

ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y EL IMPUESTO AL
PATRIMONIO EN LA LEY 1111 DE 2006, FRENTE A LOS PRINCIPIOS DE
EQUIDAD, PROGRESIVIDAD Y EFICIENCIA.

JUAN CAMILO CASTILLO BELTRÁN

UNIVERSIDAD COLEGIO MAYOR NUESTRA SEÑORA DEL ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIA POLÍTICA Y GOBIERNO

BOGOTA D.C., 2013

“Análisis de los beneficios tributarios y el impuesto al patrimonio en la ley 1111 de 2006,
frente a los principios de equidad, progresividad y eficiencia”.

Estudio de caso
Presentada como requisito para optar al título de
Politólogo
En la Facultad de Ciencia Política y Gobierno
Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario

Presentada por:
Juan Camilo Castillo Beltrán

Dirigida por:
Jennifer Thowinson

Semestre II, 2013

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
1.CONTEXTUALIZACIÓN	3
1.1. PLANTEAMIENTO Y DISEÑO DE UNA REFORMA ESTRUCTURAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO	8
2. ANALISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	11
2.1. NACIMIENTO E HISTORIA DEL IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA	11
2.2. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2007	13
2.3. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2008	17
2.4. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2009	20
2.5. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2010	22
3. ANALISIS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO	27

4. ANALISIS DE LOS DESCUENTOS Y DEDUCCIONES TRIBUTARIAS EN LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2006	32
5. CONCLUSIONES	38
BIBLIOGRAFÍA	

LISTA DE GRÁFICOS Y TABLAS

	Pág.
Gráfico1.DISTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA Y EL VALOR AGREGADO SOBRE EL TOTAL DEL RECAUDO.	4
Grafico2.DISTRIBUCIÓN DEL RECAUDO DE IMPUESTOS EN COLOMBIA ENTRE PERSONAS JURÍDICAS Y PERSONAS NATURALES.	5
Grafico3. INGRESOS TRIBUTARIOS Y CRECIMIENTO DEL GASTO PUBLICO EN COLOMBIA (% PIB)	6
Tabla1. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE LA RENTA EN 2007	14
Tabla2. DISTRIBUCIÓN DE LA DEDUCCIÓN DEL 40% DEL IMPUESTO DE RENTA POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS PARA EL 2007	15
Tabla3. MODIFICACIÓN DE LAS TARIFAS EFECTIVAS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA.	16
Tabla3. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE LA RENTA EN 2008	18
Tabla4. DISTRIBUCIÓN DE LA DEDUCCIÓN DEL 40% DEL IMPUESTO DE RENTA POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS PARA EL 2008	18

Tabla5. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE LA RENTA EN 2009	20
Tabla6. DISTRIBUCIÓN DE LA DEDUCCIÓN DEL 40% DEL IMPUESTO DE RENTA POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS PARA EL 2009	21
Tabla7. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE LA RENTA EN 2010	23
Tabla8. DISTRIBUCIÓN DE LA DEDUCCIÓN DEL 40% DEL IMPUESTO DE RENTA POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS PARA EL 2010	23
Tabla9. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS EXTRAORDINARIOS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO 2007-2010	30

INTRODUCCIÓN

La historia de la tributación en Colombia en los últimos años se ha caracterizado por una descentralización improvisada, unos niveles altos de beneficios, descuentos y exenciones tributarios, un alto porcentaje de evasión y una serie de cambios y de reformas tributarias que configuran un sistema tributario ineficiente y poco equitativo, el cual no ha logrado recaudar los recursos necesarios para el saneamiento fiscal del país, que durante las últimas décadas se ha mantenido a pesar del gran número de reformas que se han implementado.

Este ha sido uno de los principales problemas del sistema tributario colombiano durante el último siglo, ya que las continuas reformas y modificaciones tributarias no han permitido consolidar un sistema impositivo estructural y se ha concentrado únicamente en crear beneficios y exenciones a intereses particulares de distintos grupos como las empresas extranjeras, grandes latifundios improductivos concentrados tanto en zonas urbanas como rurales y en general a los grandes capitales nacionales y extranjeros, así:

Durante el siglo XX se llevaron a cabo 24 reformas tributarias en Colombia, de las cuales 10 sucedieron en la primera mitad del siglo, cuando se presentaron en promedio 1,6 reformas tributarias por década, mientras en la segunda mitad el promedio fue de 3,2. La década de los noventa registró 8 reformas tributarias, el mayor número en todas las décadas del siglo.¹

La reforma tributaria del 27 de Diciembre de 2006 (ley 1111) mantiene la misma tendencia de política fiscal que se ha venido desarrollando en el país durante los últimos años, aumentando los beneficios tributarios a los grandes capitales, con una cantidad de tarifas del impuesto de renta y del IVA excesivas que hacen difícil el recaudo, y finalmente incluyendo una vez más el impuesto al patrimonio en Colombia, que se ha vuelto un impuesto permanente con un costo muy alto para los contribuyentes.

Por otro lado, es importante señalar que el sistema tributario colombiano está fundado en los principios de progresividad, equidad y eficiencia, consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia de 1991. El primero, se refiere a la distribución de las cargas tributarias según la capacidad de pago de cada uno de los contribuyentes, es decir, que los contribuyentes con más altos ingresos o mayor patrimonio, son los que aportan un mayor porcentaje a las rentas del Estado por concepto de impuestos.

¹Ver Calderón, Valentina y González, Francisco. *Reformas Tributarias en Colombia durante el Siglo XX (I)*, 2002. p. 2. Documento electrónico.

El principio de la equidad, se refiere a la distribución de las cargas tributarias de manera objetiva e imparcial, para evitar impuestos excesivos a los contribuyentes y una igual participación de todos los sectores económicos. Finalmente, el principio de eficiencia, hace referencia al recaudo de las cargas tributarias, en el sentido en que tanto el diseño, como la aplicación y el control del recaudo de los impuestos, sean efectivos y permitan la buena administración de los recursos públicos.

Este trabajo de investigación, busca hacer un análisis de una de las reformas tributarias más importantes en los últimos años, la ley 1111 del 27 de Diciembre del año 2006 por medio de la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con respecto a los principios de progresividad, equidad y eficiencia consagrados en el artículo 363 de la Constitución Nacional de 1991. Para ello, se analizarán los puntos de la reforma en los que se concentran la mayoría y los más importantes cambios en el sistema tributario Colombiano.

En primer lugar, se analizan cambios realizados por la reforma en cuanto a los beneficios tributarios que se generaron sobre el impuesto de renta y su impacto directo sobre los principios de progresividad, eficiencia y equidad tributaria. En segundo lugar, se analizará el impuesto al patrimonio y su relación con el principio de eficiencia dentro del sistema tributario y finalmente un análisis general de los principales descuentos tributarios y su impacto en la estructura tributaria del país.

La investigación busca responder y determinar ¿cuál es el impacto de los beneficios tributarios y la extensión del impuesto al patrimonio, incluidos en la reforma tributaria del 27 de Diciembre de 2006 (ley 1111), sobre los principios constitucionales plasmados en el artículo 363 de progresividad, equidad y eficiencia?

En respuesta a esta interrogación, se afirma inicialmente que Los diferentes cambios que se han implementado en el sistema tributario colombiano, sobre todo con la ley 1111 de 2006, específicamente con la creación de descuentos y deducciones tributarias, junto con la extensión del impuesto al patrimonio han tenido impacto negativo en la estructura tributaria beneficiando a sectores e intereses particulares y propiciando un sistema regresivo en términos de cargas tributarias e inequitativo e ineficiente en términos de recaudo.

1. CONTEXTUALIZACIÓN

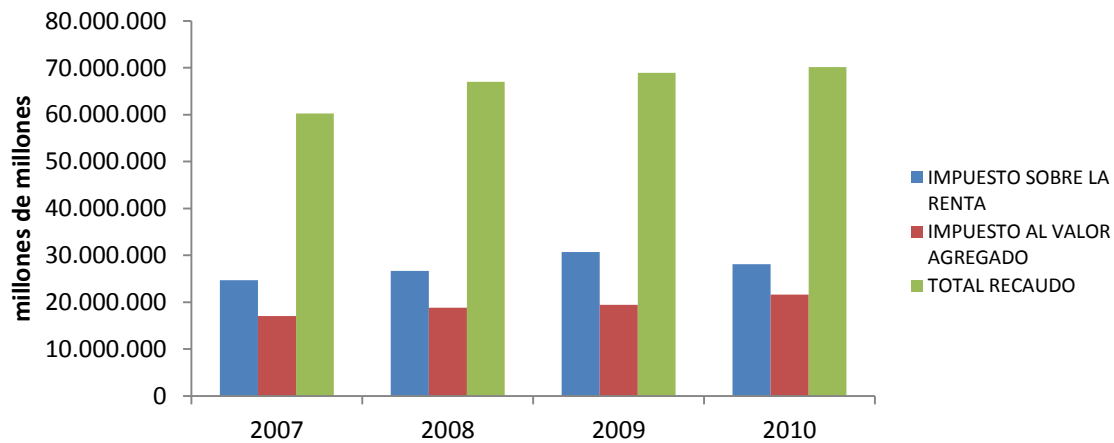
Actualmente, la estructura tributaria colombiana está compuesta por diversos tipos de impuestos y tributos directos e indirectos a nivel nacional, departamental y municipal, donde se destacan los impuestos sobre la renta y el valor agregado como los más importantes.

En primer lugar, a nivel nacional y de recaudación directa, existen el impuesto sobre la renta y el impuesto al Patrimonio. En el mismo nivel existen impuestos de recaudación indirecta administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) encabezados por el impuesto al valor agregado (IVA) o impuesto sobre las ventas, el gravamen a los movimientos financieros, el impuesto de aduanas y recargo y el impuesto al timbre. Además, existen en el nivel nacional otros impuestos indirectos, los cuales no están administrados por la DIAN y son el impuesto a la gasolina y el ACPM, los impuestos notariales, el impuesto al turismo, el impuesto al cine y el impuesto al timbre sobre salidas al exterior.

Del mismo modo, existen dentro de la estructura tributaria impuestos departamentales e impuestos Municipales. Los impuestos departamentales son principalmente impuestos y sobretasas sobre el consumo y venta de licores y juegos de azar, mientras que los impuestos municipales incluyen como impuestos principales el impuesto predial, el impuesto de industria y Comercio y el impuesto de avisos y tableros.

