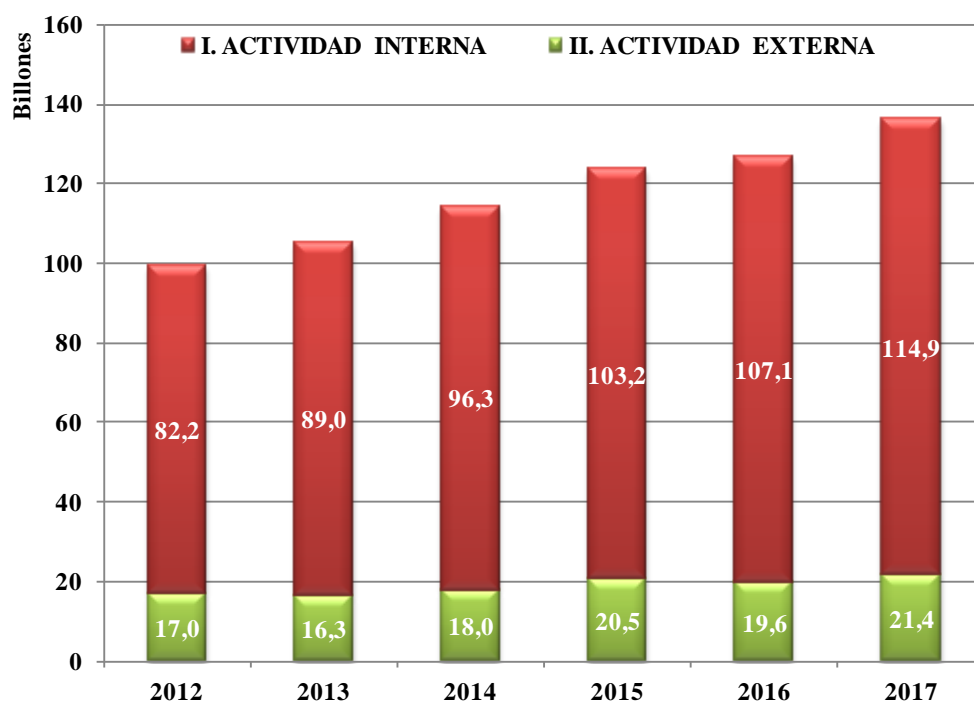
TARIFA: una vez conocida la base imponible se le aplica la tarifa, que se define como “una magnitud establecida en la Ley, que aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo”. La tarifa, en sentido estricto, comprende los tipos de gravámenes, mediante los cuales se expresa la cuantificación de la deuda tributaria (Orjuela, 2010).

7. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COLOMBIA

El conjunto de impuestos, tasas y contribuciones establecidas por el Estado se denomina *carga tributaria*, la cual es medida como el recaudo en porcentaje de los ingresos fiscales en relación al PIB (Junguito y Rincón, 2004).

Los ingresos derivados de esa carga tributaria impuesta por el Estado son el producto de la actividad económica interna⁷ y externa⁸ (Ver Gráfico 7). Dichas actividades le brindan al Estado los recursos financieros necesarios por impuestos directos e indirectos que finalmente contribuyen con las expensas estatales.

Gráfico 7. Ingresos tributarios actividad interna y externa Colombia: 2012-2017



Fuente: Elaboración propia con datos estadísticos de recaudo DIAN

⁷ Las operaciones económicas que se dan al interior del país

⁸ Las operaciones económicas que se dan producto de las actividades de comercio exterior.

Dentro de la carga tributaria referida se encuentra el impuesto sobre la renta, que aplica tanto a las personas naturales como a las jurídicas, a pesar de conservar la misma denominación se liquida para ambos casos de manera diferente. El impuesto sobre la renta es un tributo directo que en Colombia ha representado en promedio en el periodo comprendido entre los años 2008 y 2017 el 39,8% del total de ingresos anual por concepto de impuestos. El Cuadro 3 refleja el comportamiento en materia de recaudo de los tributos directos e indirectos del esquema tributario.

Cuadro 3. Participación (%) de los impuestos sobre el total recaudado

Periodo	Renta	IVA	GMF	CREE ⁹	Otros ¹⁰
2008	39,8%	42,6%	4,8%	0,0%	12,8%
2009	44,5%	40,7%	4,5%	0,0%	10,2%
2010	40,1%	44,7%	4,6%	0,0%	10,7%
2011	40,2%	43,5%	5,9%	0,0%	10,4%
2012	46,1%	39,9%	5,5%	0,0%	8,5%
2013	44,0%	35,4%	5,6%	2,8%	12,2%
2014	34,5%	36,7%	5,6%	11,3%	11,9%
2015 (p)	33,5%	36,4%	5,4%	11,8%	12,9%
2016 (p)	34,3%	36,0%	5,6%	11,9%	12,1%
2017 (p)	41,5%	40,1%	5,4%	3,8%	9,3%

(p) Hace referencia a que se informan datos preliminares por parte de la DIAN.

Fuente: Elaboración propia con información estadística DIAN.

El impuesto sobre la renta en Colombia como consecuencia de la dinámica que ha tenido la economía en diversos momentos presenta algunas particularidades en su esquema. Dichas particularidades se denominan *beneficios tributarios* que contemplan deducciones, exclusiones, exenciones y tratamientos especiales que reciben determinados sectores económicos en el país:

⁹ El impuesto sobre la renta para la equidad - CREE entró en vigencia a partir del año 2013.

¹⁰ El rubro denominado Otros corresponde a los impuestos: Timbre Nacional, Patrimonio (hasta 2015), Riqueza (a partir de 2015), al Consumo (a partir de 2013), a la Gasolina y al ACPM (a partir de 2013), al Carbono (a partir de 2017), Arancel (actividades de Comercio Exterior) y otros ingresos aún no identificados por la administración tributaria (incluye sanciones e intereses de mora de las obligaciones).

Tales particularidades se formulan estratégicamente con la incidencia de que generan menores recaudos por concepto de impuestos, reducen la eficiencia y tales tratamientos terminan siendo inefectivos e inequitativos, aunque hayan sido planeados y ejecutados con la intención de reducir y corregir las imperfecciones (Yori y Sierra, 2008).

En Colombia se cuenta con varios tipos de beneficios fiscales en renta, tanto en personas naturales como jurídicas; beneficios que se componen de: ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, rentas exentas y de fuente extranjera, deducciones que reducen la base de la renta gravable y no guardan relación de causalidad con la generación de renta, beneficios de tipo fiscal para incentivar y promover algunas actividades y los descuentos tributarios.

Diversos análisis se realizan sobre el tema de los beneficios tributarios en Colombia, que plantean escenarios no muy alentadores para las finanzas de la Nación, tal como se reveló en el diario La Republica:

“Si bien la concesión de beneficios tributarios a los contribuyentes ayuda a estimular a determinados sectores de la economía, al mismo tiempo abre un debate sobre si se justifica o no debido a que genera menores recursos para las arcas públicas.

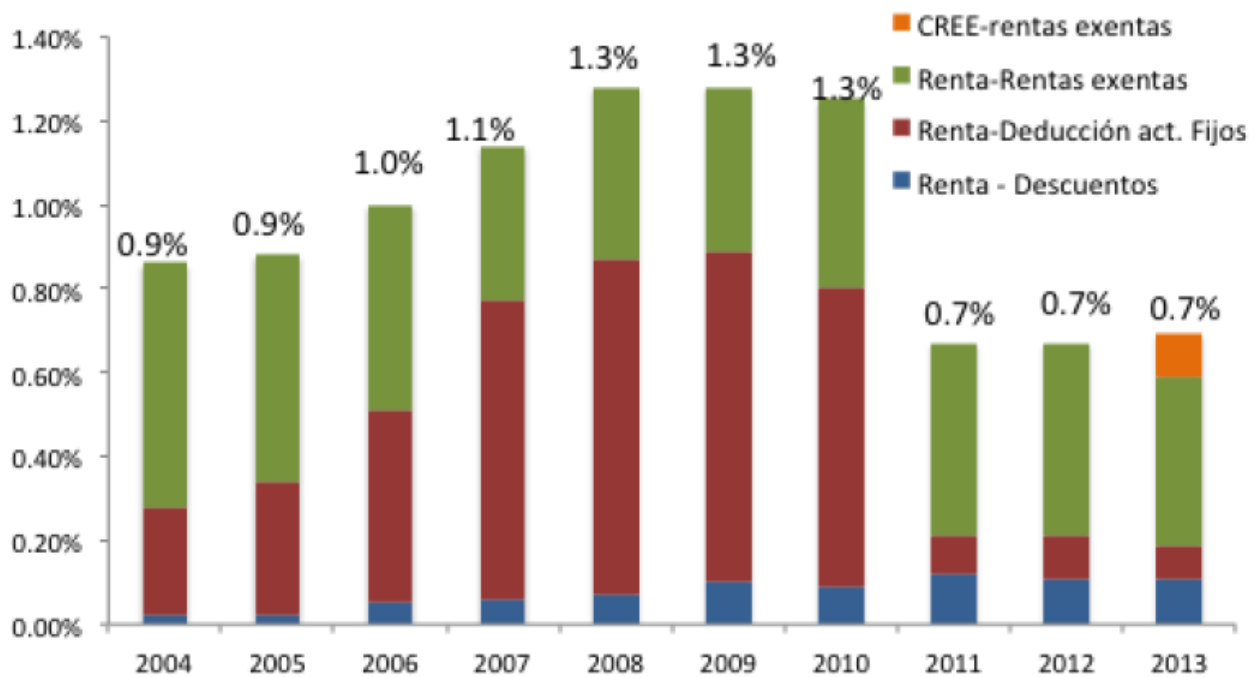
Según el Marco Fiscal de Mediano Plazo MFMP (2017), el total de los beneficios en el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) representaron 8,4% del PIB en el año gravable 2016, mientras que la DIAN dejó de percibir el equivalente a 6,2% del PIB por los tratamientos diferenciales del IVA.

La suma total de estos dos beneficios tributarios (14,60%) es superior al total de recaudo de impuestos del Gobierno logrado en 2016 (13,6% del PIB) o al proyectado para 2017 (14,2% del PIB)”. (La República, 2018)

Sobre los beneficios tributarios presentes en el esquema tributario nacional la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) en el informe final presentó

sus conclusiones basada en las estimaciones del MFMP que estimó el impacto de los beneficios tributarios¹¹ otorgados por el Estado, los cuales se resumen en el Gráfico 8.

Gráfico 8. Costo fiscal de los beneficios tributarios del impuesto sobre la renta de las sociedades estimado en el MFMP en relación al PIB



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

Nota: los años del eje horizontal se refieren a periodo gravables, mientras que los valores del eje vertical corresponden a porcentajes en relación al PIB de los respectivos años.

Como se evidencia en el gráfico 8 los beneficios tributarios desde 2004 han representado una porción importante en relación al PIB, sólo hasta el año 2010, mediante la Ley 1430 fue eliminada la deducción por activos fijos productivos que alcanzó en 2009 una participación de 0,8% en relación al PIB.

¹¹ El MFMP no cuantifica el costo fiscal de los beneficios otorgados a las empresas localizadas en zonas francas y de los contratos de estabilidad jurídica. De acuerdo con estimaciones de la DIAN, el costo fiscal de la tarifa reducida de las zonas francas ascendió a \$200 mil millones para 2012 y \$128 mil millones para 2013.

A pesar de la importancia económica por los volúmenes de ingreso que le genera al Estado el impuesto sobre la renta, presenta una gran complejidad por resolver, la evasión, que en palabras del presidente de la DIAN para 2014, Juan Ricardo Ortega en entrevista para el diario El Espectador, sostiene que:

“Se tienen 321.000 personas jurídicas declarantes en Colombia (toda sociedad está obligada a declarar). Teníamos 321.000 (en 2010), caímos a 310.000 en 2012 y pasamos a 320.000 (en 2013).

Las que están en común son pocas. Es raro lo que pasa; hay unas que salen un año y otras no. Hay un lío en personas jurídicas. .

Las cámaras van detrás de su cuota de registro. Al usuario le estamos haciendo la vida a cuadros, porque la gente no tiene la información clara. Después viene lo que para mí es significativo: el total de recaudo de Colombia (en renta) son \$28,8 billones. El nivel de la evasión en renta en Colombia es una vulgaridad. El nivel de fraude en la contabilidad es salvaje.

Se habla de 28 billones, ese es el total del impuesto a cargo, las declaraciones de renta sumadas. Son 320.000 declaraciones sumadas. ¿Quiénes pagan impuestos? ¿Que los ricos no pagan nada? Cerca de 3.500 empresarios se “maman” todos los impuestos (personas jurídicas). La renta es la principal fuente del recaudo y sólo la pagan 3.500 empresarios. Este un país que dice tener 800.000 sociedades. Acá hay un tema de evasión mayor de impuestos. ¿Dónde radican los problemas? No son las rentas exentas. La pregunta de fondo son las contabilidades ‘chimbas’ en costos y deducciones”. (Sandoval; 2014).

El Cuadro 4 resume un estudio realizado, consistente en evaluar el incumplimiento tributario del impuesto de renta en las personas jurídicas IRPJ en América Latina y donde se sitúa a Colombia en una posición favorable, (sin desconocer la falencia) con respecto a los países referenciados en el mismo. Utilizando una metodología basada según Pecho, Pelaéz y Sánchez (2012) en:

“...La comparación del impuesto teórico con el impuesto efectivo, si bien el IRPJ suele ser de liquidación anual, la recaudación del mismo sigue una lógica particular. Se establecen adelantos en forma de pagos periódicos a cuenta del impuesto, y luego un pago de regularización anual cancelando el saldo del mismo algunos meses después del cierre del ejercicio económico evaluado.

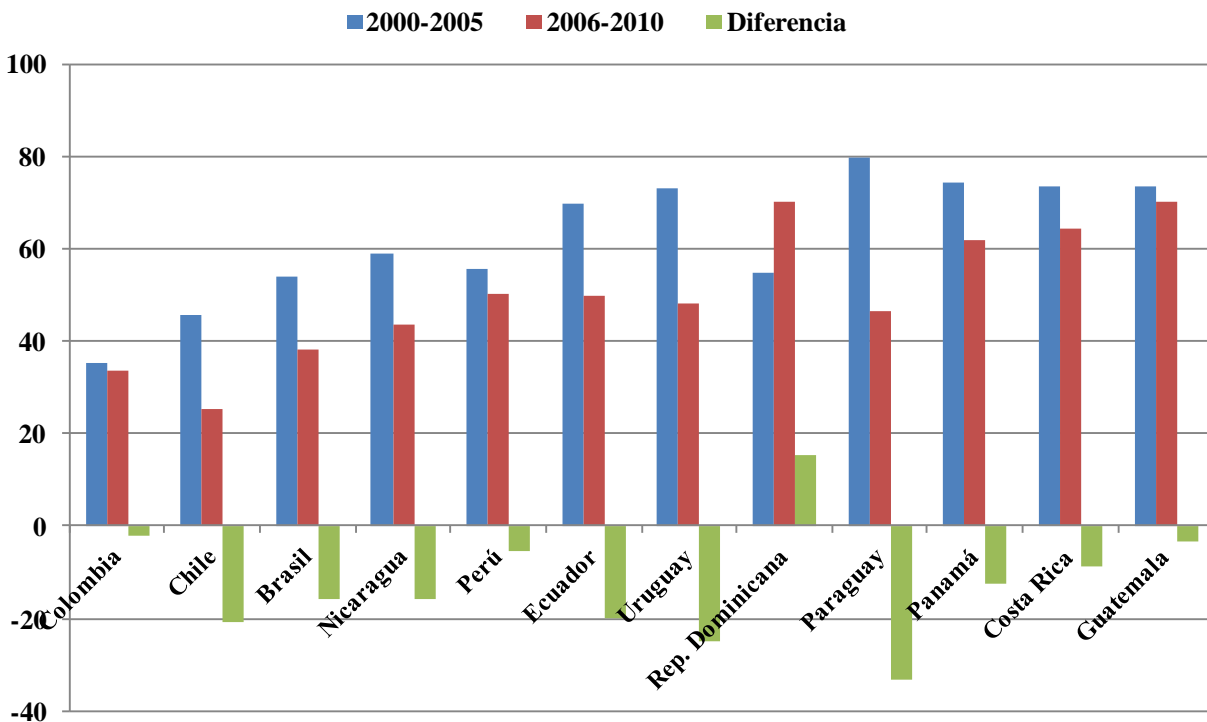
De esta forma, la recaudación de un año corresponde en parte a la renta que se está generando en ese ejercicio (por los pagos anticipados) más los saldos del impuesto del ejercicio anterior, más una parte que corresponde a liquidaciones o reliquidaciones de ejercicios anteriores realizadas o bien por los contribuyentes o por la administración tributaria e imputadas al impuesto”.

Cuadro 4. Incumplimiento tributario en IRPJ en América Latina 2000:2010

País	2000-2005	2006-2010	Diferencia
Colombia	35,4	33,4	(2,0)
Chile	45,8	25,1	(20,7)
Brasil	53,8	38,0	(15,8)
Nicaragua	59,1	43,4	(15,7)
Perú	55,6	50,2	(5,4)
Ecuador	69,8	50,0	(19,8)
Uruguay	73,2	48,2	(25,0)
Rep. Dominicana	54,9	70,3	15,4
Paraguay	79,9	46,6	(33,3)
Panamá	74,1	61,8	(12,3)
Costa Rica	73,3	64,5	(8,8)
Guatemala	73,5	70,2	(3,3)
Promedio Simple	62,4	50,1	(12,2)

Fuente: Elaboración propia con información de Pecho, Peláez y Sánchez (2012)

Gráfico 9. Incumplimiento tributario en impuesto sobre la renta persona jurídica en América Latina 2000:2010



Fuente: Elaboración propia con información de Pecho, Peláez y Sánchez (2012)

De acuerdo a lo que se presenta en el Gráfico 9 se evidencia que la posición de Colombia frente a sus similares latinoamericanos es muy favorable. No deja de ser preocupante el nivel de incumplimiento tributario, sin embargo comparando los dos quinquenios en cuestión se refleja una leve mejoría en el comportamiento de los contribuyentes con el pago de tributos.

