

**LEY 1607 DE 2012 – LECCIONES DE UNA REFORMA PARA  
OTRA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL.**

**Monografía de Grado para optar al título de Abogado.**

**JUAN PABLO PEÑARANDA NIÑO**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

**UNIVERSIDAD COLEGIO MAYOR DE NUESTRA SEÑORA DEL  
ROSARIO**

**BOGOTÁ D.C., ABRIL DE 2017**

Gracias a Dios, papá, mamá y hermana que estarán siempre en cada uno de mis logros y retos, a todos aquellos que en mi desarrollo académico les dije gracias en persona y en especial a Byron Nicolás Amórtegui porque su “presión motivacional” es contundente.

# **TABLA DE CONTENIDO**

**Introducción**

**Resumen**

**CAPÍTULO 1: Las reformas tributarias en Colombia 1974 – 2014**

**CAPÍTULO 2: Contexto previo de la reforma tributaria de 2012**

**CAPÍTULO 3: Fundamento de La ley 1607 de 2012**

3.1 EL OBJETIVO PRINCIPAL DE LA REFORMA TRIBUTARIA

3.2. LA INFORMALIDAD SEÑALADA EN LA EXPOSICION DE MOTIVOS

**CAPÍTULO 4: Tributación directa de personas naturales**

4.1 LA REESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA PARA PERSONAS NATURALES

4.2 SISTEMA ORDINARIO DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIO PARA PERSONAS NATURALES

4.3 LA CLASIFICACION TRIBUTARIA DE LAS PERSONAS NATURALES MEDIANTE LA LEY 1607 DE 2012

4.4 LAS POSIBILIDADES DE UNA PERSONA NATURAL CLASIFICADA COMO EMPLEADO

4.5 EFECTOS SOBRE RENTAS EXENTAS DE LA CLASIFICACION DE UNA PERSONA NATURAL EN CADA UNO DE LOS SISTEMAS DE DETERMINACION DEL IMPUESTO

4.6 EFECTOS DE LA CATEGORIZACIÓN TRIBUTARIA DE LAS PERSONAS NATURALES:

4.7 NATURALEZA JURIDICA DEL IMPUESTO MINIMO ALTERNATIVO NACIONAL (IMAN) PARA EMPLEADOS

4.8 NATURALEZA JURIDICA DEL IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO SIMPLIFICADO “IMAS” PARA TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA.

## **CAPÍTULO 5: Tributación directa de personas jurídicas**

5.1. IMPUESTO DE RENTA PARA LA EQUIDAD CREE –

5.2 PARTICULARIDADES FRENTE A LOS SUJETOS PASIVOS

5.3 TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE.

5.4 LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE)

5.5 RETENCIÓN EN LA FUENTE DEL CREE

5.6 EL ASUNTO DE LA PARAFISCALIDAD - LA FINACIACIÓN DEL SENA EL ICBF Y EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

5.7 UNA REFLEXIÓN FINAL SOBRE EL CREE.

5.8 NORMATIVA CONTABLE Y TRIBUTARIA

## **CAPÍTULO 6: Tributación indirecta**

6.1 MODIFICACIONES EN EL IVA

6.2 IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO

6.3 INC - Un retroceso que resulta práctico.

6.4 GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANICEROS

## **CAPITULO 7: Breve referencia de derecho comparado**

**Conclusiones**

**Bibliografía**

## **INTRODUCCIÓN.**

Las reformas tributarias se han utilizado primordialmente desde los años 60 del siglo pasado, como herramienta común para enfrentar los problemas de recaudo que debe afrontar cada gobierno de turno, y como instrumento de política económica de gasto público, de ingresos públicos, de dirección presupuestal, entre otros. Colombia no es la excepción a este fenómeno; sin embargo el reformismo tributario del país se ha caracterizado por enfocarse básicamente en temas coyunturales de recaudo y no de estructura tributaria y de finanzas públicas. Actualmente, existe una voluntad política y un llamado de urgencia para diseñar una reforma estructural que corrija todos aquellos problemas crónicos que presenta el actual sistema tributario colombiano.

Se presenta este trabajo para septiembre de 2016 estando próximos a una nueva reforma tributaria, que en su momento exigía un índole estructural. Posteriormente la sustentación del trabajo se dio de cara a la nueva reforma de 2016 ya en vigencia, lo cual implicó una adaptación de este trabajo monográfico. Si bien muchas de las disposiciones de la ley que es objeto de estudio ya fueron modificadas o derogadas tanto por la ley 1739 de 2014 como por la actual reforma, la ley 1607 de 2012, a diferencia de otras reformas, planteó objetivos distintos al recudo y trajo consigo una serie de disposiciones, en cierto sentido, de índole estructural, que en su desarrollo normativo posterior deja una serie de lecciones importantes, quizá una de las leyes que más lecciones ha dejado a la nueva reforma se esta que es objeto de estudio. Desde el desarrollo jurisprudencial y doctrinal, hasta la aplicación de decretos y la realización de informes, se desprenderán una serie bastante extensa de normativa tributaria que hará y seguirá siendo parte de nuestra estructura tributaria. El objetivo de este trabajo está en compartir algunos aspectos específicos, como por ejemplo, la eliminación de los denominados “parafiscales”, el nuevo régimen tributario para las personas naturales residentes, el impuesto al consumo, entre otros.

Debido a la amplitud que implica el tema sobre reformas tributarias, este trabajo se enfoca en analizar las modificaciones que estableció la ley respecto de lo que puede considerarse como impuestos básicos. En este sentido examina lo referente a renta para personas naturales y jurídicas, IVA, impuesto al consumo y gravamen a los movimientos financieros. Por su parte contiene también un resumen sobre la serie de reformas tributarias que se han presentado por el Ejecutivo y aprobado por el Legislativo desde el año 1974 hasta la actualidad, destacando la forma tan diferenciada pero apresurada con la que se logró la aprobación de la reforma tributaria de 2012. Se incluye en la parte final una breve referencia de derecho comparado que fue sugerida en la sustentación.

## **RESUMEN**

La ley 1607 de 2012 de reforma tributaria de la administración Santos, trajo consigo algunos cambios importantes en la estructura tributaria colombiana. La ley no pretende en principio tener un enfoque hacia el recaudo, sino que pretende en primera instancia corregir problemas de informalidad e inequidad, planteando así el desmonte de “parafiscales” una mayor racionalización del impuesto de renta para personas naturales, adicionándole a su régimen de determinación, liquidación y pago del impuesto de renta, otras modalidades como los denominados IMAN e IMAS, la creación del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE) y el establecimiento del nuevo Impuesto al Consumo. Sin lugar a dudas, las anteriormente enunciadas, constituyen la esencia de la Reforma Tributaria de 2012, siendo los otros capítulos modificaciones de tipo coyuntural al Estatuto Tributario, tal como siempre se ha realizado en la casi totalidad de leyes de reforma tributaria en Colombia.

## **ABSTRACT**

The 2012 tax reform law 1607 of the Santos administration brought with it some important changes in the Colombian tax structure. The law is not intended primarily to have a focus on collection, but primarily seeks to correct the problems of informality and inequality, thus raising the dismantling of "parafiscales" a mayor rationalization of the income tax for natural persons, adding To its regime of Determination, settlement and payment of income tax, other modalities such as the so-called IMAN and IMAS, the creation of the Income Tax for Equity (CREE) and the establishment of the new Consumption Tax. Undoubtedly, the aforementioned are the essence of the 2012 Tax Reform, the other chapters being temporary changes to the Tax Statute, as has always been done in almost all of the tax reform.

# **1. LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA 1974 – 2014.**

Si bien es cierto que el modelo colombiano se fundamenta bajo los principios de actividad económica de iniciativa privada libre, y de libre competencia económica (Art. 333 C.P.C.), el mismo ordenamiento constitucional en el artículo 334 crea límites a tales libertades, estableciendo otros importantes principios constitucionales de dirección general de la economía a cargo del Estado, su proceso de racionalización, así como continúa adoptando el mecanismo de planeación de la economía mediante la formulación del Plan Nacional de Desarrollo, define y delimita funciones al Sistema Nacional de Desarrollo (Artículos 339 a 344 de la C.P.C.).

Básicamente, desde las Reformas Constitucionales de 1936, 1945 y fundamentalmente con la Reforma Constitucional adelantada en el año 1968, bajo la administración del doctor Carlos Lleras Restrepo, se implementó en Colombia un modelo de libertad económica y de mercado, pero con una participación e intervención del Estado en la economía, directa e indirectamente mediante la formulación de planes de desarrollo y simultáneamente con la formulación de políticas económicas en los campos monetario, crediticio, financiero, cambiario, industrial, comercial, agropecuario, aduanero y de transportes, laboral, en hidrocarburos, minería, y recursos energéticos, entre otros. Pero indudablemente, con el transcurso del tiempo, el Estado colombiano ha venido ejerciendo su capacidad interventora y de dirección sobre la economía primordialmente a través de sus políticas presupuestaria, fiscal y tributaria.

Indudablemente, desde la Reforma Tributaria adelantada en la administración de Alfonso López Michelsen bajo la figura de la denominada “Emergencia Económica” que consagraba el anterior artículo 122 de la Constitución Política de 1886, (introducida en la Reforma Constitucional de 1968) la economía colombiana ha experimentado numerosas leyes de reforma Constitucional, entre las cuales pueden resaltarse dos hitos jurídico tributarios:

**a.-** Se considera que la Reforma Tributaria aprobada en 1974 durante la administración de Alfonso López Michelsen, bajo la institución de Emergencia Económica, declarada con ocasión de la tragedia de los túneles de Quebrada Blanca en la vía Bogotá Villavicencio, constituye todavía el cuerpo central de la legislación tributaria colombiana, expresada en el llamado Estatuto Tributario.

**b.-** En la administración de Belisario Betancourt Cuartas (1982 – 1986) con la segunda declaratoria de emergencia económica de carácter fiscal, se lleva a cabo una importante reforma al impuesto de renta y se extiende el Impuesto Sobre las Ventas al sector de comerciantes, y se redefine el marco jurídico de los impuestos territoriales (municipales y departamentales), a través de la Ley 14 de 1983. Se recordará que bajo ésta administración se presentó la crisis financiera en el año 1982, que el gobierno pretendió solucionar con la primera declaratoria de emergencia económica con fines y objetivos financieros en éste año.

Se deja constancia, que a la presentación del presente trabajo, ya se conocía el proyecto de nueva “reforma tributaria estructural”, que la administración Santos había presentado para su estudio y aprobación por parte del Congreso de la República, que se convertiría en la Ley 1819 de 2016.

## **REFORMA TRIBUTARIA - ADMINISTRACION VIRGILIO BARCO VARGAS.**

En el período constitucional 1986 a 1990, la administración del doctor Virgilio Barco Vargas, presentó para el primer año de gobierno, siendo Ministro de Hacienda y Crédito Público Cesar Gaviria Trujillo, un proyecto de reforma tributaria, que se convertiría finalmente en la Ley 75 de 1986, de la cual se pueden resaltar las siguientes modificaciones a la legislación tributaria en Colombia:

1.- Redujo a partir del año gravable 1989, al 30% la tarifa única sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas, y asimiladas; 2.- Para efectos de la retención en la fuente para asalariados, se reglamentan los sistemas de procedimientos 1 y 2 que puede aplicarlos el agente retenedor; 3.- Se establece de manera importante, la indexación anual de los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, reajustándose anual y acumulativamente en el ciento por ciento (100%) del incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados que corresponde elaborar al DANE; 4.- Se reglamenta el régimen de renta presuntiva y por última vez el de amnistías, ya que éstas quedarían posteriormente restringidas por la Constitución Política de 1991, dándose paso a partir de allí, a las conocidas reglamentaciones conocidas como beneficios de auditoría, terminaciones por mutuo acuerdo, conciliaciones contencioso administrativas, entre otras; 5.- Se disminuyen las condiciones para que los asalariados presenten declaraciones de renta; ajustes al costo en la enajenación de activos fijos, acciones, aportes; 6.- Se inicia el desmonte del impuesto sucesoral, del impuesto de timbre, y se realizan modificaciones al impuesto predial y avalúos catastrales; 7.- Se revistió al Presidente de la República de facultades extraordinarias para expedir un Estatuto Tributario de numeración continua, que armonizara en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que regulan los impuestos que administra la DIAN. Así, la normatividad tributaria de orden nacional, se compiló por primera y única vez y hasta la fecha, con fundamento en las leyes 75 de 1986 y 43 de 1987, (que amplió temporalmente las facultades otorgadas hasta 1987), bajo el denominado “Estatuto Tributario” mediante el Decreto 624 del 30 de marzo de 1989.

## **REFORMA TRIBUTARIA - ADMINISTRACION CESAR GAVIRIA TRUJILLO.**

Durante el cuatrienio 1990 - 1994, la administración Cesar Gaviria Trujillo adelanta dos reformas tributarias, mediante las leyes 49 de 1990 y la Ley 6ª de 1992. A finales de 1990, con un articulado de 83 artículos, y siendo su Ministro de Hacienda Rudolf Hommes R. en 13 capítulos, la ley 49 aprueba disposiciones sobre saneamiento de divisas y de patrimonios en el exterior (no puede olvidarse el contexto de la influencia del narcotráfico para la época), beneficios otorgados para el fortalecimiento de capitales, referente a la utilidad en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, fondos de inversión, aportes a los fondos de pensiones. También se elevan los requisitos establecidos para declarar renta, en especial para quienes reciben honorarios, comisiones, y para los considerados trabajadores independientes (ahora nuevamente establecidos con la ley 1607 de 2012).

Es muy importante señalar, que producto de facultades extraordinarias otorgadas por el artículo 25 de la Ley 49 de 1990, la administración de Cesar Gaviria T., establece y crea el denominado “sistema integral de ajustes por inflación, eliminándose a partir de su puesta en marcha en el año de 1991, el antiguo y denominado impuesto complementario al patrimonio. Sistema Integral de Ajustes por Inflación, que en el impuesto de renta cuantificaba fiscalmente el efecto inflacionario sobre las partidas no monetarias de activos, pasivos y patrimonio, que desmonta la primera administración de Alvaro Uribe Velez. A partir de 1991 se fija el IVA en 12%, se reglamenta el listado de bienes y servicios excluidos de IVA, y se precisan nuevamente las condiciones para pertenecer al régimen simplificado de IVA.

A tan sólo año y medio de aprobada la ley 49 de 1990, la administración de Cesar Gaviria T. con su Ministro de Hacienda Rudolf Hommes R. logra la aprobación del Congreso de la República de la nueva Ley 6 de 1992, de Reforma Tributaria, con 140 artículos. Debe recordarse que ya para esta época se encontraba vigente la nueva

Constitución Política de 1991, y se contaba con un nuevo y primer Congreso de la República, elegido con los nuevos parámetros de la recién aprobada Carta Magna.

La segunda reforma tributaria de la administración de Cesar Gaviria Trujillo, se orientó a reglamentar las deducciones por donaciones, y en especial, en el impuesto de renta, fijó las nuevas condiciones para la realización de fusiones y escisiones de sociedades, creando también una contribución especial, para los años gravables 1993 a 1997, inclusive, a cargo de los declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al veinticinco por ciento (25%) del impuesto neto sobre la renta determinado por cada uno de dichos años gravables. Para el período 1993 a 1997, la citada Ley elevó transitoriamente el IVA a 14%, proponiendo su reducción nuevamente al 12% a partir del año gravable 1998. Básicamente para el sector automotor fijó tarifas diferenciales entre 35% y 45%, así como se modifica nuevamente el listado de bienes y servicios, gravado, excluidos y exentos de IVA. Igualmente se inicia una reducción del impuesto de timbre al 0.5%, sobre documentos públicos y privados, limitándose las actuaciones sujetas a dicho impuesto.

## **REFORMA TRIBUTARIA - ADMINISTRACION ERNESTO SAMPER PIZANO.**

Con la Ley de Reforma Tributaria 223 de diciembre 20 de 1995, con XIII capítulos y 285 artículos, la administración de Ernesto Samper Pizano (1994 – 1998) se introducen cambios al impuesto sobre las ventas, contribuciones de industrias extractivas, impuesto sobre la renta, procedimiento tributario, plan de choque contra la evasión tributaria, impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, vinos, licores, impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, impuesto de registro y disposiciones de beneficios tributarios o especie de “amnistías” mediante los denominados saneamientos en materia de declaraciones tributarias, intereses, de impugnaciones, de demandas ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, entre otros.

En especial, la Ley 223 de 1995, introdujo modificaciones importantes en la retención en la fuente para el IVA, causación del IVA, nuevos servicios gravados con IVA, y se incrementa la tarifa general del IVA al 16% a partir del año gravable de 1996. Nuevamente se modifican las condiciones para pertenecer al régimen simplificado del IVA, y se establece el período fiscal bimestral para la declaración y pago de éste impuesto, modificándose de igual manera, la legislación sobre facturación, sus requisitos, las sanciones por su incumplimiento.

En materia de impuesto sobre la renta, la Tarifa para Sociedades Nacionales y Extranjeras y Para Personas Naturales Extranjeras sin Residencia, a partir del año gravable de 1996 se fijó en el treinta y cinco por ciento (35%); para efectos del impuesto sobre la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior a la cifra que resulte mayor entre el cinco por ciento (5%) de su patrimonio líquido o el uno y medio por ciento (1.5%) de su patrimonio bruto, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

## **REFORMA TRIBUTARIA - ADMINISTRACIÓN ANDRÉS PASTRANA ARANGO.**

Durante la administración de Andrés Pastrana Arango (1998 – 2002), se adelantaron dos reformas tributarias: La Ley 488 de 1998, y la Ley 633 del año 2000. Con 154 artículos, la Ley 488 de 1998, se modifica la legislación sobre deducción de intereses, se elimina la renta presuntiva sobre patrimonio bruto, se establece un beneficio de auditoría para el año gravable 1998, se modifica nuevamente el listado de bienes que no causan el IVA, así como de aquellos bienes y servicios gravados con tarifas al 10%, tarifas de IVA sobre vehículos automotores, servicios excluidos de IVA. La tarifa general de IVA se disminuirá al 15%, y se fijan sanciones penales y multas a quienes incurran en actividades de contrabando, se establece la retención de mercancías a quienes compren sin factura, se modifican normas sobre el impuesto a la gasolina y ACPM.

Posteriormente, siendo Ministro de Hacienda y Crédito Público, Juan Manuel Santos, la administración de Andrés Pastrana Arango logra la aprobación de la Ley de Reforma Tributaria 633 de 2000, con 134 artículos, siendo importante de resaltar, la creación del Título VI en el Estatuto Tributario sobre “impuesto a los movimientos financieros” con una tarifa del 3x1000 a partir del 1 de enero de 2001. Se establece nuevamente un beneficio especial de auditoría para liquidaciones privadas del impuesto de renta del año gravable 2000 y anteriores, y otro beneficio de auditoría para períodos gravable 2000 a 2003. En materia de IVA, se retorna a la tarifa general del 16%, y se fija una retención en la fuente sobre IVA del 75%, se reestructura el listado de bienes que no causan el IVA, y los requisitos para pertenecer al régimen simplificado. Adicionalmente, ésta reforma tributaria consagra beneficios tributarios por conciliación ante lo contencioso administrativo, terminaciones por mutuo acuerdo en vía administrativa.