Los impuestos que más contribuyen al recaudo total son el impuesto de renta y el impuesto al valor agregado (IVA). Se puede observar además que estos dos impuestos son los que aportan un mayor porcentaje al Producto Interno Bruto anual en el país.

Grafico 1: Distribución del impuesto de renta y el valor agregado sobre el total del recaudo.

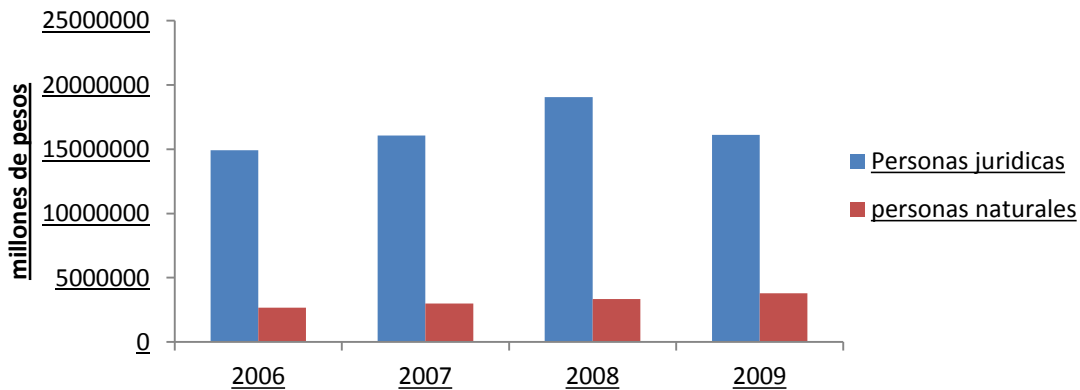


Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Ingresos tributarios administrados por la DIAN 1970.2013. Documento electrónico.

El recaudo de los impuestos administrados por la DIAN en los años del 2007 al 2010, fue de \$266.375.644 millones de millones y el promedio del recaudo anual fue de \$66.593.911 millones de millones.

El impuesto de renta, el cual se constituye como el principal impuesto para el sistema tributario colombiano, representa un promedio del 43% del recaudo anual por impuestos. Los mayores contribuyentes son las personas jurídicas las cuales aportan en promedio un 97% del total recaudado por este concepto. Las personas naturales representan tan sólo un 3% del total de los contribuyentes.

Grafico 2: Distribución del recaudo de impuestos en Colombia entre personas Jurídicas y personas naturales.



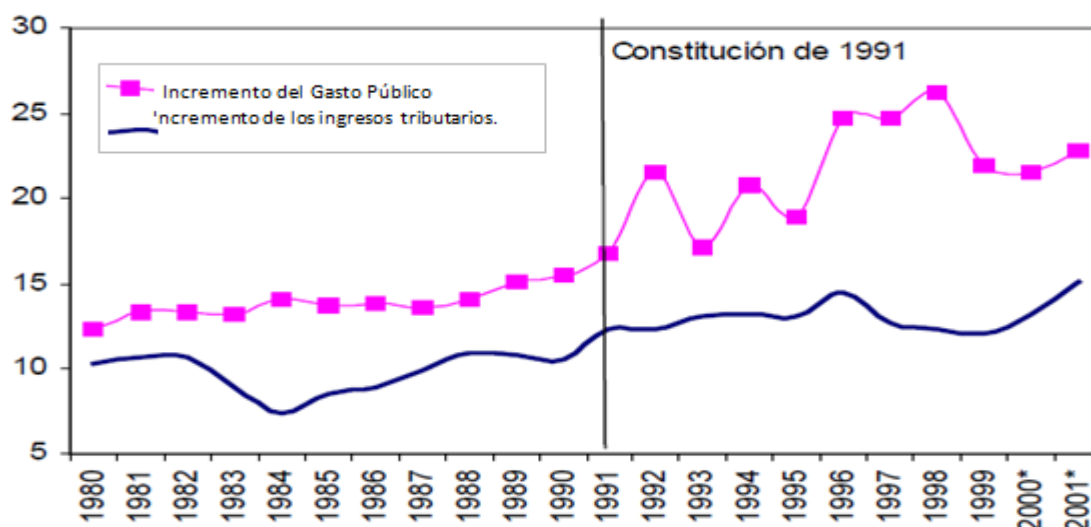
Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Ingresos tributarios administrados por la DIAN 1970.2013. Documento electrónico.

En los últimos 20 años se ha concentrado el mayor número de reformas tributarias en Colombia. Esto se puede explicar con los cambios que introduce la constitución de 1991, donde se incrementa drásticamente el gasto público y se crea un desequilibrio en la política fiscal que no cubre las necesidades básicas del Estado Colombiano.

El incremento del gasto público en Colombia, tiene que ver principalmente con el proceso de descentralización que introdujo la Constitución de 1991 y con el régimen de transferencias que comprometía al Gobierno a aumentar el gasto, transfiriendo más de 2.5 puntos porcentuales del PIB a los Municipios y Departamentos de la nación.² En el gráfico número uno se muestra cómo durante la década de los noventa hay un incremento del gasto público muy superior al incremento de ingresos tributarios del mismo lapso.

² Comparar Calderón, Valentina y Francisco, González. *Reformas Tributarias en Colombia durante el Siglo XX (II)*, 2002. p. 2. Documento electrónico.

Grafico 3: Ingresos tributarios y crecimiento del gasto en Colombia (%PIB)



Fuente: Calderón, Valentina Y Francisco, González. “Reformas Tributarias en Colombia durante el Siglo XX (II)” 2002. p. 2. Documento electrónico.

Este desequilibrio en la política fiscal, generó un elevado número de reformas tributarias que fueron impulsadas en la década de los noventa por los diferentes gobiernos en busca de incrementar los ingresos del Estado, utilizando como principal herramienta la liberalización económica y la apertura a mercados internacionales.

En 1990 se expidió la ley 49 del 28 de Diciembre del mismo año, denominada ley de saneamiento Fiscal. Esta tuvo como principal objetivo el aumento de la inversión y el ahorro en Colombia a través de la repatriación de capitales nacionales en el exterior. Además de esto, se crearon exenciones para el impuesto de renta y beneficios para los movimientos en el mercado accionario. Finalmente la ley de saneamiento fiscal incrementa el impuesto al valor agregado a un 12%.³

Con la Constitución de 1991, se hace necesario reformar nuevamente el sistema tributario y se inserta la ley 6 del 30 de junio de 1992, la cual crea los bonos de defensa y seguridad interna e incrementa nuevamente el IVA a un 14%. Por otro lado, se crean más deducciones al capital extranjero y se declaran exentos del impuesto de renta los fondos de capital extranjero.

³ Comparar Congreso de la República de Colombia. “Artículo 468”. En *Ley 49 de 1990 por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones*, Diciembre 28 de 1990. Documento electrónico.

Posteriormente, la ley 223 de 1995 incrementó las sanciones a la evasión, elevó la tarifa del impuesto de renta del 30% al 35% para las sociedades, creó la figura de la renta presuntiva para los grandes capitales con una tarifa del 1.5% del patrimonio bruto, y 5% del patrimonio líquido y finalmente, esta ley incrementa el IVA nuevamente de un 14% a un 16%.

En 1997, se da la ley 383 del 14 de Julio del mismo año, que busca reducir al máximo los niveles de evasión y elusión de las cargas tributarias, estableciendo la tarjeta fiscal y sanciones drásticas a la evasión y elusión del impuesto de renta.

En 1998 se da una reforma tributaria, regida por la norma 488, por medio de la cual se busca aumentar el recaudo declarando como contribuyentes del impuesto de renta a las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales. En esta reforma tributaria se reducen los beneficios y las exenciones a los capitales extranjeros y se crean incentivos a la generación de empleo como descuentos hasta del 15% del impuesto de renta por la creación de nuevos empleos directos. Además, esta reforma reduce el Impuesto del Valor Agregado por primera vez, en busca de una mayor progresividad y equidad en el sistema.

Sin embargo, en el año de 1997 también se crea el beneficio de auditoría, el cual le permitía a los declarantes de impuesto de renta del año gravable de 1998 que incrementaran su impuesto de renta en un 30%, quedar exentos de la auditoría y revisión de la declaración durante seis meses, lo cual sería declarando inexecutable posteriormente por la corte constitucional, al considerarlo inequitativo y generador de conductas ilícitas y movimientos de capital desconocidos.

En la década del 2000, empieza a regir una nueva reforma encaminada a la tecnificación del sistema tributario, mejorando y aumentando los controles de recaudo y reduciendo al máximo la evasión y elusión de impuestos.

En el año 2001 se crea el gravamen a los movimientos financieros, con una tarifa del tres por mil donde Serían objeto del impuesto aquellas operaciones en las que se disponía de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, cuentas de depósito del Banco de la República, y los giros de cheque de gerencia.

En principio, el impuesto cubría las operaciones de cualquier monto, sin embargo en marzo de 2001, se modifica el decreto 405y se exoneran las operaciones superiores a

3.972.000 pesos, así como las pensiones inferiores a dos salarios mínimos. Esta reforma también excluyó por un periodo de dos años a los ingresos provenientes de la prestación de los servicios público domiciliarios de acueducto y alcantarillado, prestados por entidades públicas o de economía mixta.

En la reforma tributaria del 2000, se crea una tarifa especial de 1.2% del valor FOB (Free on Bord) a excepción de las importaciones provenientes de países con los que existen Tratados de Libre comercio, además de los usuarios del plan Vallejo.

Finalmente, en el año 2006 se busca nuevamente reformar el sistema tributario, aprovechando una situación económica del país estable y con unos objetivos de mejorar la seguridad y aumentar el ingreso de inversión y capital extranjero.

1.1. PLANTEAMIENTO Y DISEÑO DE UNA REFORMA ESTRUCTURAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO

El desequilibrio en la política fiscal del país durante la década de los noventa y comienzos del siglo XXI, estuvo caracterizado por un elevado número de reformas tributarias encaminadas a beneficiar a diferentes grupos de interés particular, y a la solución de problemas coyunturales a través de la creación de nuevos impuestos y reformas a tarifas existentes, sin reformar la esencia de un sistema tributario ineficiente e inequitativo. En cuanto al impuesto de renta, se tienen unas tarifas demasiado altas que no promueven la inversión, altos niveles de evasión, elusión y finalmente múltiples descuentos y exenciones que reducen el recaudo.

