

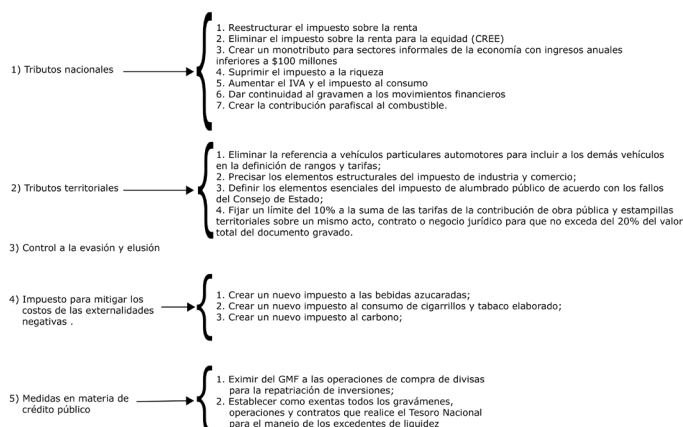
## Análisis al Proyecto de Ley de reforma tributaria 2016

En vista de los limitantes estructurales del sistema tributario colombiano y la menor dinámica del recaudo de los últimos años, causado principalmente por la caída de los precios del petróleo, el Gobierno Nacional radicó un proyecto de Ley de reforma tributaria, con el fin de incrementar los ingresos del tesoro nacional. Para lo cual se proponen modificaciones a los principales tributos, el diseño de nuevos impuestos y la modernización de la administración tributaria para hacerla más eficaz.

El Proyecto de Ley de Reforma tributaria presentado por el Gobierno Nacional a finales de octubre de 2016<sup>1</sup> se focaliza en tres objetivos fundamentales: mayor calidad tributaria optimizando los efectos del recaudo fiscal en la economía, aumento del recaudo a su nivel potencial y fortalecimiento de la lucha contra la evasión y la elusión. Según el Gobierno, estos cambios le permitirán dar continuidad a los programas de inversión social y tendrán efectos sobre el crecimiento y la promoción del empleo formal (Diagrama 1).

### Diagrama 1

#### Principales lineamientos de la reforma propuesta



Fuente: Proyecto de Reforma Tributaria. Elaboración CGR.

## La reforma tributaria estructural es necesaria dada la situación fiscal y económica del país

Con la reforma tributaria, el Gobierno Nacional busca fortalecer la sostenibilidad de sus finanzas a través de un mayor recaudo tributario, ya que en los últimos años ha enfrentado la caída de sus ingresos, principalmente debido al impacto de la disminución de los precios de los hidrocarburos (cerca de \$23 billones por renta petrolera) y la desaceleración de la economía. Sumado al hecho que hay impuestos próximos a expirar como el Gravamen a los Movimientos Financieros.

Esta situación se reflejó en el balance total del Gobierno Nacional Central (GNC), que pasó de un déficit de 2,2% en 2012 a 3,0% del PIB en 2015, haciendo necesaria una reforma tributaria que permita fortalecer las finanzas públicas y, por supuesto, que se encuentre en línea con el objetivo de la regla fiscal de buscar una tendencia decreciente del déficit estructural del GNC.

Edgardo José Maya Villazón  
Contralor General de la República

Gloria Alonso Másmela  
Vicecontralora General de la República

Dirección Técnica y elaboración del documento:

Gloria Patricia Rincón Mazo  
Contralora Delegada para Economía y Finanzas Públicas

