COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA

INFORME FINAL PRESENTADO AL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

DICIEMBRE DE 2015

MIEMBROS DE LA COMISIÓN

PRESIDENTE

Santiago Rojas

Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

MIEMBROS FIRMANTES

Ricardo Bonilla
Rosario Córdoba
Alfredo Lewin
Oscar Darío Morales
Soraya Montoya
Guillermo Perry
Julio Roberto Piza
Miguel Urrutia
Leonardo Villar

SECRETARÍA TÉCNICA

Natalia Salazar
FEDESARROLLO

Tabla de contenido

Presentación……..6

Resumen Ejecutivo……..10

CAPÍTULO I
Impuestos directos en Colombia

I. Aspectos generales 21

II. El impuesto de renta personal 23
A. El sistema actual: principales aspectos normativos 23
B. Diagnóstico 26
C. Principales recomendaciones en relación con el impuesto de renta personal 41
D. Impacto sobre las tarifas promedio 48

III. Impuesto sobre sociedades 49
A. Principales aspectos normativos actuales 49
B. Principales cambios introducidos a través de la Ley 1607 de 2012 50
C. Principales cambios introducidos a través de la Ley 1739 de 2014 51
D. Otros aspectos normativos relevantes del impuesto de renta ordinario y del CREE 51
E. Diagnóstico general – Impuesto CREE 58
F. Criterios que debe guiar la reforma al impuesto combinado de renta corporativa y CREE y principales propuestas 70
G. Creación de un nuevo impuesto: el impuesto sobre las utilidades empresariales 71

IV. Tratamiento tributario de los dividendos 80
A. Régimen actual y elementos de diagnóstico 80
B. Aspectos generales de la tributación sobre los dividendos en la OCDE 81
C. Propuestas 82

V. Impuesto al patrimonio/riqueza: diagnóstico y propuestas 83

VI. Referencias 84

CAPÍTULO II
Los impuestos indirectos en Colombia

I. Introducción 86

II. El régimen del IVA y del impuesto al consumo en Colombia 87
A. Aspectos generales 87
B. Diagnóstico del IVA y del impuesto nacional al consumo 88
III. GMF: aspectos generales y diagnóstico 104
IV. Impuestos a los combustibles 106
V. Lineamientos de una reforma a los impuestos indirectos y propuestas específicas 111
A. Lineamientos generales 111
B. Propuestas específicas sobre IVA 112
C. Propuestas específicas sobre Impuestos al Consumo 119
D. Propuesta sobre el GMF 120
E. Impuesto a la gasolina y al ACPM 120
VI. Referencias 121

CAPÍTULO III
Impuestos territoriales

I. Tendencia reciente de los impuestos territoriales 123
A. Aspectos generales 123
B. Evolución reciente de los tributos territoriales 124
II. Diagnóstico 128
A. Multiplicidad de impuestos, costos de transacción y dificultades de administración 128
B. Ausencia de un marco legal del sistema tributario regional y local a pesar de la mayor descentralización desde la Constitución de 1991 131
C. Tensión entre el Gobierno Nacional y los gobiernos sub nacionales 132
III. Impuestos departamentales 133
A. Aspectos generales 133
B. Impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado 137
C. Tratamiento tributario de las cervezas y licores en Colombia 144
D. Impuesto sobre los vehículos automotores 152
E. Los otros impuestos departamentales 155
F. Otros impuestos relacionados con la salud: consideraciones sobre un impuesto sobre las bebidas azucaradas derivadas de la literatura internacional 155
IV. Impuestos municipales 156
A. Aspectos generales 156
B. Impuesto predial 159
C. Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, ICA 166
D. Los otros impuestos municipales 169
V. El caso de las estampillas 170
VI. Consideraciones sobre el régimen de regalías petroleras y mineras 170

A. Diagnóstico 171
VII. Propuestas 171
A. Lineamientos 171
B. Propuestas 174
VIII. Referencias 181

CAPÍTULO IV
Régimen Tributario Especial para las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones constituidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)

I. Diagnóstico 184
A. Origen del Régimen Tributario Especial (RTE) 184
B. Marco normativo 184
C. Problemas relevantes 189
II. Lineamientos de una reforma del RTE para las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones constituidas como ESAL 192
A. Justificación 192
B. Propuestas específicas 196
III. Número de entidades e ingresos anuales de las ESAL 212