En el año 2006, se reduce el desequilibrio entre los ingresos y los gastos del Estado, principalmente por la situación internacional en relación con la tasa de cambio, inflación y el alza en los precios del petróleo, el carbón y el café, factores que generan un ahorro y un alivio a la problemática coyuntura fiscal que atravesaba el país para las décadas anteriores.

Es por esto que se piensa en la oportunidad de crear una reforma tributaria estructural y no coyuntural del sistema tributario, donde se mantenga un nivel de recaudo y se modifique la estructura tributaria del país.

[...] el 28 de julio de 2006 se puso a consideración del congreso una nueva propuesta de reforma tributaria, en la que el gobierno consiente de la complejidad de la que adolecía la estructura tributaria y admitiendo que las motivaciones de las reformas anteriores se habían concentrado en las necesidades inmediatas de financiamiento más que en cualquier consideración de coherencia interna de la política tributaria, proponía algunas medidas que según su criterio defendían cuatro principios fundamentales de la estructura tributaria: equidad, competitividad, simplicidad y sostenibilidad.⁴

Se reconoce entonces por parte del Gobierno Nacional, un panorama negativo en la tributación en Colombia, encabezado por un impuesto de renta anti técnico con tarifas muy altas que no generaban incentivos a la inversión y que por el contrario propiciaba la evasión y la falta de mecanismos de control efectivos en el recaudo.

Por otro lado, se acepta la existencia de otro tipo de impuestos negativos para el sistema, como el impuesto del timbre, el impuesto al patrimonio que resultaba un impuesto inequitativo y finalmente el gravamen a los movimientos financieros que se consideró un impuesto irracional que promovía la desregularización.⁵

Es por esto que se hace la propuesta de realizar una nueva reforma tributaria, la cual no sería una reforma únicamente recaudatoria como las anteriores, sino que por el contrario, sería una reforma estructural del sistema de recaudo y administración de los impuestos en Colombia.

La propuesta realizada por el Gobierno Nacional y el Ministerio de Hacienda encabezado por el Doctor Alberto Carrasquilla Barrero, estaba basada en la aplicación de los cuatro principios mencionados anteriormente y para ello se proponía simplificar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), eliminar el impuesto al timbre y eliminar el impuesto al patrimonio.

Sin embargo, en el trámite del proyecto de ley en el Congreso de la República, surgieron diferentes críticas que hicieron modificar la propuesta inicial de reforma tributaria. En el primer debate en el Senado de la República del proyecto de ley Número 043, sugirió la necesidad de mantener el impuesto al patrimonio pues era la principal fuente de recursos para las mejoras que se estaban logrando con la política de seguridad

⁴Ver Castañeda, Víctor. “Análisis político de la tributación en Colombia durante el periodo 1986-2006”. 2010. p. 63. Documento electrónico.

⁵ Comparar Castañeda. “Análisis político de la tributación en Colombia durante el periodo 1986-2006”, p. 63. Documento electrónico.

democrática en materia de seguridad, las cuales a consideración del Congreso debían conservarse.

Por otro lado, el Congreso de la República, tanto en Senado como en Cámara de representantes, argumentó la regresividad del sistema tributario y debatió la necesidad de aumentar los descuentos y exenciones tributarias. “El Senado consideró como negativa la propuesta de gravar bienes de primera necesidad a una tarifa del 10%, y por el contrario se debatió la posibilidad de incorporar en la lista de bienes exentos algunos bienes que se estaban gravando con una tarifa del 2%”⁶.

Finalmente, se presentó un nuevo Documentó para el segundo debate que incluía el impuesto al patrimonio, reducía la tarifa del impuesto de Renta y aumentaba la deducción por inversiones en activos fijos. Posteriormente, el 27 de Diciembre del año 2006 fue aprobada la reforma tributaria ley 1111 por medio de la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

⁶Ver Castañeda. “Análisis político de la tributación en Colombia durante el periodo 1986-2006”, p. 65. Documento electrónico.

2. ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El impuesto sobre la renta es un impuesto que grava los ingresos o las ganancias de los contribuyentes de un Estado, generadas por los factores de producción capital y trabajo, el cual busca principalmente generar un sistema tributario progresivo y equitativo.

Es importante hacer un análisis profundo sobre las implicaciones de los beneficios tributarios sobre el impuesto de renta, y de la relación del mismo con los principios de progresividad, equidad y eficiencia tributaria ya que dicho gravamen se configura como el principal impuesto que se recauda directamente por el Estado y como la base de una estructura tributaria eficiente.

2.1. NACIMIENTO E HISTORIA DEL IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA

En Colombia, el impuesto de renta se ha caracterizado por ser un gravamen inestable, el cual cuenta con demasiados regímenes especiales que privilegian a grupos minoritarios, sobre todo a empresas extranjeras y grandes capitales, lo cual ha generado un impuesto directo regresivo e ineficiente en términos de control y de recaudo.

Dicho gravamen sobre las rentas, tiene su origen en Colombia a comienzos del siglo XIX, en la época de independencia con la Constitución de Cúcuta de 1821, donde “Don José María Del Castillo y Rada, primer ministro de Hacienda de la naciente República crea a través de la Memoria de Hacienda de 1923, una tributación del 10% anual sobre los ingresos de la tierra y el capital, y del 2 % al 3% sobre los ingresos personales como los salarios gubernamentales”⁷.

Posteriormente, en el año de 1918 y gracias a Don Esteban Jaramillo, se crea en Colombia el primer impuesto de renta por medio “la ley 56 del mismo año, el cual era un gravamen sobre la renta cedular con alícuotas del 1 al 3%. “El país abandona gran parte de los tributos heredados de la colonia Española, y concentra la mayor parte de sus ingresos tributarios en los impuestos de aduanas, al punto que a comienzos del Siglo XX, el 79.6%

⁷Ver Restrepo, Juan Camilo. “Repaso Histórico del impuesto sobre la renta”. En *¿Y la equidad qué? Reflexiones sobre el sistema tributario durante la administración Uribe Vélez*, 2010. p. 52.

del total de los ingresos tributarios provenían de las rentas aduaneras”⁸. Es por esto que en el primer Gobierno de López Pumarejo se crea un nuevo impuesto de renta mediante la ley 78 de 1935, donde se elimina la tarifa cédular y se implementa una tarifa progresiva del 1% al 8%.

Durante los años siguientes, el impuesto de renta en Colombia sufrió una gran cantidad de cambios y transformaciones que se encaminaron hacia la especialización del tributo por medio de tarifas y regímenes especiales, los cuales han complejizado tanto el recaudo como el mismo espíritu del sistema tributario colombiano.

Este trabajo es un análisis de uno de los principales cambios que ha atravesado el impuesto sobre las rentas en Colombia durante las últimas décadas, la reforma tributaria del 27 de Diciembre de 2006 (ley 1111 de 2006), por medio de la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Dentro de esta reforma se hacen varios cambios al impuesto de renta: en primer lugar, se modifica el impuesto de renta de las personas naturales y sociedades residentes y no residentes en el país, reduciendo la tarifa establecida por el estatuto tributario de 1996 del 35% y creando una tarifa única del 33% sobre la renta gravable de las sociedades nacionales y extranjeras de cualquier naturaleza.

En segundo lugar, se aumenta del 30 al 40% y se convierte en permanente la deducción a las inversiones efectivas realizadas por personas naturales o jurídicas contribuyentes del impuesto de renta en activos reales productivos. En tercer lugar, se elimina la sobretasa del 10% del impuesto de renta para personas naturales y sociedades.

En cuarto lugar, se reduce del 7% al 0% la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por extranjeros no residentes ni domiciliados a partir del año 2007. Finalmente, en cuanto a la renta presuntiva, se reduce el porcentaje de renta presuntiva del 6% al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior. Así mismo, excluye del patrimonio líquido de los contribuyentes los siguientes valores:

En primer lugar, los valores patrimoniales de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales y de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o

⁸Ver Restrepo. "Repaso Histórico del impuesto sobre la renta". p. 55.

caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior. Además, el valor patrimonial neto de los Bienes vinculados a empresas en periodo improductivo.⁹

A partir del año gravable 2002, el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos. Las primeras 19.000 UVT de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre patrimonio líquido. Las primeras 13.000 UVT del valor de la vivienda de habitación del contribuyente.¹⁰

Es importante entonces, hacer un análisis del costo fiscal que este tipo de modificaciones realizadas en la reforma tributaria del 2006, tienen para el presupuesto de la nación y cuáles son las implicaciones de tales deducciones. Para ello, se rescatan los principios constitucionales de progresividad, equidad y eficiencia los cuales son el punto de partida del estudio de la reforma tributaria para este análisis.

2.2 COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2007

Según el Ministerio de Hacienda y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el monto del recaudo total por impuestos registrado en el año 2007 fue de \$60.2412.584 millones de millones y el recaudo por el impuesto de renta fue de \$24.741.645 millones de millones.

Es importante aclarar que en el año 2007 entra en vigencia la reforma tributaria 1111 del 2006, que aplica diferentes descuentos y exenciones al sistema tributario, por lo que el recaudo total por conceptos de impuestos aumenta únicamente en un 10% con respecto al

⁹Comparar Congreso de la República de Colombia. “Artículo 10”, En *ley 1111 de 2006 por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales*. 2006. Documento electrónico

¹⁰Comparar Congreso de la República de Colombia. “Artículo 10”, En *ley 1111 de 2006 por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales*. 2006. Documento electrónico

año anterior, ubicándose 6 puntos porcentuales por debajo del promedio de crecimiento de los últimos 20 años.

El costo fiscal de los beneficios tributarios sobre el impuesto de renta en el año 2007, “ascendió a \$5.743 miles de millones, el cual representa un incremento del 21,9% con respecto al monto registrado el año 2006”¹¹.

El aumento del costo fiscal para el año 2007 se debe principalmente al costo de los beneficios solicitados por las personas jurídicas que pasó de \$3.805 miles de millones en 2006 a \$4.856 miles de millones en 2007 (27.6%) y por el aumento en la deducción del 40% por inversión en activos reales fijos que se incrementó con respecto al año anterior en un 75%.¹²

Tabla 1. Costo Fiscal de los Beneficios tributarios sobre la renta en 2007

Tipo de Beneficio	Persona jurídica		persona natural		Total	
	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal
Deducción del 40%	9.125	3.102	343	32	9.468	3.135
Rentas exentas	4.448	1.512	8.861	833	13.309	2.345
Descuentos tributarios	241	241	13	13	254	254
Total	13.814	4.855	9.217	878	23.031	5.734

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2008. p. 140.