Adicionalmente, es importante considerar que como consecuencia de la declaratoria de emergencia económica mediante el decreto 2330 de 1998, debido a la crisis presentada en instituciones financieras, el artículo 30 del decreto 2331 de 1998, se crea temporalmente hasta el 31 de diciembre de 1999, el denominado impuesto a las transacciones financieras con una tarifa inicial de 2x1000. Como se mencionó anteriormente, la Ley 633 de 2000 en la misma administración de Andrés Pastrana Arango, dicha tarifa se incrementaría al 3X1000.

## **REFORMA TRIBUTARIA - ADMINISTRACIONES DE ALVARO URIBE VELEZ.**

### **PRIMERA ADMINISTRACION 2002 – 2006.**

#### **A.- LEY 788 DE 2002**

Bajo el primer período presidencial de Álvaro Uribe Vélez, se aprueba la ley 788 en diciembre de 2002, con normas relacionadas sobre sanciones a administradores y representantes legales, remate de bienes y vinculación de deudores solidarios, así como sanciones por contrabando en especial de hidrocarburos. En materia de impuesto sobre la renta, se vuelve a modificar las condiciones para pertenecer como contribuyentes, se fijan límites a los costos y deducciones, y para varias rentas exentas se reduce hasta el 0% a partir del año gravable 2006 el porcentaje de exención. De manera importante, se redujo al 25% las rentas exentas por conceptos laborales. Simultáneamente, para fomentar el crecimiento de determinados sectores y actividades económicas, la administración Uribe Vélez propone la exención en materia de impuesto de renta a sectores hoteleros, turísticos, de ecoturismo, servicio de transporte fluvial, venta de energía eléctrica, plantaciones forestales, contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), productos medicinales y software producido en Colombia, servicios de sísmica en el sector hidrocarburos, utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública, entre otros. Durante los 8 años siguientes a su ocurrencia, se permite la compensación de pérdidas fiscales de sociedades, y se modificó el régimen de precios de transferencia, declarado parcialmente inexecutable posteriormente por la Corte Constitucional mediante sentencia C-690 de 2003.

Se establece un beneficio por actualización de patrimonio, y se extiende hasta el año gravable 2006 el beneficio de auditoría establecido por el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, y se fijan nuevamente beneficios por terminaciones con mutuo acuerdo y por conciliaciones ante lo contencioso administrativo.

#### **B.- LEY 863 DE 2003.**

A tan sólo un año después de aprobada la ley 788 de 2002, se aprueba una segunda ley de reforma tributaria, durante la primera administración de Álvaro Uribe Vélez, (ley 863 de 2003), con 69 artículos. En materia de impuesto de renta se establecen límites a

rentas exentas y a ingresos no constitutivos de renta, se crea una sobretasa del 10% para contribuyentes del impuesto de renta hasta el año gravable de 2006. En lo relativo a retención en la fuente se modifica su tabla para ingresos laborales, y se eleva al 100% la retención en la fuente para pagos realizados a territorios calificados como paraísos fiscales. En lo concerniente al IVA, se modifica el listado de bienes excluidos, las condiciones para pertenecer al régimen simplificado de IVA, y se eleva al 75% la retención en la fuente sobre IVA.

El procedimiento tributario, institucionaliza el denominado Registro Único Tributario, RUT, y algo importante en la política fiscal del país, para empezar a gravar más a las personas naturales, se inicia la disminución de requisitos para quedar excluido de la obligación para declarar y pagar impuesto de renta, al bajar los topes mínimos contemplados relacionados con ingresos brutos, monto de consignaciones bancarias, inversiones financieras, consumos mediante tarjeta de crédito, montos de compras, patrimonio bruto. De igual forma, se extienden los denominados beneficios de auditoría hasta el año gravable 2006 para los contribuyentes que aumenten el impuesto neto de renta pagado sobre años anteriores y se conservan otros beneficios a quienes se sometan a terminaciones por mutuo acuerdo en vía gubernativa y conciliaciones ante lo contencioso administrativo.

## **SEGUNDA ADMINISTRACION 2006 – 2010.**

En su segundo período presidencial, la administración Uribe Vélez logra la aprobación por el Congreso de la República de la Ley 1111 de 2006, con 78 artículos y básicamente los siguientes cambios en la legislación tributaria: Compensación de pérdidas fiscales, pérdidas en la enajenación de activos, deducción del 40% en la inversión de activos fijos, reducción de la tarifa del impuesto de renta al 33% . Se extendió el impuesto al patrimonio hasta el año gravable 2010 con una tarifa cada año del 1.2% sobre la base gravable determinada para el citado impuesto. Es de resaltar que el artículo 50 de ésta

Ley crea la unidad de Valor Tributario, UVT, que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos administrados por la DIAN. Vuelve y se establecen los beneficios de conciliaciones ante lo contencioso administrativo y la terminaciones por mutuo acuerdo en vía administrativa, así como el beneficio de auditoría. Se resalta la reducción de la tarifa del impuesto de timbre al 0% a partir del año gravable 2010, Y del impuesto sobre dividendos y participaciones, así como la fijación general del impuesto sobre transacciones financieras al 4X1000, y la eliminación definitiva del sistema de ajustes por inflación en la legislación contable y tributaria.

Posteriormente, mediante la Ley 1370 en diciembre 30 de 2009, el Congreso de la República aprueba el proyecto presentado por el Gobierno Nacional, creando por el año 2011, el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, enumerando adicionalmente en el artículo 6° las entidades no sometidas a éste impuesto, con tarifas del dos punto cuatro por ciento (2.4%) para patrimonios líquidos cuya base gravable sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) sin que exceda de cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), y del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) para patrimonios líquidos cuya base gravable sea igual o superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000).

## **REFORMA TRIBUTARIA - ADMINISTRACIONES DE JUAN MANUEL SANTOS.**

### **PRIMERA ADMINISTRACION 2010 – 2014**

Durante la primera administración de Juan Manuel Santos, se puede hacer referencia en materia tributaria, a las leyes 1429 y 1430 de 2010, al decreto legislativo 4825 de 2010, a la Ley 1450 de 2011 de Plan Nacional de Desarrollo que en su extenso contenido

comprendió varios artículos en materia tributaria, y a la Ley 1607 de 2012, objeto de éste trabajo de investigación.

#### **A.- LEY 1429 DE 2010.**

Con el fin de incentivar la creación de las denominadas “pequeñas empresas” con personal no superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superaran los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, el Ejecutivo impulsó ésta ley, estableciendo una progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios, desde 0% hasta el 100% dependiendo del número de años transcurridos desde el inicio de actividades, fijando un tratamiento adicionalmente excepcional para aquellas pequeñas empresas creadas en Amazonas, Guainía y Vaupés. Igual tratamiento preferencial se otorgó en materia de la liquidación y pago de los llamados “aportes parafiscales”, y costos de matrícula y renovaciones de matrícula en cámaras de comercio, así como para la liquidación y pago del impuesto de industria y comercio para las nuevas pequeñas empresas creadas a partir de la Ley 1429 de 2010 y que se acogieran a dichos beneficios.

Adicionalmente se creó un beneficio tributario de considerar como descuento tributario para aquellos empleadores que contrataran trabajadores menores de 28 años, mayores de 42 años, o en situación de desplazamiento. También, se crearon instrumentos de facilitación en trámites de contratación laboral y de trámites comerciales.

#### **B.- DECRETO LEGISLATIVO 4825 DE 2010.**

Se recordará que en el último cuatrimestre del año 2010 se presentó en el país un fenómeno invernal que determinó al gobierno nacional a declarar el estado de

emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional por el término de treinta (30) días mediante el decreto 4580 de diciembre 7 de 2010. Para conjurar esa grave crisis y calamidad pública originada por el mencionado invierno, el Gobierno Nacional procedió a dictar varios decretos, entre ellos el decreto 4825 de diciembre 29 de 2010, fecha en la cual también se sancionó la ley de reforma tributaria 1430, y la también referida anteriormente ley 1429 del mismo año. El decreto 4825 por el año 2011, crea mediante su artículo 1°, el impuesto al patrimonio para la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia declarado mediante el Decreto 4580 de 2010, a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, con una tarifa (artículo 5°) del uno por ciento (1.0%) sobre la base gravable prevista, cuando el patrimonio líquido sea igual o superior a mil millones de pesos (\$1.000.000.000) y hasta dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000), y del uno punto cuatro por ciento (1.4%) sobre la base gravable prevista, cuando el patrimonio líquido sea superior a dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000). De igual forma, mediante el artículo 9°, se crea una sobretasa del veinticinco por ciento (25%) al impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de que trata la Ley 1370 de 2009.

### **C.- LEY 1430 DE 2010.**

Con 67 artículos, el 29 de diciembre se sanciona la Ley 1430 de 2010, por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad, básicamente en los siguientes aspectos: Eliminación de la deducción especial por inversión en activos fijos, se plantea la reducción gradual del impuesto sobre transacciones financieras, se modifican las tarifas al impuesto de patrimonio, se elimina la obligación a presentar la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas para los responsables del régimen común en los períodos en los cuales no hayan efectuado operaciones sometidas al

impuesto ni operaciones que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones, se establecen los medios de pago y gradualidad en su aceptación, para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables y se prorrogan los beneficios de auditoría para los años gravables 2011 y 2012.

#### **D.- LEY 1450 DE 2011.**

Con la Ley 1450 de 2011, el Congreso de la República da aprobación al denominado Plan Nacional de Desarrollo para el cuatrienio de la Administración Santos 2010 - 2014. Dicha Ley recibió numerosas críticas por comprender los objetivos y políticas Económicas de contenido micro y macroeconómico de la primera Administración Santos, pero acompañadas de articulado de tipo tributario - fiscal, lo cual según sus críticos, le restaba unidad de materia y contenido a la Ley Nacional de Plan de Desarrollo para el cuatrienio 2010 - 2014. Por ejemplo, se encuentran referencias en materia tributaria y fiscal, con saneamiento contable de los estados financieros de la Nación, fortalecimiento de la DIAN, sistemas de avalúos en procesos de adquisición de inmuebles, sistema Administrativo Contable, aplicación de retención en la fuente para trabajadores independientes, fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, primas en contratos de estabilidad jurídica, tratamiento tributario de recursos asignados a proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación, deducción por inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, exención de IVA en importaciones de activos por instituciones de educación y centros de investigación, creación del Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación, formación y actualización de catastros, incremento de la tarifa mínima del Impuesto Predial Unificado, etc.

### **E- LEY 1607 de 2012.**

Por ser precisamente esta Ley el objeto de estudio propuesto, en éste aparte no se abordarán referencias a dicha Ley de Reforma Tributaria.

### **SEGUNDA ADMINISTRACION JUAN MANUEL SANTOS 2010 – 2014.**

### **F- LEY 1739 de 2014.**

Finalmente, ya para el segundo período presidencial de Juan Manuel Santos para el período 2014 – 2018, se presentó un nuevo proyecto de reforma tributaria que culminó con la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, al cual no haremos referencia igualmente por razones de índole metodológica, indicadas en la carta de aprobación y recomendaciones por la Facultad de Derecho de la Universidad del Rosario, para la realización de éste trabajo de investigación.

## **2. CONTEXTO PREVIO DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2012.**

Antes de entrar a analizar la reforma objeto de estudio, presentamos las características del esquema anterior planteado a comienzos de la administración Santos, lo cual dio pie para el desarrollo de la reforma posterior en el 2012. De un artículo editado por la revista dinero en el años 2010 se establecen una serie de pautas que representaban retos futuros.

Respecto a los objetivos señalados por el entonces Ministro de Hacienda y Crédito Público , Juan Carlos Echeverry, en agosto 10 de 2010 en la Revista Dinero<sup>1</sup>, se pueden enumerar los siguientes aspectos, que seis años después no se alcanzaron:

**a.-** Las perspectivas de Colombia en la actualidad en los temas de déficit fiscal, carga de la deuda y crecimiento económico ya no son tan favorables, respecto a los Estados Unidos, a la mayor parte de países de Europa Occidental, e incluso con países de la misma región latinoamericana;

**b.-** Cuando se proyectaban crecimientos en la producción interna bruta, con tasas anuales del 6%, en la actualidad, dichas proyecciones se encuentran apenas en rangos del 3% al 3.5% anual;

**c.-** La expectativa por mejores calificaciones en el grado de inversión, lo cierto es que en la actualidad las firmas calificadoras de riesgo, exigen a la actual Administración prontas y eficaces reformas para no continuar disminuyendo sus expectativas de calificación del grado de inversión, lo cual encarecería los créditos internacionales afectando de manera grave tanto a inversionistas nacionales privados, como el servicio de la deuda pública y afectaría la decisión de inversiones internacionales en el país, por la desconfianza inversionista internacional hacia diversos sectores de la economía nacional;

---

<sup>1</sup> Revista Dinero. Agosto de 2010. “Las Formulas de Echeverry” Bogotá, Págs. 36 – 39

**d.-** De igual manera, la actual situación de la finanzas publicas, ciertamente afectada por el deterioro representativo en el precio internacional de petróleo que disminuyó de niveles cercanos a US\$110 el barril a niveles inferiores a los US\$30 para algunos días de principios de 2016, y su consecuente afectación en la Tasa Representativa del Mercado, que para las mismas fechas se situaba por debajo de los \$2.000 por dólar y alcanzando luego cifras cercanas a los \$3.400 por dólar, afectando de manera grave las proyecciones elaboradas para la estabilidad y el principio de la regla fiscal.

**e.-** La prevista bonanza cafetera, ayudada por la estabilidad fiscal originada en el cumplimiento de la regla fiscal, no cumplieron el objetivo señalado por el Gobierno Nacional en 2010, de ahorrar en épocas de bonanza para lograr márgenes de acción en épocas de crisis o dificultades. Tan es así, que el Ejecutivo ante la baja sensible de sus recursos petroleros se vio precisado a la venta de la empresa Isagen, pretendiendo conseguir recursos frescos superiores a los \$5 billones para financiar la infraestructura vial de las denominadas 4G;

**f.-** El deficiente manejo de las finanzas públicas desde 2010 se hace tangible adicionalmente, pues se esperaba que cerca de \$6 billones de regalías provenientes de la bonanza minero energética se ahorrarían en el exterior, para evitar la revaluación del tipo de cambio. Ni se lograron esas regalías, ni se ahorro en el exterior, y finalmente, esos ahorros en el exterior no se utilizaron o no se pudieron utilizar para impedir la elevada devaluación del peso frente a la divisa norteamericana;

**g.-** Tampoco, el Gobierno Nacional logró ahorrar alguna parte de los fondos originados en dividendos de Ecopetrol, así como los recursos provenientes de empresas de los sectores minero - energéticos;

**h.-** Distinto a lo logrado en Europa, como proponía para el año 2010 el ministro Juan Carlos Echeverry, se podría plantear un eventual fracaso para el llamado Fondo de Compensación Regional que destinaría parte de los nuevos recursos de regalías hacia departamentos fronterizos del país;

i.- Con la expedición de las primeras reformas tributarias de 2010, mediante las Leyes 1429 y 1430, el ministro Echeverry pretendía creando subsidios para la formalización de empresarios, crear subsidios en el pago del impuesto de renta, impuesto de industria y comercio para microempresas nuevas que se situaran en municipios diferentes a las grandes capitales, disminución en el pago de parafiscales y disminución de costos por trámites ante las Cámaras de Comercio. Propuestas que si bien es cierto, permitieron disminuciones marginales en la tasa de desempleo abierto, no lograron reducir de manera importante los niveles de subempleo – quizás uno de los mayores problemas socio – económicos del país - las tasas de informalidad empresarial, evasión fiscal, niveles de contrabando de importación y exportaciones (básicamente ficticias), y finalmente, es importante señalar, que las grandes empresas establecidas en el país, no lograron de manera importante afectar regresivamente las tasas de desempleo y subempleo, urbanas y rurales, pues es conocido, que tienen estructuras productivas basadas en capital y no en mano de obra.

### **3. FUNDAMENTO DE LA LEY 1607 DE 2012 –**

#### **3.1 EL OBJETIVO PRINCIPAL DE LA REFORMA TRIBUTARIA.**

En la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 se establecieron como objetivos principales y centrales, el aumento en los niveles de empleo y la reducción de la desigualdad. Para lograr la consecución de éstos objetivos, se proponía mejorar la distribución de la carga tributaria y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal.

Desde la primera campaña presidencial, el doctor Juan Manuel Santos ofreció como metas en su política socioeconómica aumentar la tasa de ocupación, y por consiguiente, reducir de manera importante, los niveles de desempleo y de subempleo tanto en los centros urbanos como en el sector rural en el país. Desempleo y subempleo de mano de obra, que reflejaban uno de los principales factores de informalidad, que proponían reducir instituciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional, la OCDE, la CEPAL, entre otras. Refiriéndose al tema del desempleo en el año 2010, Fedesarrollo en su estudio "Análisis y Perspectiva del Desempleo en los últimos 12 años" (págs. 2 y 3) hace la siguiente observación sobre el desempleo en Colombia:

"El desempleo en Colombia comenzó el período con tasas de un dígito (9.8% en 1997) para luego subir a los niveles más altos de la historia reciente (16.8% en 2002). En el año 2003, la tasa de desempleo comienza a ceder gradualmente hasta llegar al 11,2% en 2007 pero vuelve a mostrar una tendencia creciente en los dos años siguientes, reflejando, entre otras cosas, los efectos de la desaceleración económica. Así, pese a las relativamente altas tasas de crecimiento económico de finales de la década pasada, el desempleo aún sigue por encima de las tasas presentadas a mediados de los años noventa e incluso se consolida como la tasa de desempleo más alta de América Latina. Este punto es de especial interés dado que Colombia se ha visto afectada por la actual

crisis en menor magnitud que otros países de la región, lo que hace pensar que el alto desempleo en Colombia lo explican principalmente otros factores más estructurales."<sup>2</sup>

De acuerdo con cifras del Banco de la República, a nivel nacional Colombia reflejaba en el mes de agosto de 2010, una tasa de desempleo de 11.16%. Para el mismo mes del 2011, dicha tasa se había reducido a 10.08%. En el año 2012, año de presentación y aprobación de la Ley 1607 de 2012, el desempleo mostraba una tasa de desempleo para el total nacional de 9.75%. Para los meses y años siguientes, Colombia experimentó reducciones sucesivas en la tasa de desempleo, mostrando la tasa de desempleo más baja para el mes de noviembre de 2014 con un índice de 7.71%. A partir de dicho período, el país vuelve a mostrar una tendencia nuevamente creciente en la tasa de desempleo, situándose en el mes de enero de 2015 en 10.79%

Tal como lo menciona un estudio realizado por Juana Bustamante sobre los retos de la economía informal, tan grave como el mismo desempleo, es el subempleo de mano de obra, o la informalidad que tiene el mercado laboral colombiano. Colombia adoptó los siguientes elementos para la definición de empleo informal, de acuerdo con criterios de la Organización Internacional del Trabajo OIT, y también con base en las recomendaciones de la reunión del Grupo de expertos en 2001 en Delhi<sup>3</sup>

- Empleados particulares y obreros que laboran en establecimientos, negocios o empresas que ocupan hasta cinco personas en todas sus agencias y sucursales, incluyendo al patrono y/o socio;
- Trabajadores familiares sin remuneración;
- Trabajadores sin remuneración en empresas o negocios de otros hogares;
- Empleados domésticos;
- Jornaleros o peones;

---

<sup>2</sup> FEDESARROLLO, ANÁLISIS Y PERSPECTIVA DEL DESEMPLEO EN LOS ÚLTIMOS 12 AÑOS, Bogotá, 2010

<sup>3</sup> Véase "Los retos de la economía informal en Colombia" de Juana Paola Bustamante Izquierdo" en Notas Fiscales No. 9 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, agosto de 2011, pág. 5

- Trabajadores por cuenta propia que trabajan en establecimientos hasta con cinco personas, excepto los independientes profesionales;
- Patrones o empleadores en empresas con cinco trabajadores o menos;
- Se excluyen los obreros o empleados del gobierno.