CAPÍTULO V
Administración tributaria en Colombia

I. Introducción 214
II. La administración tributaria eficiente como elemento central de una reforma estructural 215
III. Elementos Generales de la administración tributaria eficiente 217
IV. Descripción general y operativa de la DIAN 221
A. Competencias 222
B. Autonomía 223
V. Diagnóstico por temas 224
A. Recursos humanos 224
B. Sistemas de Información 227
C. Aduanas y contrabando 232
D. Recaudo (pagos y retenciones) devoluciones y cobro coactivo 234
E. Fiscalización y sanciones 236

F. Segmentación de contribuyentes 238
G. Elusión y evasión internacionales 240
H. Defensoría del contribuyente 241

VI. Propuestas y Recomendaciones Generales 241

VII. Reglas para la expedición y aplicación de las normas tributarias 257
A. El deber de contribuir y la facultad para controlar el cumplimiento. 257
B. Equidad, Eficiencia, Competitividad y Seguridad Jurídica. 258
C. Código Tributario y Reforma Integral 258
D. Leyes, Decretos y Conceptos de la DIAN 259
E. Resolución de controversias en la vía gubernativa 259
F. Impuestos Territoriales y la Constitución 259
G. Facultades Extraordinarias en materia Tributaria 260
H. Control de la evasión, la elusión y la morosidad 260

VIII. Referencias 260

Presentación

En Febrero 25 de 2105 el Gobierno Nacional conformó la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria de acuerdo con lo señalado por la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 0327 de 2015. La Comisión, conformada por nueve miembros *ad honorem*, tuvo como propósito estudiar, entre otros, el régimen del impuesto sobre la renta y CREE, el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican, el régimen del impuesto sobre las ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con el objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario más equitativo y eficiente. La Comisión tuvo un plazo de 10 meses a partir de su conformación para allegar al Gobierno Nacional un documento con las recomendaciones para una reforma tributaria estructural.

Al culminar estos diez meses de trabajo, la Comisión presenta este informe al Ministro de Hacienda con sus recomendaciones para una reforma tributaria estructural, en un escenario en el que la economía colombiana enfrenta grandes dificultades y retos, pero también grandes oportunidades. Es un momento en el que, por la alta dependencia de la economía y de las finanzas públicas en la producción y exportación de productos minero-energéticos, la abrupta reducción en los precios internacionales del petróleo y de otros bienes básicos se ha venido reflejando desde 2014 en elevados desbalances externos y fiscales. De no actuar de manera oportuna a través de políticas económicas acertadas, una corrección demorada de estos desbalances acarrearía indeseables efectos en materia económica y social en el corto y largo plazo.

Unido a esta coyuntura económica debe anotarse que Colombia ha presentado tradicionalmente elevados índices de pobreza y uno de los mayores niveles de desigualdad en la distribución del ingreso del mundo, lo que exige esfuerzos de parte de la política fiscal para producir mejoras en las condiciones de vida de los más desfavorecidos.

De esta manera, con miras a garantizar la financiación de los programas sociales de lucha contra la pobreza y la provisión de bienes públicos, el Gobierno necesita recursos que en el mediano plazo no vendrán como en el pasado de la actividad minero-petrolera. Será solo mediante una actividad empresarial vigorosa que genere de manera dinámica empleos de alta calidad que se podrá lograr una sociedad más próspera y producir los recursos necesarios para que el Gobierno, a través de una eficiente asignación y ejecución del gasto público, contribuya de manera eficaz a la lucha contra la desigualdad y la pobreza, generando mejores condiciones para la paz duradera en nuestro país.

En este panorama macroeconómico, el rediseño del sistema tributario es una pieza clave del ajedrez para avanzar en materia de desarrollo económico y social.

Un régimen tributario exitoso se caracteriza por generar los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno, por ser equitativo horizontal y verticalmente, eficiente desde el punto económico y administrativo, además de que debe estar acompañado de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir los objetivos de la política impositiva.

Sin embargo, en Colombia el régimen vigente presenta grandes limitaciones. En efecto, el sistema tributario de nuestro país genera un bajo nivel de recaudo frente al potencial, dado el nivel de desarrollo del país; no contribuye a una mejor distribución del ingreso; es inequitativo horizontalmente pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; es complejo y difícil de administrar, y castiga de manera importante la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad. A ello se suma la debilidad de la administración tributaria, que con faltantes en materia de recurso humano, tecnología y organización institucional, no logra sino involucrar a un número reducido de personas y empresas al sistema, presenta pocos resultados en la labor de combatir los elevados niveles de evasión, elusión y contrabando, lo cual agrava aún más la inequidad en materia tributaria, erosiona la confianza en la administración y reduce el interés del ciudadano para contribuir con el fisco. Es de resaltar que para proveer una mayor progresividad a la política fiscal y obtener efectos positivos sobre el crecimiento económico, no solo es importante trabajar en el lado de los impuestos; ello requiere también avanzar en materia de eficiencia y equidad en el gasto público, tema que está por fuera de los términos de referencia de la Comisión.