Alejandro José Ovalle Gont  
Director de Estudios Macroeconómicos

Carlos Humberto Barrera Gallo  
Dirección de Estudios Macroeconómicos

Rossana Payares Altamiranda  
Directora Of. de Comunicaciones y Publicaciones

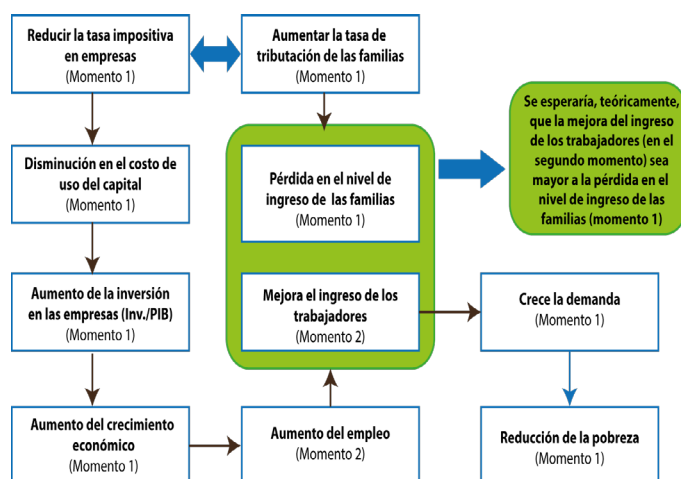
1. Proyecto de Ley "Por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones".

Según cálculos del Gobierno, la reforma tributaria propuesta permitiría la consolidación fiscal en el mediano plazo, al llevar los ingresos del Gobierno Nacional Central de 15,7% del PIB en 2017 a 16,8% en 2022. Es decir, de mantenerse el nivel actual del gasto público, se cumpliría una tendencia de déficit fiscal acorde con la regla y se estabilizaría la deuda sin afectar la calificación del grado de inversión.

## La reforma tributaria por sí misma no garantizaría un mejor escenario macroeconómico

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público considera que la reforma tributaria le permitirá al país un escenario macroeconómico virtuoso, para avanzar en términos de mayores tasas de crecimiento económico, sustentado fundamentalmente por el aumento en la inversión privada que, a su vez, se traduciría en más empleo y consumo (a partir del 2018) (Diagrama 2).

Diagrama 2  
Dinámica lineal de la reforma



Fuente: Proyecto de Reforma Tributaria. Elaboración CGR.

Sin embargo, las previsiones de crecimiento podrían no cristalizarse pues no existe certeza que la reducción de impuestos a las empresas genere un aumento directo y lineal de la inversión en Colombia, ya que ésta se encuentra determinada en el corto y largo plazo, además de los impuestos, por la combinación de

variables como la demanda, las condiciones financieras, el salario real y los incentivos<sup>2</sup>. Adicionalmente, por el lado de la demanda, los hogares verían afectada su capacidad de consumo en el corto plazo, debido al aumento de la carga tributaria a las personas naturales. Por esta razón, y con el propósito de garantizar la estabilidad macroeconómica, se requiere una coordinación de la política monetaria y fiscal que suavice el impacto de la reforma sobre el crecimiento.

En el proyecto de ley de reforma se proyecta un crecimiento de la economía del 3% para 2016 y del 3,5% para 2017, con una tendencia creciente y sostenida hasta 2021, donde lograría la tasa máxima de 4,8%. Esta proyección de crecimiento económico del Gobierno es conveniente analizarla teniendo en cuenta la situación de la economía internacional que presenta una perspectiva de reactivación frágil<sup>3</sup>, además de contrastarla con las proyecciones del Banco de la República las cuales señalan un incremento económico del 2% como escenario más probable para 2016 y 2017. La dinámica de crecimiento esperada no podría inducirse sólo con los cambios tributarios; será necesario además procurar ajustes al sistema de producción nacional que permitan potencializar sectores como la industria, el comercio, el turismo y el agro, diversificando las fuentes del crecimiento.

## La estructura de los impuestos

### a) Impuesto de renta

La reforma propuesta, además de buscar una mayor proporción del recaudo a través de los impuestos indirectos (IVA y consumo), pretende generar un recaudo efectivo y real en el corto plazo que permita estabilizar la situación fiscal actual, donde la baja de los ingresos frente a un gasto inflexible presiona el déficit y la deuda pública. Avanzar en materia de equidad, progresividad y neutralidad, pareciera no ser un objetivo fundamental sino tangencial de la reforma.

2. Hsieh, C.T. and Parker J.A, *Taxes and Growth in a financially underdeveloped country: Evidence from the Chilean investment boom, 2006.*

3. *International Monetary Fund, World Economic Outlook (WEO), October 2016: Subdued Demand: Symptoms and Remedies.*

Así por ejemplo, los ajustes al impuesto de renta reducen las tarifas para personas jurídicas —para incentivar la inversión—, aumentan la base gravable y cambian las tarifas a personas naturales, pero sin proyectar mayores modificaciones que de manera estructural promuevan una mayor productividad y progresividad.