En los últimos cuatro años, comprendidos entre el año 2013 y 2017 el impuesto sobre la renta ha tenido una significativa importancia en el esquema tributario del Gobierno Central, estando en el periodo en mención en promedio por encima del 39% de participación en los ingresos.

Tabla 2. Resumen normatividad impuesto sobre la renta persona jurídica Año 2007 a 2017

Año	Normatividad	Principales aspectos en el Impuesto de Renta P J
2007	Ley 1175	Mediante la cual se establecen condiciones especiales en materia tributaria
2009	Ley 1370	Se crea el Impuesto al Patrimonio
2010	Ley 1429	Formalización y generación de empleo
2010	Ley 1430	Normas tributarias de control y para la competitividad
Año	Normatividad	Principales Aspectos en el Impuesto de Renta P J
2012	Ley 1607	Creación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE
2013	Decreto 862	Sujetos Pasivos CREE
2013	Decreto 1828	Autorretención CREE
2014	Ley 1739	Se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones
2016	Ley 1819	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.

Fuente. Elaboración propia con normatividad tributaria en materia de impuesto de renta PJ

En la Tabla 2 se evidencia la multiplicidad de contenido normativo expedido por el Gobierno Nacional en materia tributaria referente al impuesto sobre la renta persona jurídica en los últimos diez años

Las leyes sobre las cuales se centrará el desarrollo y análisis de este escrito corresponden a la normatividad más recientemente expedida en materia tributaria entre los años 2012 y 2016 respectivamente por la rama legislativa colombiana, y que ha tenido una incidencia significativa en las tarifas e interpretación de los tributos, para el caso, el impuesto de renta para personas jurídicas.

7.1 Ley 1607 de 2012

. “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones” (Congreso de la República C. J., 2012, pág. 1). Con un compendio de 197 artículos se reglamentó la Ley 1607 de 2012 donde se les brindó un soporte legal y jurídico a diferentes aspectos en materia impositiva.

La Ley tuvo como principal objetivo la generación de empleo y la reducción de la desigualdad. Para ello, se buscó mejorar la distribución de la carga tributaria favoreciendo a los colombianos de menores ingresos, y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal. Así mismo, se buscó mejorar la competitividad de las empresas, especialmente aquellas que utilizan intensivamente la mano de obra, para que continúen creando empleo.

Por lo anterior, el artículo 94 de la Ley modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario, indicando que la tarifa de impuesto sobre la renta, para las sociedades en territorio nacional, ubicadas fuera de zona franca, a partir del año gravable 2013, bajaría del 33% al 25%. Además, los artículos 20 a 33 incluyen en el sistema tributario, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad, más conocido como (CREE), con una tarifa del 9% sobre las utilidades para los años 2013, 2014 y 2015; a partir del 2016 del 8%¹².

Las nuevas empresas que se instalaron en zonas francas, después de diciembre de 2012, quedaron con la siguiente fórmula: 15% de Impuesto de Renta, más el 9% de Impuesto sobre la Renta para la Equidad y luego, desde el 2016 en adelante, 15%, más 8% respectivamente. Las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente, fueron sometidas a la tarifa del 33%.

¹² Este impuesto no aplica a las entidades sin ánimo de lucro, ni a las sociedades en zona franca hasta diciembre 31 de 2012, que tributan con tarifa del 15%).

El Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE reemplazó parte de las contribuciones parafiscales que realizaban todas las empresas que contrataban trabajadores que devengaban hasta 10 SMMLV-Salario Mínimo Mensual Legal Vigente. Es decir, las compañías contribuyentes de renta, a más tardar el 1° de julio de 2013, no pagarían 5% de aportes que como empleadores les correspondía hacer al Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA (2%) e Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF (3%), sobre cada uno de sus empleados con ingresos hasta los 10 SMMLV. Además, el artículo 31 de la Ley 1607 eliminó los aportes al régimen contributivo del sistema de salud (8,5%), a cargo de las empresas a partir del 1° de enero de 2014. Las disminuciones a los costos y gastos derivados de la nómina con el fin de incentivar la generación de empleo formal.

La Ley 1607 de 2012 estableció que los recursos producto del recaudo por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE tendrían una destinación específica que se determinó así: 2,2 puntos para el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar –ICBF, 1,4 puntos Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA y 4 ,4 puntos al Sistema de Seguridad Social en Salud –SSSS. El punto adicional, que fue cobrado en los tres primeros años, fue destinado en un 40% para financiar las instituciones de educación superior públicas, 30% para la nivelación de la Unidad de Pago por Capitación (UPC), que es el valor anual que se reconoce por cada uno de los afiliados al sistema general de salud, y 30% para la inversión social en el sector agropecuario

Aunque la Ley 1607 entró en vigencia desde el 1° de enero de 2013, el cobro del CREE y la exoneración de los parafiscales se comenzó a efectuar a partir del momento en que el Gobierno Nacional implementó el sistema de retenciones en la fuente para dicho recaudo. Sólo hasta el 26 de abril de 2013 se produjo el pronunciamiento por parte del legislativo a través del Decreto 862 de 2013, que más adelante fue derogado y reemplazado por el Decreto 1828 de agosto de 2013. La fuente de financiamiento del Sena y del ICBF no es un impuesto al empleo sino uno a las utilidades.

Los artículos 34 y 35 de la Ley 1607 de 2012, modificaron los artículos 108 y 115 del Estatuto Tributario, dejando claro que los salarios inferiores a 10 SMMV seguirán siendo

deducibles en renta a pesar de que sobre ellos ya no se paguen todos los aportes de nómina, los cuales eran requisito para que fuese aplicable su deducción.

La norma también estableció que si la empresa contribuyente de renta, en la base para calcular su Impuesto sobre la Renta para la Equidad, llegase a arrojar una pérdida neta al final del año, entonces la base de su impuesto para la equidad sería la renta presuntiva, así no estuviese obligada a calcularla para los efectos del impuesto de renta.

Otro aspecto importante que se definió en la Ley 1607 de 2012 fue el control a los aportes en especie y a la prima en colocación de acciones. Con el artículo 98 de la Ley se crearon en el Estatuto Tributario, los artículos 319 hasta 319-9 con los que se regularon las condiciones especiales bajo las cuales las sociedades comerciales podrían argumentar que los aportes en especie que les realizaran sus socios o accionistas, ya sea en procesos de constitución, o aumento de capital, o de fusiones y escisiones, tienen la naturaleza de simples aportes sociales y no se configuran como una venta de bienes del socio a la sociedad.

También se modificó el artículo 36 del Estatuto Tributario, en el cual se estipula el tratamiento de la prima en colocación de acciones como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, cuando ésta se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo. Lo que indicó la reforma tributaria es que la prima en colocación de acciones o de cuotas sociales, debe hacer parte del aporte y, por tanto, debe ser sometido a las mismas reglas tributarias aplicables al capital.

Según explica el contador público y experto en materia tributaria, Diego Hernán Guevara Madrid, en el portal de información contable y tributaria, www.actualicese.com, esto busca limitar el uso exagerado que muchas veces se da a la figura de “prima en colocación de acciones” con la cual se han venido enriqueciendo las sociedades y sus socios sin que les generen impuestos a ninguna de las partes. Cuando sí puedan registrar “primas en colocación de acciones”, entonces esa prima ya no será un ingreso para la sociedad pues será otro aporte social más que se deberá reintegrar, el día que se liquide las sociedades y solo al accionista que la pagó

(artículos 91 y 197 de la Ley que derogan los artículos 14-1 y 14-2 y modifican los artículos 36 y 36-3, todos del Estatuto Tributario).

La prima empezó a generar el impuesto de registro en las Cámaras de Comercio pues hasta ahora este impuesto solo se genera sobre el “capital suscrito” pero no sobre la “prima” (artículos 187, 188 y 197 de la Ley los cuales modifican los artículos 229 y 230 de la Ley 223 de 1995 y derogan el artículo 153 de la Ley 488 de 1998).

La Ley 1607 de 2012 también incluyó en su articulado un tema relacionado con propiedad horizontal que reza:

“Artículo 186°. Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, perderán la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales otorgada por el artículo 33 de la ley 675 de 2001. Los ingresos provenientes de la explotación de los bienes o áreas comunes no podrán destinarse al pago de los gastos de existencia y mantenimiento de los bienes de dominio particular, ni ningún otro que los beneficie individualmente, sin perjuicio de que se invierta en las áreas comunes que generan las rentas objeto del gravamen.

Parágrafo 1°. En el evento de pérdida de la calidad de no contribuyente, según lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal estarán sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 2°. Se excluirán de lo dispuesto en este artículo, las propiedades horizontales de uso residencial” (Congreso de la Republica, 2012)

7.2 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” (Congreso de la República C. J., 2014, pág. 1). Esta ley trajo consigo 77 artículos que delimitaron el accionar tributario en los siguientes aspectos:

Impuesto a la Riqueza: Se creó el Impuesto a la riqueza por los años 2015 a 2018, el hecho generador recae sobre el patrimonio líquido al 1 de enero del año 2015, igual o superior a \$1.000.000.000, para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y personas naturales y jurídicas extranjeras que posean riqueza en el país directa o indirectamente a través de establecimientos permanentes. Se excluyen los consorcios y uniones temporales, los no contribuyentes y los pertenecientes al régimen tributario especial (por lo general entidades sin ánimo de lucro), así como las sociedades en liquidación. Sin embargo, la base gravable se determina por el patrimonio líquido poseído el 1 de enero de los años 2015 a 2018 para las personas naturales y sucesiones ilíquidas, y 2015 a 2017.

Para las personas jurídicas y sociedades de hecho las tarifas son las siguientes:

Tabla 3. Impuesto a la riqueza personas jurídicas 2015

Base Gravable		Tarifa	Cálculo Impuesto
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	< \$2.000.000.000	0,20%	(Base gravable) * 0,20%
>= \$2.000.000.000	< \$3.000.000.000	0,35%	((Base gravable – \$2.000.000.000) * 0,35%) + \$4.000.0000
>= \$3.000.000.000	< \$5.000.000.000	0,75%	((Base gravable – \$3.000.000.000) * 0,75%) + \$7.500.0000
>= \$5.000.000.000	En adelante	1,15%	((Base gravable – \$5.000.000.000) * 1,15%) + \$22.500.0000

Tabla 4. Impuesto a la riqueza personas jurídicas 2016

Base Gravable		Tarifa	Cálculo Impuesto
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	< \$2.000.000.000	0,15%	$(\text{Base gravable}) * 0,15\%$
\geq \$2.000.000.000	< \$3.000.000.000	0,25%	$((\text{Base gravable} - \$2.000.000.000) * 0,25\%) + \$3.000.000$
\geq \$3.000.000.000	< \$5.000.000.000	0,50%	$((\text{Base gravable} - \$3.000.000.000) * 0,50\%) + \$5.500.000$
\geq \$5.000.000.000	En adelante	1,00%	$((\text{Base gravable} - \$5.000.000.000) * 1,00\%) + \$15.500.000$

Tabla 5. Impuesto a la riqueza personas jurídicas 2017

Base Gravable		Tarifa	Cálculo Impuesto
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	< \$2.000.000.000	0,05%	$(\text{Base gravable}) * 0,05\%$
\geq \$2.000.000.000	< \$3.000.000.000	0,10%	$((\text{Base gravable} - \$2.000.000.000) * 0,10\%) + \$1.000.000$
\geq \$3.000.000.000	< \$5.000.000.000	0,20%	$((\text{Base gravable} - \$3.000.000.000) * 0,20\%) + \$2.000.000$
\geq \$5.000.000.000	En adelante	0,40%	$((\text{Base gravable} - \$5.000.000.000) * 0,40\%) + \$6.000.000$

Para las personas naturales las tarifas son las siguientes:

Tabla 6. Impuesto a la riqueza personas naturales 2015 a 2018

Base Gravable		Tarifa	Cálculo Impuesto
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	< \$2.000.000.000	0,13%	$(\text{Base gravable}) * 0,125\%$
\geq \$2.000.000.000	< \$3.000.000.000	0,35%	$((\text{Base gravable} - \$2.000.000.000) * 0,35\%) + \$2.500.000$
\geq \$3.000.000.000	< \$5.000.000.000	0,75%	$((\text{Base gravable} - \$3.000.000.000) * 0,75\%) + \$6.000.000$
\geq \$5.000.000.000	En adelante	1,50%	$((\text{Base gravable} - \$5.000.000.000) * 1,50\%) + \$21.000.000$

Se excluyen de la base gravable, entre otros, el valor patrimonial de los siguientes bienes: Para las personas naturales las primeras 12.200 UVT de la casa de habitación. Acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales. Activos fijos inmuebles para el control y mejoramiento ambiental Para extranjeros con residencia por menos de 5 años, todo su patrimonio en el exterior. Este impuesto no es descontable, ni deducible en Renta o Cree.

Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE: Se igualó en su mayoría a la dinámica del impuesto sobre la renta, se incluyeron: ingresos no constitutivos, algunas deducciones, reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones y limitaciones a la deducibilidad de algunos gastos. Se incluyen igualmente rentas brutas especiales. Se permite la compensación de pérdidas fiscales y excesos de base mínima a partir del 2015. Se permite el descuento de los impuestos de renta pagados en el exterior, dentro de los 4 períodos siguientes al pago. Se mantiene la tarifa en el 9%. Los consorcios y uniones temporales quedan exonerados del pago de aportes a SENA, ICBF y Salud, por trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV. Se mantiene la prohibición de compensar el CREE con otros impuestos. Se crea una sobretasa al CREE, durante los años 2015 a 2018, a cargo de los contribuyentes de este impuesto, cuando la base gravable del impuesto supere los \$800.000.000, el pago de la sobretasa se debe hacer por anticipado en dos cuotas anuales, con base en la base gravable del período inmediatamente anterior, con base en las siguientes tarifas:

Tabla 7. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2015

Base Gravable		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite Inferior	Límite Superior		
0	< \$800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>= \$800.000.000	En adelante	5%	((Base gravable – \$800.000.000) *5%)

Tabla 8. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2016

Base Gravable		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite Inferior	Límite Superior		
0	< \$800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>= \$800.000.000	En adelante	6%	((Base gravable – \$800.000.000) *6%)

Tabla 9. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2017

Base Gravable		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite Inferior	Límite Superior		
0	< \$800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>= \$800.000.000	En adelante	8%	((Base gravable – \$800.000.000) *8%)

Tabla 10. Sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, Año 2018

Base Gravable		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite Inferior	Límite Superior		
0	< \$800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>= \$800.000.000	En adelante	9%	((Base gravable – \$800.000.000) *9%)

Modificaciones Impuesto sobre la Renta: Se modificaron algunos supuestos de residencia para los nacionales. Se permite a los contratistas catalogados como empleados tomar la exención del 25% de sus pagos (Art. 206 Núm. 10 E.T.), sin embargo, ahora se les limita la solicitud de otros costos y gastos. Se aumentó la tarifa del impuesto sobre la renta de las entidades extranjeras por rentas no atribuibles a establecimientos permanentes, quedando en 39% para 2015, 40% para 2016, 42% para 2017 y 43% para 2018. Se modificó la ecuación para tomar descuentos por impuestos pagados en el exterior. Se descarta la existencia de sede efectiva de administración cuando la entidad extranjera obtenga más del 80% de sus ingresos por actividades no pasivas desarrolladas en su país de constitución. Se modificó el IMAS para empleados,

permitiendo su cálculo solamente a los empleados que obtengan ingresos inferiores a 2800 UVT y patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT.

Regularización de Activos Omitidos y Pasivos Inexistentes: Se permite a los contribuyentes del impuesto a la riqueza, incluir activos omitidos con una menor tarifa de tributación y sin sanciones durante los años 2015 – 2017. Las tarifas del impuesto de normalización tributaria son 10% para 2015, 11,5% para 2016 y 13% para 2017. No hay lugar a comparación patrimonial por la declaración de activos omitidos. A partir de 2018 la sanción por inexactitud sobre activos omitidos y pasivos inexistentes no regularizados asciende al 200%. Se establece a partir del año gravable 2015 una declaración anual de activos en el exterior, de carácter informativo donde se deben registrar, entre otros, la jurisdicción, el valor y el tipo de activo, siempre y cuando superen los 3.580 UVT .

Terminación de procesos, conciliaciones y condición especial de pago. Se brinda la posibilidad a los contribuyentes de conciliar con la DIAN procesos que se encuentren en vía judicial, condonando hasta el 30% de las sanciones, intereses y actualización cuando se pague la totalidad del impuesto y hasta el 50% de las sanciones cuando se trate de la discusión de una sanción sin impuesto a cargo. El plazo para solicitar la conciliación vence el 30 de septiembre de 2015. Se brinda la posibilidad a los contribuyentes de terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos que se lleven ante la DIAN, condonando hasta el 100% de las sanciones, intereses y actualización, siempre y cuando se corrija la declaración privada y se pague el 100% del impuesto y hasta el 50% de las sanciones cuando se trate de la discusión de una sanción sin impuesto a cargo. El plazo para ejercer esta opción vence el 30 de octubre de 2015. Se brinda la posibilidad a los contribuyentes de terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos que se lleven ante la DIAN por no declarar condonando hasta el 70% de las sanciones, intereses y actualización, siempre y cuando presente la declaración y pague el 100% del impuesto. El plazo para ejercer esta opción vence el 30 de octubre de 2015. Se establece una condición especial de pago para obligaciones en mora de los años 2012 y anteriores, consistente en la condonación de hasta el 80% de intereses y sanciones actualizadas si se paga la totalidad de la obligación antes de 31 de mayo de 2015, o hasta del 60% si se paga la totalidad de la obligación antes de 30 de octubre de 2015. Se establece una condición especial de pago para sanciones en mora de los años

2012 y anteriores, que no tengan impuesto a cargo, consistente en la condonación de hasta el 50% de la sanción actualizada si se paga el restante antes de 31 de mayo de 2015, o hasta del 30% si se paga el restante antes de 30 de octubre de 2015.