Se puede observar en la tabla número 1, que para el año 2007 del impuesto sobre la Renta, “los beneficios tributarios solicitados por los declarantes del mismo, ascendieron a \$23.031 miles de millones, lo que equivale a un costo fiscal para el Estado Colombiano de \$5.734 miles de millones (1.6% del PIB).”¹³

Es importante resaltar que los beneficios tributarios, especialmente los asociados con la deducción del 40% por inversión en activos fijos reales productivos, aumentaron con la reforma tributaria en un 75% y se concentraron en las personas jurídicas (empresas) con un 98% del total del beneficio. Este incremento, confirma el objetivo de la reforma tributaria de privilegiar grandes capitales para incentivar la inversión extranjera en el país.

¹¹ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2008”, 2008. p. 140. Documento electrónico.

¹² Comparar Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2008”. p. 140. Documento electrónico.

¹³ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2008”. p. 142. Documento electrónico.

Por otro lado, según el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP), como se observa en la tabla número 2 “las empresas más beneficiadas con el descuento fueron en el año 2007, las empresas del sector privado con un 72,8% de los beneficios solicitados, mientras que las empresas del sector público, obtuvieron un 21,8% de los beneficios otorgados”¹⁴.

Tabla 2. Deducción del 40% del impuesto de renta por inversión en activos fijos reales productivos para el 2007.

Total declarantes 2007, miles de millones			
tipo de contribuyente	Inversión Estimada	valor deducción	costo fiscal
personas jurídicas	22.812	9.125	3.102
sector privado	17.845	7.138	2.427
sector público	4.967	1.987	675
Personas naturales	859	343	32
Total	23.671	9.468	3.134

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2008. p. 142

Se puede observar que a partir del año 2007 con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, las tarifas efectivas¹⁵ sobre el impuesto de la renta de algunos sectores específicos de la economía como el sector minero, de sustancias químicas y comercio de automotores se redujeron en un alto porcentaje, mientras que las tarifas efectivas de otros sectores como el sector agropecuario aumentaron. En general la tarifa efectiva del impuesto de renta se redujo de un 35.2% a un 32.2%.

¹⁴ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2008”. p. 142. Documento electrónico.

¹⁵ Fedesarrollo. Las tarifas efectivas son un mecanismo comúnmente utilizado para analizar la incidencia de la tributación sobre la inversión es el cálculo de las tarifas efectivas. Mediante este indicador se pueden cuantificar los efectos conjuntos que sobre la inversión tienen los beneficios e impuestos presentes en la legislación tributaria. Las tarifas efectivas también permiten establecer una medida de la distorsión neta causada por la tributación entre los diferentes sectores de la economía y entre los distintos tipos de activos. Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia: un análisis a partir de las tarifas efectivas marginales. 2009. p 21. Documento electrónico

Tabla 3. Modificación de las Tarifas efectivas sobre el impuesto de renta.

Subsector económico	Antes de la reforma	Después de la reforma	Diferencia
Agropecuario	24,5	24,7	(0,2)
Minero	34,7	29,0	5,7
Manufactura de alimentos	34,0	31,2	2,8
Manufactura de textiles, prendas y cuero	38,1	35,9	2,2
Industria de madera y papel	23,5	23,3	0,2
Fabricación de sustancias químicas	34,9	31,0	3,8
Fabricación de productos minerales	36,7	33,9	2,8
Electricidad y gas	37,3	37,7	(0,4)
Construcción	37,1	33,0	4,1
Comercio automotores y conexos	40,5	34,3	6,2
Comercio al por mayor	41,4	36,0	5,4
Comercio al por menor	35,3	31,2	4,2
Hoteles y restaurantes	36,5	31,9	4,6
Transporte y comunicaciones	36,2	35,4	0,8
Servicios financieros	35,9	33,3	2,6
Otros servicios	37,2	34,9	2,3
Deportes y esparcimiento	33,0	27,6	5,4
Total	35,7	32,2	3,5

Fuente: Fedesarrollo. Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia: un análisis a partir de las tarifas efectivas marginales. 2009. p 21. Documento electrónico

Se puede observar entonces cómo los beneficios otorgados por la reforma de 2006 en el año 2007, estuvieron dirigidos en gran parte a grandes capitales de sectores específicos de la economía colombiana como el sector minero y el sector petrolero, lo cual afecta no sólo la eficiencia del sistema tributario en cuanto al monto recaudado y al costo fiscal que tienen un impacto negativo en el principio de la equidad tributaria, al distribuir implican estos beneficios, sino la carga tributaria del impuesto de renta privilegiando a intereses particulares.

Los privilegios a estos sectores económicos, van en contra de un sistema tributario equitativo y progresivo, ya que los impuestos que benefician al factor capital, terminan aumentando las cargas tributarias sobre los impuestos al consumo y al trabajo.

[...] este tipo de impuesto, produce dos efectos: reduce los incentivos a utilizar capital en las sociedades y, como eleva el costo de capital en un sector con relación al resto de la economía,

reduce los incentivos para producir. A largo plazo un impuesto sobre la renta del capital de las sociedades no recae en el capital sino en los consumidores de los bienes que producen las sociedades.¹⁶

En este caso, las personas jurídicas (en su mayoría del sector minero y petrolero) del sector privado recibieron en el año 2007 el “78% del total de la deducción generada por el descuento del 40% por inversión en activos fijos, mientras que las empresas del sector público recibieron el 21 % del total deducido (Incluyendo Ecopetrol, ETB y EAAB)”¹⁷.

Finalmente, para las rentas exentas el costo fiscal fue de \$2.345 miles de millones de los cuales el 73% se adjudicó a empresas privadas del sector minero, petrolero, de servicios financieros y otros servicios.

2.3. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2008

En el año 2008, el recaudo total por impuestos fue de \$67.032.816 millones de millones, con un aumento del 3% con respecto al año anterior y 13 puntos porcentuales por debajo del promedio de crecimiento anual de los últimos 20 años. El recaudo del impuesto de renta fue de \$26.666.869 millones de millones, el cual representó un 40% del total del monto recaudado por los impuestos administrados por la DIAN.

“los beneficios tributarios solicitados por el total de declarantes del impuesto sobre la renta, ascendieron a \$28.021 miles de millones, equivalente a un costo fiscal de \$7.399 miles de millones (1,6% DEL PIB)”¹⁸.

Se puede observar en la tabla número 3, según los datos del Ministerio de Hacienda, que los beneficios otorgados a los contribuyentes por concepto de la deducción del 40% por la inversión en activos fijos reales productivos en el año 2008, equivalen a un total de \$11.895 miles de millones, que se distribuyen en \$11.403 miles de millones para personas jurídicas y 492 mil millones para personas naturales.

¹⁶ Ver Stiglitz, Joseph. “Impuestos sobre el capital”, *En Economía del sector Público*. 1988. p. 634

¹⁷ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2008”. p. 144.

¹⁸ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2009”, 2009 p. 165

Tabla 4. Costo fiscal de los beneficios tributarios sobre la renta en 2008

Tipo de Beneficio	Persona jurídica		persona natural		Total	
	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal
Deducción del 40%	11.403	3.763	492	75	11.895	3.838
Rentas exentas	5.706	1.883	10.059	1.318	15.765	3.201
Descuentos tributarios	348	348	13	13	361	361
Total	17.457	5.994	10.564	1.406	28.021	7.400

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. "Marco Fiscal de Mediano Plazo" 2009. p. 166.

Los beneficios de dicha deducción para el 2008, representaron un costo fiscal de \$3.838 miles de millones. Con respecto a la vigencia del 2007, se da un aumento del 25,1% en el valor del beneficio tributario, y un incremento del 21.1% en el costo fiscal.

Nuevamente para esta vigencia, se observa en la tabla número 4 que el beneficio fue solicitado en su mayoría por empresas del sector privado, ya que del total del costo fiscal generado por la deducción, \$2.765 miles de millones (73.5% del total) fue para empresas privadas, mientras que \$997 miles de millones (26,5%) correspondió a empresas públicas.¹⁹

Tabla 5. Deducción del 40% del impuesto de renta por inversión en activos fijos reales productivos para el 2008.

Total declarantes 2008, miles de millones			
tipo de contribuyente	Inversión Estimada	valor deducción	costo fiscal
personas jurídicas	28.507	11.403	3.763
sector privado	20.950	8.380	2.765
sector público	7.557	3.023	997
Personas naturales	1.230	492	75
Total	29.737	11.895	3.838

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. "Marco Fiscal de Mediano Plazo" 2009. p. 166

Nuevamente en el año 2008, el aumento en la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, se encamino y se dirigió únicamente a un sector específico de la economía dentro del cual se incluyen compañías del sector minero, químico y de

¹⁹ Comparar. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. "Marco Fiscal de Mediano Plazo 2009". p. 166

construcción, representando un costo fiscal para el Estado colombiano de \$1.693 miles de millones.

Es importante hacer un análisis de los excesivos costos fiscales que tuvieron los beneficios tributarios a las grandes empresas y al capital en el país durante esta vigencia, ya que el costo fiscal de los mismos (\$7.400 miles de millones) superó en varios puntos el Gasto Público Social (GPS)²⁰ del Estado en el mismo año.

Se calcula que el GPS en salud fue de “\$5.073 miles de millones y en educación de \$694,6 miles de millones”²¹, rubros en los cuales el presupuesto adjudicado no supera ni alcanza los costos de las deducciones tributarias. Además, se observa que el crecimiento del Gasto Público Social durante los años de la reforma tributaria del 2006, fue mucho menor al crecimiento del Gasto Público en otros aspectos como las transferencias y gastos de Operación.

Para el año 2008, el crecimiento del Gasto Público por concepto de transferencias con respecto al año 2007, fue de aproximadamente \$7.177 miles de millones, mientras que el incremento del Gasto Público Social en el mismo periodo fue únicamente \$4.301 miles de millones.²²

Una vez más, se observa cómo el costo fiscal de los beneficios tributarios creados en el año 2006, generan una reducción en la inversión y en el Gasto Público para otras necesidades del Estado colombiano, lo cual se encuentra en contradicción con los principios de equidad, progresividad y eficiencia del sistema tributario.