En renta a personas naturales, los ajustes propuestos en la base gravable y las tarifas para los distintos rangos de ingreso afectarían en mayor medida a los estratos medios y bajos que a las personas con mayores ingresos. De tal manera, se presentarían dos efectos: por un lado, entrarían a pagar el impuesto de renta muchas personas que antes no pagaban y, por otro, la variación del impuesto cobrado en proporción al ingreso resultaría mayor para los estratos medios-bajos que para los altos.

En cuanto al primer efecto, la reducción de la renta mínima exenta del impuesto, cuyo valor se encuentra en \$2.702.564 mensuales (1.090 Unidades de Valor Tributario al año) pasaría a \$1.487.650 mensuales, que a partir de la reforma serán gravados con una tarifa del 10%. En cuanto al segundo, los efectos de la reforma con los cambios de tarifas propuestos en los rangos de ingresos de los contribuyentes, se reflejarían en una mayor variación de la tarifa para los rangos medios y bajos.

Por ejemplo, para las personas que están en el rango de ingresos anuales cercanos a los \$50 millones el aumento de la tarifa sería de 56,7%, ya que pasaría de 6,7% a 10,5% aproximadamente, mientras que las ubicadas en el rango superior, con un ingreso anual de \$150 millones el aumento de la tarifa sería de 12,4%, pasando de 21,8% a 24,5%. Este cambio significa que las personas ubicadas en el rango gravable más bajo pagarían cerca de \$2 millones adicionales al año, mientras que para el más alto la variación sería de \$4 millones. Esta situación afecta más al primer grupo ya que significa una mayor proporción de su ingreso, y en esa medida deteriora su capacidad de consumo.

Dado que la reforma, en lo que atañe al impuesto de renta tanto a las personas jurídicas como a las naturales, mejora la situación fiscal al aumentar el recaudo pero no avanza en el objetivo de progresividad, se considera importante hacer más progresivas las tarifas tributarias empresariales contribuyendo a mejorar

la equidad tributaria. Esto mismo se podría aplicar para personas naturales a efecto de mejorar la distribución del ingreso después de impuestos.

La reforma tampoco plantea ajustar algunos de los elementos que erosionan la base gravable y que afectan los ingresos reales del GNC. En el impuesto a la renta por ejemplo hay deducciones, exenciones y descuentos tributarios; así el total de rentas exentas a las empresas llegó a los \$12,6 billones de 2015 y para personas naturales a declaradas en 2014 ascendieron a \$34 billones de 2015, montos que liquidados a la tarifa nominal de estos impuestos producirían ingresos a la Nación cercanos a 1,8 puntos del PIB.

En aras de no reducir los recursos fiscales que el Gobierno Nacional percibe, debería analizarse el efecto de tomar estas medidas en la economía para minimizarlos o eliminarlos, ya que reducen los tributos, ocasionan inequidad del impuesto neto y no se conoce a ciencia cierta el efecto sobre la economía colombiana. La CGR considera que sería una gran oportunidad si en esta reforma el Gobierno Nacional y el Congreso de la República, de cara a la sociedad civil, analizaran las exenciones y descuentos para evaluar las que podrían ser mantenidas y las que deberían ser eliminadas.

## **b) La tarifa del IVA y nuevos impuestos indirectos**

El proyecto de reforma tributaria plantea mantener el recaudo por renta en el 4,7% – 4,9% en promedio del PIB y ampliar el del IVA desde el 5% al 6,5% del PIB en los siguientes años, principalmente con el cambio de la tarifa general del 16% a 19% y con otros ajustes como el incluir en el hecho generador las transacciones de intangibles.