En el mismo estudio citado anteriormente, se considera que la informalidad de la economía colombiana tiene efectos negativos sobre el crecimiento económico por las siguientes razones:

- "a) Disminuye los ingresos fiscales y disminuye la posibilidad de proveer servicios de seguridad social (salud-pensión);
- b) Es un obstáculo para el incremento de la productividad laboral y por lo tanto para la competitividad internacional disminuyendo los beneficios potenciales del comercio;
- c) Es una fuente de inestabilidad laboral;
- d) Afecta negativamente los ingresos relativos de los trabajadores (normalmente los trabajadores del sector informal tienen niveles de ingresos menores a aquellos del sector formal);
- e) Aumenta la vulnerabilidad de los derechos laborales dado que los trabajadores no tienen protección frente a la ley;
- f) Aumenta el subempleo, y
- g) Afecta el crecimiento de la economía (la volatilidad en el crecimiento tiende a aumentar con el tamaño de la economía informal)."

### **3.2 LA INFORMALIDAD SEÑALADA EN LA EXPOSICION DE MOTIVOS.**

En varios apartes de la exposición de motivos de la propuesta de reforma tributaria, se hace referencia a las crecientes tasas de informalidad en el mercado laboral ocasionadas por la normativa laboral en la contratación de mano de obra, en la excesiva carga impositiva que recae sobre las utilidades de las empresas, en las barreras institucionales y laborales para suspender o dar por terminado un contrato de trabajo, y la elevada carga de los ya citados “parafiscales laborales”, que debían pagar los empresarios.

La administración de Cesar Gaviria T., había ya iniciado algunos recortes, delimitaciones y precisiones en la legislación laboral y social. Por ejemplo, en la ley 50 de 1990, las relativas a causales de suspensión (art. 4º), terminación del contrato de trabajo (art. 5º), terminación unilateral del contrato de trabajo sin justa causa (art. 6º), determinación del salario integral (art. 18), precisiones al derecho de asociación y derecho de huelga (arts. 38 a 70), regulación de empresas de servicios temporales (arts. 71 a 94), reglamentación de la intermediación laboral (arts. 95 a 97), regímenes de auxilio de cesantía, y creación de los fondos de cesantías (arts. 98 a 106), y con lo cual se redujo sustancialmente el costo de la empresas por la acumulación y aumento de reservas que se debían constituir para el pago de cesantías ante en retiro de sus empleados.

Posteriormente, durante la primera administración de Álvaro Uribe Vélez, al sector empresarial se le redujeron otros costos laborales mediante la Ley 789 de 2002, reduciendo la extensión horaria del denominado trabajo ordinario y nocturno (art. 25), la disminución en la remuneración del trabajo dominical y festivo (art. 26), la disminución en las indemnizaciones por terminación unilateral del contrato de trabajo sin justa causa (art. 28), las indemnizaciones por falta de pago (art 29), y a partir del artículo 30 la citada ley reguló la naturaleza jurídica de la relación y contrato de aprendizaje, con lo cual, el gobierno pretendía incentivar la contratación inicial y rápida de alumnos en formación del SENA, reduciendo además para los empleadores el costo de su contratación, en razón a que el aprendiz recibe una remuneración del 50% del salario mínimo legal, situándose finalmente en un tope de remuneración del 75%, en la denominada fase práctica de formación de ésta clase de estudiantes - trabajadores provenientes del SENA, asegurando la Ley 789 de 2002 su contratación mediante las

cuotas mínimas de contratación de aprendices, ya que por cada 20 trabajadores se debe contratar un aprendiz, y por fracción de 10 o superior, que no exceda de 20 se debe contratar un aprendiz adicional. Finalmente, se deberá vincular un aprendiz, cuando la empresa tenga entre 15 y 20 trabajadores (art. 33)

#### **4. IMPUESTO DIRECTO PARA PERSONAS NATURALES.**

A diferencia de lo que sucede con las personas jurídicas, la ley 1607 de 2012 no creó un nuevo impuesto de renta sino que estableció nuevas formas de determinación de la renta para personas naturales, en aras de aumentar una mayor participación de las personas naturales en la obtención de ingresos tributarios para el fisco y lograr mayor equidad en el recaudo comparativo entre personas jurídicas y personas naturales. A dichas formas de clasificación las denominó como impuesto mínimo alternativo simple (en adelante IMAS) e impuesto mínimo alternativo nacional (en adelante IMAN). Adicionalmente, introdujo una serie de cambios dentro de la clasificación tributaria de las personas naturales partiendo del concepto de empleados y trabajadores por cuenta propia, e incluyó cierto tipo de actividades productivas dentro de la clasificación desconociendo fuentes de ingreso como medio de clasificación, aspecto que se detalla en el informe de la comisión de expertos.

En este capítulo se expone la estructura de dichos cambios considerando que es bastante notoria la diferencia y disminución frente a la posibilidad de depurar estos impuestos si se le compara con el sistema ordinario. Por su parte, se hace un estudio de la naturaleza jurídica de los mismos y plantean reflexiones desde el desarrollo jurisprudencial de algunos conceptos de ésta nueva clasificación de las personas naturales desde el punto de vista tributario a partir de la ley 1607 de 2012.

##### **4.1 LA REESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA PARA PERSONAS NATURALES.**

Hasta la reforma tributaria de 2012, las personas naturales en Colombia, estaban sometidas a determinar la liquidación privada de su impuesto de renta por un sistema general u ordinario, es decir, de depuración ordinaria del impuesto, o de establecerlo por la denominada renta presuntiva, o por un sistema especial de comparación patrimonial.

## 4.2 SISTEMA ORDINARIO DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIO PARA PERSONAS NATURALES.

Por el sistema ordinario o general, las personas naturales obligadas a presentar declaración de renta, lleven o no contabilidad, (lo cual determina el diligenciamiento de formularios distintos), seguían un esquema parecido al que cumplen las personas jurídicas y sociedades comerciales. Depurando el monto de sus ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio del declarante, es decir, restando los ingresos excluidos o exentos del impuesto de renta, para llegar finalmente a obtener la renta líquida gravable, las personas naturales declarantes, restaban los costos, deducciones y rentas exentas permitidas. A la renta líquida gravable así establecida, (y aún para las personas naturales que deben todavía determinar su impuesto de renta por el sistema ordinario), el monto del impuesto liquidado sobre la renta de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes residentes en el país, y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, se determinaba de acuerdo con la tabla que contenía el antiguo artículo 241 del Estatuto Tributario, así:

**TABLA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS**

RANGOS EN UVT		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
DESDE	HASTA		
>0	1.090	0%	0
>1.090	1.700	19%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.090 UVT)*19%
>1.700	4.100	28%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.700 UVT)*28% más 116 UVT
>4.100	En adelante	33%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 4.100 UVT)*33% más 788 UVT

Fuente: DIAN.

Ahora bien, La estructura que plantea la ley es la siguiente:

Para obtener los ingresos brutos, los contribuyentes declarantes personas naturales obtienen sus ingresos brutos mediante la sumatoria de:

- a.- Ingresos brutos operacionales
- (+) b.- Ingresos brutos no operacionales
- (+) c.- Intereses y rendimientos financieros

A esos ingresos brutos y para obtener los ingresos netos les deben restar o deducir lo correspondiente a:

- (-) a.- Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas
- (-) b.- Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

Para los ingresos netos así determinados, finalmente a los contribuyentes personas naturales, se les permite restar o deducir los siguientes conceptos:

- (-) Costo de ventas y de prestación de servicios
- (-) Otros costos
- (-) Gastos operacionales de administración
- (-) Gastos operacionales de ventas
- (-) Dedución inversión en activos fijos
- (-) Otras deducciones

Lo anterior, para efectos de la determinación, liquidación y pago del impuesto de renta. Es de anotar que desde el año 1991, al implantarse tardíamente en Colombia el sistema integral de ajustes por inflación, se eliminó el llamado Impuesto al Patrimonio, como complementario al impuesto sobre la renta. (ingresos monetarios con capacidad de incrementar el patrimonio del contribuyente.)

#### **4.3 LA CLASIFICACION TRIBUTARIA DE LAS PERSONAS NATURALES MEDIANTE LA LEY 1607 DE 2012.**

Resulta muy importante a partir de la Ley 1607 de 2012, la nueva clasificación tributaria que el artículo 329 del Estatuto Tributario realiza de las personas naturales, pues establece las categorías de:

a.- Empleados

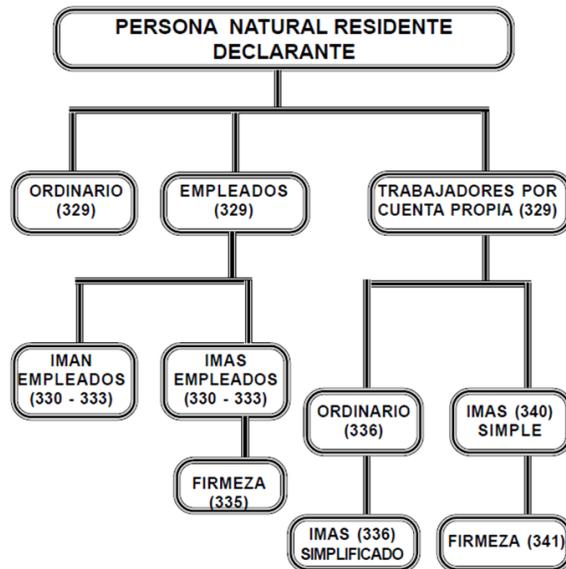
b.- Trabajadores por cuenta propia

Anteriormente, para determinar, liquidar y pagar el impuesto de renta, las personas naturales simplemente diligenciaban formularios de declaración tributaria, dependiendo si estaban obligados a llevar contabilidad (formulario 110), y aquellas personas naturales que diligenciaban un formulario para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. (Formulario 210). Generalmente, las personas naturales calificadas como comerciantes e inscritas adicionalmente en el régimen común del Impuesto Sobre las Ventas, diligenciaban el primero de los formularios citados. Obviamente, la diferencia no sólo era de forma, sino que adicionalmente, existían diferencias de normatividad aplicables para uno y otro caso, en aspectos relacionados con la obtención de ingresos, y su depuración tributaria mediante los conceptos de costos, gastos, deducciones, rentas gravables, rentas exentas, etc. A partir de la Ley 1607 de 2012 y con la nueva categorización tributaria de personas naturales, una de las primeras tareas consiste en definir si se le clasifica como empleado o como trabajador por cuenta propia.

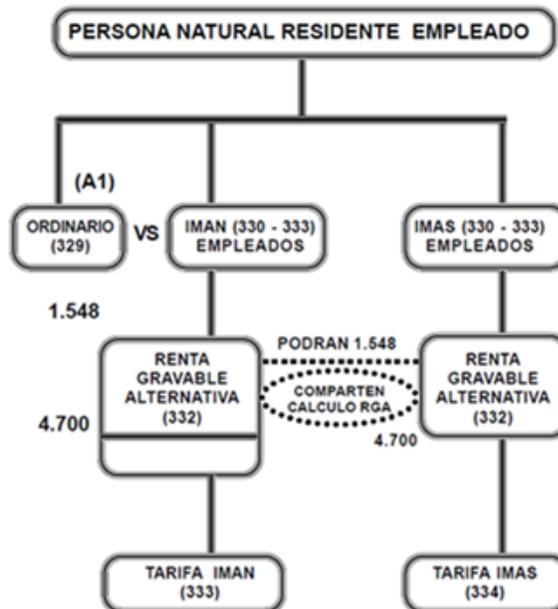
A continuación, a modo ilustrativo, se muestra un esquema simplificado de la clasificación para personas naturales frente al impuesto de renta.

## CLASIFICACIONES DE RENTA PARA PERSONAS NATURALES

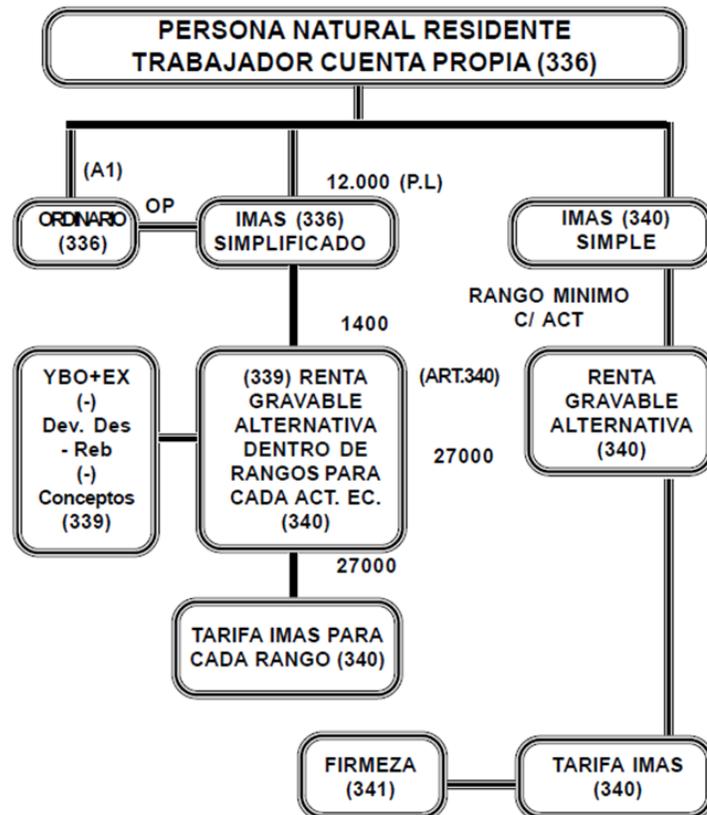
1)



2)



3)



#### 4.4 LAS POSIBILIDADES DE UNA PERSONA NATURAL CLASIFICADA COMO EMPLEADO.

Clasificada ahora una persona natural como empleado, bien puede afrontar las siguientes posibilidades para efectos de la determinación, liquidación y pago de su impuesto de renta.

- A.- Sistema ordinario (Art. 329 del E.T.)
- B.- IMAN para Empleados (Art. 331 del E.T.)
- C.- IMAS para Empleados (Art. 334 del E.T.)

D.- IMAS para Trabajadores por cuenta propia (Art. 336 del E.T.)

**B - COSTOS Y DEDUCCIONES PERMITIDAS POR EL SISTEMA IMAN EMPLEADOS.**

De la suma total de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el periodo por los clasificados en ésta categoría, podrán restar las devoluciones, rebajas y descuentos, y los conceptos generales que se relacionan a continuación.

De conformidad con la ley los costos y deducciones permitidas en el sistema IMAN, son los siguientes:

1. Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.
2. El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.
3. Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado.
4. Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto.

En el caso de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.

**5.** Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina pre-pagada, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o período gravable. La deducción anual de los pagos está limitada al menor valor entre el 60% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo período o dos mil trescientas (2.300) UVT.

UVT Año 2013	\$26.841
Año 2013	\$61.734.000

El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

**6.** El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas, declaradas y en los términos establecidos por el Gobierno Nacional.

7. Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo periodo gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico. Los trabajadores del servicio doméstico que el contribuyente contrate a través de empresas de servicios temporales, no darán derecho al beneficio tributario a que se refiere este artículo.

8. El costo fiscal, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo II del Título I del Libro I de este Estatuto, de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

9. Indemnización por seguros de vida, el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional, el seguro por muerte y la compensación por muerte de las fuerzas militares y la policía nacional, indemnización por accidente de trabajo o enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios.

10. Los retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56-2 del Estatuto Tributario. Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.

**C.- COSTOS Y DEDUCCIONES PERMITIDAS POR EL SISTEMA IMAS TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA.**

De la suma total de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el periodo por los clasificados en ésta categoría, se podrán restar las devoluciones, rebajas y descuentos, y los conceptos taxativamente enumerados por la ley 1607 de 2012. Para ésta categoría de clasificados, la ley recortó a sólo ocho posibilidades los costos, gastos, y deducciones. El procedimiento adoptado entonces es similar en los dos sistemas: La renta gravable alternativa se obtiene restando a los ingresos brutos y extraordinarios percibidos por las personas naturales residentes, las deducciones expresamente señaladas y enumeradas para los dos procedimientos, creando ello un problema de interpretación referente a la deducción del 25% por salarios, lo cual fue demandado ante la Corte Constitucional, resolviéndose favorablemente, pero posteriormente de manera práctica la misma Corte dejó sin efecto su fallo al aceptar de parte del Gobierno un recurso de incidencia de impacto fiscal. Aplazó su decisión hasta el año 2017, e impidiendo así el efecto pretendido por los demandantes del articulado de la Reforma Tributaria de 2016.

#### **4.5 EFECTOS SOBRE RENTAS EXENTAS DE LA CLASIFICACION DE UNA PERSONA NATURAL EN CADA UNO DE LOS SISTEMAS DE DETERMINACION DEL IMPUESTO.**

En el sistema comparativo de determinación del impuesto, liquidación y pago del impuesto para las distintas clases en que se encuentran clasificadas las personas naturales a partir de la Ley 1607 de 2012, resulta útil además comparar el régimen de rentas exentas que se configuró para cada uno de los sistemas de tributación para personas naturales, siguiendo la misma resolución 228 de 2013 de la DIAN, de la siguiente manera:

## **A.- RENTAS EXENTAS PERMITIDAS POR EL SISTEMA ORDINARIO.**

- “1. *Rentas exentas Eje Cafetero;*
2. *Rentas exentas por venta de energía eléctrica generada con recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas;*
3. *Rentas exentas por servicios de ecoturismo;*
4. *Valor de las rentas exentas por el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales;*
5. *Rentas exentas por prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado;*
6. *Rentas exentas por nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), de inmuebles construidos para vivienda;*
7. *Rentas exentas por utilidad en enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del art. 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva;*
8. *Rentas exentas de empresas editoriales;*
9. *Renta exenta en procesos de titularización de cartera hipotecaria y de bonos hipotecarios, art. 16 de la Ley 546 de 1999, modificado por el art. 81 de la Ley 964 de 2005;*
10. *Renta exenta por incentivos a financiación de viviendas de interés social, art. 56 de la Ley 546 de 1999, modificado por la Ley 964 de 2005;*
11. *Renta exenta por aplicación de algún convenio internacional para evitar la doble tributación;*
12. *Renta exenta por derechos de autor, art. 28 de la Ley 98 de 1993;*
13. *Renta exenta por dividendos y participaciones de socios y accionistas, Ley Páez, Inc. 2, art. 228 del Estatuto Tributario;*
14. *Renta exenta por Incentivo para construcción de vivienda para arrendar, art. 41 de la Ley 820 de 2003;*
15. *Renta exenta por intereses, comisiones y pagos por deuda pública externa, art. 218 Estatuto Tributario;*

16. *Renta exenta por donaciones que reciban las personas naturales o jurídicas que participen en ejecución y desarrollo de proyectos aprobados por el Fondo Multilateral del Protocolo de Montreal, artículo 32, de la Ley 488 de 1998;*
17. *Renta exenta por inversión en reforestación, aserríos y árboles maderables;*
18. *Renta exenta en proyectos de infraestructura en Zonas Especiales Económicas de Exportación;*
19. *Renta exenta por renta líquida generada por aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento;*
20. *Renta exenta por empresas asociativas de trabajo, Ley 10 de 1991, en el concepto Valor de rentas exentas por nuevos productos medicinales elaborados en Colombia;*
21. *Rentas exentas por nuevo software elaborado en Colombia;*
22. *Rentas exentas por servicios prestados en hoteles nuevos;*
23. *Rentas exentas por servicios prestados en hoteles remodelados y/o ampliados;*
24. *Rentas exentas por juegos de suerte y azar;*
25. *Rentas exentas por licores y alcoholes;*
26. *Renta exenta por pagos laborales;*
27. *Renta exenta por ingresos obtenidos por venta de certificados de emisión de bióxido de carbono de acuerdo con los términos del Protocolo de Kyoto;*
28. *Renta exenta por aportes obligatorios a los fondos de pensiones;*
29. *Renta exenta por aportes voluntarios a fondos de pensiones;*
30. *Renta exenta por ahorros a largo plazo para fomento de la construcción.*<sup>4</sup>

## **B.- RENTAS EXENTAS PERMITIDAS POR EL SISTEMA IMAN e IMAS EMPLEADOS.**

---

<sup>4</sup> Resolución DIAN 00228 de 31 de octubre de 2013, Capítulo 6, sección 33.2

Observando los nuevos artículos 331 a 335 del Estatuto Tributario, adicionados por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, se establece que en la depuración de su impuesto de renta no se contempla la posibilidad de aminorar ingresos brutos con ninguna clase de rentas exentas.