Descuento de IVA en Renta: Se brinda la posibilidad a las personas jurídicas de descontar 2 puntos del IVA pagado en la adquisición o importación de bienes de capital gravados al 16% del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable en el que se adquirió o importó el bien. Se brinda la posibilidad de descontar el IVA pagado en la adquisición o importación de maquinaria pesada para industrias básicas, del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable en el que se adquirió o importó el bien.

Otras disposiciones importantes: Se ordena la creación de una comisión de estudio para el régimen tributario especial, impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial y el régimen del impuesto sobre las ventas. Se mantiene el GMF en la tarifa del 4 por 1000 hasta el año 2019. Se otorgan similitud de términos y recursos a los procesos de determinación de contribuciones parafiscales e imposición de sanciones que realiza la UGPP. Se posterga la entrada en vigencia del desmonte de los pagos en efectivo, empezará a aplicar a partir del año 2019. Respecto de los años 2014- 2018 tendrá reconocimiento fiscal el 100% de los pagos en efectivo.

7.3 Ley 1819 de 2016

“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones (Congreso de la República C. J., 2016, pág. 1). La creación de una Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria en la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 0327 de 2015, tuvo como resultado la expedición de esta ley, que con 376 artículos ha sido la reforma estructural prometida por el Gobierno Nacional en la cual se modificaron aspectos de forma y fondo del sistema tributario nacional en los siguientes aspectos:

Modificaciones al Impuesto de Renta de las Sociedades. Con el objetivo de tener empresas más estables y competitivas, capaces de generar empleo formal, la reforma redujo significativamente las tarifas del impuesto de renta y simplificó las obligaciones tributarias.

Unificación de los impuestos: a partir del 2019 solo existirá el impuesto de renta. Se eliminó el CREE, la sobretasa al CREE y el impuesto a la riqueza.

La reforma armoniza el sistema tributario con las nuevas normas contables aplicables a todas las empresas (Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF). Así, la ley actualiza el lenguaje contable del Estatuto Tributario, que ahora se referirá a las NIIF. Las empresas pasarán entonces del Decreto 2649 de 1993 a la Ley 1314 de 2009, al establecer que los marcos técnicos normativos contables para los obligados a llevar contabilidad serán los contenidos en la citada Ley y sus decretos reglamentarios.

El artículo 137 de la Ley 1819 de 2016, determinó que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un control o conciliación de las diferencias que surjan de la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto.

Las sociedades tendrán a partir de 2019 una tarifa única del 33%.

Durante el 2017 la tarifa será del 34% más 6% de sobretasa, y para el 2018 del 33% más 4% de sobretasa. La sobretasa solo aplica a las empresas que tengan utilidades mayores a \$800 millones.

Las sociedades podrán deducir del impuesto sobre la renta el IVA sobre los bienes de capital utilizados en procesos productivos; es decir, lo que compren para expandirse, mejorar los negocios e invertir (maquinarias, fábricas, nuevas tecnologías, entre otras).

Se unificó el régimen para todas las zonas francas, que tributarán a una tarifa preferencial del 20% y no deberán pagar parafiscales. Conservarán además los beneficios tributarios en la base gravable del IVA.

La reforma introdujo beneficios tributarios a los hoteles nuevos que se establezcan en municipios de menos de 200.000 habitantes y exenciones a la venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares.

Incentivos Tributarios para el Posconflicto. La reforma es estructural también porque considera que uno de los principales retos de Colombia el posconflicto y se une a los esfuerzos para hacerlo posible:

Beneficios tributarios para las empresas nuevas que se establezcan en las zonas más afectadas por el conflicto: para las micro y pequeñas empresas tarifa del 0% por los años 2017 a 2021; del 8,25% por los años 2022 a 2024 y del 16,5% para los años 2025 a 2027. Para las medianas y grandes empresas, la tarifa será del 17% para el año 2017, del 16,50% por los años 2018 a 2021, y del 24,75% por los años 2022 a 2027.

Las sociedades podrán optar por pagar hasta el 50% de sus impuestos mediante la inversión directa en proyectos de trascendencia social en las zonas más afectadas por el conflicto armado. El Gobierno Nacional definirá una lista de proyectos prioritarios que podrán ser financiados por este mecanismo.

8. ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURIDICAS CON RESPECTO A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD, PROGRESIVIDAD Y EFICIENCIA

8.1 Aspectos generales

El sistema tributario, bajo los lineamientos de los principios constitucionales de equidad, progresividad y eficiencia, debería hoy contribuir a mejorar el bienestar de todos los ciudadanos que están bajo un Estado social de derecho, por medio de la distribución de la riqueza y el ingreso.

Hace cuatro décadas el Ministro de Hacienda, Rodrigo Botero Montoya (1974), expresó:

En este país, donde existe una pésima distribución de la riqueza y una pésima distribución del ingreso, uno de los pocos mecanismos para que nuestra sociedad sea menos injusta y menos inequitativa, es el mecanismo del impuesto, por un lado, y del gasto público, por el otro (Montoya, 1974-1976, pág. 46)

La realidad muestra que el sistema impositivo actual no ha cumplido con este objetivo específico, aun teniendo los principios constitucionales implementados en la Constitución Nacional para dicho sistema. Los principios tributarios no han evitado la concepción de Jean Babbiste Colbert, en el periodo de Luis XIV, que especifica que "el arte de la tributación consiste en desplumar el ganso de tal manera que se obtenga el mayor número de plumas con el mínimo de graznidos" (Balderrama, 1966-1970, pág. 240).

En el estudio realizado por Fedesarrollo (2014) llamado "Colombia 2010-2014: Propuesta de Política Pública", señala:

El régimen tributario colombiano no cumple bien con ninguno de los objetivos que prescribe la teoría de las finanzas públicas y que ordena la Constitución, a saber: eficiencia, equidad y progresividad. Es ineficiente tanto en materia de recaudo (es insuficiente y los principales impuestos tienen baja productividad) como en cuanto a sus efectos sobre el crecimiento económico: grava en exceso algunas inversiones, distorsiona la asignación de recursos entre actividades, promueve la informalidad y causa desempleo y desintermediación financiera. Es también inequitativo: contribuyentes similares pagan tasas efectivas muy diferentes. Finalmente, es poco progresivo por cuanto el gravamen efectivo al ingreso y la riqueza de las personas naturales es muy bajo. El incumplimiento de los objetivos básicos se debe fundamentalmente a tres deficiencias de estructura: i) proliferación de privilegios (exenciones, rentas exentas, deducciones y tasas preferenciales) en el impuesto a la renta de las empresas y las personas naturales, combinadas con una alta tasa nominal en el caso de las empresas; ii) excesivo número de tarifas y bienes exceptuados y exentos en el IVA, a tiempo que se grava la inversión en maquinaria y equipo al no permitir el descuento pleno del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital; y iii) permanencia de gravámenes altamente distorsionantes que castigan el empleo formal (los mal llamados parafiscales), la inversión de las empresas (el impuesto al patrimonio de éstas) y la intermediación financiera (el impuesto a las transacciones financieras). (Fedesarrollo, 2014, pág. 9)

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. Este hecho estilizado se convierte en un fuerte argumento para explicar por qué el sistema tributario afecta la actividad productiva del país.

El Esquema Tributario Colombiano, de acuerdo con la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015), es insuficiente en materia de recaudo y no cumple con los principios de eficiencia y equidad, característicos de un sistema fiscal exitoso. Esta entidad además manifiesta:

El sistema tributario no contribuye a la Equidad horizontal, en la medida en que dos personas naturales o empresas con niveles de ingresos y activos similares, e inclusive desempeñándose en actividades que compiten entre sí, pagan montos de impuestos diferentes, debido a la multiplicidad de regímenes, excepciones y deducciones especiales, y también, al alto grado de evasión;

El sistema tampoco es progresivo o equitativo verticalmente, en la medida en que aquellos que tienen mayor capacidad de pagar impuestos, no aportan relativamente más al fisco que aquellos con menores posibilidades. En parte, ello obedece a que históricamente los impuestos que podrían dotar al régimen tributario de mayor progresividad, como es el caso del impuesto de renta y a la propiedad de las personas, han recaudado poco en Colombia. (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015, pág. 14)

El sistema tributario castiga la eficiencia económica, la formalidad laboral y la competitividad empresarial. Como consecuencia reduce las tasas de inversión, crecimiento económico y generación de empleo formal. Esta estructura encarece en

exceso la inversión, debido a la presencia de impuestos anti-técnicos, como es el de la riqueza/patrimonio, el de las transacciones financieras y el ICA, así como en razón de una tasa nominal sobre utilidades¹³ más alta que en cualquier otro país de la región. Adicionalmente, reduce la generación de empleo formal como consecuencia de las cargas fiscales remanentes;

El Sistema Tributario es altamente complejo, lo que genera dificultades y costos muy altos para su correcto entendimiento y cumplimiento por parte de los contribuyentes, por una parte, y para su fiscalización y recolección por parte de la entidad encargada de su administración, por otra;

El régimen normativo vigente presenta también una enorme complejidad y extensión, tiene múltiples imprecisiones, no ofrece la certeza y el marco de seguridad necesarios para adelantar adecuadamente negocios y actividades económicas y origina frecuentes conflictos en las relaciones de la administración y los contribuyentes, cuyo resultado final, después de varios años de controversia, es imprevisible. Adicionalmente su aplicación exige una administración tributaria con mayor capacidad de servicio y de control efectivo sobre los contribuyentes a fin de reducir los actuales niveles de evasión y elusión tributarias;

- Dadas estas limitaciones, es necesario introducir una reforma tributaria estructural guiada por los principios de suficiencia en el recaudo, equidad horizontal, progresividad vertical, eficiencia económica y eficiencia administrativa.

En el estudio “El gasto tributario en Colombia”, llevado a cabo por el Banco Mundial (2012), se señala que:

¹³ Con relación a la tasa nominal sobre utilidades, afectaba la misma en su momento el CREE y el impuesto de renta.

La eficiencia de recaudo en Colombia es baja en comparación con otros países de la región, hay varios impuestos en Colombia que introducen ineficiencias económicas. El sistema tributario colombiano presenta deficiencias en términos de promoción de equidad horizontal. En efecto, los contribuyentes que se encuentran en circunstancias similares enfrentan tasas impositivas efectivas disímiles. Existe un considerable potencial aún no explotado para promover la equidad vertical a través del sistema tributario.

La combinación de impuestos directos e indirectos tiene un impacto final neutro sobre la equidad en Colombia. El coeficiente de Gini de la desigualdad de ingresos no resulta afectado por los impuestos, haciendo que el sistema no sea progresivo ni regresivo. Los efectos de los impuestos directos e indirectos se anulan entre sí, ya que los impuestos directos reducen el coeficiente de Gini en un punto porcentual, mientras que los impuestos indirectos lo elevan en la misma proporción.

En la Tabla 11 se presentan los ingresos que ha manifestado el Gobierno Nacional espera recibir por concepto de los diferentes tributos que administra a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, necesarios para la ejecución de sus planes de desarrollo y velar por el uso adecuado de estos, dichos recursos económicos son limitados debido a las pocas fuentes con las que se cuenta para obtenerlos. El Estado en su actuar y con el fin de dar cumplimiento a la generación de bienestar social general tiene dos alternativas para cumplir sus objetivos, la primera y que es la que genera mayor impacto sobre la sociedad son los tributos o impuestos que se derivan de la actividad económica y la segunda se sustenta con deuda, es decir, que el Estado emite bonos para disponer de los recursos para sus fines, comprometiéndose a pagar una rentabilidad por los recursos que en su momento provienen de inversores. Ésta última, es quizás la opción más perjudicial y anti-económica para el Estado debido a que lo que se paga por concepto de intereses de deuda se deja de invertir en planes de mayor beneficio e impacto para la sociedad.

Tabla 11. Composición Detallada de los Ingresos Corrientes de la Nación (Aforo)

Concepto	2013	2014	2015	2016	2017
Ingresos tributarios	101.571	103.296	109.639	116.604	118.575
Impuesto de Renta y Complementarios	44.235	45.238	42.010	40.123	44.666
impuesto al Patrimonio y/o Riqueza	4.152	4.144	4.852	4.329	2.112
Impuesto al Valor Agregado	38.175	39.152	42.358	48.847	46.526
Sobretasa CREE			3.884	4.881	6.797
Gravamen Movimientos Financieros-GMF	5.554	6.096	6.915	7.292	7.685
Aduanas y Recargos	4.720	3.602	4.252	5.653	4.775
Impuesto al Consumo	717	1.306	1.869	1.985	2.054
Impuesto Nacional a la Gasolina y ACPM	3.802	3.472	3.203	3.162	3.438
Impuesto de Timbre Nacional	42	64	68	85	112
Impuesto de Timbre sobre salidas al exterior	121	154	157	217	248
Impuesto al Oro y Platino	16	17	19	16	22
Resto	39	52	53	14	140
Ingresos No Tributarios	519	560	921	514	722
Tasas Multas y Contribuciones	519	560	921	514	722
Ingresos Corrientes	102.090	103.856	110.560	117.118	119.296

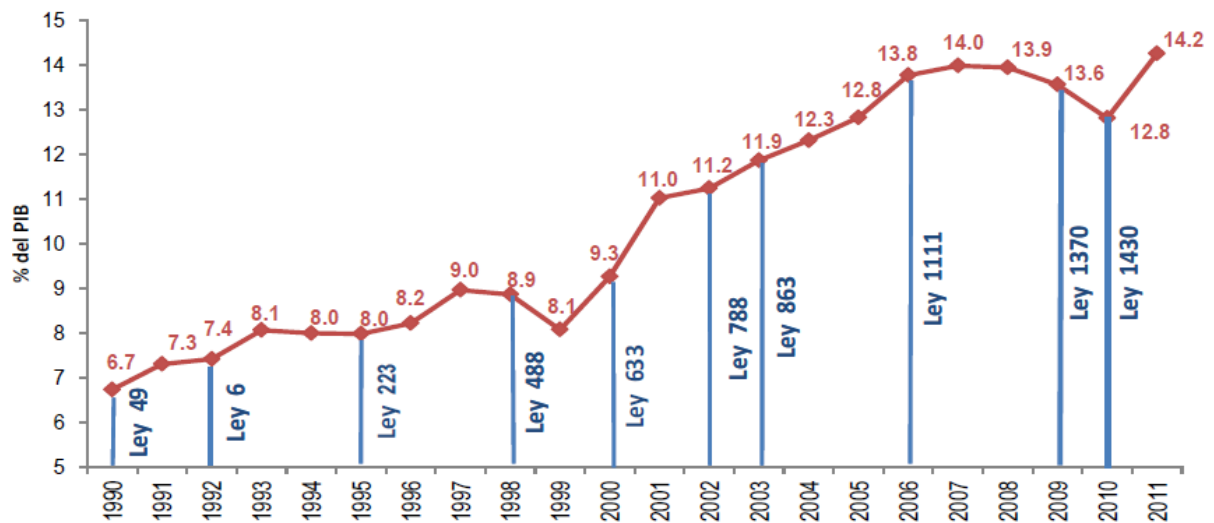
Fuente: información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

8.2 Los principios de equidad, progresividad y eficiencia en la Ley 1607 de 2012

La Ley 1607 de 2012 se promulgó con la premisa de que fuese un factor determinante en la generación de empleo y la reducción de la desigualdad; aspectos de suma importancia en el ordenamiento macroeconómico de la Nación. La propuesta fue direccionada en la búsqueda de mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo a los nacionales de menores ingresos y brindar facilidad a la inclusión de la población en edad de trabajar a la economía formal. Dichos incentivos se esperaba que tuviesen como resultado el mejoramiento de la competitividad de las empresas, sobre todo aquellas que emplean un volumen importante de mano de obra en el desarrollo de su actividad.

Como se muestra en el Gráfico 10 el comportamiento del recaudo en materia tributaria presentaba desde el año 2000 un crecimiento importante en relación al PIB, razón por la cual la

Gráfico 10. Recaudo de los impuestos administrador por la DIAN 1990 - 2011 (% del PIB)



Fuente: DIAN. Cálculos: Dirección General de Política Macroeconómica Ministerio de Hacienda y Crédito Público

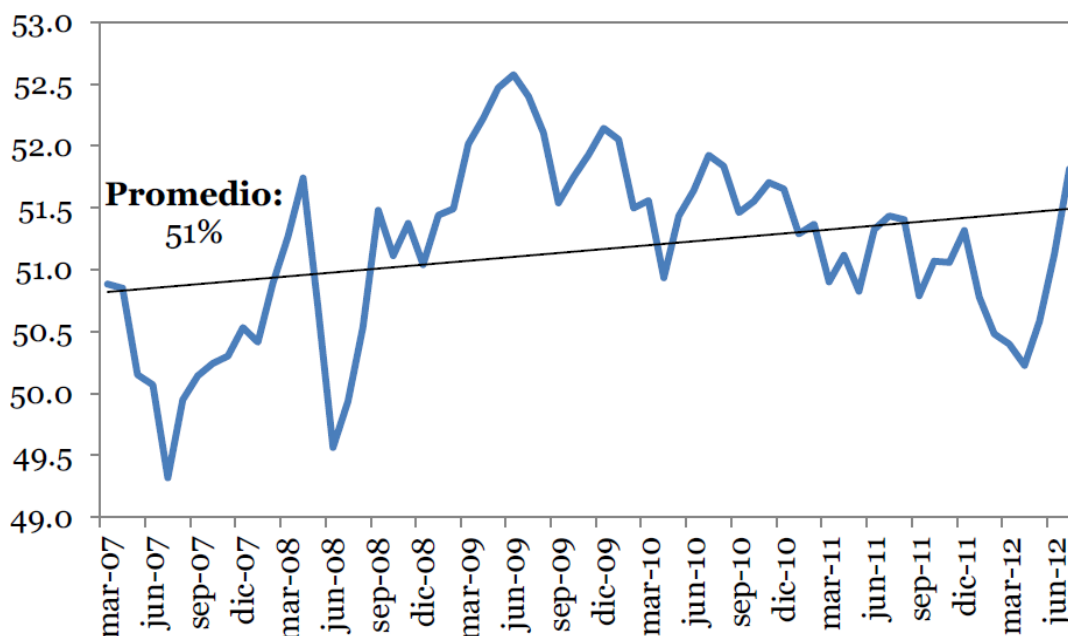
ley no se expidió con la finalidad de incrementar el recaudo sino el corregir inequidades que han generado gran afectación a la clase trabajadora. Dicha afectación generada por los esfuerzos precedentes de la Nación en materia tributaria, encaminados a fomentar y estimular el capital en busca de inversión, crecimiento económico y generación de empleo. Tales esfuerzos le significan al Estado gasto tributario por los beneficios y subvenciones que concedió, lo cual aumentó la desigualdad y puso en inferioridad de condiciones a las empresas que por sus características particulares no les fue posible acceder a beneficios y tratamientos especiales en materia tributaria.