En el caso de este impuesto indirecto, la reforma destaca su preferencia respecto a los directos, en la medida en que no distorsionan las decisiones de los agentes económicos. Sin embargo, se considera que en Colombia<sup>4</sup> podrían no lograr su desempeño óptimo y se per-

4. Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA. Lina María Uribe. [https://derechopublico.uniandes.edu.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=362%3Aprincipio-de-eficiencia-tributaria-y-neutralidad-incidencias-teoricas-y-practicas-desde-el-iva&catid=34%3A30&Itemid=91&lang=es](https://derechopublico.uniandes.edu.co/index.php?option=com_content&view=article&id=362%3Aprincipio-de-eficiencia-tributaria-y-neutralidad-incidencias-teoricas-y-practicas-desde-el-iva&catid=34%3A30&Itemid=91&lang=es).

El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad. Cámara de Comercio Colombo-Americana. Confecámaras. Fedesarrollo. Agosto 31 de 2005. <http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Estudios/Tribucionycompetitividad.pdf>

dería neutralidad, como lo define la literatura económica, por el hecho de existir tarifas diferenciales y bienes excluidos o exentos, regímenes especiales y producción y distribución de bienes en un amplio mercado informal. Elementos que no se abordan en la reforma.

A pesar de esta situación y los problemas de equidad que generan los impuestos indirectos en general, el IVA y el de consumo, se consideran una forma bastante eficiente y expedita de obtener recursos adicionales para cerrar la brecha fiscal. Pero adicional a los ajustes de la tarifa es necesario fortalecer los mecanismos que requiera la administración tributaria a efectos de desestimular el incumplimiento de las obligaciones del IVA, como también de acrecentar los niveles de productividad del impuesto, que si bien presenta un nivel aceptable con los estándares internacionales, se ha reducido en los últimos años. De seguro, la necesidad de un mayor recaudo en el corto plazo es la que motiva al aumento de la tarifa para mantener el nivel actual gasto público. No obstante, la integralidad de la política fiscal debe contemplar no solo el recaudo de ingresos, sino la calidad y priorización del presupuesto público en el país.

En cuanto a los nuevos impuestos como el de las bebidas azucaradas, al carbono y el aumento de las tarifas al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en general se presentan como tributos bien intencionados en cuanto a los hábitos de consumo y de un ambiente menos contaminado; y que en términos de recursos permitirá obtener una fuente nueva de financiamiento para el sector salud.

En el caso del impuesto al carbono, podría aumentar el precio del combustible para el consumidor final y teóricamente se espera que desplace actividades contaminantes, disminuya el nivel de riesgo frente desastres naturales (cambio climático) y mejore la calidad de vida de la población; además que genere ingresos adicionales para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

Finalmente en cuanto al tema de Fondo de Estabilización del Precio de los Combustibles (FEPC), del cual la CGR recientemente realizó un estudio<sup>5</sup>, solo resta

decir que en materia legal es apremiante que el Ejecutivo impulse acciones orientadas a la estabilidad en las fuentes de financiación que permitan darle continuidad a este mecanismo. Por otra parte, en lo que respecta al diferencial de participación, es importante analizar la importancia de devolverle vigencia jurídica a este mecanismo de ahorro por los efectos redistributivos hacia el Fondo por parte de los productores e importadores o en caso contrario considerar la posibilidad de sustituirlo permanentemente por recursos del Presupuesto General de la Nación.

### Limitadas propuestas en impuestos territoriales

Al no acoger el Gobierno las principales propuestas de la Comisión de Expertos con referencia a los tributos territoriales, la reforma no prevería efectos importantes en materia de los ingresos propios y de mejoramiento de la equidad en los territorios. Por ello mismo si no se aborda el tema de los territorios en el futuro el Congreso tendrá que ocuparse de esta materia

En los departamentos, por ejemplo, se acepta el diagnóstico de la Comisión, sobre dinamizar sus debilitadas finanzas. Para el caso del impuesto sobre vehículos automotores, el proyecto tuvo en cuenta la falta de mecanismos de control en el recaudo, pero no siguió la recomendación de aplicarlo a las motos y atarlo con un criterio de protección ambiental, con tarifas diferenciales en concordancia con la emisión de gases.

El proyecto de ley tampoco incluyó las principales medidas propuestas por la Comisión de Expertos en materia del impuesto predial y de las modificaciones al régimen de regalías petroleras y mineras para las entidades municipales.