De igual manera, analizando el formulario de declaración de renta No. 210 para el año gravable 2013, primer año de aplicación de los nuevos sistemas IMAN e IMAS, del total de ingresos obtenidos (renglón 72), solamente se permite deducir los conceptos enumerados en los renglones 73 a 82, para obtener así la renta o base gravable vía IMAN en el renglón 83, para finalmente liquidar el impuesto multiplicando dicha base gravable por el impuesto IMAN aplicable en el correspondiente rango de renta gravable alternativa.

Además, el párrafo 1 del artículo 330 define que los factores de determinación del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario, no aplican ni para el IMAN ni para el IMAS, salvo expresa autorización. A igual conclusión se llega mediante el primer inciso del artículo 332 del Estatuto Tributario, que para obtener la renta gravable alternativa, sólo permite restar los conceptos relacionados en el citado artículo.

El sistema IMAS para Empleados, contemplado en el artículo 334, sigue las anteriores pautas de determinación del impuesto de renta, de únicamente permitir expresamente las deducciones autorizadas para establecer la renta gravable alternativa, que se calcula de manera igual a la fijada para el IMAN Empleados, de acuerdo con el primer inciso del artículo 334 del Estatuto Tributario.

Si se observa en el formulario 230 del año gravable 2013, para IMAS Empleados, como consecuencia de las observaciones anteriores, que al total de ingresos (renglón 30) únicamente se faculta al contribuyente declarante restar las deducciones señaladas para los renglones 33 a 45, para poder establecer la renta gravable alternativa en el renglón 45 y calcular el Impuesto IMAS Empleados en el renglón 51, según el rango de renta

gravable alternativa y la tasa de Impuesto IMAS Empleados del artículo 334 del Estatuto Tributario

#### **4.6 EFECTOS DE LA CATEGORIZACIÓN TRIBUTARIA DE LAS PERSONAS NATURALES:**

A partir de la puesta en vigencia de la Reforma Tributaria de 2012, para lo concerniente del Impuesto de Renta, la categorización tributaria de las personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia, tiene efectos relevantes sobre: **a)** la determinación del impuesto de renta; **b)** el procedimiento de determinación del impuesto de renta; **c)** el proceso de depuración de la renta líquida en unos casos, de depuración de la renta gravable alternativa en otros casos, **d)** los impuestos mínimos de renta a pagar; **e)** el régimen de retenciones en la fuente a aplicar; **f)** las tarifas mínimas de retención en la fuente a aplicar por concepto de renta.

La política económica en general, impacta positiva o negativamente al sector laboral, no sólo por los efectos de la legislación laboral sustantiva, colectiva o procedimental. También, el sector laboral es afectado directa e indirectamente por las políticas de seguridad social, salud, crediticia, financiera o cambiaria, comercial, industrial, para citar algunas de las políticas socio - económicas que implementan los distintos gobiernos. Principalmente, la legislación tributaria afecta las condiciones reales del sector laboral, ya que modifica el poder de compra de los salarios, encarece el poder competitivo de los trabajadores respecto a otros factores de la producción, el poder competitivo de sectores económicos tanto a nivel interno como a nivel internacional, y finalmente, altera el mercado laboral de oferta y demanda, debido a los efectos que la legislación tributaria tiene sobre los costos de las empresas.

En principio, la mayor parte de analistas han calificado como regresiva la reforma tributaria del año 2012, primordialmente por la disminución de la tarifa del impuesto sobre la renta del 33% al 25%, la exoneración de aportes parafiscales para sociedades, personas jurídicas y asimiladas, en ICBF, SENA (a partir de mayo 1º de 2013) y

Contribución de Salud (a partir del 1° de enero de 2014), el reemplazo de aportes parafiscales por el impuesto sobre la renta para la equidad, con una tarifa inicial del 9% para los años gravables 2013 a 2015 sobre una “utilidad fiscal especial”, o sobre una renta presuntiva mínima del 3% del patrimonio líquido de los contribuyentes declarantes, y luego reducida al 8%, con un régimen en el cual microeconómicamente, las sociedades y personas jurídicas pagarán menos, aunque el número mayor de contribuyentes personas naturales afectados resultarán global o macroeconómicamente pagando más, con lo cual se garantizaría la financiación del Sena, ICBF, Contribución a Salud. Específicamente, la regresividad de la reforma tributaria se atribuye por el impacto de la Reforma Tributaria de 2012 sobre las rentas de las personas naturales en sus categorías de empleados o trabajadores por cuenta propia por el impacto del nuevo régimen a que están sometidos en la determinación y liquidación del impuesto de renta, así como el régimen y tarifas de retenciones en la fuente ahora aplicables a las personas naturales.

#### **4.7 NATURALEZA JURIDICA DEL IMPUESTO MINIMO ALTERNATIVO NACIONAL (IMAN) PARA EMPLEADOS.**

El Estatuto Tributario en su artículo 331, establece la naturaleza jurídica del Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) para empleados, con las siguientes características:

a.- Sistema presuntivo de determinación de la base gravable del impuesto de renta y complementarios; b.- Sistema obligatorio de determinación de la base gravable del impuesto de renta y complementarios; c.- Sistema alícuota del impuesto de renta y complementarios.

Dadas la dificultades existentes para gravar los patrimonios, pero en especial los ingresos de las personas naturales de bajos y medianos ingresos, en concreto de determinados empleados, trabajadores por cuenta propia, profesionales que ejercer

profesiones llamadas liberales, los regímenes tributarios de América Latina han venido adoptando procedimientos y técnicas que utilizan principios de presunciones, indicadores, valores, rendimientos, tanto sobre la propiedad como sobre los ingresos de los citados contribuyentes.

En el caso colombiano se ha adoptado el principio de la presunción y no el de la presunción de derecho, lo cual deja abierta la posibilidad que en el evento de presentarse una discusión en la determinación de la base gravable y del impuesto con la Administración de Impuestos, el contribuyente tiene algún margen de aclaración, precisión, definición, con lo cual, la Reforma Tributaria en Colombia ha evitado las controversias constitucionales y legales que suponen las presunciones de derecho, por ejemplo, respecto a la equidad e igualdad tributaria, justicia impositiva, entre otros.

Con la apertura de determinación del impuesto de renta mediante los procedimientos ordinario, y los ahora IMAN e IMAS, la administración tributaria pretendía gravar esa importante economía informal que existe en sectores bajos y medios de la población, así como de ciertos profesionales que ejercen profesiones liberales, prestadores de servicios y comerciantes de ciertas actividades económicas definidas por el articulado de la ley 1607 de 2012, también con una importante participación en el Producto Interno Bruto. En otras economías ese proceso de imposición sobre sectores informales, ha comprendido tanto los impuestos directos (Renta y Complementarios en nuestro caso), como los impuestos indirectos (IVA en el caso colombiano, para aquellos casos que se conocen como de régimen simplificado). Para determinados sectores de la población, resulta difícil a la Administración Tributaria establecer los ingresos que obtienen y los gastos o costos que generan la obtención de esos ingresos. Colombia con la Reforma Tributaria de 2012, ha establecido un sistema mixto de control fiscal sobre los ingresos y gastos de los ahora clasificados como empleados o trabajadores por cuenta propia.

Procedimentalmente, el control se ha dirigido a los ingresos, al establecer a los pagadores o agentes de retención nuevas obligaciones para el reconocimiento propio de sus gastos, costos y deducciones y al fijar también nuevas obligaciones a esas personas

naturales residentes en sus procesos de facturación y cobro de sus ingresos. También, la nueva legislación tributaria obligó a estos sectores de la población a optar de manera obligatoria a uno de los tres sistemas básicos de determinación y liquidación de su impuesto, el ordinario, el IMAN o el IMAS, dependiendo del monto de sus ingresos brutos expresados en unos topes anuales en UVT. Sustantivamente, la Reforma Tributaria de manera presuntiva y obligatoria, limita a estos contribuyentes declarantes, la posibilidad de realizar depuraciones, deducciones, aminoraciones, tal como lo menciona el artículo 331 del E.T. en su inciso 1°.

Tanto el establecimiento del IMAN como del IMAS, procura gravar de manera más real y efectiva, los ingresos de éste sector de contribuyentes mediante controles impuestos a pagadores, agentes de retención, información exógena de éstos, así como controles a la facturación, de las personas naturales residentes. Mientras los ingresos se gravan de manera real, se establece un régimen mínimo fijado de manera presuntiva, obligatoria respecto a sus gastos, deducciones, depuraciones.

Patrimonialmente, las dificultades de control para la Administración Tributaria se reducen en razón a la información tributaria que los contribuyentes están obligados a suministrar: Notarios, impresores de facturas, personas naturales, personas jurídicas, Cámaras de Comercio, establecimientos bancarios, crediticios y financieros, comisionistas de bolsa, grupos empresariales, etc. Por ello, los nuevos controles se enfocan más a las rentas, los gastos, y no tanto al origen y destino de patrimonios, para lo cual existen otros sistemas de control y dependencias estatales encargadas de tal control.

El concepto de alícuota se refiere generalmente a la proporción o porcentaje del ingreso o renta o renta gravable o renta gravable alternativa o renta mínima gravable a partir de la cual se determina el impuesto, en éste caso el de renta. Quienes se encuentren en ese rango de alícuota se encuentran obligados a pagar una suma establecida de impuesto.

#### **4.8 NATURALEZA JURIDICA DEL IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO SIMPLIFICADO “IMAS” PARA TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA.**

Con fundamento en el artículo 337 del E.T., se pueden presentar los siguientes elementos del IMAS para trabajadores por cuenta propia, que definen su naturaleza jurídico - tributaria:

**a.-** Es un sistema simplificado de determinación de la base gravable; **b.-** Es un sistema de determinación específica de la base gravable; **c.-** Es un sistema alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios; **d.-** Es un sistema que grava la renta que resulte de disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el respectivo periodo gravable, las devoluciones, rebajas y descuentos, y los demás conceptos autorizados.

El concepto de alícuota se refiere por regla general a la proporción o porcentaje del ingreso o renta o renta gravable o renta gravable alternativa o renta mínima gravable a partir de la cual se determina el impuesto, en éste caso el de renta. Quienes se encuentren en ese rango de alícuota se encuentran obligados a pagar una suma fijada de impuesto.

La ley 1607 de 2012 de Reforma Tributaria, introduce el principio analítico de éste IMAS, al permitir que una persona natural residente clasificada como trabajador por cuenta propia perciba distintos ingresos provenientes de diversas actividades económicas. Es decir, contempla diversas fuentes de riqueza, dependiendo de la actividad económica que genera un ingreso específico, al cual sólo se le permiten deducir ciertos conceptos, como los enumerados por el artículo 339 del E.T.

Cada actividad económica, genera un ingreso funcional, causante de riqueza, con unas solas deducciones permitidas, y a cuyo resultado neto de la Renta Gravable Alternativa, se aplica una determinada tarifa, a partir de un tope mínimo, repito, para esa

determinada actividad económica. La reglamentación de la Ley 1607 de 2012 y la misma doctrina expedida por la DIAN y futura jurisprudencia del Consejo de Estado, con base en las controversias surgidas, determinarán si para cada fuente de renta existe un tratamiento fiscal distinto, pudiendo existir diversos tratamientos fiscales con respecto a una misma persona natural residente trabajador por cuenta propia, así como tantas fuentes de riqueza (actividades) resulten.

Este sistema se diferencia del sistema global o sintético, que considera las rentas totales del contribuyente sin diferenciarlas, y a las cuales se les fija una tarifa impositiva, una vez practicadas las deducciones y costos, sin realizar distinciones específicas considerando los contribuyentes y fuentes de riqueza (actividades) (Sistema Ordinario de determinación y liquidación del Impuesto de Renta y complementarios).

#### **4.9 Inclusión en la sustracción de las rentas de trabajo exentas.**

Como podrá notarse en los capítulos posteriores, la ley 1607 ha incurrido en una serie de omisiones las cuales se han venido corrigiendo a través de la jurisprudencia constitucional. Un punto común de estas sentencias es realizar fallos integradores que condicionan aquellas omisiones en que se incurrió para evitar dar una declaratoria de inexecutable que afecte el desarrollo presupuestal y tributario del país. En este caso, frente a los apartes de personas naturales, la corte incluyó para IMAN y IMAS una inclusión en la sustracción de rentas de trabajo exentas, destacando que dicha omisión vulneraba principios tributarios y constitucionales. Puntualmente la Sentencia C 492 2015 estableció lo siguiente.

*“Para garantizar el principio de supremacía constitucional, en armonía con el de conservación del derecho, la Corte declarará exequibles por los cargos examinados los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012. El artículo 10 (integral) es declarado exequible, con la condición de que el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, permita la sustracción de las rentas de trabajo*

*exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario.<sup>5</sup>”*

Algo curioso de este fallo es que fueron suspendidos sus efectos a través de un incidente de impacto fiscal que interpuso el gobierno, lo cual deja en duda qué modificaciones, para ese entonces, se tendrían en la próxima reforma y sobre todo que alcance tiene dicha figura de impacto fiscal frente a disposiciones que vulneran principios constitucionales.

---

<sup>5</sup> Sentencia C 492 2015

## **5 TRIBUTACIÓN DIRECTA PARA PERSONAS JURÍDICAS.**

Se llega ahora a analizar lo referente a la tributación de personas jurídicas, donde quizás se realizaron las modificaciones más importantes de la reforma tributaria de 2012. Aun cuando hoy en día se mantiene la idea de no haber aumentado el volumen de nuevos contribuyentes, y que siguen siendo las mismas empresas quienes ahora tienen una carga impositiva mayor, la reforma hizo un cambio de índole estructural al haber creado el nuevo impuesto de renta para la equidad (en adelante CREE) cuya implicación fue el desmonte parcial de los aportes parafiscales, con sus efectos negativos ya citados en páginas anteriores.

Antes de la actual reforma de 2016, lo relacionado con la tributación de personas jurídicas manejaba un esquema dual de impuesto de renta, sin nombrar aquellos complementarios, que no fueron de buen recibo por parte de gremios y expertos en el tema, entre tanto porque terminó siendo una obligación mucho mayor. Lo cierto es que este cambio ha generado una serie de lecciones muy importantes, algunas corregidas en la reforma de 2016, incluso con lo que sucedió posteriormente en la implementación de la ley desde la parte operativa del recaudo, particularmente frente al manejo desafortunado del sistema de auto-retención, así como una serie de omisiones y falta de claridad, temas que serán tratados a continuación.

### **5.1. IMPUESTO DE RENTA PARA LA EQUIDAD - CREE –.**

De conformidad con el artículo 20 de la ley 1607, se crea el Impuesto de Renta para la Equidad – CREE - , para las personas jurídicas y asimiladas que declaran renta y complementarios. El hecho generador del Impuesto de acuerdo con su artículo siguiente *“es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos*

*pasivos en el año o período gravable*”. Si bien resulta bastante similar al impuesto a la renta tradicional, incluso algunos han pensado en considerarlo como una doble imposición, el CREE se distingue de la renta tradicional en aspectos como su destinación específica, su base gravable mayor y su esquema de descuentos y beneficios mucho menor.

## **5.2 PARTICULARIDADES FRENTE A LOS SUJETOS PASIVOS.**

En términos generales, la ley considera sujeto pasivo a toda persona jurídica y asimilada que declara renta e impuestos complementarios. Expresamente excluye del grupo a las entidades sin ánimo de lucro (En adelante ESL) y zonas francas creadas a 31 de diciembre de 2012, quienes hayan hecho la debida solicitud y los usuarios que se califiquen en estas.<sup>6</sup> Este aspecto podría considerarse algo desafortunado e inequitativo, debido a que exclusión de zonas francas, toda vez que muchas de ellas son intensivas en capital, podrían generar una gran contribución y aumentar ese volumen de contribuyentes que tanto se espera. De otro lado, cualquier modificación que se establezca frente a la renta de personas jurídicas, tendrá que considerar que alcance le merece la participación tributaria a las ESL ya que es un aspecto que se trató de forma especial en el informe de la comisión de expertos.

Posteriormente, la DIAN a través de sus oficios ha hecho claridad sobre otras figuras jurídicas que pueden llegar a considerarse como sujetos pasivos, pero que no necesariamente deben contribuir. En efecto, se excluyen del impuesto las EPS, los fondos y las sociedades en proceso liquidación toda vez que *“no pueden realizar operaciones en desarrollo de su objeto social desde el momento en que la respectiva providencia da inicio al proceso de liquidación judicial excluidas del impuesto”*<sup>7</sup> Por su

---

<sup>6</sup> Véanse los oficios de la DIAN 072383 de 13/11/13, 077312 de 02/12/13 y 038462 de 24/06/13

<sup>7</sup> Oficio DIAN 038462 de 24/06/13

parte, los patrimonios autónomos deberán pagar impuesto toda vez que se les asimile como sociedades contribuyentes de renta y complementarios.

### **5.3 TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE.**

Sin lugar a dudas, una de las mayores dificultades que presentó la implementación del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE), se relaciona con la determinación de su base gravable, que una vez obtenida por los sujetos activos de éste impuesto, debían multiplicarla inicialmente por 9% y finalmente, a partir del año gravable 2016, por el 8%, según el artículo 23, para proceder a su liquidación y pago definitivo y total (obviamente descontando las auto retenciones que se le hubieren ya practicado).

Desde cuando se inició la socialización del proyecto de reforma tributaria, y con el argumento del costo elevado que para los empresarios significaban los denominados “parafiscales sobre la nómina” (Cajas de Compensación Familiar, Sena e Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF), el Gobierno Nacional ofreció su reemplazo a través del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE) con menores costos para el empresario, para brindarle una mayor productividad, rentabilidad y competitividad en los mercados interno e internacional.