Para 2012, Colombia presentaba en su economía altos niveles de desempleo, informalidad y desigualdad, aspectos que son determinantes y limitantes al desarrollo económico de la Nación. Sobre estos factores influía considerablemente el sistema tributario. La situación que sustentaba

para ese entonces las altas tasas de informalidad¹⁴ (Ver Gráfico 11) estaba asociada a los altos costos de la contratación de trabajadores bajo las condiciones establecidas en la ley vigente.

Del mismo modo, basados en numerosos estudios entre los que se encuentra el realizado por el Banco Mundial (2012), se evidenció que la razón por la cual se presentan altos niveles de desigualdad en Colombia se derivaba principalmente de la existencia de tratamientos preferenciales e incentivos tributarios, donde la carga fiscal no correspondía con la capacidad contributiva de los actores económicos. Es así como sectores o personas con el mismo nivel de ingreso resultan asumiendo una carga fiscal desigual, como resultado de los beneficios existentes¹⁵, y los sectores de la economía con mayor poder adquisitivo hacen uso extensivo de los mismos, asumiendo una tarifa efectiva más baja en términos relativos¹⁶.

Gráfico 11. Informalidad laboral en Colombia
(Trabajadores informales como proporción del total - 13 ciudades)



Fuente: Departamento Administrativo Nacional de Estadística- DANE

¹⁴Según la información presentada por el DANE en el último trimestre de 2012, la tasa de informalidad se situó en 51,2%.

¹⁵ Tributariamente esta situación se conoce como *inequidad horizontal*

¹⁶ Tributariamente esta situación se conoce como *inequidad vertical*

Por lo anteriormente expuesto, la Ley 1607 de 2012 entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2013, trayendo consigo importantes cambios en pro de aplicar los principios tributarios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política Nacional referentes a la equidad, la progresividad y la eficiencia en el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas. Es así como se toman importantes medidas, entre las que se destaca, la eliminación de los aportes parafiscales¹⁷ y seguridad social¹⁸ a cargo del empleador, para empleados que devenguen menos de diez salarios mínimos mensuales legales vigentes, que alivian la carga salarial y brindan la posibilidad de mantener las fuentes de empleo existentes y a futuro generar otras. El logro fue importante debido a que “estos gravámenes distorsionan enormemente el mercado de trabajo y, más que eso, son altamente inequitativos. Gravámenes que condenan al 60% de la población a trabajar en la informalidad son, por encima de cualquier consideración, generadores de gran inequidad”. (Echeverry, Moller, Ayala, Perry, Steiner y Cañas, 2012, p.31)

La eliminación de los aportes parafiscales y parte de los aportes a la seguridad social a cargo del empleador, se realizó con el fin mitigar la inequidad existente con el empleo informal que poseía una importante ventaja económica sobre el empleo formal, debido a que éste debía destinar un valor adicional, equivalente al 13,5% de aportes parafiscales y aportes a la seguridad social sobre los salarios cancelados a sus trabajadores, adicional a las prestaciones sociales¹⁹ que sumadas incrementan los impuestos sobre la nómina en 21,83%. Es así como también se redujo la inequidad e impacto que tenían las empresas que realizaban mayores aportes al sistema por la cantidad de mano de obra que empleaban y por consiguiente tenían una menor renta, con respecto a aquellas que no empleaban volúmenes importantes de mano de obra y generaban mayor renta. Con lo anterior, se buscó equidad en la financiación del sistema de seguridad social

¹⁷ Representados por aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje- SENA a una tarifa del 2%, y aportes al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar a una tarifa del 3%, que se liquidan sobre el salario devengado por el trabajador cada mes, sin considerar el auxilio de transporte en caso de que el empleado goce de este beneficio.

¹⁸ Se eliminó el aporte del 8,5% liquidado al igual que los parafiscales sobre el salario devengado por el trabajador cada mes, sin considerar el auxilio de transporte en caso de que el empleado goce de este beneficio.

¹⁹ Correspondientes a: Vacaciones (4,17%), prima de servicios (8,33%), cesantías (8,33%) e intereses sobre las cesantías (1%), los cuales se liquidan sobre el salario mensual devengado por el empleado incluido el auxilio de transporte para quienes gozan de este beneficio, a excepción de las vacaciones que no consideran esta contraprestación.

gravando las utilidades. Es así como éste es financiado por las empresas que más ganan y no recae la carga en mayor proporción sobre las que más empleos generan.

Ahora bien, se redujo la tarifa del impuesto sobre la renta para las sociedades con calidad de nacionales del 33% al 25%, y se incluyó la tarifa del impuesto sobre la renta para la equidad, más conocido como el CREE a una tarifa del 8%, la cual para los años 2013 a 2015 tuvo un incremento de un punto porcentual para ubicarse así en el 9%. Dicha tarifa tuvo un tratamiento especial en cuanto a que no se consideraron algunas rentas exentas y deducciones que eran permitidas en la liquidación del impuesto ordinario sobre la renta. Hubo un escenario y campo de aplicación más amplio necesario para lograr la equidad y progresividad buscada.

Luego de crearse el impuesto sobre la renta para la equidad y no estar reglamentado y claro su alcance fue necesaria la expedición de los decretos 862 de 2013 que establecía las actividades económicas y sujetos pasivos del CREE y al crearse cierta confusión e incertidumbre con esta retención, se expidió el decreto 1828 de 2013, el cual reglamentó la autorretención a título de CREE, conservando las tarifas ya definidas para los sujetos pasivos. La autorretención del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE fue otra apuesta de la Nación en busca del principio de eficiencia, debido a que con ésta regulación, se garantizó un flujo anticipado de los recursos económicos por concepto de éste tributo, sin ser necesaria la espera hasta que se genere la liquidación privada por parte del contribuyente en el año siguiente, asegurando su cancelación.

Otro aspecto relevante en cuanto a la eficiencia estuvo relacionado con la modificación del Estatuto Tributario Nacional en su artículo 869, el cual faculta a la administración tributaria en la recharacterización o reconfiguración de toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y consecuentemente desconocer sus efectos, siendo esto un punto de partida en busca de combatir la evasión y elusión fiscal. Sin embargo, sobre este tema hubo cierto vacío jurídico, porque la norma por principio no es retroactiva, lo cual deja sin soporte a la administración tributaria para indagar en las actuaciones que antecedieron a la expedición de la norma.

8.3 Los principios de equidad, progresividad y eficiencia en la Ley 1739 de 2014

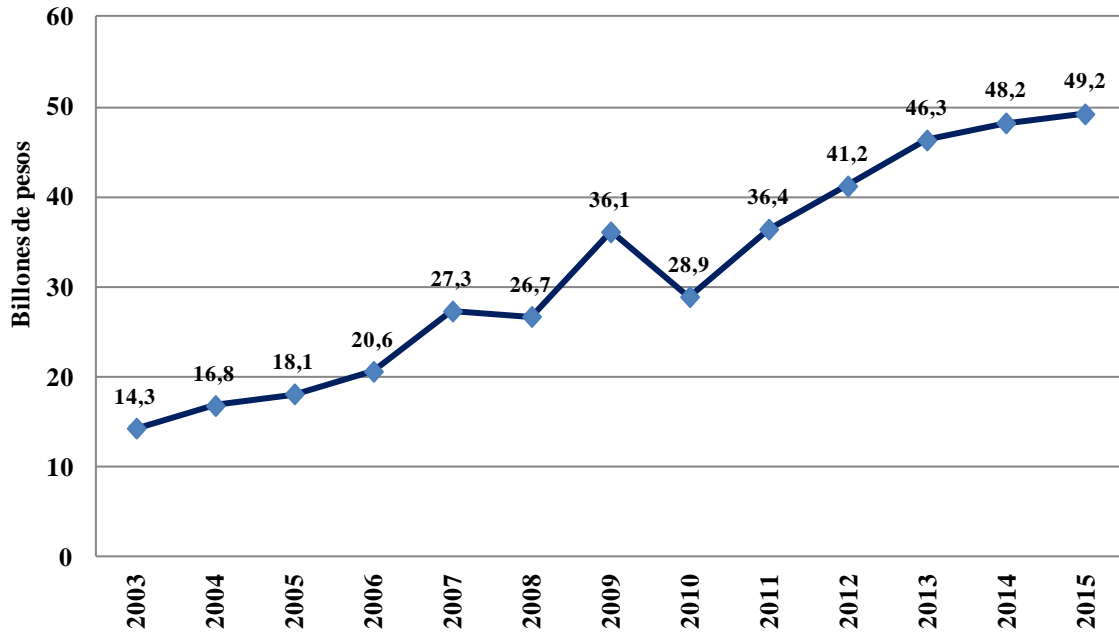
Pasados tan sólo dos años de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, el Estado a través del poder legislativo nuevamente intervino el sistema tributario nacional, esta vez con la finalidad de aumentar el recaudo de tributos, debido a la necesidad de mantener y promover la sostenibilidad fiscal y garantizar unas finanzas públicas sanas, que cumplieran con la Regla Fiscal²⁰ promulgada bajo la Ley 1473 de 2011, para el Gobierno Nacional Central.

El

²⁰ Instrumento de medición y control que busca llevar el endeudamiento público a niveles deseables y sostenibles, que obliga al Gobierno a cumplir con una senda decreciente de déficit estructural, con metas puntuales para los años 2014, 2018 y 2022,

Gráfico 12 refleja las partidas del Presupuesto General de la Nación que desde el año 2003 hasta el 2015 se han destinado para inversión pública. Dicho presupuesto en su totalidad fue establecido para el año 2015 en \$216,2 billones de pesos, representando para el periodo un 22,76% para inversión pública. Así mismo, se nota como con el pasar de los años la porción destinada para inversión pública se ha incrementado como consecuencia de brindar atención y mantener un nivel de inversión acorde con las demandas del Estado Social de Derecho. Por lo anterior, se requiere un ingreso consistente con la meta de déficit estructural fijada por la Regla Fiscal.

Gráfico 12. Inversión pública 2003-2015



Fuente: Dirección General de Presupuesto, Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Considerando la situación anterior y teniendo en cuenta la desaparición de ingresos tributarios como el impuesto al patrimonio se hizo necesaria la búsqueda de otras fuentes de recursos económicos, descartando la posibilidad de aumentar la deuda pública. Al desaparecer el impuesto al patrimonio de la canasta tributaria nacional, el Estado apeló a la Constitución Política Nacional, que en su artículo 347 expone:

“Si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados buscó suplir el faltante para la financiación del Presupuesto General de la Nación, el cual se estimó en 12,5 billones de pesos” (Constitución Política Nacional, Art. 347)

Por lo anterior, en lo relacionado con el impuesto sobre la renta para la equidad- CREE, que surgió como un fraccionamiento del impuesto sobre la renta ordinario, el Estado tomó

medidas en busca de suplir los recursos económicos necesarios para el funcionamiento del aparato estatal para el año 2015, con la premisa de garantizar el bienestar general de la población. Medida que por su naturaleza carece de eficiencia, debido a que el cambio impositivo se dio sólo considerando el Presupuesto General de la Nación del año 2015, por lo cual sólo fue un cambio coyuntural, derivado de la necesidad de recaudar los \$12,5 billones faltantes para su adecuada ejecución. Siendo de este modo, la ampliación de cobertura genera gastos recurrentes para el Estado que se deben atender, por lo cual la política fiscal debe resolver los problemas financieros del futuro inmediato y sentar las bases para darle sostenibilidad a ese nivel de beneficios, en lo posible, sin recurrir a la variación del esquema tributario definido.

Así mismo, se identifica con las modificaciones realizadas a los tributos existentes, el principio de progresividad, centrado en la sobretasa al impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, la cual tiene como base gravable, las utilidades iguales o superiores a ochocientos millones de pesos, y tuvo tasas de 5%, 6% y 8%, para los periodos 2015, 2016 y 2017, y tendrá una tarifas del 9% para el año 2018. Inmerso en esta modificación al sistema tributario, podemos identificar el principio de eficiencia por el recaudo anticipado que se da del tributo, lo cual garantiza su pago por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios, estrategia que reduce en el Estado, el desgaste económico de realizar una gestión de cobro en caso de que los contribuyentes no cumplan con su obligación.

De igual manera se identifica plasmado en la Ley 1739 de 2014 a la que se hace referencia, el principio de progresividad en la escala tarifaria definida para: “las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente de dichas sociedades o entidades extranjeras, por los años fiscales del 2015 al 2018 estarán sometidas a las siguientes tarifas: 2015, 39%; 2016, 40%; 2017, 42% y 2018, 43%. La sobretasa anterior podría se consideró como un desestimulante de la inversión por las altas tasas a las que serían gravadas dichas rentas.

La ley apelando al principio de equidad, también reconoce la posibilidad de que las sociedades nacionales o extranjeras que realicen pagos de tributos en el exterior, cuenten con la

posibilidad de descontar los valores como descuento tributario, ésta concesión con el fin de evitar la doble tributación que iría en detrimento de la renta de la sociedad.

En cuanto al principio de eficiencia y considerando las deducciones relacionadas con el impuesto sobre la renta se halla el gravamen a los movimientos financieros, más conocido como el cuatro por mil, el cual fue creado por el Decreto 2331 de 1998, como una contribución temporal²¹ sobre las transacciones financieras, sin embargo, luego de agotada la vigencia inicial, la contribución se mantuvo durante todo el año 2000 mediante la expedición la Ley 508 de 1999 y del Decreto 955 de 2000²². Posteriormente la Ley 608 de 2000 ratificó lo recaudado durante el tiempo anterior a la expedición de dicha Ley. Por último las Leyes 633 de 2000 y 788 de 2002 dieron el carácter permanente a este gravamen, el cual se ha mantenido en la dinámica económica nacional, se ha tratado de desmontar gradualmente, sin embargo el Estado aún no encuentra la fórmula para reemplazar los recursos que genera este tributo. Se esperaba según la Ley 1739 de 2014 que sólo tuviese vigencia hasta el año 2021, y se iría desmontando gradualmente entre los años 2019, 2020 y 2021, siendo la tarifa para estos años de tres, dos y uno por mil. La citación de este gravamen haciendo referencia al principio de eficiencia, a pesar de que el Estado reglamenta y restringe las deducciones que son canceladas en efectivo, desestimula esta actividad gravando las operaciones con un impuesto que finalmente genera un efecto contrario al que se pretende, perjudicando los esfuerzos de inclusión y profundización financiera. Quizás exista eficiencia por lo que se recauda por el tributo, teniendo en cuenta que las entidades financieras los descuentan tan pronto se realiza la transacción financiera, sin embargo podría considerarse como ineficiente por las distorsiones que genera en el aspecto económico nacional, que no han permitido la bancarización total de los actores económicos.