La propuesta a nivel municipal se enfocó sobre el impuesto de industria y comercio y el de alumbrado público. En el primer caso, la principal pretensión del proyecto es la de precisar la base gravable que cambia desde el promedio mensual de ingresos brutos hacia la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo período gravable; y la de formular definiciones que clarifiquen la territorialidad del impuesto, que es fuente de controversia entre diversas entidades. Esas medidas son adecuadas, pues en la actualidad no hay claridad sobre esos asuntos.

5. Contraloría General de la República, Boletín Macrosectorial No 4, "Análisis del comportamiento del Fondo de Estabilización del Precio de los Combustibles -FEPC-." Noviembre 11 de 2016.

En el Informe de la Situación de las Finanzas del Estado 2015, la CGR mostró que el mayor dinamismo en los ingresos tributarios departamentales se dio en los rubros de emisión de estampillas y en la contribución del 5% sobre la contratación pública. Dado que ambos impuestos recaen sobre los contratos públicos, el proyecto de reforma pretende limitar su incidencia al 10% del valor de la contratación.

En este caso se adoptó la racionalidad económica planteada por la Comisión, en el sentido que lo que entra al fisco por estos impuestos sale vía incremento de los precios en los bienes y servicios contratados. Sin embargo, no se analizó la dificultad que impone un tributo para luego tener que pagar más caro por los bienes y servicios que contratan. Los mandatarios que defienden las estampillas y la contribución se fijan más en los ingresos sin tener en cuentas los costos asociados a ellos y que a la final afectan la misma contratación pública y los gastos del Estado.

Así, con las medidas propuestas en el proyecto de reforma tributaria presentado por el Gobierno para el ámbito departamental, lo que muy probablemente sucedería es que los mayores impuestos recaudados por consumo de cigarrillos y tabaco e impuesto sobre vehículos será contrarrestado por las disminuciones producidas por el límite fijado para los ingresos por estampillas y la contribución del 5% sobre la contratación pública.

### **Avanzar en administración tributaria y lucha contra la evasión**

En el proyecto se presentan varias propuestas dirigidas a la lucha contra la evasión de impuestos en Colombia, entre ellas la de aumentar las exigencias legales y el control para incluir las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) en el Régimen Tributario Especial, aumentar la colaboración internacional (principalmente acceso a información y convenios países) y revelar de manera obligatoria estrategias de planeación tributaria.

Se incluyen, de igual manera, otras propuestas como medidas anti evasión, que se prevén exitosas en la medida que los funcionarios sean conocedores especializados del tema y cumplan con sus funciones de manera íntegra, contando además con las herramientas tecnológicas idóneas para adelantar su tarea.

Merece especial atención el componente penal que propone el proyecto de reforma tributaria cuando el contribuyente omite activos, presenta información inexacta en relación con éstos o declara pasivos inexistentes, con afectación del impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos.

Se considera positiva y plausible la previsión según la cual la actividad punitiva se orienta de manera fundamental hacia los grandes evasores, no de los grandes contribuyentes, pues para la configuración del delito se requiere el contribuyente omita activos o reporte pasivos inexistentes que afecten el valor del impuesto de renta por un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes (\$5.000 millones). Es importante precisar que este umbral para las empresas pareciera razonable, ya que el valor del patrimonio medio para el decil más alto, donde se encuentran 37.012 entidades, es de \$30.284 millones. No obstante, en el caso de las personas naturales es muy alto, ya que en el decil superior no hay contribuyentes que, en promedio, superen los \$5.000 millones en patrimonio.

La CGR considera que se debería abrir la discusión del umbral establecido para éste delito, pues podría ser inocuo para personas naturales; además sería importante reflexionar sobre la capacidad administrativa de la Dian para realizar la fiscalización respectiva de esta medida.

Por otra parte, el bien jurídico tutelado por el delito no debe ser, como lo indica el proyecto de ley, la administración pública o el patrimonio estatal, sino el orden económico y social en el componente de la hacienda pública, que se afecta por la ausencia de recaudación como consecuencia del fraude fiscal, lo que impide la satisfacción de los derechos del colectivo social por parte del Estado, como uno de sus fines esenciales.