En cuanto a las rentas exentas, en el año gravable 2008 alcanzaron un monto de \$15.765 mm, de los cuales \$5.706 mm corresponde a las rentas de las personas jurídicas y \$10.059 mm a las personas naturales. En conjunto, estas rentas implican un costo fiscal de \$ 3.201 mm que se distribuyeron en \$1.883 mm y \$ 1.318 mm, para las personas jurídicas y las personas naturales, respectivamente.

²⁰ Cardona, Alberto. “El Gasto Público Social (GPS) es aquella parte del gasto público que cumple con dos condiciones: 1) se refiere a bienes y servicios en cuya distribución aplican los mecanismos de mercado y existe, por algún motivo, exclusión y rivalidad, y 2) tiene un efecto directo sobre el nivel de vida de los hogares”. Comparar Cardona. “Gasto Público social Colombia 2000-2010”. p. 9. Documento electrónico.

²¹ Comparar Cardona, Alberto. “Gasto Público social Colombia 2000-2010”, 2010. p. 11. Documento electrónico.

²² Comparar Cardona. “Gasto Público social Colombia 2000-2010”. p. 9. Documento electrónico.

De esta manera, “el costo fiscal del total de las rentas exentas registradas por los contribuyentes de renta, asciende a \$2.752 mm, de los cuales \$1.435 corresponden a personas jurídicas y \$1.318 a personas naturales”²³.

Por subsector económico, “el 80,6% de las rentas exentas se distribuyen de la siguiente manera: servicios financieros con una participación del 38,6%, subsector minero con el 24,6% y otros servicios con el 17,5%”.

2.4. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2009

En el año 2009 se promulga la ley de ajuste tributario (ley 1370 de 2009), por medio de la cual, en el artículo 10, se adiciona al artículo 240-1 del Estatuto tributario el parágrafo 2°: “A partir del período gravable 2010, la deducción a que se refiere este artículo será del treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos”²⁴.

En este año, el monto total del recaudo por impuestos fue de \$98.910.781 millones de millones, el cual representó un aumento del 2% con respecto al año anterior y una reducción del 14% en el promedio de crecimiento anual del recaudo en los últimos 20 años. El recaudo por impuesto de renta en 2009 fue de \$30.693.656 millones de millones.

Tabla 6. Costo fiscal de los beneficios tributarios sobre la renta en 2009.

Tipo de Beneficio	Persona jurídica		persona natural		Total	
	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal
Deducción del 40%	12.212	4.030	5	85	12.752	4.115
Rentas exentas	5.887	1.943	11.237	1.472	17.124	3.415
Descuentos tributarios	491	491	17	17	508	508
Total	18.590	6.464	11.794	1.574	30.384	8.037

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2010. p. 166.

²³ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2010”. 2010. p. 166. Documento electrónico.

²⁴ Ver Congreso de la República de Colombia. “Artículo 10” En *Ley 1370 de 2009 Por la cual se adiciona Parcialmente el Estatuto tributario*, 2009. Documento electrónico.

Para la vigencia Fiscal del año 2009, como se puede observar en la tabla número 5, el valor total de los beneficios tributarios del impuesto de renta fue de \$30.384 miles de millones. El costo fiscal de los beneficios tributarios para el total de declarantes fue de 8.037 miles de millones (1,5% del PIB) del cual \$4.115 miles de millones (51% del costo fiscal) correspondieron a la deducción por inversión en activos fijos, \$3.415 miles de millones (42% del costo fiscal) a las rentas exentas y \$508 miles de millones (6,3% del costo fiscal) a los descuentos tributarios.²⁵

El costo fiscal registrado en el año 2009, supera en \$484 mm el valor registrado el año 2008. Este costo fiscal de los beneficios tributarios del total de declarantes se incrementó en 6,4%, resultado de un incremento de 7,0% en el costo fiscal de los beneficios para las personas jurídicas y de 4,0% para personas naturales.²⁶

Como muestra la tabla número 6, “El beneficio fue solicitado por 7.081 empresas, de las cuales 82 pertenecen al sector público y representan el 28,1% del costo fiscal para las personas jurídicas, mientras que el 71,9% restante corresponde a empresas del sector privado. Este incentivo generaría un costo fiscal aproximado de \$4.115 mm, con una inversión total estimada de \$31.879 mm (6,4% del PIB).

Tabla 7. Deducción del 40% del impuesto de renta por inversión en activos fijos reales productivos para el 2009.

Total declarantes 2009, miles de millones			
tipo de contribuyente	Inversión Estimada	valor deducción	costo fiscal
Personas jurídicas	30.529	12.212	4.030
Sector privado	21.938	8.775	2.896
Sector público	8.590	3.436	1.134
Personas naturales	1.350	540	85
Total	31.879	12.752	4.115

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2010. p. 151

²⁵ Comparar Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2010”. p. 151. Documento electrónico.

²⁶ Comparar. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2010”. p. 152. Documento electrónico.

En cuanto a las rentas exentas solicitadas por los declarantes del impuesto de renta para el 2009, sumaron un valor total de \$ 17.124 miles de millones (3.4% del PIB), monto que supera en un 2% el valor generado el año inmediatamente anterior. Estas rentas exentas generaron un costo fiscal por 3.415 miles de millones (0.6% del PIB). Del total del costo fiscal, el 56,9% (\$1.943 miles de millones) se encuentra representado por las personas jurídicas.

El 82,8% de las rentas exentas se distribuyen en tres subsectores: Servicios financieros con una participación del 44,5%, Otros servicios con el 23,6% y Manufactura de alimentos con el 14,7%. El costo fiscal del total de las rentas exentas registradas por los contribuyentes de renta, asciende a \$2.822 mm, de los cuales \$1.350 mm corresponden a personas jurídicas y se estima que \$1.472 mm a personas naturales.

2.5. COSTO FISCAL DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS SOBRE EL IMPUESTO DE RENTA PARA EL AÑO 2010:

En el año 2010, el monto total de recaudo de impuestos fue de \$70.190.193 millones de millones. El recaudo por impuesto sobre la renta fue de \$28.115.446 el cual representa un 40% del recaudo total por impuestos administrados por la DIAN. El costo fiscal de los beneficios tributarios sobre el impuesto de renta solicitados por personas naturales y jurídicas fue de 8.530 miles de millones y representó un 1.6 del PIB. El valor total registrado de los descuentos tributarios para el mismo año fue de 33.969 miles de millones de pesos.²⁷

“Del total del costo fiscal para el año 2010, \$3.951 miles de millones (46.3%) correspondieron a la deducción por inversión en activos fijos, \$4.082 miles de millones (47.9%) a las rentas exentas y 497 miles de millones (5,8%) a descuentos tributarios”²⁸.

Es importante tener en cuenta que para la vigencia del año 2010, el gobierno autoriza una reducción en el descuento por inversión en activos fijos reales productivos de un 10%, pasando de un 40% a un 30%. Sin embargo, se puede observar en la tabla número

²⁷ Comparar Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2011”. 2011. p. 159. Documento electrónico

²⁸ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2011”. p. 159. Documento electrónico.

8 que a pesar de reducir la deducción en un 10%, el monto solicitado por los declarantes disminuyó únicamente en un 3,9%, que representó una reducción del costo fiscal para el Estado de 180 mil millones de pesos.

Tabla 8. Costo fiscal de los beneficios tributarios sobre la renta en 2010.

Tipo de Beneficio	Persona jurídica		persona natural		Total	
	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal
Deducción del 30%	11.661	3.848	561	103	12.222	3.951
Rentas exentas		2.410		1.672	20.667	4.082
Descuentos tributarios		472		25	507	497
Total		6.730		1.800	33.396	8.530

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2011.

Para las personas jurídicas el beneficio fue solicitado por 7.180 empresas, de las cuales 169 pertenecen al sector público/mixto y representan el 31,9% (\$1.228 mm) del costo fiscal del beneficio para este grupo, mientras que el 68,1% restante (\$2.620 mm) corresponde a empresas del sector privado.

Tabla 9. Deducción del 30% del impuesto de renta por inversión en activos fijos reales productivos para el 2010.

Total declarantes 2010, miles de millones			
tipo de contribuyente	Inversión Estimada	valor deducción	costo fiscal
personas jurídicas	38.869	11.661	3.848
sector privado	26.466	7.940	2.620
sector público	12.403	3.721	1.228
Personas naturales	1.870	561	103
Total	40.739	12.222	3.951

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2011.

Según el Marco Fiscal de Mediano Plazo del 2011 (tabla número 8), a pesar de que el gobierno redujo en un 10% la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en ese año, tanto la inversión estimada como el monto de la deducción aumentaron con respecto al año anterior.

El aumento de la inversión en el año 2010, demuestra que por el contrario a lo que postula el gobierno, los beneficios tributarios excesivos y descontrolados no son el factor determinante para incentivar ni atraer a la inversión.

[...] el escenario más atractivo para la inversión extranjera, es un sistema tributario estable, sin tantos movimientos y fluctuaciones, con tarifas generales bajas y una estructura de tributación plana. Los principales estímulos a un incremento en el nivel de inversión extranjera, están asociados con la existencia de un mercado amplio, un nivel de demanda abundante, un sistema jurídico estable que proporcione garantías a la inversión, unas condiciones de seguridad favorables y la existencia de servicios públicos.²⁹

Esto evidencia la existencia de un sistema tributario regresivo e inequitativo que privilegia sectores específicos de la economía y sobre todo a los grandes capitales, con una cantidad de privilegios que se ha demostrado son innecesarios y nocivos para los principios de un sistema tributario ideal.

En cuanto a las rentas exentas, el monto solicitado por el total de declarantes para la vigencia tributaria del año 2010, fue de \$20.667 miles de millones (3.8% del PIB). Esto equivale a un costo fiscal de \$4.082 (0.9% del PIB).

Del total del costo fiscal, el 59% (\$2.410 mil millones) correspondió a las rentas de personas jurídicas. El 84.7% de las rentas exentas, se distribuyen en tres subsectores: 1) las actividades de las instituciones prestadoras de servicios de salud, actividades de seguridad social de afiliación obligatoria, actividades de educación superior y las de organizaciones religiosas, las cuales ocuparon un 56%, servicios financieros con el 25% y finalmente la industria de la madera, el caucho y el papel con un 3%.³⁰

Finalmente, en la reforma tributaria del año 2011, la ley 1430 del 29 de Diciembre de 2010 por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad, el gobierno autoriza la eliminación de la deducción del 30% sobre el impuesto de renta por inversión en activos fijos reales productivos, aceptando el carácter regresivo y nocivo para el sistema tributario colombiano.