²¹ La vigencia establecida para la contribución a los movimientos financieros era el 31 de Diciembre de 1999

²² El Decreto 955 de 2007 fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en Sentencia C-1403 de 2000

8.4 Los principios de equidad, progresividad y eficiencia en la Ley 1819 de 2016

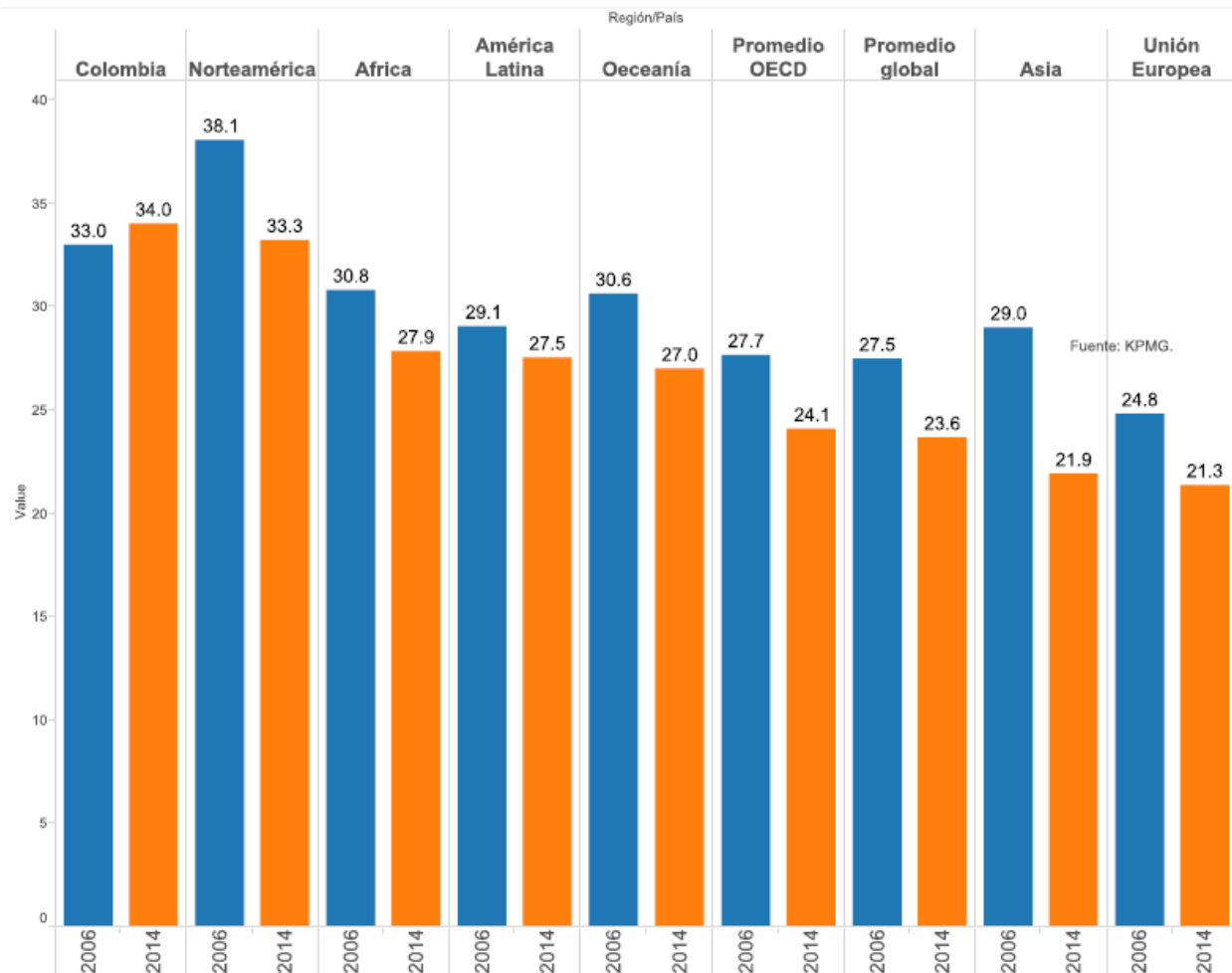
Dado el resultado negativo de las finanzas públicas que se siguió presentado derivado de la pérdida de ingresos para el Estado por la actividad minero energética y la posibilidad de suprimir algunos tributos y ser necesaria una mayor cantidad de ingresos, la ley 1819 de 2016, más conocida como la reforma tributaria estructural que fue fundamentada y concebida considerando el resultado del estudio minucioso realizado al sistema tributario colombiano por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, creada por la Ley 1739 de 2014 al sistema tributario nacional, con el fin de estudiar, entre otros, el régimen del impuesto sobre la renta y CREE, el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que lo justifican. Es así como se obtuvo un diagnóstico general que fue considerado como una base para proponer reformas orientadas a combatir la evasión y la elusión fiscales y a hacer el sistema tributario más equitativo y eficiente.

En referencia al impuesto sobre la renta de personas jurídicas la comisión identificó una variable que ha sido concluida por numerosos estudios, entre estos, el realizado por Steiner y Medellín (2014), quienes 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”. 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.

En cuanto al principio de equidad, la Ley 1819 de 2016 eliminó el impuesto sobre la renta para la equidad- CREE al considerarse un tributo que junto con el impuesto ordinario sobre la renta genera una tarifa que es excesivamente elevada en comparación (Ver Gráfico 13. Tasas máximas de renta sobre sociedades para Colombia y diferentes regiones del mundo) con el contexto internacional, lo cual le resta competitividad a la economía nacional. Así mismo, a diferencia de la dinámica mundial, la tasa de tributación presenta una tendencia y normatividad que soporta su incremento a través de la sobretasa al CREE. En conjunto el impuesto ordinario

de renta, más el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE y la sobretasa del impuesto para 2018 generarán una tarifa del 43% sólo para un grupo reducido de sociedades. Como lo manifiesta la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015) las tarifas impositivas van en contra del crecimiento, la inversión y la competitividad económica. Así mismo los múltiples beneficios²³ otorgados a las empresas generan inequidad horizontal y costos de eficiencia por mala asignación de recursos y reducen significativamente el recaudo.

Gráfico 13. Tasas máximas de renta sobre sociedades para Colombia y diferentes regiones del mundo



²³ Los contratos de estabilidad jurídica mantienen su vigencia en los términos que se hayan suscrito.

Fuente: (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, pág. 61)

Aunque con la expedición de la Ley 1819 de 2016 se buscó simplificar el sistema tributario nacional, aún persisten tratamientos y particularidades que lo hacen complejo y difícil de administrar, yendo en contra del principio de eficiencia. Es así como se mantienen tarifas del 15% y 20% sobre los usuarios de zonas francas, dependiendo de diferentes condiciones como por ejemplo: si suscribió o no contratos de estabilidad jurídica que garanticen los beneficios tributarios adquiridos con anterioridad, la ubicación geográfica donde desarrollen sus actividades, la cantidad de terreno utilizada en su ubicación y la cantidad de usuarios que conformen la zona franca.

Ahora bien, par a la progresividad con la Ley 1819 de 2016 se eliminó el CREE y su sobretasa, sin embargo creó sobretasa al impuesto sobre la renta del 6% y 4% para los años, 2017 y 2018, respectivamente, para las empresas que obtengan utilidades iguales o superiores a ochocientos millones de pesos, logrando así una notable reducción con respecto a lo determinado por la Ley 1730 de 2014 que se esperaba que para 2018 tuviese una tarifa del 43%²⁴

Con la intención de generar una mayor equidad entre los actores económicos de la Nación se intervino de manera drástica el régimen tributario especial, en donde se hallaron un gran número de sociedades constituidas bajo los beneficios que sobre esta figura de asociación son otorgados por el Estado, sin desarrollar ninguna actividad en beneficio de la sociedad, más si dedicadas a actividades comerciales y de lucro, carentes de los requisitos definidos por la ley para ser entidades sin ánimo de lucro. La falencia en estas determinaciones continúa siendo que no exista una institución que vigile y controle las actividades de las entidades sin ánimo de lucro de manera minuciosa, con la intención de evitar que se sigan desarrollando actividades comerciales y lucrativas, tras los beneficios del régimen tributario especial, distorsionando la realidad económica de las operaciones e incurriendo en evasión y elusión de tributos.

²⁴ Representados en 25% impuesto sobre la renta, 9% impuesto sobre la renta para la equidad- CREE y 9% sobretasa impuesto sobre la renta para la equidad -CREE

Sobre la eficiencia la Ley 1819 de 2016 presento en su artículo 272 una amnistía que es reconocida por el legislativo como un instrumento de política fiscal. Sin embargo, la Corte ha estimado que su uso frecuente no cumple con los objetivos propuestos. Al contrario Al contrario, en la Sentencia C-511 de 1996 se dijo que “las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos.”

La amnistía referenciada es la contenida en el artículo 272 en donde se otorga un plazo hasta el día 30 de Abril de 2017, para que las declaraciones ineficaces²⁵ al 30 de Noviembre de 2016, se presenten nuevamente sin pagar sanción por extemporaneidad, ni intereses de mora. Lo que evidencia n este tipo de prácticas es la poca capacidad de la administración tributaria para obligar a los contribuyentes a cumplir con las obligaciones contraídas con el Estado. El otorgar amnistías tributarias a los contribuyentes morosos o que han incumplido con sus deberes tributarios producto de su actuación en la economía nacional envía un mensaje equivocado a los contribuyentes que sí cumplen a

No tiene efecto alguno sobre el comportamiento del contribuyente la emisión y establecimiento de normatividad que regule su actuar en materia tributaria, si de esta, no es vigilada y fiscalizada su correcta aplicación. Se contará como ha sucedido a la fecha con un extenso marco regulatorio de la tributación en Colombia, pero se carece de una institución moderna, fortalecida y con la capacidad humana para abarcar todas las operaciones económicas que se desarrollan en la Nación; así mismo este debe ser garante de que se lleven a cabo las actividades necesarias para cumplir con el deber constitucional de colaborar con las cargas del Estado por la vía de contribución por impuestos.

²⁵ Declaraciones de retención en la fuente que se presentan, sin ser canceladas en los tiempos establecidos por la Ley. Para retención en la fuente el plazo corresponde a dos meses para su cancelación después de la fecha de vencimiento.

8.5 Motivos de adoptar una reforma tributaria estructural con relación al impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas en Colombia

La Ley 1819 de 2016, conocida en el argot tributario como la reforma tributaria estructural en la cual se tuvo en cuenta el concepto emitido por la comisión creada por la reforma tributaria contenida en la Ley 1739 de 2014, la cual trajo consigo cambios en materia tributaria, creó mecanismos de lucha contra la evasión y también se incluyó en ésta la necesidad de realizar una reforma tributaria estructural al sistema impositivo nacional y que a través del Capítulo V de dicha ley se expidió:

Artículo 44. Comisión de Estudio del Sistema Tributario Colombiano. Créase una Comisión de Expertos Ad-honorem para estudiar, entre otros, el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que lo justifican, el régimen de impuesto sobre las ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con el objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente. Para estos efectos, la Comisión podrá estudiar materias y realizar propuestas diferentes a las estrictamente tributarias, y convocar expertos de dichas materias, en calidad de invitados.

La Comisión se conformará a más tardar, dentro de los dos (2) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente Ley, será presidida por el Director General de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN o su delegado y deberá entregar sus propuestas al Ministro de Hacienda y Crédito Público máximo en diez (10) meses contados a partir de su conformación, quien a su vez presentará informes trimestrales a las comisiones económicas del Congreso de la República.

El Gobierno Nacional determinará la composición y funcionamiento de dicha Comisión, la cual se dictará su propio reglamento” (Congreso de la República, Ley 1739 de 2014, pág. 23)

Es necesario comprender que la labor de la Comisión de Expertos para la Equidad Tributaria creada por la Ley 1739 de 2014 tendría la misión de lograr entender los desequilibrios, ineficiencias, inequidades y falencias presentes en el ST colombiano. Sólo considerando algunas leyes, -sin tener en cuenta los decretos que las acompañan- presentes desde el año 2000, se tienen:

- ❖ Reforma Tributaria, Ley 633 de 2000
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 788 de 2002
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 863 de 2003
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 1111 de 2006
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 1370 de 2009
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 1429 de 2010
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 1430 de 2010
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012
- ❖ Reforma Tributaria, Ley 1739 de 2014

Como resultado del estudio y análisis realizado por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria de la normatividad existente en la materia, se evidenciaron importantes hallazgos que sirvieron de fundamento y justificación para intervenir estructuralmente el sistema tributario colombiano y realizar cambios de fondo y forma en el impuesto sobre la renta para personas jurídicas. Sin embargo, tres pilares fundamentales fueron los que sustentaron la aplicación de tales variaciones: asegurar una tributación de mejor calidad, consolidar las cuentas fiscales y combatir la evasión y la elusión fiscal.

8.5.1 Asegurar una tributación de mejor calidad.

Consistente básicamente en facilitarle al contribuyente el cumplimiento del deber tributario a través del diseño e implementación de políticas fiscales encaminadas a un sistema tributario con progresividad, facilidad y simplicidad. Un sistema tributario de calidad que propenda por la transparencia en la administración tributaria, puesto que el recaudo generado se utilice para generar equidad, incentivar la inversión, la creación de empleo y el crecimiento económico (Exposición de motivos Ley 1819 de 2016, MHCP, 2016)

8.5.2 Combatir la evasión y la elusión fiscal

El sistema tributario colombiano ha sufrido constantes variaciones y cambios, que lo hacen un sistema complejo, dispendioso y carente de simplicidad para que los contribuyentes cumplan con el deber tributario que consagra la ley. Este busca que los ciudadanos nacionales y/o extranjeros contribuyan vía pago de tributos con las expensas del Estado.

En el periodo comprendido entre los años 2000 y 2016 la tributación para personas jurídicas en Colombia ha presentado numerosos cambios, compilados estos, en diez reformas al sistema tributario, que incluyen en lo que al impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas se refiere aspectos como: rentas exentas, deducciones, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, entre otros. Es así como cada empresa debe considerar aspectos relacionados con su ubicación geográfica, las características individuales del personal que contrata, la actividad económica que realiza, la cantidad de personas que emplea, entre muchos otros factores que crean un gran universo empresarial con características y formas diferentes de abordar e interpretar sus obligaciones tributarias y responderle a la Nación por su interacción con la economía.

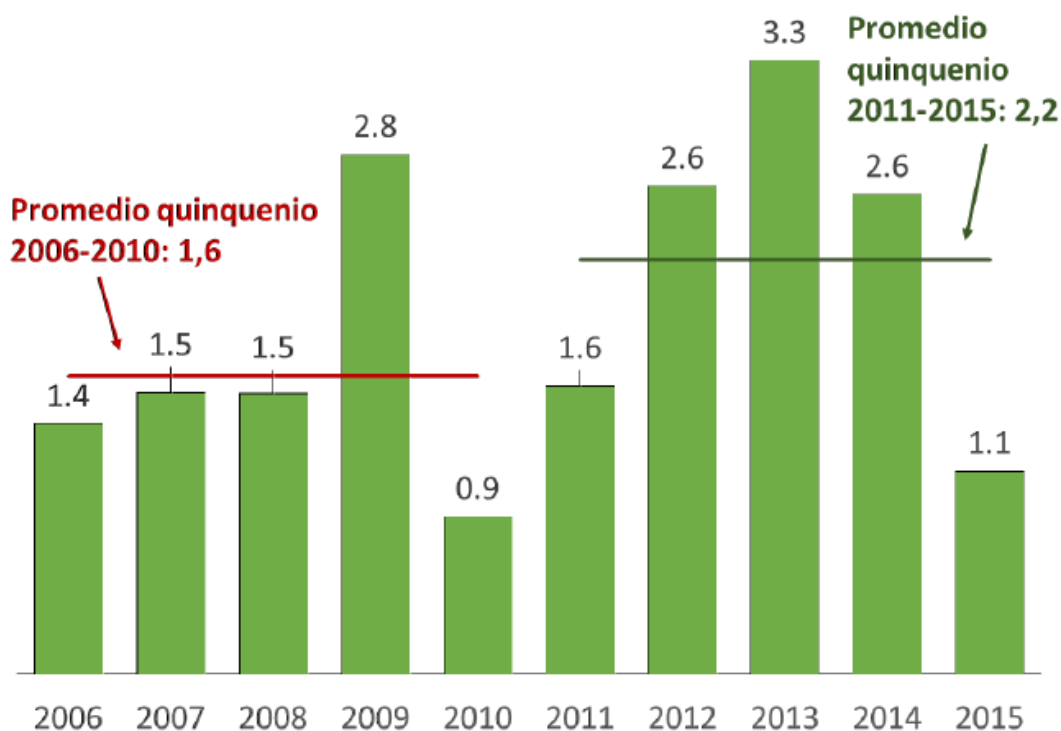
8.5.3 Consolidar las cuentas fiscales

Considerando los motivos anteriores como necesidades del Estado en redefinir su estructura tributaria y así percibir mayores ingresos por concepto de impuestos, existen otros atenuantes del orden macroeconómico que también fueron tenidos en cuenta por las implicaciones que tienen en el desarrollo y crecimiento social, la competitividad, la productividad y el fortalecimiento, consolidación y sostenibilidad en el largo plazo de las finanzas públicas.

Una razón de suma importancia estuvo ligada a los ingresos petroleros (Ver Gráfico 14) que ha tenido Colombia, los cuales han presentado una drástica caída producto de factores externos como el precio del crudo en el mercado mundial, aspectos relacionados con las relaciones políticas y el orden público que mantienen algunos países que hacen parte de la OPEP²⁶ y que ante la sensibilidad y alta dependencia que tiene la Nación por el precio del barril de crudo y por ende los ingresos generados por éste, comprometen el correcto funcionamiento del aparato administrativo nacional

²⁶ Organización de Países Exportadores de Petróleo

Gráfico 14. Ingresos petroleros dirigidos al GNC²⁷ 2006-2015 (% del PIB)



Fuente: DIAN. Cálculos MHCP²⁸

Como se aprecia en el Gráfico 14, la caída año tras año de los ingresos petroleros obliga a realizar los reajustes necesarios para reemplazar la fuente de financiación de los gastos de funcionamiento de la Nación, así como los planes de inversión y bienestar social para los ciudadanos. Dichos ajustes encaminados a percibir más ingresos, y este fin en las cuentas del Estado sólo es posible incrementando la base de contribuyentes que tributan por tales motivos.