Primeramente, se ofreció para el Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE) una tarifa del 8%, y seguidamente el párrafo transitorio del artículo 23 de la Ley 1607 de 2012 lo fijó en 9% para los años gravables 2013 a 2015. Supuestamente a partir del año gravable 2016, dicho impuesto disminuiría a la tarifa previamente ofrecida del 8%, pero con la falta de estabilidad jurídica tributaria existente en el país, el artículo 17 de la Ley 1739 de 2014, lo fijó de manera permanente en 9%, lo cual significó para los sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta un encarecimiento del impuesto sobre la renta, ahora por la vía de la tarifa del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE).

#### **5.4 LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE).**

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 determinó la base gravable del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE), considerando los siguientes factores, que es necesario enumerar, pues de allí se genera gran parte de la problemática para los sujetos gravados con dicho impuesto, en la medida que el Gobierno había advertido y justificado que con su implantación, los costos impositivos para éstos sujetos sería menor a los costos de los parafiscales, lo cual no resultó de todo cierto, como se podrá advertir, la base gravable de éste impuesto resultó mayor a la base gravable en la determinación de la base gravable para liquidar el impuesto sobre la renta, debido a que el número y concepto de las reducciones o aminoraciones posibles de su base gravable eran menores, y por consiguiente la base gravable del CREE, resultaba entonces mayor.

En segundo lugar, si bien es cierto que el artículo 94 de la Ley 1607 de 2012 redujo la tarifa del impuesto sobre la renta para sociedades nacionales y extranjeras de 33% a 25%, esa reducción de 8% en éste impuesto, el Gobierno Nacional, lo compensó con un impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) en 9% para los años gravables 2013 a 2015, con el agravante que ahora esa tarifa multiplicaría una base gravable CREE superior a la base gravable de RENTA, ya que se podrá observar a continuación, que sus posibilidades de reducir la base gravable CREE resultaban realmente menores. Así, para un gran número de contribuyentes de éste impuesto CREE, el efecto neto resultaba más oneroso para el impuesto de renta total (renta + cree), disminuyendo más sus niveles de competitividad y rentabilidad tanto en los mercados nacional como extranjeros.

En tercer lugar, dada la carga de los parafiscales en la nómina de los contribuyentes, ya desde hacía varios años, habían iniciado un desmonte de nóminas laborales directas e iniciando una tercerización de funcionarios a través de cooperativas de empleados y

vinculaciones de prestadores de servicios con formas de contratación en las que al contratista le correspondería el pago de factores de seguridad social, y como el cálculo del Impuesto CREE se realiza es sobre ingresos y no sobre costos de nómina, y al aumentarles su base gravable CREE, pues finalmente por ésta vía también resultaron pagando mayores impuestos netos de renta (Cree + Renta).

En cuarto lugar, con la globalización y mayor tecnificación de la economía, la menor contratación directa e indirecta de factor trabajo, el Gobierno Nacional anticipándose, logró mayores recaudos impositivos gracias a éste impuesto CREE que grava ingresos y no costos de nómina cada vez más reducidas en las grandes empresas del país, o sociedades extranjeras y establecimientos permanentes, con residencia fiscal o no en Colombia.

Lo anterior, obligaría al gobierno nacional a replantear nuevamente en la Ley 1739 de 2014, a realizar numerosos cambios en la determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE), y constituye una de las solicitudes por expertos en la anunciada Reforma Tributaria Estructural, reconociéndose así graves problemas y falencias en su implantación en el año 2012 (Ley 1607) y su contrarreforma en el año 2014 (Ley 1739).

De conformidad con la ley, la determinación de la base gravable del CREE considera los siguiente aspectos.

**INGRESOS BRUTOS SUSCEPTIBLES DE INCREMENTAR EL PATRIMONIO REALIZADOS EN EL AÑO GRAVABLE.**

(-) Devoluciones, rebajas, descuentos

**INGRESOS BRUTOS**

**MENOS LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA EXPRESAMENTE SEÑALADOS**

**TOTAL DE INGRESOS NETOS**

**COSTOS SUSCEPTIBLES DE DISMINUIR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE QUE TRATA EL LIBRO I DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.**

**MENOS:**

**DEDUCCIONES DE CONFORMIDAD CON LOS REQUISITOS EXIGIDOS DE LOS ARTICULOS 107 Y 108 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, SEÑALADOS EXPRESAMENTE.**

**MENOS LAS RENTAS EXENTAS EXPRESAMENTE SEÑALADAS POR LA LEY 1607 DE 2012**

**MENOS LAS SEÑALADAS EXPRESAMENTE GANANCIAS OCASIONALES**

Con éste gravoso procedimiento, se obtendría la base gravable del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE, la cual se multiplicaba por la tarifa del impuesto, obteniéndose así el impuesto a pagar.

Finalmente, tan solo dos años de la expedición de la Ley 1607 de 2012, que modificó la estructura de los denominados “parafiscales” creando en impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), se produce una importante modificación mediante la Ley 1739 de 2014, lo cual demuestra en parte la ausencia de estructuración y planificación fiscal y tributaria del Gobierno Nacional en la creación del Impuesto CREE. Las principales modificaciones a mencionar, son las siguientes, pero que no se profundizan en éste trabajo, por no ser objeto de su estudio:

1.- Base gravable del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE (Art. 11 Ley 1739/14)

- 2.- Rentas exentas que restan base gravable del Impuesto CREE (Parágrafo transitorio Art. 11)
- 3.- Rentas brutas y líquidas especiales (Art. 12)
- 4.- Compensación de pérdidas fiscales (Art. 13)
- 5.- Compensación de exceso de base mínima (Art. 14)
- 6.- Remisión a normas del impuesto sobre la renta (Art. 15)
- 7.- Descuento por impuestos pagados en el exterior (Art. 16)
- 8.- Aumento permanente al 9% de la tarifa del impuesto CREE (Art. 17)
- 9.- Distribución de recaudos del impuesto CREE (Art. 18)
- 10.- Régimen de consorcios y uniones temporales (Art. 19)
- 11.- Prohibición de compensación del Impuesto CREE (Art. 20)
- 12.- Para los años gravables 2015 a 2018, el Capítulo III de la Ley 1739 de 2014, crea la sobretasa al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

Lo preocupante, no son solo las anteriores modificaciones y adiciones al Impuesto CREE, a tan apenas dos años de su creación en el año 2012. Son variadas las propuestas de modificaciones en la anunciada Reforma Tributaria Estructural, debido al costo elevado que éste impuesto ha significado para los sujetos gravados, ahora sobre el concepto de ingresos (y no sobre costos de nómina), sobre una base gravable mayor respecto a la permitida en el impuesto sobre la renta, con una tarifa ahora aumentada y constante al 9%, con un costo también adicional originado para determinados contribuyentes, originado en la sobretasa al impuesto CREE para los años gravables 2015 a 2018.

Analizando las determinaciones y liquidaciones de los impuestos de renta y del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), se podrá establecer que tomando los mismos ingresos tributarios, la base gravable del Impuesto CREE resultará, en la mayoría de los casos, superior a la hipótesis de determinarla por el sistema ordinario del impuesto sobre la renta, por la sencilla razón que en éste sistema se permite un número

muy superior de posibilidades de reducir la base gravable, a través de costos y deducciones, que no son permitidas en la determinación de la base gravable del Impuesto CREE.

Lo anterior, determina que si se realiza un ejercicio paralelo de calcular la base gravable en ambos sistemas tanto en renta como en CREE, en ésta última resultará mayor, ante la menor posibilidad de efectuar costos y deducciones, y así, multiplicada por una tasa impositiva también mayor comparativa de 9%, los contribuyentes sujetos al Impuesto CREE, comparativamente y frente a lo pagado en años anteriores por los denominados “parafiscales” reemplazados, resulta entonces que su carga impositiva actual resulta mayor, y por consiguiente, con un efecto contrario al ofrecido en el proyecto de reforma tributaria del año 2012. Es necesario en éste aspecto, definir que contrario a lo propuesto desde la presentación del proyecto de reforma tributaria de 2012, la ley 1739 de 2014 en su artículo 23, se institucionalizó una tasa impositiva del CREE permanente del 9%.

Los mayores costos del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), haría necesario dos años después, mediante la reforma tributaria de 2014, a modificar parte del articulado concerniente a los factores determinantes de dicho impuesto, a través de sus artículos 11 a 16, relacionados con la determinación de la base gravable del Impuesto CREE, aplicabilidad en el CREE del sistema de rentas brutas y líquidas especiales, compensación de pérdidas fiscales, compensación de excesos de base mínimas, remisión de normatividad del impuesto sobre la renta, descuento por impuestos pagados en el exterior.

## **5.5 RETENCIÓN EN LA FUENTE DEL CREE.**

En la implementación y puesta en marcha del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE), creado por el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, se observó un elevado desorden normativo por parte del Gobierno Nacional, revelándose una falta de

preparación, de estudios y de efectividad fiscal en las políticas de recaudo final de dicho impuesto y de su recaudo mediante el mecanismo de retenciones en la fuente.

Las inconsistencias en los objetivos y reglamentación del Impuesto CREE, detectados en primer lugar, debido a que pese a su creación a partir del 1 de enero de 2013, solamente se pudo aplicar la exoneración de aportes de los llamados "parafiscales" a partir del 1 de mayo de 2013, pues a partir de dicho mes, el decreto 862 de 2013, reglamentario del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE), puso en marcha el mecanismo de retención en la fuente a título de dicho impuesto. Pero, en segundo lugar y de manera grave, el citado decreto en su artículo 2º, ordena liquidar la retención en la fuente del Impuesto CREE sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo de este tributo, de acuerdo con una extensa tabla de actividades económicas y a unas tarifas que oscilaban entre 0.30% y el 1.50%., al momento de efectuar el respectivo pago o abono en cuenta, el agente retenedor o el auto retenedor, aplicando dichas tarifas de retención en la fuente aplicable a los pagos realizados a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, que corresponda a la actividad económica principal que realizan, de conformidad con los códigos previstos en Resoluciones expedidas por la DIAN.

Ese mecanismo de retención en la fuente sobre el Impuesto CREE, creado por el Gobierno Nacional con un retraso cercano de cuatro (4) meses, estableció un procedimiento ineficaz, improductivo desde el punto de vista fiscal e inmanejable para pagadores y/o receptores de ingresos que serían gravados ahora con el Impuesto CREE, pues en muchas ocasiones el agente económico pagador, desconocía la categoría o clasificación tributaria del agente económico receptor del ingreso, de su actividad económica principal, ocasionando ello dificultades al agente económico pagador, a quien tributariamente mediante el decreto 862 de 2013 se le calificó como auto retenedor del Impuesto CREE. Para mayores dificultades, el sujeto pasivo del Impuesto CREE, posteriormente debía declarar, liquidar un impuesto final por el citado impuesto, desconociendo de manera total y neta, las auto-retenciones y tarifas aplicadas previamente por los agentes económicos pagadores.

Con la anterior confusión creada por el Gobierno Nacional el decreto 862 de 2013 se deroga mediante el decreto reglamentario 1828 de agosto 27, para mejorar la eficacia fiscal de recaudo utilizando la retención en la fuente del Impuesto CREE. Es decir, con nueve meses de atraso, el Gobierno Nacional establece a partir del 1º de septiembre de 2013, el mecanismo de auto retención en la fuente por el Impuesto CREE, ahora en cabeza del sujeto pasivo del impuesto, quien sí conoce con certeza su actividad económica al momento de percibir el ingreso gravado con impuesto CREE, y las tarifas de auto retención a aplicar. En resumen, sólo a partir del noveno mes posterior a la creación del impuesto CREE, el Gobierno Nacional logró reglamentar su mecanismo de retención y auto-retenciones.

## **5.6 EL ASUNTO DE LA PARAFISCALIDAD - LA FINACIACIÓN DEL SENA EL ICBF Y EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.**

### **A - El costo de los parafiscales**

Sin ser un remedio absoluto, un sistema tributario justo y claro incide de forma significativa en los índices de productividad, competitividad, empleo e informalidad de un país. Como ya se ha mencionado, particularmente en Colombia se ha dado un debate muy importante acerca de los efectos nocivos que genera, en especial sobre estos dos últimos índices, el gravamen a la nómina al cual se denominó como aportes parafiscales, junto con el esquema de financiación al sistema de seguridad social en salud.

En materia de salud, el valor de la cotización que le corresponde a los empleados es del 12%, correspondiéndole al patrono pagar el 8%, y al empleado el restante 4%. Del pago de nómina, igualmente le corresponde al empleador pagar como parafiscales, el 2% para

el Servicio Nacional de Aprendizaje SENA, y el 3% para el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

La discusión sobre la informalidad en el mercado laboral y los costos de nómina incrementados por los denominados parafiscales ha sido bastante extensa, como fuente y causa directa de los niveles de desempleo urbano y rural en Colombia, la baja contratación directa por empresarios, la elevada tercerización del mercado laboral en Colombia. Durante las dos administraciones de Álvaro Uribe Vélez, y por supuesto en la campaña presidencial de Juan Manuel Santos, el tema del costo de los parafiscales siempre continuó presente, planteándose así su eventual eliminación.

Adicionalmente a los efectos de los parafiscales sobre los costos de nómina, en la pérdida de competitividad y rentabilidad de las empresas, así como a la participación de la economía colombiana en la economía global, en mercados más competitivos tras la firma de varios TLC tanto en la administración Uribe como en la de Santos, fue de igual manera cada vez más frecuente y recurrente el planteamiento de la eliminación de los citados parafiscales, lo cual se planteó explícitamente en la exposición de motivos, y finalmente logrado mediante la aprobación de la ley 1607 de 2012.

### **B - Un desmonte parcial que deja una interpretación abierta.**

Ahora bien, del desarrollo normativo de la ley existe una ligera inquietud, en lo referente al cambio sustancial que generó el desmonte de los parafiscales. Si se examina la sentencia C-289/14 cuya ponencia es del Doctor Luis Vargas, en dicha providencia se acusan de inconstitucionales apartes de los artículos 24 y 25 de la ley 1607 referentes al CREE. La justificación de la demanda se encuentra, según los accionantes, en que la modificación del esquema de financiación del SENA, que implicó la creación del nuevo impuesto, debió haberse dado bajo el trámite de una ley orgánica y no ordinaria como evidentemente sucedió.

Es de recordar que por disposición del artículo 125 del Estatuto Orgánico del Presupuesto –Decreto 111 de 1996 – cuya integración del artículo 25 de la Ley 225 de

1995, junto con la adición a la Ley 119 de 1994 se establece que los aportes realizados por los empleadores al SENA tienen naturaleza de contribución parafiscal. Por su parte una ley orgánica, donde se encuentra dicha disposición, tiene supremacía legal y determina la regulación de una ley ordinaria y de allí el deber de tramitarla de una manera distinta, aspecto que generó dicha demanda de inconstitucionalidad.

Finalmente la sentencia declaró exequible los apartes demandados. Se concluye que la creación del CREE generó una exoneración PARCIAL de los aportes parafiscales destinados al SENA y al ICBF, la cual no incurre en una alteración indebida de la ley orgánica de presupuesto. Particularmente, la providencia establece lo siguiente:

*“La exención parcial de aportes parafiscales, tiene como efecto relevar de una parte del pago del aporte al contribuyente empleador, lo que en efecto, implica una reducción del volumen de contribuciones parafiscales que en adelante reciban el SENA, el ICBF, y el Sistema de Seguridad Social en Salud. Esta reducción se compensa con los recaudos provenientes del CREE. Sin embargo, dicha exoneración parcial no comporta una modificación a la naturaleza parafiscal de los aportes que, a través de sus nóminas, realizan los empleadores (no exonerados) a dichos sistemas. El hecho de que se trate de una exoneración parcial, ratifica la permanencia de las rentas que tradicionalmente han financiado al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud, en el ordenamiento jurídico, es decir las contribuciones parafiscales.”<sup>8</sup>*

La sentencia de referencia es bastante clara en establecer que la ley determinó un desmonte parcial de los ingresos parafiscales propios del SENA e ICBF, el cual no genera afectación frente a la ley orgánica de presupuesto. Sin embargo, no hizo una mención profunda sobre los alcances que implica modificar la financiación de

---

<sup>8</sup> Sentencia C-289/14

dichas entidades. La providencia deja una interpretación amplia y abierta en caso de que el desmonte de los parafiscales, propiamente recomendado por comisión de expertos, tenga un carácter total.

Se debe tener en cuenta que con el CREE, la financiación del SENA e ICBF tiene cambios importantes. Con haberle dado naturaleza de contribución parafiscal a los aportes de dichas entidades, el legislador pretendió quizá un recaudo más directo y una mayor rigurosidad en el manejo de sus recursos. En este sentir, una de las implicaciones que genera el nuevo esquema de financiación, el cual comparte este escrito, se menciona en un trabajo académico desarrollado por Luz Ávila y Jaqueline Charris el cual menciona lo siguiente:

*“Con el impuesto creado (CREE) los recursos no llegarán directamente al SENA y del ICBF, como se hacía normalmente con los aportes parafiscales, si no que al ser un impuesto de carácter nacional, le corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el recaudo y la administración del mismo, así como la determinación, control, discusión, devolución y cobro sería de su competencia (Art. 26 Ley 1607 de 2012); hecho que generaría un mayor control a los sujetos pasivos pero por el contrario los recursos tardarían en llegar a las instituciones en mención, lo que causaría demoras en su flujo de ingresos, afectando el desarrollo de sus programas y metas y por ende la generación de empleo e inversión social”.*<sup>9</sup>

En síntesis, se debe ser riguroso y examinar hasta qué punto quedan comprometidos los postulados normativos de la Ley Orgánica de Presupuesto en lo referente al tema en mención. Propiamente la comisión de expertos ha recomendado, eliminar los remanentes de los parafiscales y crear un impuesto único de utilidades empresariales (IUE) de tal forma que el presupuesto del sistema de salud y estas entidades quedaría de la siguiente manera:

---

<sup>9</sup> AVILA, CHARRIS Desmonte de los aportes parafiscales como fuente de financiación del servicio nacional de aprendizaje Sena y el instituto de bienestar familiar ICBF por el impuesto sobre la renta para la equidad cree, Bogotá 2014

*“Para el caso de salud, ICBF y SENA se recomienda presupuestar un valor fijo (calculado como el promedio de los últimos dos o tres años) indexado a la inflación más una fracción de la tasa de crecimiento del PIB que exceda el 4% anual. Este crecimiento adicional no hará base para el incremento del monto total de parafiscales de la vigencia inmediatamente siguiente.”<sup>10</sup>*

Como se observa el cambio que se viene es, en cierta medida, drástico a lo que se venía presentando, por tanto, la técnica legislativa debe mantener o favorecer la situación actual de cómo se financian estas entidades y el sistema de salud, así como lo hizo en la reforma tributaria de 2012.