El trabajo de la Comisión se concentró en formular recomendaciones estructurales de mediano y largo plazo. Varias de las reformas tributarias que se han implementado en el país se han enfocado en allegar recursos que son necesarios en el corto plazo para evitar desbordamientos del déficit fiscal. En esta ocasión, la necesidad de recursos también es evidente. Sin embargo, reconociendo que el recaudo es importante, en los análisis sobre cada uno de los aspectos, la Comisión hizo un balance cuidadoso y profundo, siguiendo los principios de equidad, progresividad, eficiencia económica, simplicidad y eficiencia administrativa y su aporte al recaudo. Los argumentos técnicos y jurídicos ayudaron a identificar los principios que debían primar en cada uno de los temas, sin nunca descuidar los demás. La propuesta de la Comisión no es por lo tanto una propuesta de reforma que solo busca aumentar el recaudo; sus recomendaciones en materia tributaria apuntan sobre todo a lograr una mayor equidad de la política fiscal en lo relativo a los impuestos, a una mayor simplicidad y eficiencia tributaria que permitan avanzar en materia de inversión, empleo, crecimiento y competitividad y a introducir incentivos para que cualquier colombiano sea cada vez más consciente de que para lograr un mejor país se requiere de su aporte al fisco.

Ahora bien, en términos de recaudo, el diseño de la propuesta apunta a que los recursos adicionales que se requieren para mantener el nivel de gasto actual del Gobierno Nacional, y cumplir con la regla fiscal, provengan de los cambios estructurales introducidos al IVA y a otros impuestos indirectos. En materia de impuestos directos, las recomendaciones pretenden tener un efecto neutral en el recaudo, de acuerdo con las estimaciones realizadas, por cuanto su énfasis radica en mejorar el diseño estructural y superar las limitaciones del actual régimen en materia de su impacto sobre eficiencia y progresividad. En particular, estas propuestas buscan balancear mejor la carga tributaria entre las empresas y las personas naturales. Todos estos esfuerzos se verán aumentados en la medida en que se logre un significativo fortalecimiento de la administración tributaria.

La Comisión también se ocupó de los impuestos territoriales y las regalías petroleras y mineras, en los cuales es importante poner un mayor esfuerzo por mejorar en materia de diseño y administración. En el marco de la descentralización, muchos de los propósitos de política pública deben ser atendidos por los departamentos y municipios, que requieren para ello recursos fiscales propios con los cuales, además, habrá una menor presión sobre los recursos del Gobierno Central. El buen diseño de esos impuestos territoriales también es fundamental para lograr un sistema tributario equitativo horizontalmente, progresivo verticalmente y que promueva en lugar de restringir la inversión, el empleo y la competitividad empresarial.

La Comisión hace recomendaciones específicas en el caso de los impuestos a la renta de las personas naturales y las sociedades, del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro, el IVA y demás impuestos indirectos, los parafiscales, los principales tributos territoriales y las regalías petroleras y mineras. En ello encuentra que hay espacio para hacer verdaderos avances, reconociendo así mismo que estos constituyen un gran reto para el Gobierno, el Congreso y la sociedad colombiana. Por otra parte, destaca que para lograr los avances esperados de la reforma los progresos en materia de estructura tributaria deben ir acompañados de esfuerzos por fortalecer la administración de impuestos, de manera que se combatan con éxito la evasión y la elusión, las cuales no solo menoscaban el recaudo sino que también aumentan la inequidad tributaria y reducen la credibilidad en el régimen fiscal y su legitimidad.

La Comisión considera que sus recomendaciones deben ser vistas de manera integral y recomienda al Gobierno adoptar el mismo enfoque estructural a la hora de redactar el proyecto de reforma tributaria.