Vale la pena precisar que existe un delito contra la administración pública o el patrimonio estatal, cuando, por ejemplo, un agente retenedor no consigna lo recibido por concepto de Retención en la fuente o IVA y se apropia de estos recursos públicos. Esta conducta se equipara a un peculado por apropiación, toda vez que el agente retenedor viola la confianza depositada por el Estado. Bajo ese entendido, su no consignación

afecta el patrimonio estatal y, por ende, la administración pública.

Cuando el contribuyente presenta información inexacta en relación con los activos o pasivos, este comportamiento o conducta no lesiona el patrimonio público, en cuanto los bienes no han ingresado todavía al erario debido al comportamiento artificioso del contribuyente. Lo que se afecta es el orden económico y social en el componente de la hacienda pública.

Se considera y sugiere, en consecuencia, trasladar la conducta delictiva de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes al capítulo de los delitos contra el orden económico y social, que es el interés jurídico tutelado que materialmente se afecta y lesiona con el comportamiento que pretende criminalizarse.

De otro lado, se considera que va en la dirección correcta incluir las nuevas disposiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para liquidar los impuestos de las empresas. Sin desconocer los retos que ello implicará en materia contable, ya que entre otros implica que las empresas deban realizar un proceso de depuración de la base gravable mucho más complejo que el vigente.

### La depuración contable de las entidades territoriales

El proyecto de reforma tributaria en su artículo 307 establece la obligatoriedad para las entidades territoriales de adelantar un proceso de saneamiento contable, según el proceso de depuración establecido para la DIAN el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. Este se debe realizar en un plazo de 4 años.

La propuesta es acertada teniendo en cuenta la problemática actual y su importancia en los resultados financieros de las entidades. Como antecedente y para dimensionar el problema es importante mostrar que la CGR estableció, producto de la Auditoría al Balance de la Nación del 2015, como el activo más importante de la Nación las Cuentas por cobrar, representadas principalmente por las multas del Consejo Superior de la Judicatura que ascendían a \$11 billones, las adeudadas al Ministerio de Justicia y el Derecho por

\$4,4 billones y a la DIAN por \$10 billones<sup>6</sup>. A pesar de la vigencia de la mencionada ley, prorrogada entre 2014 y 2015, no se conoce plenamente la gestión realizada por estas entidades para su cobro, considerando que algunas de ellas, en especial las del Consejo Superior de la Judicatura, son de difícil recuperación. Además de lo anterior se reflejan saldos contables que incrementan los activos líquidos de la Nación, sin que se reflejen en ingresos para las arcas estatales y afectando la estructura de los activos del Estado con una cartera que podría no ser recuperable.

Por tanto, es importante que la obligatoriedad de la realización del saneamiento contable se haga extensiva a todos los entes públicos. Este proceso es necesario para todos los niveles del Estado dado que los saldos contables de las cuentas por cobrar vienen en crecimiento y la gestión para su cobro es deficiente, situación que se refleja en los montos de dichas cuentas. Se debe entonces, depurar las cuentas de balance, especialmente las cuentas por cobrar. La CGR estará atenta del seguimiento a estos procesos dada su importancia en relación con disponer de información financiera de las entidades y la realidad patrimonial del Estado.

Agradecimientos especiales por su participación en la elaboración del documento:

Antonio Hernández Gamarra  
Francisco Farfán Molina  
Jorge Enrique Espitia Zamora  
Mercedes Ortiz Cañón  
Fanny Parada López  
Juan Carlos Villamizar  
José Enrique Contreras Hernández  
Jesús Antonio Mena Rodríguez  
Iván Aguirre Acevedo  
Luz Adriana León Rodríguez

<sup>6</sup> CGR, Auditoría al Balance General de la Nación, pág. 19. En la DIAN específicamente se establecieron hallazgos en estas cuentas por tener partidas con saldos contrarios a su naturaleza, en montos de \$2 billones en las rentas por cobrar y 8,2 billones en cuentas por pagar que llevaron a determinar incertidumbres en esta entidad y una de las causas que se negará la opinión a dicho Balance.