## **5.7 UNA REFLEXIÓN FINAL SOBRE EL CREE.**

Resulta evidente que el CREE, en un aspecto general, ha servido como claro ejemplo de las implicaciones que tiene la creación de un nuevo impuesto el cual modifica, en cierto sentido, la estructura tributaria. En efecto, su creación favoreció el hecho de excluir muchos de los beneficios y descuentos tributarios que resultan nocivos, aspecto que es de suma importancia para una reforma estructural. De otro lado, incurrió en una serie de omisiones que contravienen principios de derecho tributario dejando en evidencia una serie de descuidos que deben tenerse en cuenta a la hora de establecer un impuesto de renta. Un claro ejemplo de esta omisión se encuentra contenido en la sentencia C-291/15, la cual en un fallo integrador de exequibilidad condicionada dispuso lo siguiente:

*“La determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) efectuada por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 incurrió en una omisión legislativa relativa que lo hace inconstitucional por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Esta omisión es contraria a la Carta Política porque viola el principio de equidad tributaria*

---

<sup>10</sup> Informe comisión de expertos tributarios presentado al Ministerio de Hacienda 2015

*(arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical. Esta Corporación encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no era razonable ni proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento (i) afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro, (ii) generó rasgos confiscatorios en el gravamen e (iii) impactó el sistema tributario con su carácter regresivo.<sup>11</sup>”*

Es de mencionar que dicha falencia ya había sido corregida con la Ley 1739 de 2014; sin embargo, de cara a la nueva reforma, toda vez que el legislador tiene cierta libertad en la configuración de los impuestos y su base gravable, ésta debe alinearse con espíritu de justicia y equidad. Le queda al legislador determinar de forma clara ciertas nociones que corresponden a la renta y examinar que sean acordes con realidad del país, su coyuntura político - económica y los principios que rigen. Particularmente queda una tarea bastante importante. Hacemos referencia al orden y claridad que debe establecerse entre la normativa contable y tributaria, tema que se aborda en el siguiente aparte.

Finalmente el CREE es un impuesto que resulta sumamente contrario con la política económica del país. Desde la constitución del 1991 se empieza con el estímulo e implementación de tratados de libre comercio lo cual le exige al empresario ser competitivo. Si examina el sistema dual del CREE con el anterior, la carga impositiva resulta ser mucho mayor. Debido a que el sistema no reconoce los distintos tipos de empresa que existen, algunas resultaron mayormente afectadas con el impuesto<sup>12</sup> De otro lado, si se tiene en cuenta las recomendaciones hechas en el informe de la OCDE el sistema actual es sumamente contradictorio a estas, ya que en resumen el llamado es a bajar la carga a las empresas para aumentarla en personas naturales, y sin embargo, con la reforma del 2014 se crea una sobretasa del CREE como si ya hubiera poco que pagar.

---

<sup>11</sup> Sentencia C-291/15

<sup>12</sup> AYALA, Horacio, El Impuesto de Renta en Colombia: Efectos de la Ley 1607 de 2012, Bogotá 2014

## 5.8 NORMATIVA CONTABLE Y TRIBUTARIA

Al igual que en muchos países, Colombia no ha logrado superar la diferencia existente en la normatividad contable y tributaria, con graves repercusiones en dos aspectos: (a) La información tributaria final y formal que suministran los contribuyentes declarantes a las administraciones de impuestos a nivel nacional (DIAN) y territorial (Departamentos y Municipios) afecta sus recursos tributarios en parte por los márgenes de evasión fiscal, elusión tributaria, fraude fiscal, al lado de los elevados niveles de corrupción de funcionarios y de la administración pública. (b) Siempre se ha reconocido la ausencia de fiabilidad en la información contable suministrada de parte de empresas y personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, a las autoridades fiscales, usuarios de dicha información contable, como son las entidades bancarias, crediticias, financieras, cambiarias, Cámaras de Comercio, acreedores, proveedores, y los mismos socios de las organizaciones empresariales.

Todo ello originó en parte, diversas crisis financieras a nivel mundial y en Colombia, cada vez más frecuentes y recurrentes desde los años 60 del siglo pasado, hasta la última grave crisis financiera mundial de 2008, de tal manera que se inició el fortalecimiento de la idea y convencimiento sobre las múltiples fallas que presentaban los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados. Primordial e inicialmente en los países de Europa Occidental, se inicia un proceso creación de un nuevo modelo contable, que permita una mayor y mejor comprensibilidad, fiabilidad, prudencia, integridad, comparabilidad y oportunidad, entre otros, de la información contable presentada las personas y organizaciones empresariales<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Conceptos y Principios Generales de la Sección 2 para las NIIF PYMES, contenido en el marco técnico normativo del decreto 3022 de 2013.

En Colombia son conocidas las graves crisis financieras de los años 80 iniciadas con la quiebra y posterior proceso de nacionalización de los Grupos económicos de Félix Correa (Banco Nacional), Jaime Michelsen (Grupo Grancolombiano), entre otros; la crisis en el mercado de capitales (poco comentada y analizada) a mediados de 2006, la recién crisis de la firma Interbolsa, que por la importancia que tenía en el mercado de valores, originó graves repercusiones que aún permanecen, en el sector financiero y primordialmente en el mercado de acciones y en la imagen de sociedades comisionistas de bolsa. Más recientemente, se inician nuevas revelaciones y sanciones a los directivos, administradores, contadores públicos y revisores fiscales, de firmas relacionadas con actividades de intermediación financiera con operaciones de libranzas.

Desde el año 2007, se presenta a iniciativa del Ejecutivo, el proyecto ley de convergencia y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)<sup>14</sup> en Colombia, que finalmente es aprobada mediante la Ley 1314 de 2009, con grave retraso frente a muchos países de Europa, América Latina, que las habían adoptado, aplicado y reconocido su impacto en la información contables y fiscal.

La puesta en marcha de las NIIF en Colombia no ha sido fácil, en parte por los cambios legales y modificaciones que han debido soportar especialmente los Grupos 1 y 2, que representan las grandes empresas y emisores de valores y las llamadas pequeñas y medianas empresas NIIF. Haciendo referencia apenas al Grupo 1, para los años 2015 a 2017, tendrá que implementar tres modelos distintos de aplicación de normatividad contable, que implante en su proceso y sistematización contable, los decretos 2784 de 2012, 3023 de 2013, 2420 y 2496 de 2015<sup>15</sup>, lo cual significa sumas millonarias de gastos e inversiones en ese proceso de convergencia, transición y aplicación de las NIIF en las citadas empresas, y que refleja una vez más la falta de institucionalidad jurídica, la ausencia de una normatividad jurídica contable y tributaria estable y necesaria para la toma de

---

<sup>14</sup> Proyecto de Ley No. 086 De 2007 en Cámara de Representantes.

<sup>15</sup> El decreto 2784 de 2012 expidió en su anexo, el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1.

decisiones empresariales respecto a sus proyectos de inversión. Con algún grado de previsión, el artículo 14 de la Ley de Convergencia a NIIF 1314 de 2009, estableció que los decretos conjuntos y firmados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entren “*en vigencia el 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad consideren necesario establecer un plazo diferente.*” Lo cual dejó un esquema de implementación indeterminado y abierto.

El decreto 3023 de 2013 modificó el anexo del marco técnico normativo para preparadores de información financiera que conforman el grupo 1. El decreto 2420 de 2015, modifica el ámbito de aplicación, el marco técnico normativo para preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, su cronograma de aplicación, y se expide el decreto único reglamentario para los grupos 1, 2 y NIIF, que a pocos días de expedido, experimenta nuevas modificaciones mediante el decreto 2496 de 2015. que prorroga y extiende la aplicación de normas NIIF a entidades del sector salud, ya que de aplicarse la normatividad NIIF de manera explícita a dichas entidades, las dejaría en graves dificultades de presentación en su información financiera, e incluso en posibilidades cercanas a la obligatoriedad de adelantar procesos de disolución y liquidación.

La misma Ley 1607 de 2012 en su artículo 165 considera un plazo de cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las normas NIIF<sup>16</sup> para poder medir los impactos tributarios en la aplicación en Colombia de las NIIF, y así entrar a proponer disposiciones legislativas que corresponda. Con ello, es de esperar algunas propuestas modificatorias a la aplicación de las NIIF en Colombia, en la anunciada reforma tributaria estructural a presentarse en el segundo semestre de 2016. Y así, esto institucionaliza la falta de estabilidad en éste importante campo de lo jurídico contable y tributario para las organizaciones empresariales. Y más, cuando en las mismas NIIF adoptadas, las del año 2009 para las NIIF PYMES, se acepta en el Párrafo 17 de su parte introductoria, que el IASB (Consejo de Normas

---

<sup>16</sup> El art. 1º del decreto 2548 de 2014, definió los plazos de vigencia de 4 años para cada uno de los Grupos 1, 2 y 3 de NIIF.

Internacionales de Contabilidad) espera proponer modificaciones a la NIIF para PYMES 2009 publicando un proyecto de norma recopilatorio cada tres años aproximadamente.

En ese marco de Reforma Tributaria Estructural se debe establecer una estabilidad a la normatividad contable con implicaciones tributarias, para los mismos cambios frecuentes anunciados para las NIIF, la aplicación de otras NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), con el agravante que presentan fechas de expedición anteriores a las fechas de entrada en vigencia de las mismas NIIF, lo cual introduce niveles adicionales de confusión e interpretaciones contradictorias. Sin todavía mencionar la falta de definición interna provocada por conceptos divergentes de la misma DIAN, conceptos, resoluciones, orientaciones técnicas del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

## 6. IMPUESTOS INDIRECTOS.

Este trabajo monográfico ha desarrollado lo referente a impuestos directos en lo relacionado a la tributación de renta de personas naturales y jurídicas. El aparte que le sigue será un estudio algo menor sobre el tema de impuestos indirectos. Es decir aquellos impuestos que no identifican concreta y previamente el sujeto contribuyente. Se realizará una breve referencia de las modificaciones que tuvo el IVA, ya que en su mayoría de cambios generados fueron frente a tarifas y clasificación de bienes, luego resulta de mayor interés hacer un examen sobre la creación del impuesto nacional al consumo el cual generó un cambio importante en el esquema de impuestos indirectos de nuestro sistema tributario.

### 6.1 MODIFICACIONES EN EL IVA

La reforma de 2012 no aprovechó su coyuntura para modificar aspectos estructurales del sistema tributario en el IVA. Propiamente en palabras del estudio sobre ley 1607 de Horacio Ayala se considera que *“Siguiendo el mismo patrón de reformas anteriores -y la lógica elemental-, se otorgó un plazo para que los comerciantes hicieran las modificaciones en los precios provocadas por los cambios en las tarifas del IVA, pero se ignoró la transición entre el IVA y el Impuesto al consumo.”*<sup>17</sup> El mismo autor resalta una serie de fallas que junto con los principales cambios efectuados se presentan a continuación.

#### **Simplificación de tarifas y la reclasificación algunos bienes.**

La ley 1607 de 2012 estableció cambios notorios mediante la simplificación de las tarifas del IVA. Para ese entonces se manejaban tres tarifas generales de 0% 5% y 16%, sin embargo se mantiene a su vez otra tarifa la cual la reforma no derogó al menos de

---

<sup>17</sup> AYALA, Horacio , El Impuesto de Renta en Colombia: Efectos de la Ley 1607 de 2012, Bogotá 2014

forma expresa, se hace referencia a la dispuesta en el artículo 473 del Estatuto Tributario que es el 35%, para la partida arancelaria.

En lo referente a la reclasificación de bienes, particular interés genera el artículo 48 de la ley, el cual fue demandado y realiza una clasificación de los bienes con un gravamen del 5%, algunos de ellos considerados de primera necesidad. La Corte Constitucional en la sentencia C-100/14 ha considerado exequible dicho articulado, estableciendo aspectos sobre el principio de progresividad como ideal en el esquema del planteamiento tributario; al respecto ha dicho la Corte lo siguiente:

*“ El artículo 48 de la Ley 1607 de 2012 no incorpora al sistema tributario una dosis de manifiesta regresividad, y no viola en consecuencia el principio de progresividad, por los siguientes motivos: (i) la norma no grava todos los bienes de primera necesidad, y el sistema tributario deja exentos o excluidos del impuesto un grupo amplio de bienes con los cuales puede conformarse una canasta suficiente para satisfacer las necesidades básicas; (ii) se inserta en un régimen de IVA con tarifas diferenciales, dentro del cual las más bajas -del 0 ó el 5%- se aplican a un amplio haz de bienes de primera necesidad; (iii) reduce la eventual aportación de regresividad preexistente en el sistema, al reformar el IVA sobre bienes que podrían considerarse básicos, con una reducción de las tarifas del 16 o el 10% al 5%; (iv) detalla los bienes gravados con la tarifa del 5% del IVA, con lo cual no sólo aclara el contenido del ordenamiento tributario para los contribuyentes y les garantiza certidumbre, sino que simplifica los instrumentos fiscales y de ese modo presta una contribución positiva a la eficiencia del sistema tributario; (v) finalmente, va acompañada de un instrumento de devolución parcial del importe pagado en virtud del impuesto, que a su turno la convierte en una herramienta razonable de mejoramiento de la eficiencia en el sistema.”*<sup>18</sup>

La Corte bien menciona que, a diferencia del impuesto al consumo, frente al IVA la ley no genera un nuevo gravamen sino que se dedica a constituir tarifas diferenciales en

---

<sup>18</sup> Sentencia C-100/14

algunos casos frente a artículos de primera necesidad lo cual no implica una vulneración al principio de progresividad.

Por su parte, en los desarrollos posteriores a la ley y teniendo en cuenta la reorganización e inclusión de bienes, el gobierno se ha encargado de precisar y definir una aplicación adecuada frente a determinados bienes a través de los Decretos 1793 y 1794 del 2013.

Por su parte, Horacio Ayala resalta, de manera bastante crítica otra serie de cambios efectuados en materia de IVA, puntualmente menciona que *“Además del desdoblamiento del IVA y los cambios en las tarifas se modificaron las retenciones en la fuente y la periodicidad de las declaraciones y de los pagos, con el consiguiente impacto administrativo y económico, comoquiera que se trata de impuestos masivos que se recaudan diariamente. No menos severo es el impacto para la Administración Tributaria, de manera que era elemental pensar en un régimen de transición. Seguramente, también fruto de la premura, en el nuevo impuesto al consumo no se contempló la exención para los vehículos destinados a la exportación, como ocurre con el IVA. La Ley 1607 redujo sustancialmente la tarifa general de retención del IVA pero a la vez elevó la retención al 100% del impuesto en casos especiales, como la venta de chatarra y de tabaco, seguramente como respuesta a los fraudes que se han presentado en las devoluciones del impuesto”*<sup>19</sup>

## **6.2 IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO**

El impuesto nacional al consumo (en adelante INC) fue establecido propiamente por la ley 1607 de 2012. Algunos doctrinantes como Plazas Vega, quien expone unos escenarios que se presentarán posteriormente, lo consideran como un impuesto indirecto sobre el gasto, y en algunos casos, como complementario del impuesto al valor

---

<sup>19</sup> AYALA, Horacio , El Impuesto de Renta en Colombia: Efectos de la Ley 1607 de 2012, Bogotá 2014

agregado (IVA). Si bien la ley lo ha diferenciado del IVA, se ha establecido una remisión normativa para su desarrollo y en aspectos que no se hayan regulado.

En este sentido, el INC debe tener en cuenta aspectos propios del IVA en los temas referentes a su compatibilidad, régimen sancionatorio y naturaleza. De otro lado Plazas Vega resalta también que lo referente al INC hace parte de una armonización con la normativa establecida por la CAN y el derecho de la integración, específicamente en lo relativo a la decisión 600 sobre “*Impuestos selectivos al consumo y complementarios del IVA*” el cual debe tenerse en cuenta también al examinar su regulación, particularmente dicha norma específica la remisión en los siguiente aspectos:

- El momento de la causación
- Los principios de territorialidad
- Regulación general de la materia imponible
- Definición de sujetos pasivos

Ahora bien, su distinción sobre el IVA ha hecho que el IMC no permita aplicar las ventajas de restar “*de los impuestos generados por ventas de bienes y prestaciones de servicios*”<sup>20</sup>, tampoco le es posible considerar el esquema de impuestos descontables como ocurre propiamente en el IVA. Dicho fenómeno ha generado un análisis poco favorable para algunos doctrinantes. En palabras del propio Mauricio Plazas, la creación y estructura de este impuesto puede considerarse como “un retroceso a la imposición de cascada” asunto que se tratará en parte final de este capítulo.

## **Obligados tributarios**

Como es propio de los impuestos indirectos y referentes al consumo y ventas, si bien el contribuyente final es el consumidor final, la ley ha establecido como responsable a los

---

<sup>20</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio , El IVA en Colombia P 265, Bogotá editorial TEMIS p 261

prestadores del servicio de telefonía móvil, al de los expendios de comidas y bebidas, vendedores de bienes gravados con INC y a los importadores de bienes muebles.

### **Hecho generador y casos diferenciables.**

Según lo dispuesto por el artículo 512 – 1 del estatuto tributario, el hecho generador del INC está determinado por *“la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final”* Dicho postulado general se especifica en 3 actividades principales según la ley, los cuales son los siguientes:

*“1. La prestación del servicio de telefonía móvil, según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.”*

El artículo al que hace remisión la norma grava en un 4% el servicio de telefonía celular por concepto de INC. Por su parte, incluye expresamente impuesto de IVA DE 16% (Ahora 19%) , lo que hace posible determinar que en este caso el INC se comporta como un impuesto complementario del IVA.

*“2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 de este Estatuto. El impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.”*

Para esta clasificación es preciso diferenciar, desde el punto de vista contable, el inventario que es gravado con INC de los activos fijos que fueron excluidos en los casos establecidos por la ley. Especial atención merece los artículos subsiguientes que son mencionados en la ley en su artículo 512-4 , los cuales especifican los siguientes bienes:

- 87.03 Los vehículos automóviles de tipo familiar y camperos, cuyo valor FOB o el equivalente del valor FOB, sea inferior a USD \$30.000, con sus accesorios.
- 87.04 Pick-up cuyo valor FOB o el equivalente del valor FOB, sea inferior a USD \$30.000, con sus accesorios.
- 87.11 Motocicletas con motor de émbolo (pistón) alternativo de cilindrada superior a 250 c.c.
- 89.03 Yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas (botes) de remo y canoas.
- 87.03 Los vehículos automóviles de tipo familiar, los camperos y las pick-up, cuyo Valor FOB o el equivalente del valor FOB, sea igual o superior a USD \$30.000, con sus accesorios.
- 87.04 Pick-up cuyo valor FOB o el equivalente del valor FOB, sea igual o superior a USD \$30.000, con sus accesorios.
- 88.01 Globos y dirigibles; planeadores, a las planeadoras y demás aeronaves, no propulsados con motor de uso privado.
- 88.02 Las demás aeronaves (por ejemplo: helicópteros, aviones); vehículos espaciales (incluidos los satélites) y sus vehículos de lanzamiento y vehículos suborbitales, de uso privado.