En el artículo primero se adiciona al artículo 158-3 del estatuto tributario: “A partir del año gravable 2011, ningún contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios podrá hacer uso de la deducción de que trata este artículo. Quienes con anterioridad al 01 de Noviembre de

²⁹ Ver Restrepo, Juan Camilo. “Los beneficios tributarios: ¿son convenientes? En “¿Y la equidad qué? Reflexiones sobre el sistema tributario durante la administración Uribe Vélez”. 2010. p. 18.

³⁰ Ver Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo 2011”, p. 161. Documento electrónico

2010 hayan presentado solicitud de contratos de estabilidad jurídica, incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el presente artículo y cuya prima sea fijada con base en el valor total de la inversión objeto de la estabilidad, podrán suscribir contrato de estabilidad jurídica en el que se incluya dicha deducción. En estos casos, el término de la estabilidad jurídica de la deducción especial no podrá ser superior a tres años”³¹

Se puede concluir entonces, con las cifras presentadas respecto al impuesto de renta, que en primer lugar la reforma tributaria del 2006 no solucionó ninguno de los problemas asociados con la complejidad del mismo, debido a que mantuvo el misma cantidad de tarifas que lo hacen un impuesto anti técnico y difícil de administrar. Además de esto, la reforma no sólo mantiene el número de tarifas existentes, sino que las modifica drásticamente creando nuevos beneficios en busca de beneficiar sectores económicos particulares y en general a los grandes capitales nacionales y extranjeros, lo cual aumenta las complicaciones en cuanto a recaudo, problemas de evasión y elusión del impuesto.

En segundo lugar, se concluye que dicha reforma concentró la mayor parte de los Beneficios tributarios en sólo una parte de la economía del país, en busca de privilegiar la inversión extranjera y la inyección de capital. Sin embargo, como se explicó anteriormente, esta concentración de beneficios en un sector económico y en particular en el sector económico más adinerado como las empresas e industrias multinacionales de exploración y explotación de recursos naturales, genera una carga en la estructura tributaria sobre los impuestos indirectos y los contribuyentes con menor capacidad de pago, es decir, una estructura tributaria regresiva e inequitativa.

Según la corte constitucional, El principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva.³²

Finalmente, el costo fiscal de los Beneficios tributarios para las vigencias del año 2007 al año 2010 sobre el impuesto de Renta, el cual representó aproximadamente 29.642 miles de millones y un 1.6% del PIB anual, es un costo que excede las capacidad fiscal del Estado e influye negativamente en las finanzas nacionales. Es decir, este elevado costo fiscal de los beneficios tributarios hace del sistema tributario un sistema ineficiente y

³¹ Ver Congreso de la República de Colombia. “Artículo 1” En *Ley 1430 del 2010 Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad*, 29 de Diciembre de 2010. p. Documento electrónico.

³² Ver Corte Constitucional de la República de Colombia. “Sentencia c-776 de 2003”. 2003. p. 1.

reduce la inversión del Estado en otro tipo de necesidades públicas de gran importancia como la salud, la educación y el nivel de pobreza.

3. ANALISIS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO.

La reforma tributaria del 17 de Diciembre del año 2006, enmarca la política Fiscal del Gobierno del ex presidente Álvaro Uribe Vélez desde el año 2002 hasta el año 2010 y tiene como uno de sus principales elementos la renovación del impuesto al patrimonio para los años 2007 a 2010.

Según el artículo 292 del Estatuto tributario colombiano, el cual es modificado por el artículo 25 de la ley 1111 de 2006, se afirma que: “Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, como contribuyentes del impuesto sobre la Renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del Obligado”³³.

La tarifa de este impuesto se fijó en el artículo 29 de la reforma tributaria, en el cual se aumentó de un 0.3% del patrimonio Líquido de los contribuyentes en la versión anterior del tributo, al 1.2% del patrimonio líquido para los contribuyentes que el primero de Enero del año 2007 tuvieran un patrimonio líquido superior a \$3.000.000.000.00 millones de pesos.

Es importante tener en cuenta que el impuesto al patrimonio creado por la reforma tributaria en cuestión, fue el cuatro de este tipo que se implantó en el Periodo de ex presidente Uribe, ya que en el año 2002 dicho impuesto se creó por medio de un decreto de conmoción interior el cual le da facultades al ejecutivo para poder crear o modificar algún tributo. Posteriormente, y con el apoyo del Congreso de la República, se prorrogó por dos veces más hasta llegar a la ley 1111 de 2006 en la cual se incluyó como un complemento a la reforma al final de su trámite legislativo.

En la exposición de motivos de la reforma se justifica la extensión del impuesto al patrimonio por medio de la necesidad de adquirir y renovar el equipamiento de las fuerzas militares para la lucha contra los grupos armados ilegales, tal y como se venía realizando en sus apariciones anteriores.

³³ Ver Congreso de la República de Colombia. “artículo 25” *En ley 1111 de 2006 Por medio de la cual se modifica el estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales 2006*. Documento electrónico.

Las principales características de este “impuesto a la guerra”, son que es un impuesto directo donde el Estado tiene la capacidad de fijar quienes son los obligados a pagar el tributo, progresivo ya que se le cobra a los contribuyentes más ricos del país o con mayor capacidad de pago, a través de tarifas especiales sobre el impuesto de renta y finalmente es un impuesto transitorio que se recauda para gastos que no sean recurrentes anualmente.

Otra característica importante y lo que se configura como la primera problemática y la primera contradicción con los objetivos de la seguridad democrática en su afán de atraer inversión y capital extranjero, es que cualquier impuesto al patrimonio, al gravarse sobre el capital de una empresa, más no de sus utilidades, lo que genera es una disminución del capital, una reducción en el nivel de ahorro, la reinversión y finalmente un obstáculo a la inversión extranjera y la inversión de capital.

En cuanto al análisis que se propone hacer esta investigación, sobre la relación de los beneficios tributarios y la renovación del impuesto al patrimonio dentro de la reforma tributaria del 27 de Diciembre de 2006, con los principios del sistema tributario colombiano de progresividad, equidad y eficiencia, el impuesto al patrimonio incluido en dicha reforma se configura como uno de los puntos más alejados de dichos principios.

El artículo 26 de la reforma, modifica el artículo 293 del estatuto tributario de la siguiente manera: “El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1 de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000)”³⁴.

Lo que quiere decir el artículo 26 de la reforma tributaria, es que el impuesto al patrimonio se cobró durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010, con la base gravable de los contribuyentes al 1 de enero de 2007 para todos los años. Es decir, que el cobro del impuesto al patrimonio durante la vigencia establecida por la ley 1111, desconoció los patrimonios de personas naturales o jurídicas que adquirieran o incrementaran su patrimonio en los años posteriores al 2007, los cuales quedaron exentos del impuesto a pesar de poseer los mayores patrimonios en el Estado.

³⁴ Ver Congreso de la República de Colombia. “artículo 26” *En ley 1111 de 2006 Por medio de la cual se modifica el estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales 2006*. Documento electrónico.

Y viceversa, la reforma obligó a pagar durante los cuatro años el tributo del 1.2% sobre el patrimonio Líquido, a los contribuyentes que a enero del 2007 tuvieran un patrimonio superior a \$3.000.000.000, sin importar que en los años siguientes, dicho patrimonio se redujera drásticamente, forzando a un contribuyente con un patrimonio pequeño a pagar un impuesto para los más ricos.

Se puede ver entonces, el carácter regresivo e inequitativo que tuvo la aplicación del impuesto al patrimonio, pues ignoraba la creación de nuevos grandes capitales, los cuales se verían exentos de pagar un impuesto en teoría progresivo y soportado en la equidad.

La siguiente problemática que se asocia con el impuesto al patrimonio en la reforma tributaria del año 2006, tiene que ver con el texto del artículo 292 del estatuto tributario, y con la finalidad que se justifica la cual es la renovación y compra de equipamiento militar para las fuerzas armadas.

Sin embargo, no se tuvo en cuenta en el diseño del texto, el artículo 359 de la Constitución Política de Colombia, el cual afirma que “no habrán rentas de destinación específica a excepción las participaciones previstas en la Constitución a favor de los departamentos, Distritos y Municipios, las destinadas para la inversión social y las que la nación asignó con leyes anteriores a las antiguas comisarias y dependencias”.

Esto quiere decir que el Congreso de la República no está Facultado por la Constitución para crear impuestos de destinación específica, a menos que sea para inversión social, lo cual no tiene nada que ver con los gastos militares que se solicitaron en la exposición de motivos. Se puede observar entonces, que el artículo 292 del Estatuto tributario no cumple con las normas establecidas por la constitución política de 1991 y fue tramitado en el congreso de la República sin ningún tipo de restricción ni estudio constitucional.

En tercer lugar, existe otro problema con la destinación de los recursos recaudados por el impuesto al patrimonio durante la vigencia de la ley 1111 de 2006. Según cifras de la DIAN, durante los cuatro años establecidos por la ley para el impuesto al patrimonio, se recaudaron alrededor de 8 billones de pesos (2 billones de pesos anuales en promedio) de los cuales el gobierno dedicó un “30% para gastos de funcionamiento de las fuerzas

militares como sueldos, pensiones y programas de salud de funcionarios de las fuerzas armadas”³⁵

En la tabla número 9 se puede observar cual fue la distribución de los recursos que fueron recaudados a través del impuesto al patrimonio durante las vigencias de los años 2007, 2008, 2009 y 2010, donde se puede ver que durante la vigencia del 2008 y 2009 el ejercito destinó \$24.000.000.000 millones de pesos a la Salud de las Fuerzas militares.³⁶

Tabla 10. Distribución de recursos extraordinarios del impuesto al patrimonio 2007-2010

Apropiación recursos extraordinarios 2008-2010.				
UNIDAD	2007	2008	2009	2010
Comando General	800	43.616	8.195	5.475
Ejército Nacional	174.449	1.001.900	986.431	604.505
Armada Nacional	4.134	469.087	597.796	495.789
Fuerza Aérea	7.214	849.439	564.301	244.170
Policía Nacional	72.245	484.816	714.204	618.140
Salud FFMM	0	10.000	14.000	0
Hospital Militar	0	6.000	0	0
Total	258.842	2.864.858	2.884.927	1.968.078

Fuente: Ministerio de Defensa Nacional República de Colombia. “Inversión” En *Fortalecimiento de las capacidades de la fuerza pública, Recursos extraordinarios*. 2010. p. 12.