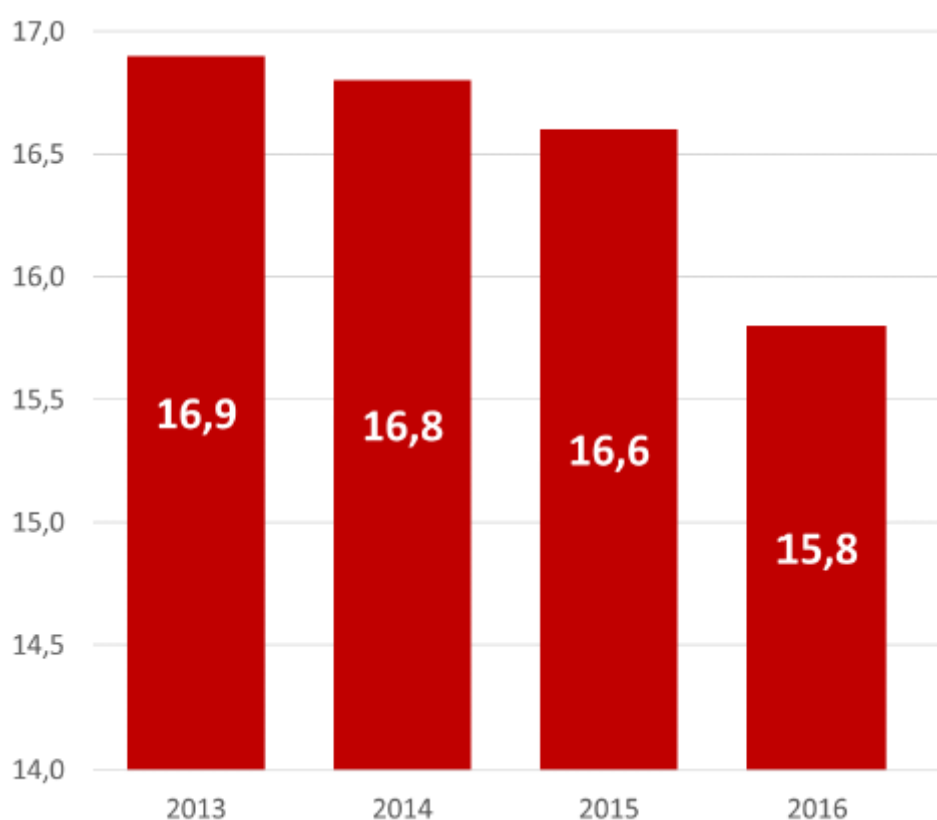
Aunque el Estado ha emprendido una medida de austeridad inteligente (Ver Gráfico 155) de disminuir el gasto sin influir en los programas sociales de alto impacto, medida consistente en congelar las plantas de personal, recortar el 15% de gastos generales y prestación de servicios, con lo cual se espera obtener un ahorro de 13 billones. Asimismo, la Nación está obligada a

²⁷GNC. Gobierno Nacional Central

²⁸ MHCP. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

tomar medidas debido a que desaparecieron algunas fuentes de recaudo de manera permanente, como el CREE y otros desaparecerán, tal es el caso de impuestos como: sobretasa del CREE e impuesto a la riqueza. Se pretenden contrarrestar u obtener un mayor control en los gastos de funcionamiento, que en seguirle apostando ciegamente a la percepción de ingresos a través de la imposición de impuestos.

Gráfico 15. Ahorro del Gobierno Nacional 2013-2016 - no incluye intereses (% del PIB)



Fuente: Elaboración propia con cálculos MHCP

Ahora bien, la situación fiscal sigue siendo deficitaria, se sigue gastando más de lo que se está recibiendo, no sólo por impuesto, también son considerados otros ingresos no tributarios como: tasas, multas, contribuciones, recursos de capital de la nación, rentas parafiscales y fondos especiales. El Cuadro 5. Variables fiscales (Billones de \$ y % PIB) 2007-2016 resume las

variables fiscales desde el año 2007 al 2017 reflejando que la situación no ha mejorado, se mantiene oscilando con saldo negativo.

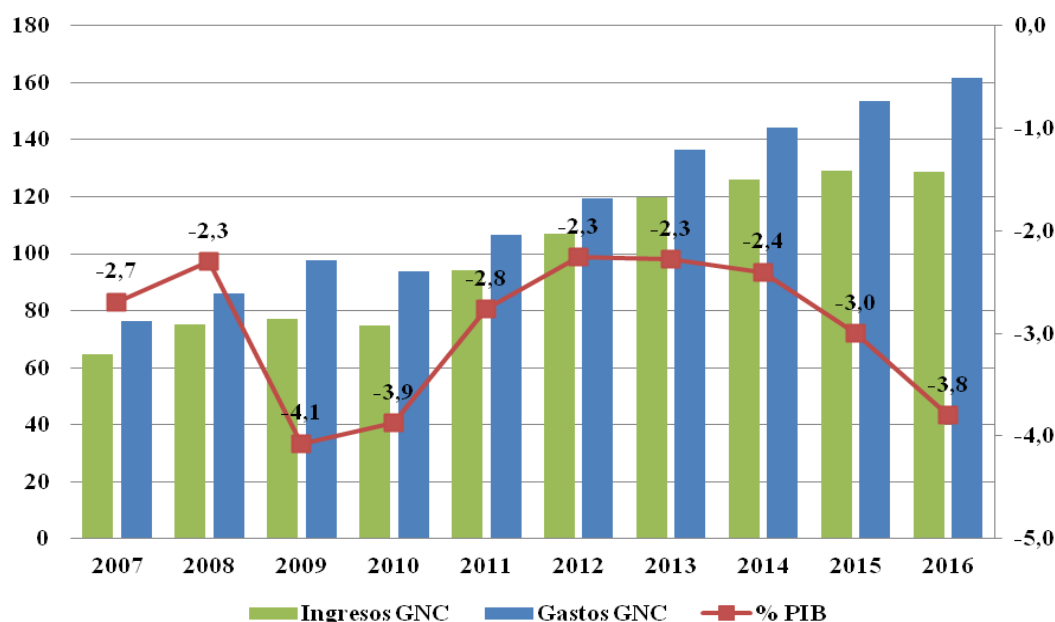
Cuadro 5. Variables fiscales (Billones de \$ y % PIB) 2007-2016

Período	Situación fiscal GNC		Ingresos y gastos del GNC			
	Bill. \$	% PIB	Bill. \$	% PIB	Bill. \$	% PIB
	(+) Superávit o (-) Déficit		Ingresos		Gastos	
Información anual						
2007	-11,6	-2,7	64,7	15,0	76,3	17,7
2008	-11,1	-2,3	75,1	15,6	86,1	17,9
2009	-20,7	-4,1	77,1	15,5	97,9	19,2
2010	-21,0	-3,9	74,9	14,1	93,9	17,7
2011	-17,5	-2,8	94,2	16,2	106,6	17,3
2012	-15,5	-2,3	107,0	16,5	119,4	18,3
2013	-16,6	-2,3	119,8	16,9	136,4	19,2
2014	-18,3	-2,4	125,9	16,7	144,2	19,1
2015	-24,3	-3,0	129,3	16,1	153,6	19,2
2016	p -33,2	-3,8	128,8	14,9	161,6	18,7

Fuente: Elaboración Propia. Datos MHCP

El Gráfico 166 evidencia el comportamiento que han tenido las finanzas públicas en cuanto a ingresos y gastos se refiere y la situación fiscal resultante de la combinación de las dos variables en el periodo comprendido entre los años 2007 y 2016. Cabe resaltar que los deficit generados por la Nación son cubiertos considerando dos fuentes posibles, aumento de tributos o el aumento del endeudamiento. El primero genera un impacto en la actividad economía en general, mientras que el segundo aumenta los gastos del Estado por el pago del servicio de la deuda. La reforma tributaria de la ley 1819 de 2016 se definió como estructural, que de acuerdo al planteamiento de Sanchez y Espinosa (2005) busca incrementos en el recaudo a corto, mediano y largo plazo y sus impactos permanecen en el tiempo, modificando la estructura y teniendo presente el ciclo económico.

Gráfico 16. GNC: Ingresos, gastos y balance (Billones de \$ y % PIB) 2007-2016



Fuente: Elaboración propia con datos Banco de la República.

Otro de los factores en los que influye la reforma tributaria es la necesidad de crecimiento económico de la Nación, el cual es medido a través del PIB, el cual no ha tenido un comportamiento favorable, tal como se aprecia en el Cuadro 6. El crecimiento económico se convierte en un punto de referencia para medir la productividad y competitividad del país, la cual para Colombia no ha tenido un comportamiento relativamente positivo en los últimos diez años, presentando crecimientos inferiores a las metas trazadas y por debajo del promedio de la región. Con la RT se pretende seguir brindando a la economía nacional incentivos para el fomento y aumento de la inversión, tanto nacional como extranjera, impulsar sectores productivos sobre los cuales se han identificado potencialidades que los pueden llevar a tener crecimiento y sostenibilidad en el largo plazo, dinamismo para la economía nacional y por ende aportar para el crecimiento económico nacional.

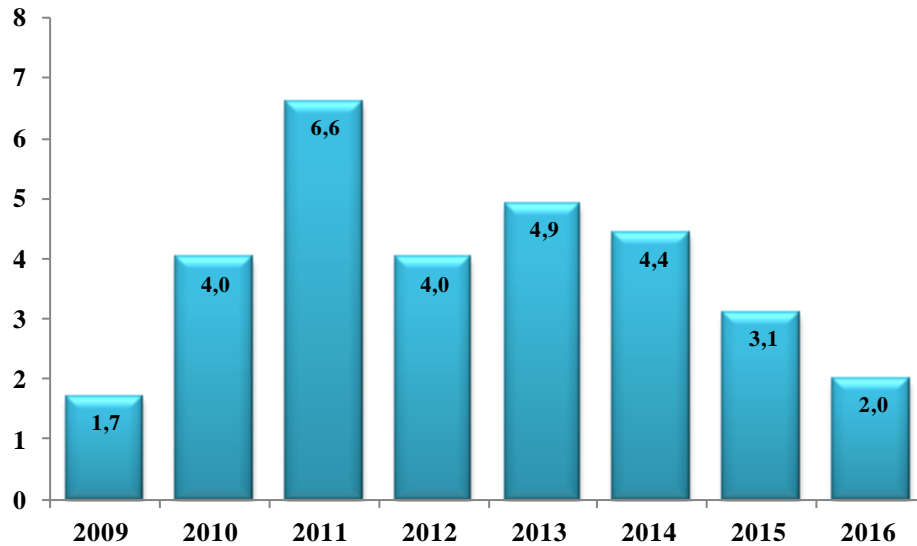
Cuadro 6. PIB periodo 2008-2016 - (precios constantes de 2005)

Período	PIB		Consumo final		Formación bruta de capital		Exportaciones		Importaciones (-)	
	Miles de millones de pesos	Variación anual %	Miles de millones de pesos	Variación anual %	Miles de millones de pesos	Variación anual %	Miles de millones de pesos	Variación anual %	Miles de millones de pesos	Variación anual %
Información anual										
2008	401.744	3,5	327.011	3,5	100.848	9,0	69.522	4,5	96.580	10,5
2009	408.379	1,7	332.275	1,6	96.886	-3,9	67.544	-2,8	87.744	-9,1
2010	424.599	4,0	349.303	5,1	104.347	7,7	68.398	1,3	97.260	10,8
2011	452.578	6,6	368.399	5,5	123.617	18,5	76.438	11,8	118.158	21,5
2012	470.880	4,0	386.023	4,8	129.432	4,7	81.016	6,0	128.880	9,1
2013	493.831	4,9	403.945	4,6	137.385	6,1	85.233	5,2	136.584	6,0
2014	515.528	4,4	421.634	4,4	153.326	11,6	83.918	-1,5	147.336	7,9
2015	531.262	3,1	436.794	3,6	155.186	1,2	84.951	1,2	149.425	1,4
2016	542.116	2,0	444.247	5,4	149.903	-2,2	83.958	0,0	138.469	-6,0

Fuente: Cuentas Nacionales, Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE)

Como se puede apreciar en el Cuadro 6 el crecimiento del 2% presentado por la economía nacional ha sido el más bajo desde el año 2009, donde la economía tuvo un incremento de tan sólo 1,7%.

Gráfico 17. Variación acumulada del PIB: 2009-2016

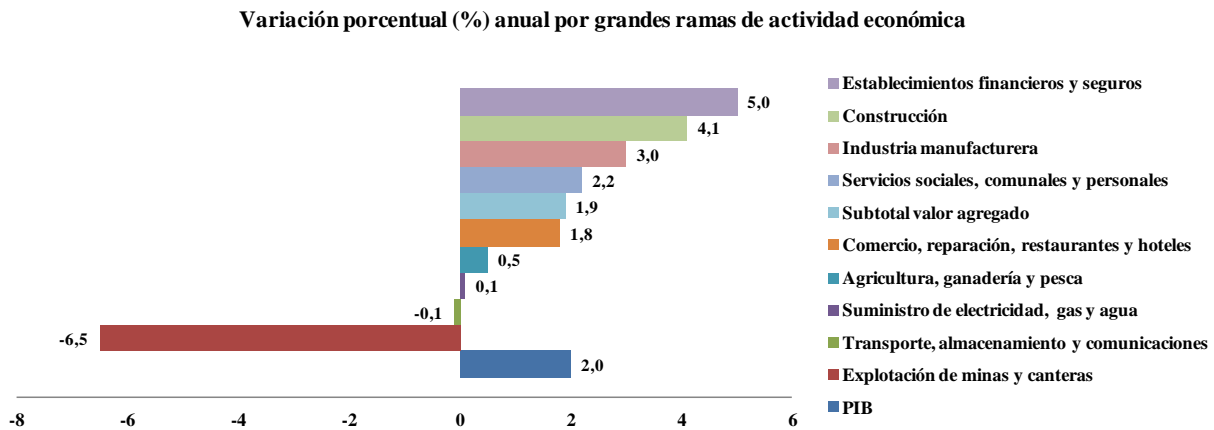


Fuente: Elaboración propia con datos del DANE

El Gráfico 177 permite tener una apreciación del comportamiento que ha tenido el crecimiento económico del país, el cual desde el año 2011 no ha vuelto a tener incrementos significativos, por el contrario desde entonces ha presentado bajas considerables y el comportamiento de los últimos cinco años ha presentado una tendencia reduccionista. Desde el año 2012 el crecimiento económico no ha superado el 5%, y desde 2013 ha presentado una disminución continua la cual para 2016 presentó un indicador del 2%, lo cual da un panorama al Estado de intervenir el sistema tributario en busca de mejorar aspectos que jalonan la actividad económica nacional

El Gráfico 188 evidencia el crecimiento económico del país por sectores económicos durante el año 2016 y resalta las variaciones que han tenido las diversas actividades económicas sobre los cuales se centra la productividad del país.

Gráfico 18. Producto interno bruto por sectores económicos, año 2016



Fuente: Elaboración propia con datos del DANE

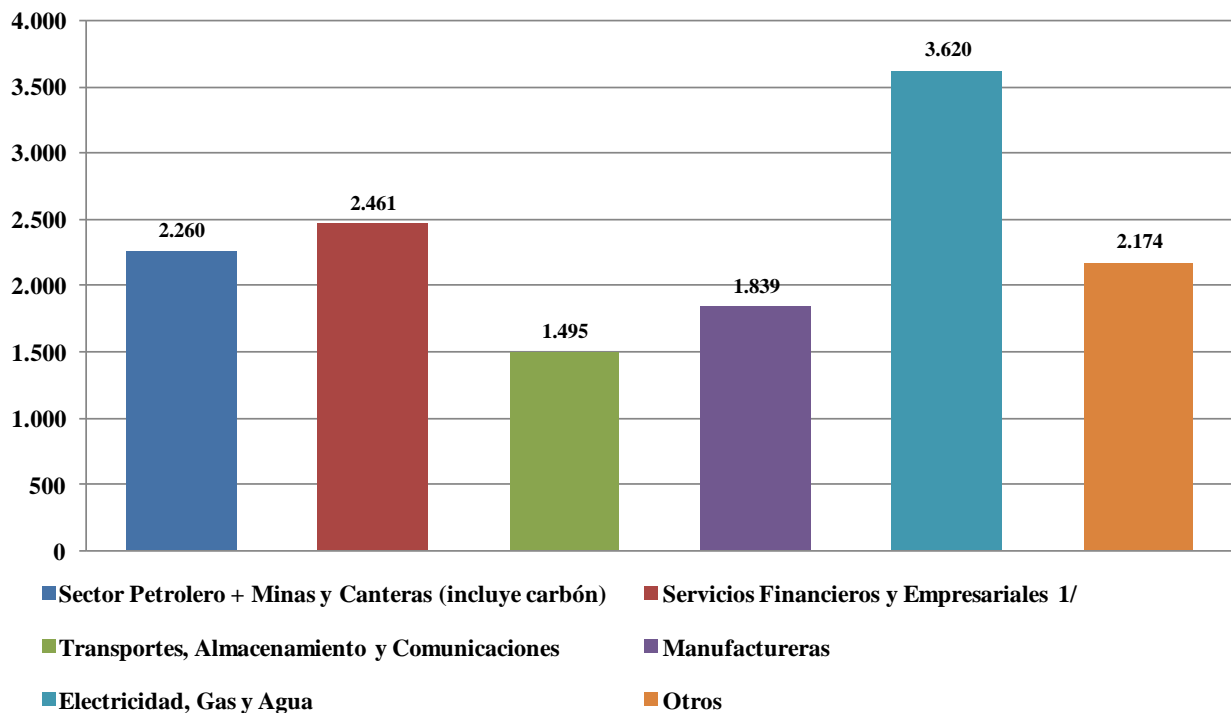
Como se muestra en el Gráfico 188, siete de las nueve ramas que componen la actividad económica nacional se mantuvieron con comportamiento positivo en comparación con el año inmediatamente anterior. Asimismo, cabe destacar que cuatro de ellas crecieron por encima del promedio nacional. El incremento que han tenido actividades como: establecimientos financieros y seguros, construcción e industria manufacturera, actividades inmobiliarias y servicios a las empresas, para el año 2016 contribuyeron significativamente con el PIB y presentan un repunte. Por otro lado, la caída en la participación de sectores por tradición fuertes y que han impulsado la productividad y crecimiento económico del país como son el petrolero y la explotación de minas y canteras, denotan el comportamiento adverso y dinámico que ha tenido el sector de hidrocarburos. Por el lado del petróleo la caída de los precios internacionales del crudo, la baja producción nacional y los conflictos y diferencias geopolíticas de los países con gran fortaleza y dominantes en el sector y ante la alta dependencia de Colombia de esos recursos generan poco crecimiento e inversión en la industria. En cuanto al sector minero, las regulaciones medioambientales limitan cada vez más su actuar y desestimulan la inversión en esta actividad.