*“3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto.”*

A diferencia del primer numeral del artículo, tal como menciona Plazas Vega, para el caso del servicio de expendio de comidas y bebidas, el INC, por regla general, no

cumple una función complementaria del IVA. En efecto, se aprecia un carácter sustitutivo. Por su parte, existen algunas particularidades que contempla la normativa que menciona el mismo autor en su texto las cuales resulta útil resaltar en lo respectivo al INC e IVA en algunos casos:

- *“Los servicios de restaurante y cafetería que se prestan en establecimientos de educación se excluyen tanto de INC como de IVA ( ART. 512 – 8)*
- *Servicios que se prestan bajo la modalidad de catering o “abastecimiento” se excluyen de IMC*
- *Para los servicios de alimentos prestados en la modalidad de franquicia, concesión, regalía o autorización de explotación de intangibles se excluye INC pero se debe pagar IVA*
- *De conformidad con el art. 512 -9 se excluye de la base gravable del INC “ los alimentos excluidos del impuesto sobre las ventas que se vendan sin transformaciones o preparaciones adicionales”*
- *Los servicios prestados por clubes sociales pagan un INC de conformidad con los art. 512 – 9 y 11, los demás servicios que presten se gravan con IVA.”*<sup>21</sup>

Ahora bien, aunque distinguibles uno del otro, curiosamente un fallo reciente de la Corte Constitucional ha justificado que una situación particular del IVA representa y tiene exactamente el mismo tratamiento frente al INC. En efecto, a través de la sentencia C- 209 de 2016, la Corte ha proferido un fallo de exequibilidad condicionada en el entendido que el INC debe excluir aquellos servicios de alimentación celebrados a través de contratos por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social, justificando que dicha figura, la cual tenía ciertos beneficios frente al IVA debería tenerlos de igual forma en el INC. Puntualmente estableció:

---

<sup>21</sup> PLAZAS Vega, Mauricio, El IVA en Colombia, Bogotá, Editorial Temis

*“El legislador al no haber incluido la alimentación bajo contrato celebrado con recursos públicos y destinados al sistema de asistencia social, dentro de los bienes y servicios excluidos del impuesto al consumo, desconoció varios deberes específicos impuestos por el Constituyente de 1991, que acarrió una desigualdad negativa sin que hubiera mediado una justificación suficiente para tal proceder. Como se recogió y ha ocurrido en varias oportunidades en el tratamiento de beneficios tributarios, la Corte es competente para subsanar a través de una sentencia integradora la omisión legislativa relativa endilgada, por lo que procedió a declarar la exequibilidad condicionada de la expresión acusada.”<sup>22</sup>”*

De perdurar el impuesto nacional al consumo, la consideración anterior exige, frente a las reformas tributarias posteriores, una distinción más clara entre IVA e INC. Posiblemente existen muchos escenarios en los que se ha visto un beneficio del IVA y una afectación del IMC que serán demandados a futuro luego debe hacerse una mayor claridad orientada a los ya mencionados principios de justicia y equidad.

### **6.3 INC - Un retroceso que resulta práctico.**

Como se mencionó al inicio de este capítulo, desde la doctrina, específicamente como menciona el Doctor Plazas, el INC puede considerársele como un retroceso a la imposición de cascada. En este sentido afirma Plazas que *“los impuestos indirectos en los cuales no se permite de ninguna forma la depuración de su base gravable con lo que no corresponda estrictamente al valor agregado, o en los que no se permita restar de los impuestos generados por las ventas de bienes y prestaciones de servicio los repercutidos con motivo de las compras o utilizaciones de servicios, implican perniciosos efectos de cascada tributaria”*<sup>23</sup> es de notar que la figura de cascada

---

<sup>22</sup> Sentencia C- 209 de 2016

<sup>23</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio , El IVA en Colombia P 265, Bogotá editorial TEMIS

tributaria hace referencia especial a los impuestos plurifásicos, si bien el propio INC no le es dable tener las ventajas propias del IVA, evento que puede ser desafortunado, este tiene dentro de su distinción el ser un impuesto monofásico y responder quizá a una naturaleza distinta.

Si se permite hacer un comentario “análogo”, el INC resulta ser una especie de GMF guardando obviamente las proporciones. En este sentido es cierto que puede llegar a ser molesto frente al consumidor, que en su esquema planteado puede tener implicaciones de la nociva imposición de cascada. Sin embargo, la propia comisión en su informe destaca que el IMC viene a ser útil para enfrentar, en los escenarios que plantea, aquellos problemas de fiscalización y control que resultan tediosos en el cobro, el recaudo y pago del mismo.

Por su parte, destaca también la comisión que ha habido un incremento frente al recaudo, una facilidad mayor de control y una disminución frente al volumen de devoluciones. Así como el GMF resulta ser, aun siendo anti técnico y nocivo para el desarrollo bancario, un impuesto práctico y de fácil recaudación y control. Precisamente es esa practicidad la que destaca la comisión en su informe.

Finalmente es de considerar que seguramente el INC llegó para quedarse, pues en el informe de la comisión de expertos no solo se destacan sus virtudes, si no que se propone realizar un aumento de tarifa que varía entre el 11% y 16%. Aun así, también debe recordarse que en materia de IVA y INC más importante que aumentar las tarifas resulta es establecer esquemas de control.

#### **6.4. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS.**

Desde la campaña presidencial de Juan Manuel Santos en el año 2009 – 2010, se ofreció el desmonte del gravamen a los movimientos financieros (GMF). Tal propuesta no se realizó en la reforma tributaria de 2012. Solo con la reforma tributaria de 2014, en su artículo 45, se ofrece desmontarlo gradualmente pero solo a partir del año 2019, una vez terminado el periodo presidencial.

Ya durante la presidencia de Álvaro Uribe, por medio del artículo 41 de la ley 1136 de 2006, se habla de un desmonte a partir del 2019. Igualmente, mediante el artículo 8 de la ley 869 de 2003, se habla de un proyecto para disminuir el GMF del 3 x 1000 a partir de enero de 2008 en sus partidas. Se trata de un impuesto práctico inmediato en su recaudo (Ver decreto 2243 de 2015 que fija los plazos de presentación en recaudo por los bancos)

Puntualmente la ley en materia de GMF se limitó, por virtud del artículo 132, a establecer una serie de exenciones para dicho impuesto, particularmente destaca la doctrina las siguientes:

- *“Los retiros efectuados en cuentas corrientes o de ahorros, abiertas en entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera que correspondan a desembolsos de créditos educativos otorgados por el Icetex.*
- *Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen las sociedades mercantiles sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto exclusivo sea la asignación de créditos; siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor.*
- *Los retiros efectuados de las cuentas corrientes o de ahorros, o de los depósitos electrónicos constituidos en entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia o de Economía Solidaria según sea el caso, que correspondan a los subsidios otorgados a los beneficiarios de la Red Unidos.”*

Por su parte, aunque incluidas operaciones de factoring, la Corte Constitucional encontró una desigualdad en el entendido que solo se permitieron dichas exenciones para sociedades vigiladas, siendo que dichas operaciones pueden ser ejercidas por cualquier persona siempre que esté inscrita en la cámara de comercio y seguramente quienes no son personas vigiladas son las que más requieren de la exención, puntualmente a través de la sentencia C-766/13 la Corte expresó:

*“En el caso bajo examen, esta Corporación encontró que, al igual que ocurrió en la Sentencia C-1021 de 2012, se está en presencia de un principio de inequidad en las expresiones demandadas, por una parte, porque se excluye de la exención del GMF a las empresas, sociedades, entidades o personas que no se encuentran sometidas a la vigilancia de ninguna de las superintendencias señaladas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012; y por otra, porque sin razón alguna se exceptúa de este beneficio tributario a otro tipo de instituciones financieras, distintas de las carteras colectivas y de los patrimonios autónomos, que también realizan operaciones de factoring y están sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera<sup>24</sup>.”*

Por su parte, entrando a un tema más general, el mismo fallo al igual que otros ya examinados, desarrolla los términos de equidad horizontal y vertical, aspecto que también se observa con frecuencia en el informe de la comisión y que debe tener muy en cuenta el gobierno de cara a la nueva reforma, al respecto menciona:

*“En lo que se refiere a su alcance se ha reconocido una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica.<sup>25</sup>”*

En este punto nos permitimos hacer una breve reflexión sin salirnos del tema. En este sentido se observa que improvisación de la ley se evidencia precisamente en los numerosos fallos de exequibilidad condicionada, integradora e inexequibilidad, los cuales han planteado una serie de omisiones legislativas, una lección más para el futuro.

---

<sup>24</sup> Sentencia C-766/13

<sup>25</sup> Ibidem

Según la comisión de expertos tributarios, se debe considerar que el GMF debe permanecer con la actual estructura tributaria, sin embargo, se propone que la deducibilidad del mismo sea del 100%, aspecto que en nuestro sentir aprovecharía el fácil recaudo y control que caracteriza el impuesto y de paso mitiga los efectos nocivos dentro del desarrollo bancario del país. Por su parte de seguir el impuesto debe mantenerse y desarrollarse el esquema de exenciones teniendo en cuenta aquellos escenarios en que un impuesto automático resulta sumamente inconveniente aun cuando sea deducible.

## **7. BREVE REFERENCIA SOBRE DERECHO COMPARADO**

Sin ánimo de extendernos en un tema que ya ha sido bastante engorroso, presentamos como referencia dos estudios de derecho comparado que en la investigación bibliográfica de este trabajo llamaron nuestra especial atención, uno de ellos sobre el IVA y otro sobre la implementación de herramientas que contribuyan a garantizar la transparencia fiscal.

### **Marco de referencia español sobre el IVA**

Si bien la reforma de 2012 modificó el esquema de impuestos indirectos con la inclusión del INC, no realizó mayores cambios al IVA más allá del tradicional ajuste de tarifas, junto con la modificación de los correspondientes listados de bienes y servicios que quedaron gravados, los exentos o finalmente los excluidos del IVA. Un estudio realizado por la Universidad Libre de Colombia muestra un marco comparativo entre el impuesto de valor agregado español y el IVA colombiano, destacando una serie de similitudes, y a su vez, evidenciando aspectos que pudo haber corregido la reforma de 2012 y no lo hizo, concluyendo lo siguiente:

*“El impuesto al valor agregado o añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la venta de bienes corporales muebles gravados, la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, la importación de bienes corporales muebles y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, entre otros hechos generadores regulados en ambos países. Grava todas las etapas de producción, distribución y consumo, trasladando su costo en las diferentes etapas hasta ser soportado por el consumidor final.*

*En los dos sistemas tributarios se tienen claramente definidos los elementos del impuesto: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, hecho imponible y los*

*aspectos procedimentales para cumplir con las obligaciones fiscales que genera. De igual forma se encuentra establecida la relación de los bienes y servicios exentos y excluidos del impuesto.*

*El manejo del impuesto a las ventas en Colombia tiene la particularidad de presentarse en un solo modelo de declaración en las que los contribuyentes cumplen con su obligación, mientras que el Derecho Tributario español cuenta con una pluralidad de modelos aplicados a cada régimen y actividad en particular, permitiendo con ello que la información tributaria que reporta el contribuyente se pueda clasificar de un modo más explícito, facilitando la clasificación, la recopilación de los datos, y finalmente la determinación, liquidación y pago del IVA.*<sup>26</sup>

Se presenta una interesante conclusión en la medida de considerar los grandes problemas del IVA en Colombia no en la estructura y las definiciones normativas que sean planteado desde el derecho tributario, sino en la medida que desafortunadamente no ha habido ninguna reforma que hasta el momento pueda simplificar las complejas situaciones de este impuesto, muchas de ellas desde el punto de vista operativo más que normativo.

### **Un maco de regulación sobre el abuso tributario desde el derecho comparado.**

Es admirable, aunque insuficiente las iniciativas presentadas en la reforma de 2012 para regular el esquema de transparencia fiscal. Si se compara con otros esquemas internacionales, se han desarrollado diferentes propuestas que invitan a establecer lineamientos de la OCDE para garantizar una mayor eficiencia en el control.

---

<sup>26</sup> FAJARDO Constanza Loreth, Suárez Amaya Dora Cecilia, Santa Fajardo Laura Michel, Análisis comparativo entre el impuesto a las ventas en Colombia y el impuesto al valor añadido en España, Universidad Libre, Bogotá, 2013.

Puntualmente autores como Alejandro Ocampo Tavares en su escrito “Propuesta de reglas de Transparencia Fiscal Internacional para Colombia” pone como ejemplos de otros países.

Destaca el autor, que *“Estados Unidos adoptó en 1962 el régimen de TFI, aplicado a “CFC” Controlled Foreign Companies por sus siglas en inglés o SEC” Sociedades Extranjeras Controladas por sus siglas en español, determinando la imputación de los beneficios obtenidos por filiales extranjeras a las sociedades matrices residentes. Su fundamento inicial fue perseguir la neutralidad en la exportación de capitales que luego se limitaría a ciertos tipos de rentas, como una medida anti-abusiva. Por su parte España ha defendido el principio de tributación por la renta mundial de personas físicas y sociedades residentes, atribuyendo a las entidades en Transparencia Fiscal Internacional rentas generalmente pasivas, así como ingresos de actividades empresariales en la medida en que generen un gasto deducible a la matriz española. El mismo autor mencionado presenta una propuesta de Ley de reforma tributaria para que Colombia incorpore la TFI en el marco de las recomendaciones del plan BEPS de la OCDE, la aplicación del derecho comparado y las cláusulas anti-abuso referidas a los paraísos fiscales, que se ajusten al escenario cambiante de la fiscalidad internacional y las operaciones abusivas de los contribuyentes.”*<sup>27</sup>

Ahora bien, aun cuando la reforma de 2012 ha marcado una pauta significativa frente a la regulación de normas anti-abuso, así como poner en cintura el esquema de paraísos fiscales, en las últimas reformas tributarias de Colombia se han seguido descuidando aspectos propuestos doctrinalmente de tiempo atrás. En efecto, tal como menciona la propuesta de Ocampo, que se gesta desde la OCDE, *“no se ha considerado una legislación clara para las rentas des-localizables que son objeto de imputación en un régimen de TFI, más que el avance en la imposición de rentas*

---

<sup>27</sup> OCAMPO Tabares, Henry Alejandro, Propuesta de reglas de Transparencia Fiscal Internacional para Colombia basado en el derecho comparado y el Plan BEPS de la OCDE, ICDT, Bogotá 2013

*que ingresan al país provenientes de paraísos fiscales, y que tengan un impacto negativo sobre aquellas sociedades y personas naturales que tienen capacidad de generar fuentes de riqueza y destinen estas rentas a la evasión del fisco, siendo las reglas de TFI una oportunidad de reforma tributaria equilibrada y de aplicación del principio de justicia, que difiere de aumentar la presión fiscal del país mediante la aplicación de más impuestos indirectos al consumo.”<sup>28</sup>* Lo cual se ve evidenciado en el actual panorama tributario

El autor propone además que dicha implementación debe tener un carácter disuasorio en la implementación de las reglas de TFI en Colombia, puntualmente bajo el principio de neutralidad fiscal, de sujeción y protección de las bases imponibles., en aras de evitar aquellas situaciones en las que tanto las personas jurídicas como naturales residentes trasladen cierto tipo de beneficios a otras jurisdicciones, esto con fines particularmente tributarios. Incluso se propone la extracción de rentas de terceros países por fuera de la jurisdicción ya sea de la sociedad controlada a través de sociedades, personas naturales que estén vinculadas u operaciones intragrupo.

Es posible mencionar que con la Ley 1607 de 2012 se corrió el riesgo de crear un panorama que desincentiva por completo una participación fiscal positiva por parte de las empresas, por otro lado, la corrección de este esquema tan desgastante fue corregida en gran parte por la reciente reforma tributaria de 2016, el reto actual es que el desincentivo no se traslade a las personas naturales.

Actualmente de cara a la nueva reforma tributaria se debe realizar un gran esfuerzo para conseguir nuevos y frescos recursos que enfrenten las nuevas políticas sociales planteadas en el país, adicionalmente, resulta evidente que el tema de la corrupción será protagonista dentro del próximo debate electoral, en vista de los

---

<sup>28</sup> OCAMPO Tabares, Henry Alejandro, Propuesta de reglas de Transparencia Fiscal Internacional para Colombia basado en el derecho comparado y el Plan BEPS de la OCDE, ICDT, Bogotá 2013

cambios en el régimen tributario que, como se ha reiterado, impactarán primordialmente a las personas naturales y a los sectores menos favorecidos que pagan ahora un IVA de 19%. El marco fiscal de Estado que aún es débil, se ve evidenciado en los índices de evasión fiscal que son altos, pero también en la incertidumbre jurídica de continuas reformas con gran enfoque en los impuestos directos y al consumo, más que en las fuentes de generación de capitales, como bien menciona el propio Ocampo.

## **CONCLUSIONES Y LECCIONES PARA UNA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL.**

Para finalizar este trabajo, se ha querido asociar la palabra lecciones con la de conclusiones, esto como una invitación de hacer práctico y efectivo todas las conclusiones que se sacan del estudio de un cuerpo normativo. Solemos crear y reformar muchas leyes, aumentar o disminuir las penas, sanciones y tarifas, pero difícilmente adecuamos nuestra conducta frente a las lecciones que dejan los errores que presenta cada desarrollo normativo, algo que se evidencia no solo en el campo tributario, sino también en otras áreas del derecho como el penal y el administrativo, entre otros ejemplos. Se ha realizado un estudio de una ley que, aunque derogada en gran parte, ha dejado lecciones para ser aplicadas a futuro, alguna ya se han tenido en cuenta y otras no. Considerando lo anterior, se presenta a continuación una serie de lecciones diferenciadas en los distintos campos de estudio, sin embargo, algunas de ellas tienen relación no solo en el campo en que fueron seleccionadas.

### **Lecciones desde lo que ha sido el desarrollo normativo de la reforma tributaria de 2012.**

Más allá de hacer un análisis sobre lo que es el contenido sustancial y positivo de la ley 1607 de 2012, vale la pena observar el gran número de lecciones referentes a lo que ha sido su desarrollo normativo, puntualmente desde lo que fue su nacimiento hasta su parte operativa una vez entrada en vigencia. En efecto, se debe resaltar que como proyecto de ley fue otro intento afanoso de reforma tributaria, un fenómeno que se ha venido presentando en las últimas reformas de este tipo.

Como ley en vigencia fue evidente la falta de preparación en temas como la implementación de la retención del CREE y los distintos fallos de exequibilidad condicionada, por no decir inexecutable, que se presentaron. Puntualmente se deja como lección que un esquema de retención basado en una actividad económica es engorroso si no funciona quizá como auto retención, que una reforma tramitada al finalizar la legislatura difícilmente será una buena reforma. No puede esperarse una preparación oportuna y disciplina tributaria de los administrados si los administradores no practican esos principios. Debería de ser importante, y aplicar con gran urgencia, un “principio de preparación oportuna y disciplina tributaria” expresamente consagrado en nuestro sistema tributario.

No puede seguir ocurriendo la elevada ausencia de estabilidad en el marco jurídico tributario que se manifiesta en Colombia. Durante cada gobierno se están aprobando dos o más reformas tributarias, que de manera frecuente le modifican las reglas de juego a empresarios e inversionistas nacionales e internacionales, en materia de impuestos directos, impuestos indirectos, procedimiento tributario. A ello, debe agregarse las consecuencias jurídicas de los fallos de las altas cortes, Corte Constitucional, Corte Suprema de Justicia, Consejo de Estado, sobre las rentabilidades reales de los sectores empresariales.

Durante las administraciones Uribe y Santos (2002 – 2018), ha hecho carrera que la presentación del proyecto de reformas tributarias por el Ejecutivo para el estudio y aprobación del Congreso de la República, se realice en los dos últimos meses de terminación de sesiones ordinarias, (generalmente el mes de octubre), lo cual obliga a que las comisiones constitucionales, y cada una Cámara, a una rápida aprobación, sin contar con el suficiente tiempo de estudio y análisis racional. Se ha planteado por algunos críticos, que se fije alguna legislación, para que dependiendo del tamaño del articulado de esta clase de legislaciones como la de carácter tributario, el gobierno presente sus proyectos legislativos con la suficiente y debida anticipación, para evitar el llamado “pupitrazo” en su trámite de aprobación, esta podría ser una manifestación de un principio de preparación oportuna y disciplina tributaria que obligue al gobierno a ser más serio y precavido en su política fiscal.

La reforma tributaria de 2012, a diferencia de muchas otras, se planteó como una estrategia distinta a la de recaudo. Dentro de sus objetivos estaba el afrontar los problemas de la informalidad y la equidad que se presentan en aspectos como los parafiscales. Sin embargo, son muchas las críticas y fallas que ella contiene. Si se observa el desarrollo jurisprudencial que ha tenido en los últimos años, se evidencia una serie de falencias y omisiones en que se ha incurrido desde su entrada en vigencia.