El inconveniente radica en que el impuesto al patrimonio, al ser un impuesto transitorio creado por una coyuntura especial como la necesidad de adquirir y renovar el equipamiento militar de las fuerzas armadas, no puede destinarse como lo hizo el Gobierno, a gastos recurrentes de dicha institución ya que estos gastos se generan anualmente y se deben sacar del presupuesto de la institución, más no de ganancias ocasionales o recursos extraordinarios como los del impuesto al patrimonio.

Acudir a los recursos generados por el impuesto al patrimonio para costear gastos recurrentes de las Fuerzas Militares como salud, sueldos y pensiones, lo que genera es que

³⁵ Ver. Restrepo, Juan Camilo. “El impuesto al patrimonio: Innecesario y una mala costumbre” En “¿Y la equidad qué? Reflexiones sobre el sistema tributario durante la administración Uribe Vélez”. 2010. p. 284.

³⁶ Comparar. Ministerio de Defensa Nacional República de Colombia. “Inversión” En *Fortalecimiento de las capacidades de la fuerza pública, Recursos extraordinarios*. 2010. p. 12.

al final de la vigencia de dicho impuesto, exista un faltante en el presupuesto para cubrir estas necesidades y se tenga que recurrir a una nueva renovación del impuesto o a sacrificar algún tipo de inversión o gasto del Estado colombiano aumentando los recursos de las Fuerzas militares.

En este caso, el gobierno colombiano decidió prorrogar el impuesto al patrimonio por una quinta vez con la ley 1370, la Ley 1430 del 2009 y el decreto ley 48-25 de 2010, por medio de las cuales se toman medidas para atender la emergencia económica, social y ambiental generada por el invierno en todo el país durante el año 2010, obligando a los contribuyentes del impuesto de renta con patrimonio líquido al 10 de Enero de 2010, entre \$1.000.000.000 y \$3.000.000.000 millones.

Como conclusión, el impuesto al patrimonio fue uno de los puntos de la reforma tributaria de 2006 que poco o nada tuvo que ver con los principios de equidad, progresividad y eficiencia de la Constitución Política de 1991, debido a que fue un impuesto ineficiente que dejó por fuera y exentos del cobro a grandes capitales formados en los años 2008, 2009 y 2010, además de que generó una necesidad adicional de recursos para las Fuerzas Armadas y el Gobierno Nacional, las cuales no han permitido que este impuesto “transitorio” actualmente no se haya podido desmontar como se planteó inicialmente.

4. ANALISIS DE LOS DESCUENTOS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2006.

La política fiscal, es la política mediante la cual el Gobierno toma decisiones en materia de gasto público, impuestos y endeudamiento. “Esta política tiene como objetivo facilitar e incentivar el buen desempeño de la economía nacional para lograr niveles aceptables o sobresalientes de crecimiento, inflación y desempleo, entre otras variables. Igualmente, esta busca evitar fluctuaciones en la economía.”³⁷

Dentro de la Política Fiscal, existen varias estrategias a través de las cuales el Gobierno puede mejorar el rendimiento de la economía por medio de la variación del gasto público y la disminución o aumento de las cargas tributarias a los contribuyentes. Una de estas estrategias, es la generación de descuentos y deducciones en el pago de impuestos a personas naturales y jurídicas que se conocen como los Beneficios Tributarios.

“Los beneficios tributarios constituyen aquellas deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales, presentes en la legislación tributaria que implican una disminución en la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recaudos para el Estado”³⁸.

La legislación tributaria colombiana contempla diversos beneficios que involucran diferentes objetivos económicos, entre otros, el desarrollo de las regiones, la generación de empleo, la promoción de algunos sectores económicos, la protección y conservación ambiental, el fomento a la inversión nacional o extranjera y el impulso de las exportaciones. Esto se hace por medio de la reducción o exoneración de los impuestos, a la renta principalmente, al valor agregado y al comercio exterior, incluidos los aranceles a la importación de bienes de capital y a las materias primas”³⁹

Como se ha mencionado anteriormente, La historia reciente de la tributación en Colombia, se ha visto colmada de beneficios tributarios en busca de privilegiar sectores económicos específicos e intereses particulares, lo cual ha generado un aumento de la inversión extranjera, pero también un sistema tributario inequitativo e ineficiente en términos de recaudo.

³⁷ Comparar Banco de la República. “Política Fiscal”, 2013. Consulta electrónica.

³⁸ Ver. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2009. p. 165

³⁹ Ver. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal de Mediano Plazo” 2009. p. 165

Un claro ejemplo del alto nivel de Beneficios tributarios en los que se ha enmarcado la legislación tributaria en Colombia en los últimos años, es la reforma tributaria del año 2006 (ley 1111 del 27 de Diciembre de 2006) la cual, en busca de un aumento de la inversión extranjera directa, generó y aumentó la cantidad de descuentos y deducciones tributarias en Colombia, en contravía de los principios constitucionales progresividad, equidad y eficiencia.

En primer lugar, el artículo 4 de la ley 1111, modifica el artículo 115 del estatuto tributario y crea “la deducción del 100% de impuestos de industria y comercio, avisos y tableros, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente”⁴⁰. Además, este artículo crea la deducción del 25% sobre los movimientos financieros pagados por el contribuyente durante el año gravable.

En segundo lugar, el artículo 8 de la reforma tributaria, modifica el artículo 158 del estatuto tributario y crea la deducción por inversión en activos fijos para los contribuyentes del impuesto de Renta a partir del año 2007. Esta deducción fue del 40% de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos desde el año 2007. Posteriormente, en el año 2009 se promulga la ley de ajuste tributario (ley 1370 de 2009) por la cual se reduce la deducción por inversión en activos fijos a un 30% y finalmente la ley 1430 del 29 de Diciembre de 2010 en su artículo primero, desmonta la deducción al considerarla como regresiva e inequitativa al privilegiar con descuentos y deducciones exageradas a sectores específicos de la economía,

El costo fiscal para el Estado colombiano de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos durante los 4 años de su vigencia, fue de un total de \$15.039 miles de millones de pesos (MFMP), representados en un aproximado de 1.6% del PIB anual, lo cual se configura como un costo fiscal muy elevado que sacrifica los ingresos tributarios del país y los traslada a los impuestos indirectos y al consumo como el IVA.

Adicionalmente, según los datos del Ministerio de Hacienda, este descuento fue solicitado anualmente en mayor medida por empresas del sector privado, aproximadamente en un 78%, mientras que las empresas del sector público recibieron tan sólo un 22% del

⁴⁰ Ver Congreso de la República de Colombia. “artículo 4” *En ley 1111 de 2006 Por medio de la cual se modifica el estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales 2006*. Documento electrónico

total de la deducción. Esto demuestra una tendencia inequitativa en la política fiscal que se generó con la reforma tributaria de finales del año 2006, pues fue dirigida a privilegiar empresas privadas, sobre todo del sector de la minería e hidrocarburos, en busca de atraer inversión y capital extranjero.

En tercer lugar, el artículo 9 de la reforma tributaria modifica el artículo 188 del estatuto tributario, y reduce el porcentaje de Renta presuntiva del 6% al 3%. “Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”⁴¹.

Además de esto, se modifica el artículo 189 del Estatuto tributario y se determina cuales son los únicos valores que se pueden descontar del patrimonio líquido de los contribuyentes:

En primer lugar, el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales. En segundo lugar, el valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre y cuando se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior. En tercer Lugar el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo.

A partir del año gravable 2002, también se incluye como descuento a la renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos.

Finalmente, las primeras 19.000 uvt de activos del contribuyente distintos al sector agropecuario y las primeras 13.000 uvt del valor de la vivienda de habitación del contribuyente también se cuentan como deducciones el patrimonio líquido de los contribuyentes.

Como se puede observar, la figura de la renta presuntiva en Colombia con la reforma tributaria del año 2006, se convierte en uno más de los beneficios tributarios que

⁴¹ Ver Congreso de la República de Colombia. “artículo 9” *En ley 1111 de 2006 Por medio de la cual se modifica el estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales 2006*. Documento electrónico

privilegian a los grandes capitales y en este caso específicamente a los grandes latifundios no productivos del país.

Es importante mencionar que el impuesto de renta por sí solo, al ser un impuesto directo genera problemas de elusión y de pocas posibilidades de control efectivo sobre el recaudo. Adicional a esto, una estructura tributaria como la que se ha instituido en Colombia durante los últimos años que se caracteriza por un elevado número de tarifas sobre el impuesto de renta y los impuestos al consumo, con pocos mecanismos de control efectivo, aumenta los problemas en la eficiencia de las cargas tributarias, lo cual a su vez aumenta el costo fiscal para el Estado y reduce el recaudo.

Como una solución a estas problemáticas asociadas con el impuesto de Renta, existe en la teoría fiscal la figura de las presunciones, que “consisten en procedimientos simples que se utilizan para establecer la capacidad de pago del contribuyente, partiendo de presunciones de carácter legal con las cuales la ley suple el desconocimiento de la capacidad de pago real de muchos contribuyentes”⁴².

En Colombia, surge con la reforma tributaria del año 1995 (ley 223) para el impuesto de Renta, la figura de la Renta presuntiva que inicialmente se fijó con una tarifa del 1.5% sobre el patrimonio bruto y del 5% para el patrimonio líquido de los contribuyentes.

Este tipo de Herramienta en la política fiscal de un país, puede ser un alivio para los problemas que plantea el impuesto de la Renta y ayudar a la eficiencia del sistema tributario en general, ya que se puede considerar como un castigo a los patrimonios ociosos y un incentivo a la producción y a la rentabilidad de los patrimonios más grandes del país. Existía entonces en la legislación colombiana, una renta presuntiva que se grababa sobre el 6% del patrimonio líquido de los contribuyentes.

El artículo 9 de la reforma tributaria del 2006, reduce el porcentaje de la renta presuntiva a un 3%, es decir, supone que los contribuyentes del impuesto de renta deben obtener una utilidad mínima del 3% sobre su patrimonio Líquido. Esta reducción de 3 puntos porcentuales en la renta presuntiva, reduce la obligación y el monto de los impuestos a los contribuyentes con mayores ingresos y mayor patrimonio del Estado.