La dinámica que se emplea consiste en incentivar la inversión bien sea esta nacional o extranjera para crear competitividad y que el resultado de ésta sea la mejora sustancial de la

productividad a nivel nacional. La mejora de los indicadores económicos del país abre la posibilidad de que se creen nuevas fuentes de empleo, indicador social de vital importancia para el desempeño económico de la Nación.

Otro de los motivos que impulsó la reforma tributaria del año 2016 fue la necesidad de incentivar la inversión, tanto nacional como extranjera con el fin de crear fuentes formales de empleo que dinamicen la economía y contribuyan con la productividad del país.

Gráfico 19. Inversión extranjera directa por sectores económicos año 2016
(en millones de USD)



Fuente: Elaboración propia con información del DANE

El Gráfico 199 muestra que para 2016 la inversión extranjera directa que se registró en el país según el Banco de la Republica fue de 13.849 millones de dólares, presentándose un incremento del 18,01% con respecto al año 2015 donde la cifra fue de 11.736 millones de dólares. El ambiente de tranquilidad y seguridad en el orden público nacional fomentado por la

firma del Acuerdo de Paz, tras cinco décadas de guerra con el grupo ilegal armado conocido como Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia- FARC, ha generado confianza en los inversores extranjeros que ven minimizados los riesgos e incertidumbre de sus inversiones en Colombia. Asimismo, cabe resaltar que el mayor foco de inversión en el ámbito nacional se encuentra en el sector de suministro de energía, agua y gas, así como también tiene gran participación la economía extractiva basada en la explotación de pozos petroleros y minas de oro y carbón.

Con los avances en materia de inversión nacional y extranjera se busca controlar y en lo posible minimizar los indicadores de desempleo que tiene Colombia; fomentar la inversión propicia e incentiva la generación de empleo formal, permitiendo así generar bienestar a la sociedad; también medir y cuantificar el impacto generado en los indicadores macroeconómicos. El Cuadro 7 resume el comportamiento de la tasa de desempleo a nivel nacional desde 2008 hasta 2016.

Cuadro 7. Tasa de desempleo en Colombia 2008-2016: Total nacional

Período	Población total	Población en edad de trabajar		Población económicamente activa		Desocupados	
	Número de personas (miles)	Número de personas (miles)	% de la población en edad de trabajar	Número de personas (miles)	Tasa general de participación ²⁹	Número de personas (miles)	Tasa de desempleo ³⁰
Indicadores anuales (promedio enero-diciembre)							
2008	43.196	33.597	77,8	19.655	58,5	2.214	11,3
2009	43.706	34.155	78,1	20.935	61,3	2.515	12,0
2010	44.218	34.706	78,5	21.777	62,7	2.564	11,8
2011	44.735	35.248	78,8	22.446	63,7	2.426	10,8
2012	45.254	35.781	79,1	23.091	64,5	2.394	10,4

²⁹ Representa el porcentaje de las personas en edad de trabajar que participan en el mercado laboral.

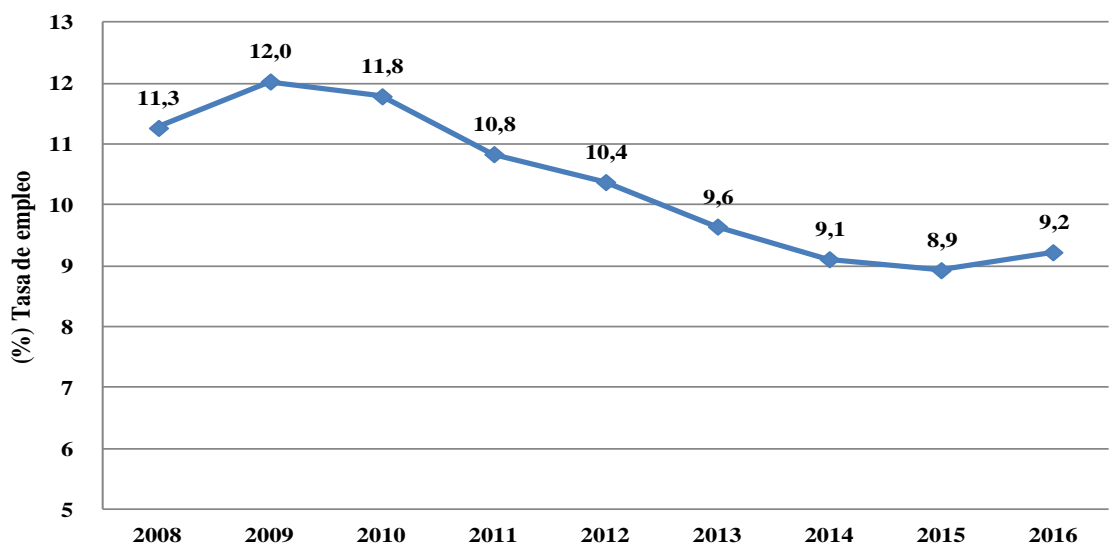
³⁰ Representa el porcentaje de personas no ocupadas que pertenecen a la población económicamente activa.

2013	45.774	36.307	79,3	23.292	64,2	2.243	9,6
2014	46.296	36.827	79,5	23.654	64,2	2.151	9,1
2015	46.819	37.342	79,8	24.173	64,7	2.156	8,9
2016	47.343	37.851	80,0	24.405	64,5	2.249	9,2

Fuente: Elaboración propia, con información: Encuesta continua de hogares, DANE

De acuerdo al Cuadro 7, en la variable relacionada con el porcentaje de la población en edad de trabajar, ésta año tras año se ha ido incrementando lo que genera una presión sobre el sistema productivo nacional para crear las fuentes de empleo necesarias para absorber la mano de obra ofertada por el mercado. Del mismo modo este indicador se ha visto influenciado por el fenómeno migratorio que se produce desde Venezuela hacia Colombia como consecuencia de los conflictos políticos que se viven en el vecino país. Así mismo, el sistema productivo nacional enfrenta grandes desafíos, entre estos brindar oportunidades laborales a quienes hacían parte de grupos armados ilegales, que tras el proceso de entrega de armas y desmovilización se pretende que sean aceptados e inmersos en la economía nacional bajo actividades lícitas que contribuyan a mejorar su calidad de vida y la productividad del país.

Gráfico 20. Tasa de desempleo en Colombia 2008-2016: total nacional



Fuente: Elaboración propia, con información: Encuesta continua de hogares, DANE

El Gráfico 20. Tasa de desempleo en Colombia 2008-2016: total nacional Gráfico 20 evidencia el comportamiento de la tasa de desempleo a nivel nacional en los últimos diez años, mostrando el pico más alto en el año 2009 cuando la tasa se situó en 12%. Luego de registrar esa marca, la tendencia del indicador ha sido reduccionista, tanto así que para 2013 la medición obtenida fue de 9,6% lo cual fue un gran logro para el gobierno de turno que mantuvo la tasa con un indicador de un solo dígito; y desde entonces presentándose reducciones en el indicador. Sólo hasta el año 2016 el indicador se volvió a incrementar y una posible hipótesis de la variación positiva se sustenta en la migración de mano de obra procedente de Venezuela, como consecuencia de la situación política y económica que vive el vecino país y que ha propiciado que sus nacionales salga del territorio en busca de oportunidades laborales y estén llegando a Colombia a ofrecer mano de obra calificada y no calificada por bajos salarios, la cual es aceptada por algunos empresarios y actividades, desplazando la mano de obra nacional.

8.6 Efecto en el recaudo de acuerdo a las reformas tributarias en el impuesto de renta: 2013-2017

En las reformas al sistema tributario colombiano, objeto de estudio del presente, la constante siempre ha sido la necesidad de recursos económicos por parte del Estado para financiar su actuar en la sociedad. Como consecuencia de las significativas variaciones en los recursos provenientes de la economía extractiva (minería y petróleo) de la cual dependen en gran medida los ingresos tributarios del Estado y que han golpeado de manera considerable las finanzas públicas, se toma como alternativa la modificación a la estructura tributaria con el fin de obtener un mayor recaudo por concepto de impuestos.

En la Tabla 12 se muestran los ingresos tributarios esperados por el Estado por concepto de los diferentes impuestos que administra a través de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN.

Se evidencia según lo anterior, la significativa participación que tiene el impuesto sobre la renta y complementarios en la planeación de recaudo esperado del Estado colombiano, estando ubicado cronológicamente entre los años 2012 y 2017 con una participación porcentual entre el 34,41% y 43,97%. Seguido en peso porcentual por el impuesto al valor agregado- IVA que como impuesto indirecto ocupa un segundo lugar en la estructura de recaudo.

Tabla 12 Composición Detallada de los Ingresos Corrientes de la Nación (Aforo)

Concepto	Miles de millones de pesos				
	2013	2014	2015	2016	2017
Ingresos tributarios	97.818	95.784	106.326	108.506	118.575
Impuesto de Renta y Complementarios	44.775	37.339	38.870	39.678	44.666
impuesto al Patrimonio y/o Riqueza	4.152	4.078	5.188	4.438	2.112
Impuesto al Valor Agregado	33.887	38.868	41.949	40.542	46.526
Sobretasa CREE			3.884	5.667	6.797
Gravamen Movimientos Financieros-GMF	5.931	6.448	6.772	7.033	7.685
Aduanas y Recargos	4.720	4.078	4.248	5.653	4.775
Impuesto Nacional al Consumo	1.209	1.659	1.690	1.694	2.054
Gasolina y ACPM	2.883	2.982	3.296	3.336	3.438
Impuesto de Timbre Nacional	61	71	112	106	112
Impuesto de Timbre sobre salidas al exterior	135	197	219	218	248
Impuesto al Oro y Platino	17	13	19	25	22
Resto	50	50	79	115	140
Ingresos No Tributarios	984	616	681	653	722
Tasas Multas y Contribuciones	984	616	681	653	722
Ingresos Corrientes	98.802	96.399	107.007	109.159	119.296

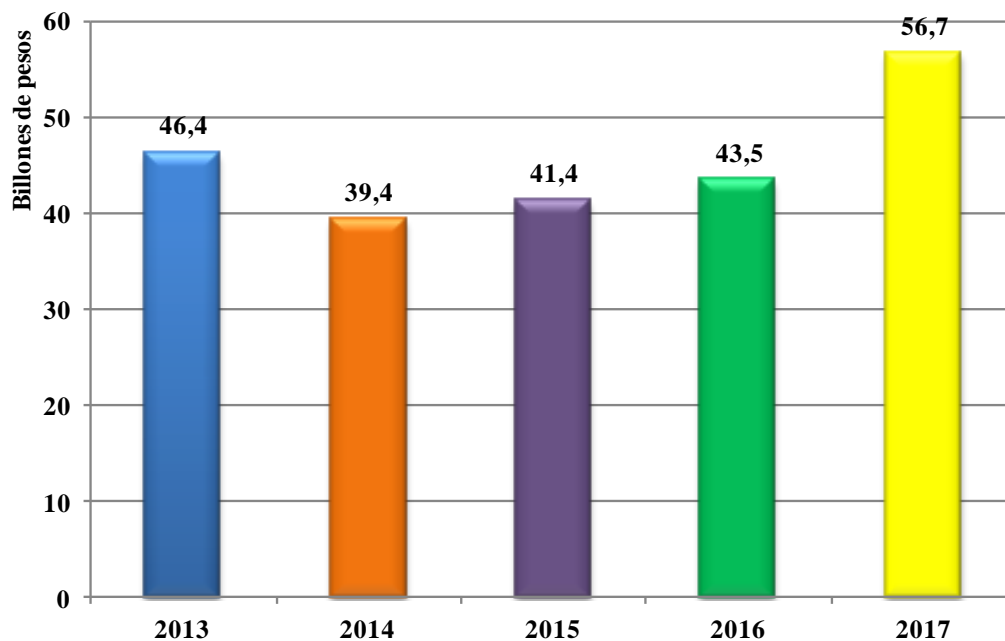
Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2018)

Al analizar la Tabla 12, los presupuestos públicos relacionados con ingresos tributarios, estiman que en materia de recaudo el impuesto sobre la renta generará con la reforma tributaria contenida en la Ley 1819 de 2016 un incremento de aproximadamente cinco billones de pesos, cifra que representa un 12,57% por encima del año inmediatamente anterior. Tan ambicioso incremento se sustenta en que la reforma tributaria incrementó la tarifa del impuesto sobre la renta, aplicándose una tarifa general para el año 2017 del 34%. Así mismo se elimina el impuesto

sobre la renta para la equidad – CREE que representaba una tarifa de 9%, cuyo recaudo ya tenía una destinación específica³¹.

El Gráfico 21 muestra el histórico de recaudo por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año 2013 al 2017 expresado en billones de pesos colombianos. Se evidencia en éste el importante incremento que se presentó en el año 2017, con respecto al año inmediatamente anterior, correspondiente a \$13,2 billones de pesos, una cifra significativamente superior a la presupuestada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público- MHCP y que se justifica en la eliminación del CREE, que como se mencionó anteriormente tenía una destinación específica y los recursos generados por éste no eran administrados por la DIAN.

Gráfico 21. Recaudo por impuesto sobre la renta y complementarios: 2013-2017



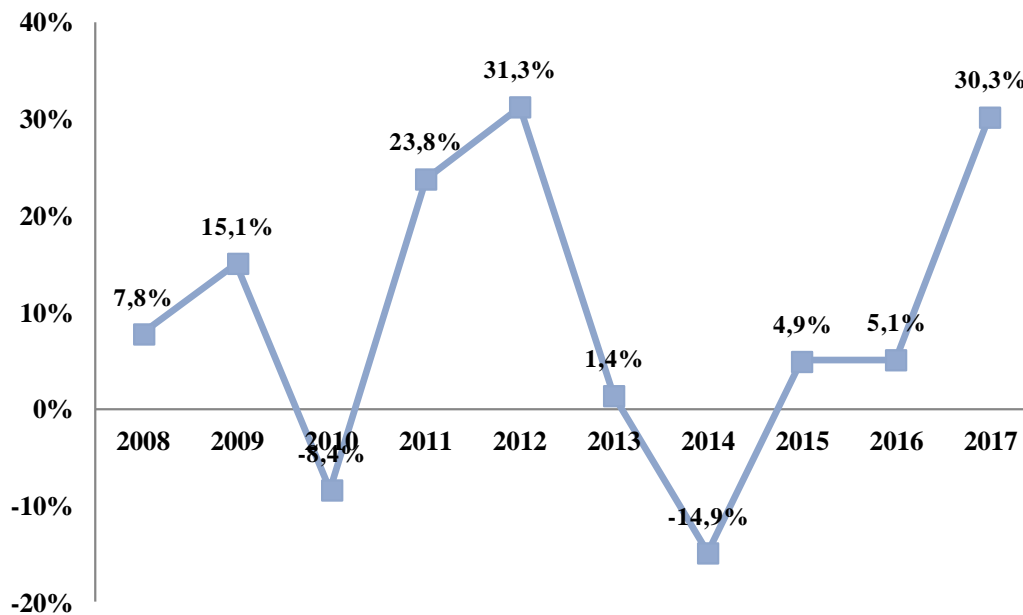
Fuente. Elaboración propia³² (DIAN, 2018)

³¹ 1,4% Servicio Nacional de Aprendizaje- SENA, 2,2% Instituto Colombiano de Bienestar Familiar- ICBF y 4,4% Sistema de Seguridad Social en Salud- SSSS

³² Este gráfico fue realizado con las estadísticas de recaudo, reportadas en la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

El Gráfico 22 muestra el histórico de variación en el recaudo por concepto de Impuesto de Renta y Complementarios del año 2013 al 2017 teniendo en cuenta que es el periodo de análisis en la investigación y es donde se debe evaluar el recaudo.

Gráfico 22. Variación (%) del recaudo impuesto de renta en Colombia 2008-2017



Fuente. Elaboración propia³³ (DIAN, 2018)

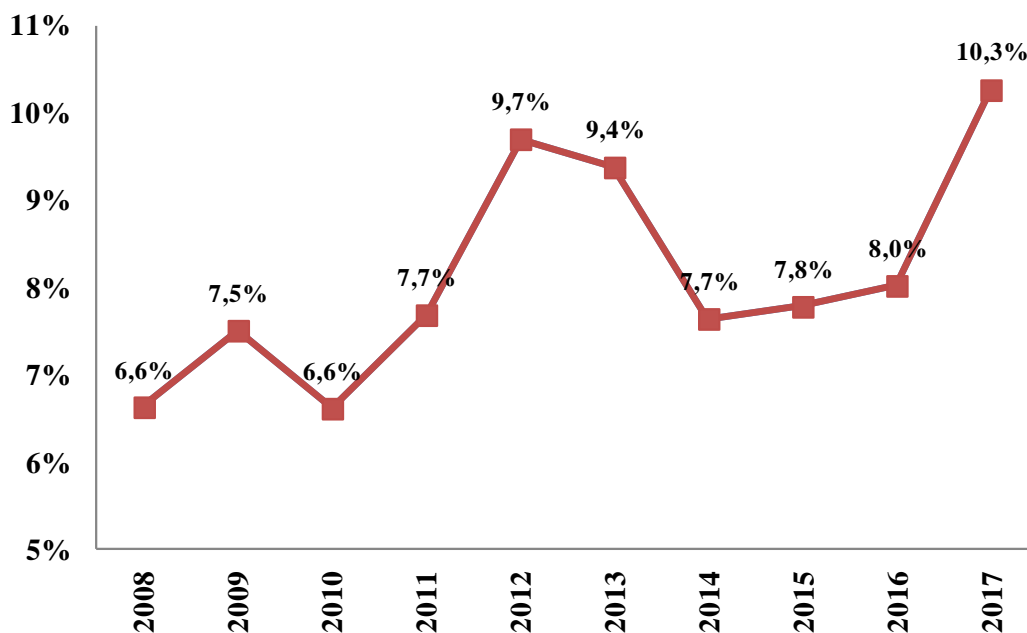
Conforme al Gráfico 2222 se evidencia una mejora sustancial en el recaudo del último año (2017) con respecto a 2016, que comparativamente fue inferior a la variación que se presentó en el periodo comprendido entre los años 2011 y 2012 en el impuesto sobre la renta. Sobresalen para los años 2010 y 2014 las variaciones negativas que presentó el recaudo del impuesto sobre la renta en comparación con el año inmediatamente anterior a los periodos de referencia, siendo 2014 un año crítico por la caída significativa que tuvo el recaudo con respecto a 2013, pasando

³³ Este gráfico fue realizado con las estadísticas de recaudo, reportadas en la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

de un recaudo de \$46,4 billones de pesos en 2013 y pasando a un recaudo de \$39,4 billones de pesos.