Dichas falencias han sido corregidas por disposición de la Corte Constitucional, a través de fallos integradores de exequibilidad e inexecuibilidad, donde ha habido un amplio desarrollo sobre el concepto de equidad horizontal y vertical. Bastante desafortunado resultó la implementación de la figura de incidente de impacto fiscal frente a la Sentencia C 492 2015, en el sentido que se permite una serie de disposiciones inconstitucionales que ya no podrán resarcirse. Difícilmente el gobierno compensará la inaplicación del descuento de 25% en personas naturales de que trata la sentencia.

### **Lecciones frente a la tributación directa de personas naturales.**

Con las reformas tributarias de 2012, 2014 y 2016, se ha fortalecido la legislación tributaria enfocada a garantizar una mayor participación de las personas naturales en la base tributaria total del país. Sin embargo, la tendencia legislativa tributaria mostrada en dichas reformas tributarias, podría conducir a futuro próximo a una inequidad e ineficiencia tributaria relativa, al comparar bases tributarias, hechos generadores de los impuestos, tarifas, gastos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos tributarios, en los regímenes ordinarios permitidos a las personas jurídicas, contrario a las permitidas a las personas naturales en los regímenes IMAN e IMAS, y en los ahora impuestos cedulares de la reciente ley 1819 de 2016. A ello, se pudiera argumentar el carácter regresivo del Impuesto Sobre las Ventas sobre las personas naturales, que pagan finalmente el IVA ahora del 19% en su tarifa general.

En la nueva clasificación tributaria de personas naturales como empleados o trabajadores por cuenta propia, realizada por la ley 1607 de 2012, se condujo a desafortunadas interpretaciones con gravosas sanciones sobre los contribuyentes declarantes, ya que esos conceptos presentaban similitudes y definiciones con las del sector laboral, que los condujo a deficientes clasificaciones en los grupos de personas naturales que la Ley de Reforma Tributaria y sus decretos reglamentarios, ya fuere como empleados o como trabajadores por cuenta propia, al parecer dicha lección fue tomada en cuenta en el desarrollo de la nueva reforma, pues los métodos de selección son evidentemente diferentes.

Como ya hemos mencionado, no sólo el Impuesto Sobre las Ventas es regresivo. Y así se le define por la teoría económica de la tributación, pues se considera que esa es la característica de los impuestos indirectos. Ahora también, al impuesto sobre la renta como impuesto directo, se le ha transformado en regresivo, dadas las tarifas aplicables y pocas posibilidades de efectuar deducciones (8 a 10 deducciones únicas expresamente permitidas) para quienes se clasifican en IMAN e IMAS, y a quienes se clasifiquen a partir del año gravable 2017 en las distintas categorías de impuestos cedulares de rentas de trabajo, pensionados, rentas de capital, o de dividendos, según la ley 1819 de 2016.

Las deducciones, los gastos, costos, rentas exentas, descuentos tributarios permitidas a quienes se clasifiquen en los regímenes IMAS e IMAN, de la ley 1607 de 2012, en la ley 1739 de 2014, o en el sistema cédular en renta de personas naturales de la ley 1819 de 2016, determinan el carácter regresivo de los impuestos aplicables a las personas allí clasificados, en comparación al aplicable a las personas jurídicas, o a las personas naturales que utilicen el procedimiento de régimen ordinario de renta, que adelanten libros de contabilidad.

En resumen, a partir de la puesta en vigencia de la Reforma Tributaria de 2012, para lo concerniente del Impuesto de Renta, la categorización tributaria de las personas naturales bajo regímenes IMAN, IMAS, o los ahora sistemas cedulares de la ley 1819 de 2016, tendrá efectos regresivos en el impuesto sobre la renta para: **a)** la

determinación del impuesto de renta; **b)** el procedimiento de determinación del impuesto de renta; **c)** el proceso de depuración de la renta líquida en unos casos, de depuración de la renta gravable alternativa en otros casos, **d)** los impuestos mínimos de renta a pagar; **e)** el régimen de retenciones en la fuente a aplicar; **f)** las tarifas mínimas de retención en la fuente a aplicar por concepto de renta.

### **Lecciones frente a la tributación directa de personas jurídicas.**

Lo sucedido en la ley 1607 de 2012, frente a la tributación directa de personas jurídicas, hizo evidente las ventajas de la creación de un nuevo impuesto de renta. En efecto, cuando se creó el CREE un gran fragmento de la renta quedó libre de todos aquellos descuentos y beneficios, muchos de ellos nocivos, que tan reiteradamente se ha pedido sean objeto de estudio. Desafortunadamente en la denominada reforma estructural de 2016 no se aprovechó la coyuntura y se desestimó la propuesta de la comisión de expertos. Posiblemente de haberse dado una nueva denominación al impuesto (Impuesto a las utilidades, como se sugirió) se pudo haber hecho dicho examen de descuentos y beneficios. Una lección que no se tuvo en cuenta y aún queda pendiente.

Por otro lado, tanto el CREE como los sistemas de determinación IMAN e IMAS pecaron por defecto y fueron parte de una serie de omisiones legislativas que se trataron en este trabajo. Particularmente tanto en la reforma de 2012 como su reforma posterior, el gobierno se dio cuenta que sus planteamientos de renta eran contradictorios a las propuestas formuladas por la OCDE lo cual siguiere bajar la carga impositiva a las personas jurídicas.

Si bien es cierto que la Reforma Tributaria de 2012 redujo los costos laborales para las empresas mediante la supresión de los llamados “parafiscales laborales”, el costo total tributario y neto pudo experimentar finalmente un aumento, dada la base gravable implementada, los hechos generadores, sistema de auto-retenciones y tarifa fijada para el Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE).

Tan sólo dos años de la expedición de la Ley 1607 de 2012, que modificó la estructura de los denominados “parafiscales” creando un impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), se produce una importante modificación mediante la Ley 1739 de 2014, lo cual demuestra en parte la ausencia de estructuración y planificación fiscal y tributaria del Gobierno Nacional en la creación del Impuesto CREE. Y finalmente, durante la administración Santos, que lo había creado, deroga éste impuesto CREE complementario al de renta, mediante la ley 1819 de 2016, sustituyéndolo con un aumento inicial en la tarifa general de renta en 9%, situándolo de un 25% a 34%. Desorden normativo que adicionalmente se evidenció, como ya lo mencionamos, con la creación reglamentaria del mecanismo de retención en cabeza de los agentes retenedores pagadores, lo cual dificultó su aplicación, y llevó finalmente al Gobierno a fijar la auto-retención en cabeza del receptor del ingreso tributario.

La reforma hizo evidente la falta de gestión que se ha tenido, ya de tiempo atrás, frente a la regulación e implantación de NIIF Pese a que desde el año 2007 y luego mediante la ley 1314 de 2009, se viene tratando de implementar y aplicar la Normatividad NIIF en Colombia, la ley 1607 de 2012 en su artículo 165 aplazó por cuatro años más, la medición del impacto en la situación financiera y fiscal de las entidades en razón a los nuevos marcos técnicos normativos NIIF. Afortunadamente, ya la ley 1819 de 2016 realizó varias precisiones sobre los mecanismos de medición y valoración contable, financiera y tributaria de algunas partidas del activo, pasivo, patrimonio y estados de resultados de las entidades de los distintos grupos NIIF 1 y 2. Sin embargo, faltan aún muchas precisiones, en especial en lo concerniente sobre la medición, valoración e impacto del llamado impuesto diferido, que de aplicarse textualmente como establecen las NIIF, llevaría a la disolución y liquidación de un gran número de empresas, significando su salida del mercado, ante la imposibilidad real y de pago del citado impuesto diferido que se agregaría al del impuesto sobre la renta tradicional.

## **Lecciones frente a tributación de impuestos indirectos.**

Contrario a lo reseñado en capítulo anterior con relación al fallo C-100/14 de la Corte Constitucional respecto a la aplicación del IVA sobre bienes y servicios de primera necesidad, se considera pertinente realizar las siguientes precisiones: a) Cada vez más el régimen de IVA comprende un mayor número de bienes de primera necesidad, haciéndolo así mayormente regresivo; b) Es mayoritaria la aplicación del IVA con tarifa general hoy 19% sobre bienes y servicios; c) La aplicación extensiva del IVA con su tarifa general del 19% puede hacerla efectiva para la DIAN en cuanto su mayor recaudo y control, pero regresivo para sectores de bajos ingresos, primero por la regresividad de éste impuesto indirecto, por el monto elevado de la tarifa, y finalmente porque en ésta última cadena o cascada del IVA, el consumidor final no accede a los denominados descontables, sí solicitados por importadores, productores, comercializadores, intermediarios.

En últimas, la determinación, liquidación y pago del creado por la ley 1607 de 2012 Impuesto al Consumo, resulta siendo similar al del IVA, con el agravante de no poder solicitar impuestos descontables para su vendedor final, con las repercusiones en precios que tiene sobre los bienes y servicios gravados con éste impuesto, no percibido entonces de ésta manera por el consumidor final, que no aprecia o detecta una extensión del IVA mediante este mecanismo tributario novedoso con un cambio en la denominación del impuesto indirecto. Coincido así con la afirmación sugerida en página anterior por el doctor Mauricio Plazas Vega, al calificar de “engañosa” la denominación, determinación, liquidación y pago del llamado Impuesto al Consumo.

Reconociendo su fácil recaudo y control, así como lo importante de su monto, pese a distintas ofertas desde la administración Uribe Vélez y Santos, parece que definitivamente no se desmontará el Gravamen sobre Movimientos Financieros (4 por 1.000), según ha quedado ya establecido en la ley 1819 de 2016, sin considerar el

impacto de elusión y evasión tributaria que tal medida produce sobre distintos agentes económicos que encuentran en ello una fuerte motivación a realizar el pago de sus transacciones comerciales utilizando dinero y dejando de acudir a los medios bancarios y crediticios tradicionales, evitando así el costo financiero tributario que ello significa. Impuesto del 4 por mil que afecta el proceso de bancarización, además que se ha tornado en ineficiente y regresivo dada la multiplicidad de exenciones que la misma legislación tributaria ha creado para transacciones de ciertos agentes económicos, grandes empresas y contribuyentes, de sectores cambiarios, crediticio, financiero, de orden nacional e internacional.

### **Lecciones desde la realidad socioeconómica.**

Siendo objetivos, las cifras gubernamentales provenientes de la DIAN, La Contraloría General de la República, demuestran el impacto positivo de la Ley 1607 de 2012 sobre el recaudo tributario. Sin embargo, no pudiera afirmarse lo mismo sobre la informalidad económica e inequidad socio-económica que manifiesta la economía y sociedad colombiana, que pretendía reducir la Reforma Tributaria de 2012. De igual manera, es innegable que a la fecha siguen siendo muy preocupantes las cifras estadísticas de los principales centros urbanos y del sector rural colombiano en materia de desempleo y subempleo en el mercado laboral del país.

La reforma tributaria de 2012, e incluso anteriores reformas, y en especial desde la misma discusión de la “reforma estructural de 2016” pretendieron con eventual fracaso, modificar y reducir las ventajas y privilegios tributarios de ciertos sectores relacionados con las fundaciones, entidades sin ánimo de lucro y determinadas actividades del sector cooperativo, que de manera necesaria y racional deben reformarse, para que verdaderamente se constituyan en fuentes reales de productividad, de rentabilidad, de impacto socio-económico y de mayor aporte efectivo y real al recaudo tributario. Ya,

durante varias décadas se les ha establecido ventajas tributarias para su consolidación, sin mayores resultados.

Los problemas de finanzas públicas no se solucionan simple, fácil y rápidamente con aumento de ingresos; la balanza la compone también el gasto público y es necesario que el Ejecutivo de manera seria y severa realice un control racional sobre el tamaño del sector público, sobre el tamaño y tendencia del gasto público, para lo hacer necesarias reformas tributarias recurrentes y frecuentes, que modifican la institucionalidad jurídica y tributaria, le resta a los empresarios nacionales e inversores tanto nacionales como extranjeros, competitividad, rentabilidad en el mercado local y mundial cada vez más global.

Como siempre el panorama Tributario colombiano es bastante extenso y retador desde distintos puntos de vista y es en el examen de nuestra propia legislación donde se gesta el punto de partida para ir mejorando.

# **BIBLIOGRAFÍA**

## **TEXTOS DE CONSULTA**

TRUJILLO Giraldo, Carlos Alberto, Incidencia y manejo del IVA en alimentos y bebidas, Bogotá 2012

PLAZAS Vega, Mauricio, El IVA en Colombia P 265, Bogotá editorial TEMIS

SÁNCHEZ Torres, Carlos Ariel, Nociones de teoría del derecho tributario, editorial ESAP Bogotá (Cundinamarca, Colombia)) 1992

CLAVIJO Sergio, Estructura fiscal de Colombia y ajustes requeridos, ANIF, Bogotá 2014

BRAVO Arteaga, Juan Rafael, Derecho tributario escritos y reflexiones, Editorial universidad del Rosario, Bogotá 2008

GONZÁLEZ García, Eusebio, La interpretación de las normas tributarias, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997

AYALA, Horacio, Reforma tributaria estructural, Editorial Konrad Adenauer Stiftung, Bogotá 2006

PLAZAS Vega, Mauricio, La codificación tributaria, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá 2012

LORA Eduardo, Fretes Cibils Vicente, Recaudar no Basta, Banco interamericano de desarrollo, Nueva York, 2013.

PIZA Rodríguez, Julio Roberto, La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales, editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá 2015.

## **CAPITULOS DE LIBROS COMPILATORIOS.**

Instituto colombiano de derecho tributario, XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, editorial Nomos S.A., Bogotá 2002

- CRUZ de Quiñones Lucy, Política tributaria y reforma, (83 a 253)

Lewin & Wills abogados, Temas de derecho tributario, cambiario, societario, inversión extranjera, comercio internacional y aduanas, editorial Lewin & Wills abogados, Bogotá 2009

- CAÑÓN Bohórquez Carlos Andrés, Principales consecuencias de la adopción de normas internacionales de contabilidad en Colombia (381 a 417)

Universidad del Rosario, Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro Líber amicorum en homenaje a Eusebio González García. Editorial Universidad del Rosario, Bogotá 2010 tomo 1.

- VERGARA Sandoval Rafael Principio de proporcionalidad como límite de los impuestos, (150 a 181)
- BALLADARES Saballos Reynaldo, Extra fiscalidad y justicia tributaria (181 a 208)
- REGUERO de Ladrón de Guevara Sofía, Seguridad jurídica en el derecho tributario, (250 a 273)
- CASAS José Osvaldo, Interpretación de las leyes tributarias (295 a 345)

Universidad del Rosario, Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro Líber amicorum en homenaje a Eusebio González García. Editorial Universidad del Rosario, Bogotá 2010 tomo 2

- CASTILLA y león, Rosa Alfonso Galán Los beneficios fiscales como medios de estímulo social y económico (774 a 799)
- DE LA CRUZ Mirlo Matías, González Luna María de los Ángeles, Los beneficios fiscales en la doctrina, (799 a 828)

- CARRERO German Pardo, El IVA en el comercio exterior de mercancías, (1007 a 1043)
- PONS y García Jorge Vladimir, El impuesto al valor añadido en las operaciones de comercio electrónico.

### **INFORMES INSTITUCIONALES**

ANIF, Propuesta de Reforma Tributaria 2014-2018, Bogotá, 2014

OCDE, Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA, 2015

COMISIÓN DE EXPERTOS TRIBUTARIOS, informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público, Bogotá 2015

FEDESARROLLO, La Reforma Tributaria y su impacto sobre la Tasa Efectiva de Tributación de las firmas en Colombia, Bogotá, 2014

### **TRABAJOS ACADÉMICOS**

AYALA, Horacio, El Impuesto de Renta en Colombia: Efectos de la Ley 1607 de 2012, Bogotá 2014

AVILA Pérez Luz Dary y Egea Charris Jacqueline, ENSAYO Desmonte de los aportes parafiscales como fuente de financiación del servicio nacional de aprendizaje Sena y el instituto de bienestar familiar ICBF por el impuesto sobre la renta para la equidad cree, Bogotá 2014

ARIAS, Diana, El impuesto a la renta para la equidad (Cree): un análisis desde los principios constitucionales del derecho tributario hasta el ideal impositivo de Stiglitz.1, Universidad de los Andes

GARZÓN Olga, Las ventajas y desventajas del nuevo impuesto para la equidad cree, Universidad Nueva Granada 2013

FAJARDO Constanza Loreth, Suárez Amaya Dora Cecilia, Santa Fajardo Laura Michel, Análisis comparativo entre el impuesto a las ventas en Colombia y el impuesto al valor añadido en España, Universidad Libre, Bogotá, 2013.

OCAMPO Tabares, Henry Alejandro, Propuesta de reglas de Transparencia Fiscal Internacional para Colombia basado en el derecho comparado y el Plan BEPS de la OCDE, ICDT, Bogotá 2013

### **JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL**

Sentencia C 833 de 2013

Sentencia C 492 2015

Sentencia C-289/2014

Sentencia C-100/20 14

Sentencia C-291/2015

Sentencia C- 209 de 2016

### **DECRETOS PRESIDENCIALES**

Decreto 2763 de 28 de diciembre de 2012

Decreto 0099 de 25 de enero de 2013

Decreto 0255 de 20 de febrero de 2013

Decreto 0294 de 27 de febrero de 2013

Decreto 0295 de 27 de febrero de 2013

Decreto 568de 21 de marzo de 2013

Decreto 721 de 15 de abril de 2013

Decreto 1102 de 28 de mayo de 2013

Decreto 1070 de 28 de mayo de 2013

Decreto 803 de 24 de abril de 2013

Decreto 1244 de 14 de junio de 2013

### **CONCEPTOS Y OFICIOS DE LA DIAN**

Oficio 018144 de 27 de marzo de 2013

Oficio 018142 de 27 de marzo de 2013

Oficio 018134 de 27 de marzo de 2013

Oficio 018090 de 27 de marzo de 2013

Oficio 017857 de 26 de marzo de 2013

Concepto 016785 de 20 de marzo de 2013

Oficio 016778 de 20 de marzo de 2013

Concepto 16740 de 20 de marzo de 2013

Oficio 016112 de 18 de marzo de 2013

Concepto 015491 de 14 de marzo de 2013

Oficio 015491 de 14 de marzo de 2013

Oficio 015490 de 14 de marzo de 2013

Oficio 013619 de 06 de marzo de 2013

Oficio 013617 de 06 de marzo de 2013

Oficio 013616 de 06 de marzo de 2013

Oficio 013615 de 06 de marzo de 2013

Oficio 013609 de 06 de marzo de 2013

Oficio 000146 de 06 de marzo de 2013

Oficio 018144 de 27 de marzo de 2013

Oficio 018142 de 27 de marzo de 2013

### **ARTÍCULOS EDITORIALES**

Revista Dinero. Agosto de 2010. “Las Formulas de Echeverry” Bogotá, Pags. 36 – 39

Los retos de la economía informal en Colombia" de Juana Paola Bustamante Izquierdo" en Notas Fiscales No. 9 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, agosto de 2011, pág. 5)

Conceptos y Principios Generales de la Sección 2 para las NIIF PYMES, contenido en el marco técnico normativo del decreto 3022 de 2013.