⁴² Ver Restrepo, Juan Camilo.” Presunciones” En *Hacienda Pública*. 2003. p. 162.

Retomando y teniendo en cuenta el concepto de la Corte Constitucional sobre el principio de progresividad plasmado en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia de 1991, según el cual la progresividad del sistema tributario se refiere a la repartición de las cargas tributarias según la capacidad de pago de los contribuyentes, la disminución del porcentaje de renta presuntiva en el sistema tributario colombiano con la reforma tributaria del año 2006, se puede considerar regresiva, en el sentido en que reduce la carga tributaria a los grandes capitales e ineficiente ya que reduce el recaudo y el control sobre los patrimonios más altos del país.

En cuarto lugar, el artículo 14 de la ley 1111 de 2006, adiciona al estatuto tributario el artículo 249 el cual crea el descuento por inversión en acciones de sociedades agropecuarias:

Los contribuyentes que inviertan en acciones que se coticen en bolsa, en empresas exclusivamente agropecuarias, en las que la propiedad accionaria esté altamente democratizada según lo establezca el reglamento, tendrán derecho a descontar el valor de la inversión realizada, sin que exceda del uno por ciento (1%) de la renta líquida gravable del año gravable en el cual se realice la inversión.⁴³

Sin embargo, el texto del artículo 249, condiciona la solicitud de este descuento a que el contribuyente mantenga la inversión realizada por un término no inferior a dos años.

Finalmente, el artículo 15 de la reforma tributaria modifica el artículo 254 del estatuto tributario y crea el descuento a los impuestos pagados en el exterior, por el cual “los contribuyentes que reciban rentas de fuentes extranjeras, sujetas al impuesto de renta en el país de origen, tienen derecho a descontar el monto del impuesto colombiano de renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas”⁴⁴.

Se puede observar entonces, cómo la reforma tributaria del año 2006, crea una serie de beneficios tributarios que privilegian directamente al sector empresarial privado y en general a los grandes capitales y patrimonios nacionales y extranjeros. Estos beneficios representados en el gran número de deducciones y descuentos implementados en el sistema

⁴³ Ver Congreso de la República de Colombia. “artículo 14” *En ley 1111 de 2006 Por medio de la cual se modifica el estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales 2006*. Documento electrónico

⁴⁴ Ver Congreso de la República de Colombia. “artículo 15” *En ley 1111 de 2006 Por medio de la cual se modifica el estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales 2006*. Documento electrónico

tributario, atentan contra los principios de progresividad y equidad, ya que aumentan las cargas tributarias sobre los contribuyentes con menor capacidad de pago a través de impuestos indirectos sobre el consumo como el IVA, el cual es un tributo que tiene la misma problemática de exceso de tarifas y poca regulación dentro de la estructura tributaria colombiana.

5. CONCLUSIONES

Se puede concluir entonces, que la reforma tributaria del año 2006, por medio de la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la DIAN, generó una serie de Beneficios que tuvieron un impacto negativo en el sistema tributario colombiano en contradicción de los principios constitucionales de progresividad, equidad y eficiencia en los cuales se fundamenta dicho sistema.

De esta manera, se comprueba la hipótesis realizada inicialmente y de la cual parte este estudio de caso, según la cual los Beneficios tributarios y la extensión del impuesto a los patrimonios otorgados por la reforma tributaria del 27 de Diciembre de 2006, están en desacuerdo con los principios de progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario colombiano.

En primer lugar, los beneficios otorgados sobre el impuesto de renta mantienen la misma estructura que hace complicado este tributo, pues mantuvo una cantidad de tarifas elevadas e impuso nuevos beneficios representados en descuentos y deducciones sobre la renta, los cuales mantienen las complicaciones de control y sacrifican la eficiencia del impuesto.

En segundo lugar, se demuestra un carácter regresivo en la creación de dichos descuentos y deducciones, pues estos privilegios fueron dirigidos únicamente a un sector de la economía del país en busca de atraer inversión y capital extranjero. Esto genera un costo fiscal elevado, el cual traslada la carga tributaria a impuestos indirectos que afectan a los contribuyentes con menos capacidad de pago.

En tercer lugar, este tipo de beneficios que reducen el recaudo para el Estado colombiano, disminuyen los ingresos tributarios y la participación en el producto interno bruto PIB, lo cual sacrifica la inversión del Estado en otro tipo de necesidades de la población. En este punto, se demostró que los beneficios otorgados por la reforma tributaria durante los años de su vigencia, generaron un costo fiscal para el país de aproximadamente un 1.6 % del PIB anual, el cual supera el gasto público que el Estado realizó en inversión social como inversión en salud o educación durante los mismos años.

Por otro lado, las modificaciones de la reforma tributaria del año 2006 al estatuto tributario, no sólo privilegian a grupos e intereses particulares, sino también con cambios

como la reducción del porcentaje de renta presuntiva, reducen los incentivos y las sanciones a los patrimonios improductivos y propician la existencia de latifundios y acumulaciones de tierra improductivas.

Finalmente, la prorrogación del impuesto al patrimonio por cuarta vez, se configura con la reforma tributaria del 2006, como un impuesto ineficiente que afecta la administración del sistema tributario, el cual ha sido mal administrado y se ha convertido en un impuesto permanente que generaría con su conclusión un hueco fiscal costoso para el país. Se demostró que los recursos extraordinarios generados por el recaudo del impuesto al patrimonio, fueron destinados a gastos recurrentes de las Fuerzas militares y no a gastos extraordinarios como se justificó y se argumentó inicialmente.

Además de esto, se puede demostrar el carácter inequitativo de dicho impuesto al patrimonio o impuesto a la guerra, ya que al utilizar como base gravable únicamente los patrimonios declarados en el año 2007 para la vigencia de los 3 años siguientes dejó fuera y exentos de la responsabilidad a patrimonios que durante los años 2008, 2009 y 2010 fueron los de mayor capacidad de pago y mayores recursos económicos.

BIBLIOGRAFÍA

LowMurtra, Enrique y Gómez Ricardo, Jorge. *Teoría Fiscal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1983.

Mankiw, N. Gregory. *Macroeconomía*. Barcelona: Antoni Bosch, 2008.

Ministerio de Defensa Nacional Republica de Colombia. *Fortalecimiento de las capacidades de la fuerza pública, Recursos extraordinarios*. Bogotá: imprenta Nacional de Colombia,2010.

Ramírez Cardona, Alejandro. *Hacienda Pública*. Bogotá: Editorial Temis, 1998.

Restrepo, Juan Camilo. “¿Y la equidad qué? Reflexiones sobre el sistema tributario durante la administración Uribe Vélez”. Bogotá: Editorial Biblioteca Jurídica, 2009.

Restrepo, Juan Camilo. *Hacienda Pública*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2003.

Stiglitz, Joseph E. *Economía del sector público*. Barcelona: Anthony Bosch editor, 1988.

Otros documentos

Banco de la República de Colombia. “Política Fiscal”,2013. Consulta realizada en marzo de 2013. Disponible en www.banrep.gov.co/es/tags/politica-fiscal

Calderón, Valentina y González, Francisco.*Reformas Tributarias en Colombia durante el Siglo XX (I)*.Departamento Nacional de Planeación,Bogotá, 2002. Consulta realizada en Diciembre de 2012. Disponible en www.dnp.gov.co/EstudiosEconomicos/Boletinesdedivulgacióneconómica

Calderón, Valentina y González, Francisco. *Reformas Tributarias en Colombia durante el Siglo XX (II)*. Departamento Nacional de Planeación, Bogotá, 2002. Consulta realizada en noviembre de 2012. Disponible en www.dnp.gov.co/EstudiosEconomicos/Boletinesdedivulgacióneconómica

Cardona, Alberto. *Gasto Público social Colombia 2000-2010*. Departamento Nacional de Planeación, Bogotá, 2010. Consulta realizada en Febrero de 2013. Disponible en www.dnp.gov.co/EstudiosEconomicos/ArchivosdeEconomía.aspx

Castañeda, Víctor. “Análisis político de la tributación en Colombia durante el periodo 1986-2006”. Tesis de grado Maestría en Economía. 2010. Universidad Nacional de Colombia. Consulta realizada en febrero de 2013. Disponible en www.bdigital.unal.edu.co/2322

Congreso de la República de Colombia. “Ley 1111 de 2006, por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales”. Bogotá. 27 de Diciembre de 2006.

Congreso de la República de Colombia. “Ley 49 de 1990, por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones”. Bogotá. Diciembre 28 de 1990. Consulta realizada en Marzo de 2013. Disponible en www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6545

Congreso de la República de Colombia. “Ley 1370 de 2009, por la cual se adiciona parcialmente el Estatuto Tributario, Bogotá. Diciembre 30 de 2009. Consulta realizada en Diciembre de 2012. Disponible en www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1370_2009.html

Congreso de la República de Colombia. “Ley 1430 de 2010, Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”. Bogotá. Diciembre 29 de

2010. Consulta realizada en Diciembre del 2012. Disponible en www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2010/ley_1430_2010

Corte Constitucional de la República de Colombia. “Sentencia c-776 de 2003”. Bogotá. 2003. Consulta realizada en Enero de 2013. Disponible en www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cc_sc_nf/2003/c776_2003

Fedesarrollo. *Informe mensual de FEDESARROLLO 86*. Consulta Realizada en Octubre de 2013. Disponible en <http://www.fedesarrollo.org.co/publicaciones/publicaciones-periodicas/tendencia-2013/2009-2/>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Marco Fiscal de Mediano Plazo 2007*, Bogotá. 2008. Consulta Realizada en Noviembre de 2012. Disponible en www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/politica-fiscal/marco-fiscal-mediano-plazo/Historico

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Marco Fiscal de Mediano Plazo 2008*, Bogotá. 2009. Consulta Realizada en Noviembre de 2012. Disponible en www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/politica-fiscal/marco-fiscal-mediano-plazo/Historico

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Marco Fiscal de Mediano Plazo 2009*, Bogotá. 2010. Consulta Realizada en Noviembre de 2012. Disponible en www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/politica-fiscal/marco-fiscal-mediano-plazo/Historico

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Marco Fiscal de Mediano Plazo 2009*, Bogotá. 2010. Consulta Realizada en Noviembre de 2012. Disponible en www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/politica-fiscal/marco-fiscal-mediano-plazo/Historico