Al determinar eficiencia del recaudo es necesario compararlo con el PIB, con el fin de conocer la participación que tiene tal recaudo sobre el indicador de productividad de la Nación

Gráfico 23. (%) Participación recaudo impuesto de renta en relación al PIB: 2008-2017



Fuente: Elaboración propia con datos estadísticos DIAN y DANE

Conforme al Gráfico 23, el recaudo por concepto de impuesto sobre la renta presenta oscilaciones positivas y negativas en relación al PIB. Sin embargo, no pierde su peso e importancia en la estructura de ingresos por concepto de impuestos. Para el año 2017 la variación es considerable, producto del recaudo anticipado del impuesto a través de autorretención y eliminación del CREE como se ha mencionado y que fue establecido por la Ley 1819 de 2016. Con dichas modificación el Estado aseguró un flujo de caja importante generado por el pago anticipado del impuesto de renta vía retención en la fuente y por la administración directa de los nueve puntos porcentuales que correspondían a la tarifa del CREE.

9. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

En el desarrollo del presente escrito se presentaron algunos aspectos que dificultaron una mayor precisión en cuanto a los datos, resultados e información presentada. Entre estos se destacan:

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, que es la entidad encargada del recaudo no ofrece una discriminación clara en la información pública que emite, puesto que en el recaudo por concepto de impuesto sobre la renta se encuentra mezclado el aportado por las personas naturales y personas jurídicas en un mismo rubro, dificultando así el análisis y el poder aportar conclusiones más cercanas a la problemática tratada.

Las distorsiones que puede tener la información, en cuanto que la DIAN no dispone de información pública en la cual se pueda evidenciar que el recaudo que se ha presentado en esos periodos corresponde a los años posteriores en los que se produjo la reforma y sobre los cuales se están analizando los efectos. Podría darse el caso de que se estén realizando recaudos de vigencias anteriores que sólo se perciban en el periodo de estudio comprendido entre 2013 y 2017. Lo anterior, impide que se pueda realizar un análisis comparativo exacto y dedicado sólo al impuesto de renta para personas jurídicas, limitando así el argumento de que uno de los motivos de las reformas al sistema tributario colombiano no hayan tenido la misma capacidad de recaudo esperada.

10. CONCLUSIONES

De acuerdo al análisis del impuesto sobre la renta de personas jurídicas con respecto a los principios tributarios de equidad, progresividad y eficiencia promulgados en la Constitución Política de Colombia y de acuerdo con comentarios, opiniones y estudios realizados, se puede concluir que:

Desde la Constitución de 1991, los compromisos del Estado han aumentado sustancialmente, como resultado del proceso de descentralización, del crecimiento del gasto en sectores como defensa y justicia, y del incremento en el pasivo pensional. Sin embargo, se han tomado pocas medidas en aras de un control más eficiente del gasto público, razón por la cual las políticas implantadas han sido principalmente de ingresos. La variabilidad en las reglas tributarias parece haber constituido un elemento adverso a la efectividad de las políticas y la eficiencia del gasto público en Colombia.

El Gobierno Nacional ha ido en contra del principio de eficiencia al haber expedido la Ley 1607 de 2012, la cual en muy poco tiempo tuvo que ser modificada y aclarada mediante Decretos, debido a que los lineamientos no fueron claros y precisos para que el contribuyente o sujeto pasivo cumpliera con su deber.

Que se mantuviesen los aportes por las empresas que pagaran a sus empleados salarios superiores a los diez (10) salarios mínimos legales vigentes, lo cual se interpreta como un castigo o sanción por contratar mano de obra calificada, la cual se estima que es quien percibe salarios de ese monto. Así mismo, fomenta la des-salarización que se pueda presentar por parte de las empresas con la intención de evadir y/o eludir esta carga parafiscal.

Como se ha visto el Sistema de Seguridad Social en Salud más específicamente lo concerniente a las Entidades Prestadoras de Salud, se han visto envueltos en casos de corrupción, desvío y malversación de fondos entre otros, dando así muestras de lo ineficiente que resulta la

administración de recursos entregados por los contribuyentes en el cumplimiento de su obligación constitucional.

Lo engorroso, dispendioso y anti-económico que resulta regirse al sistema tributario colombiano el cual con el pasar de los años parece una “colcha de retazos”, la cual se ha ido enmendando de acuerdo a las condiciones económicas del país y al concepto y aprobación del Congreso Nacional de la República que en muy poco tiempo presentan constantes variaciones a la legislación tributaria que atenta contra el principio de eficiencia.

El establecer tarifas, exenciones y tratamiento especial para determinados sectores de la economía, dependiendo de factores de ubicación geográfica, generación de empleo, entre otros, con la intención de mejorar su productividad, fomentar el crecimiento y desarrollo económico y social de algunas regiones específicas del país, crea un escenario de incertidumbre debido a la poca capacidad de la entidad encargada de la administración tributaria para llevar a cabo procesos de fiscalización que permitan indagar acerca del comportamiento económico y tributario de dichas entidades

La multiplicidad de sistemas dentro del mismo tributo, con diferentes bases, tablas de tarifas y porcentajes de retención dificultan su entendimiento y cumplimiento por parte de los contribuyentes, complica la administración y favorece la elusión y la evasión.

Debe el Estado colombiano diseñar, alinear, formular e implementar la normatividad tributaria en materia del impuesto sobre la renta de personas jurídicas con base en políticas económicas encaminadas a mantener una congruencia económica y un periodo prolongado de aplicación, donde se permita evaluar el resultado y realizar proyecciones de crecimiento y estabilidad a largo plazo y no continuar tejiendo un articulado en la materia, incapaz de brindar una certidumbre a los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones con el Estado se refiere.

Un país como Colombia, dependiente de una economía netamente extractiva basada en la minería y el petróleo, presentará en sus finanzas constantes desequilibrios e incertidumbres que

se buscará corregirlos o minimizar su impacto con continuas variaciones al sistema tributario, como la medida más recurrente, desestimulando así, la generación de empleo, la formalización de la economía nacional con la constitución de empresas, la inversión extranjera por la complejidad e inestabilidad del sistema, entre muchas otras consecuencias negativas para que el Estado obtenga los recursos necesarios para financiar su actividad y los planes definidos para generar bienestar social.

Es evidente que la equidad y la eficiencia de un sistema tributario no solo son los ideales a los que debe apuntar un sistema tributario como lo consagra además la Constitución Nacional. El sistema debe promover la competitividad y productividad de las empresas. Para ello no basta con disponer de buenas ideas e iniciativas, sino que se requiere una formulación normativa que, de precisión y certeza a los contribuyentes, a las autoridades y a los jueces y a todos los actores de la economía.

11. REFERENCIAS

- Actualícese. (2007, 07 13). *Patrimonio Bruto*. Recuperado el 27 de marzo 2016, de <http://actualicese.com/actualidad/informacion-mas-consultada/devoluciones-o-compensaciones-de-impuestos-y-otros-a-favor-de-contribuyentes/glosario/>
- Aranguren, M.; Sandoval, L.; Quiroga, O. y Ortiz, M. (Abril, 2002). La política tributaria en Colombia. Economía Colombiana y Coyuntura Política, *Revista de la Contraloría General de la República*. (289), p 5-17.
- Arrijoja, A. (2000). *Derecho Fiscal, México*: Themis, p. 218.
- Asociación Panameña de Crédito. (s.f.). *Capacidad de pago*. Recuperado el 17 de febrero 2018, de <https://www.apc.com.pa/glossary/capacidad-de-pago/>
- Bautista, J. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002. *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (30), 45-76. Recuperado de: <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3110/2284>
- Bautista, J. A. (2009). Distribución de la Carga Tributaria en Colombia. Recuperado el 30 de marzo 2016, de <http://cdim.esap.edu.co>: <http://cdim.esap.edu.co/BancoMedios/Documentos%20PDF/tesis%20maestria%20-%20jairo%20bautista%20-%20final.pdf>
- Banco Mundial. (2012) *El gasto tributario en Colombia*. Bogotá. Recuperado de www.bancomundial.org/co.

Banco de la República. (s.f.). *Impuestos*. Recuperado el 23 de febrero 2018, de <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/impuestos>

Bravo, J. (1995). “*Los principios de derecho tributario en la constitución política Colombiana de 1991*” en Memorias XVII Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario. 1995, ICDT. Pág. 77 a 116

Calderón, V. y F. González. 2002. “Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)”, *Boletines de Divulgación Económica* 8, DNP, enero.

Calderón, V. y F. González. 2002. “Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (II)”, *Boletines de Divulgación Económica*, DNP, enero.

Cárdenas, M. y Perry, G. (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia: la evolución del sistema tributario y macroeconomía y reformas*. Centro de Investigación Económica y Social –FEDESARROLLO

Carvajal, J. L. (1998). *Metodología de la investigación, curso general y aplicado*. Cali, Colombia: FAID

CEPAL, J. J. (2015). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación de las altas rentas en América Latina, Libros de la CEPAL, N° 134 (LC/G.2638-P)*. Santiago de Chile: Naciones Unidas

Cigüenza, N. (21 de Febrero de 2018). Beneficios tributarios de renta e IVA valen lo mismo que recaudo total del Gobierno. *La República*. Recuperado de: <https://www.larepublica.co/economia/beneficios-tributarios-de-renta-e-iva-valen-lo-mismo-que-recaudo-total-del-gobierno-2601490>

Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (2015). *Informe Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria*. Recuperado el 09 mayo 2017, de <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/>: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/06/informe-al-ministro-de-hacienda-junio-3-de-2015.pdf>.

Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. *Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá, 2015. p. 8.

Constitución Política de Colombia. Artículos básicos: 50, 58,78, 79, 84, 88, 95, 189, 215, 317, 333,334, 335, 362, 366, 338, 363.

Corte Constitucional (2011). Eficiencia. *Sentencia C-397/11*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional (2011). Equidad . *Sentencia C-397/11*. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional (2011). Progresividad. *Sentencia C-397/11*. Bogotá, Colombia.

Duverger, M. (Ed.). (1980). *Hacienda Pública*. Barcelona, España: Bosch Casa Editorial S.A.

Echeverry, J. C. (2011, 8). *Nuevo Marco Constitucional Fiscal*. Recuperado el 30 de marzo 2016, de <http://www.minhacienda.gov.co/portal/pls/portal/docs/1/5907992.PPTX>

Echeverry, J.C. (1 de octubre de2014). Mitos sobre gastos e Impuestos. *Diario El Tiempo*.

Echeverry, J. C., Moller, L., Ayala, H., Perry, G., Steiner, R., y Canas, A. (2012). *Debates de coyuntura económica y social. Tributación y equidad en Colombia*. Bogotá. Recuperado de www.fedesarrollo.org.co.

Einaudi, L. (1949) citado por De la Garza, S. F. (Ed.). (1998). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa

Fedesarrollo. (2005). *El sistema tributario Colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Recuperado de <http://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1018>

Fergusson, L. (2003). Impuestos, crecimiento económico y bienestar en Colombia (1970-1999). *Desarrollo y Sociedad*, 52, 143-202. Recuperado de: https://economia.uniandes.edu.co/images/archivos/pdfs/Articulos_Revista_Desarrollo_y_Sociedad/Articulo52_5.pdf

Fino, G. y Vasco, R. (2001). *Elementos básicos de la tributación en Colombia: última reforma tributaria ley 633 de 2000*. Bogotá. Centro Interamericano Jurídico Financiero, Segunda Edición.

García, M. y Gómez, A. (2005). ¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia?. *Revista de Economía Institucional*, 7, 43-61. Recuperado de: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/ecoins/article/view/142>

Jiménez, J. P. (2015). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación de las altas rentas en América Latina, Libros de la CEPAL, N° 134 (LC/G.2638-P)*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

Junguito, R. y Rincón, H. (2004). *La política fiscal en el siglo XX en Colombia*. Investigaciones Recientes sobre historia económica de Colombia. Borradores de Economía Banco de la República. Agosto 2004.

Lewin, A. 2008. *Historia de las reformas tributarias en Colombia, Fundamentos De La Tributación en Colombia*. Bogotá, Colombia: Editorial Themis

Ley 1607. 2012, 26, diciembre

Ley 1739. 2014, 23, diciembre

Ley 1819. 2016, 29, diciembre

Mill, J. S. (1848). *Principios de Política Económica*. Londres, Inglaterra: John W. Parker

Oocities. (2009, 10). La Sentencia: <http://www.oocities.org>. Recuperado el 03 Abril, 2018, de http://www.oocities.org/exocet_r/sentencia.html

Ochoa, H. y Charris, S. (2003). Propuesta de un Modelo de Control Fiscal para el Estado Colombiano: El Sistema de Control Fiscal Nacional. *Estudios Gerenciales*, 89,13-42
Recuperado de:
https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/121/119

Orjuela, G. (2010). *Elementos de la obligación tributaria..* Recuperado el 3 de abril 2016, de <http://www.gerencie.com>

Pecho, M.; Peláez, F. y Sánchez, J.(2012). Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000-2010. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Piedrahita, J. y Salazar, V. (2012) *Impuesto al valor agregado en Colombia. Motivaciones, beneficiarios y servicios al País*. (Tesis de Maestría).
Recuperado de <http://hdl.handle.net/11407/89>

Poveda, B. G. (2004). Principios de Igualdad, Equidad y Progresividad a partir del análisis de la sentencia de la Corte Constitucional C-1060. *Revista de Derecho Fiscal Universidad Externado de Colombia*, 168-180.

Red Judicial. (2008). *Jurisprudencia*: <http://www.redjudicial.com>. Recuperado el 27 de marzo 2016, de <http://www.redjudicial.com/redjudicial/index/GLOSARIO/Glosario%20Juridico.pdf>

Red Judicial. (2008). *Patrimonio*. Recuperado el 27 de marzo 2016, de <http://www.redjudicial.com/redjudicial/index/GLOSARIO/Glosario%20Juridico.pdf>

Restrepo, J.C. (1996). *Hacienda pública*. Universidad Externado de Colombia, 3º Edición, p 15-37, 123-142.

Restrepo, J.C. (2008). *Hacienda Pública*. Bogotá. Universidad Externado de Colombia, 8va Edición.

Sampieri, R.; Fernández, C.; Baptista, Pilar; Casas, M. (1991). *Metodología de la investigación*, México: McGraw Hill Interamericana de México S.A.

Sánchez, F. y Espinosa, S. (2005). Impuestos y reformas tributarias en Colombia 1980-2003. Documento cede 2005-11 edición electrónica Universidad de los Andes. ISSN 1657.7191. Febrero de 2005. (Marzo 6 de 2011).

Sandoval, H. (25 de Enero de 2014). Evasión en renta es una vulgaridad. *El Espectador*. Recuperado de: <https://www.elespectador.com/noticias/economia/evasion-renta-una-vulgaridad-articulo-470922>.

Secretaría de Hacienda Distrital. (2014). *Contribuyente*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.shd.gov.co>: <http://www.shd.gov.co>

Sentencia C-172 M.P Sierra, A. B. (2001). *Sentencia C-172*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-172-01.htm>

Sentencia C-333 M.P Mejía, J. A. (1993). *Sentencia C-333*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-333-93.htm>

Sentencia C-364 M.P Mejía, J. A. (1993). *Sentencia C-364*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-364-93.htm>

Sentencia C-397 M.P Correa, M. V. (2011). *Sentencia C-397*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>

Sentencia C-409 M.P Mejía, J. A. (1996). *Sentencia C-409*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-409-96.htm>

Sentencia C-419 M.P Mejía, J. A. (1995). *Sentencia C-419*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/c-419-95.htm>

Sentencia C-426 M.P Sierra, A. B. (2005). *Sentencia C-426*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/C-426-05.htm>

Sentencia C-511 Aragón, J. (1996). *Sentencia C-511*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-511-96.htm>

Sentencia C-643 M.P Rentería, J. A. (2002). *Sentencia C-643*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-643-02.htm>

Sentencia T-042 M.P Rentería, J. A. (2002). *Sentencia T-042*. Recuperado el 29 de noviembre 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/T-046-02.htm>

Smith, A. (1776). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica. México, 1997, pág. 726 a 804

Steiner, R. y Medellín, J. C. (2014). *Elementos para una nueva reforma tributaria*. En: Cuadernos de Fedesarrollo. Perspectivas Fiscales 2014-2018. 2014. No.52.

Toscano, O. M. (2013). *La reforma de 1935 y el fortalecimiento de la tributacion directa en Colombia*. Recuperado el 30 de marzo 2016, de <http://revistas.uptc.edu.co/revistas/index.php/cenes/article/view/2442/2321>

Yori, G. y Sierra, P. (2008). *El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en renta e IVA años 2006-2007*. Documento web 030, Oficina de Estudios Económicos División de Mediciones Fiscales DIAN. Septiembre de 2008. (Junio 25 de 2011).

Zapata, C. A. (2012). *La Constitución de 1991 y las transformaciones del Sistema Tributario*. En M. M. Brand, & N. M. Restrepo, *Reflexiones Constitucionales* (págs. 317-357). Medellín: Universidad EAFIT.