Por último, la Comisión hizo todos sus análisis de manera independiente. Se recibió un importante apoyo del Gobierno y de la DIAN, pero sus funcionarios demostraron en todo momento un respeto profundo por los análisis llevados a cabo por la Comisión. Así mismo se recibieron insumos de gran utilidad por parte de distintas agencias gubernamentales, de las entidades multilaterales (en particular del Banco Interamericano de Desarrollo, la OCDE, el Banco Mundial y el Fondo Monetario

Internacional) y de muchos académicos y expertos. Los particulares, individual o colectivamente, encontraron un espacio para allegar sus importantes análisis a la Comisión, los cuales fueron revisados uno a uno por todos los comisionados. Los comisionados y la Secretaría Técnica de la Comisión consideran importante hacer un reconocimiento a los múltiples aportes que hicieron muchas personas para sus análisis y para el buen desarrollo de sus deliberaciones, agradeciendo de manera muy especial el apoyo recibido en la elaboración de cálculos y simulaciones y redacción del documento de parte de Javier Ávila y Ángela Cruz, funcionarios de la DIAN, de Camilo Correa y Carlos Antonio Mesa, de Fedesarrollo y de Oscar Siza, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Resumen Ejecutivo

A continuación se presenta un resumen de las principales propuestas de la Comisión en materia tributaria planteadas en cada uno de los cinco capítulos del informe.

Impuestos directos

(Capítulo I)

El recaudo del impuesto conjunto de renta y CREE alcanza aproximadamente 7% del PIB, porcentaje que no es bajo cuando se compara con el de otros países de la región. No obstante, a pesar de algunos avances que representó la introducción del CREE, estos tributos en su conjunto no cumplen con los principios básicos de equidad horizontal y progresividad vertical. La multiplicidad de regímenes, la presencia de amplios privilegios tributarios, y la alta evasión por parte de algunos grupos de contribuyentes, tanto en el régimen de personas naturales como en el de jurídicas, hacen que los impuestos directos en Colombia contribuyan poco a la redistribución del ingreso.

Además, en el caso colombiano, estos tributos castigan el crecimiento económico en la medida en que gravan en exceso la inversión y el empleo y crean distorsiones importantes para el funcionamiento de los mercados. En particular, la composición del impuesto entre personas jurídicas y naturales es altamente desbalanceada. Muy pocas personas naturales contribuyen al impuesto y la carga tributaria se concentra en un número reducido de personas jurídicas. Además, esta última es excesivamente elevada para las empresas que no tienen privilegios específicos como aquellos de los cuales gozan las empresas beneficiarias de zonas francas, exenciones o rentas liquidas especiales importantes, o contratos de estabilidad jurídica, cuyos titulares mantienen ventajas ya derogadas para los demás contribuyentes. Las tarifas de impuesto sobre la renta, adicionadas al CREE y a su sobretasa, y la carga del impuesto al patrimonio sobre las sociedades, han mostrado en conjunto una tendencia ascendente que va en contravía de lo que sucede en el resto del mundo, lo cual reduce la capacidad competitiva del aparato productivo colombiano. Así mismo, la desigualdad en el tratamiento entre sectores económicos y empresas debido a los múltiples beneficios y a la alta evasión, se refleja en tarifas efectivas muy dispersas, lo cual no tiene ningún sustento técnico y crea condiciones de competencia desleal. La complejidad del impuesto es alta y se agudizó con el desdoblamiento del impuesto en renta, CREE y sobretasa del CREE.

Con todo ello en mente, el diseño de la propuesta general de la Comisión en relación con el impuesto de renta de personas naturales y jurídicas y el CREE busca subsanar las

diferentes limitaciones estructurales y ser neutra en materia de recaudo. Esta neutralidad, y la necesidad de reducir los actuales desestímulos a la inversión y el empleo, suponen un mejor balance en materia de recaudo entre las personas naturales y jurídicas.

En cuanto al régimen de personas naturales, las propuestas de la Comisión se enmarcaron dentro de tres lineamientos básicos. El primero es el de ampliar la base incluyendo más personas en el sistema. El segundo consiste en racionalizar los beneficios no solo para aumentar el recaudo sino sobre todo para imprimir mayor equidad horizontal y progresividad efectiva, y contribuir así a una mejor distribución del ingreso en Colombia. Por último, la propuesta busca simplificar el tributo, unificando el tratamiento sobre las personas naturales de acuerdo con el tipo de renta que reciben y bajo un régimen que establece límites más estrictos a las deducciones especiales, descuentos y exenciones.

De manera específica, dentro de las propuestas más importantes se tiene un tratamiento tributario que elimina los mecanismos alternativos para liquidar el impuesto -IMAN e IMAS-, volviendo al impuesto sobre la renta como tributo único, que distingue el tipo de rentas de las personas y su composición entre rentas de trabajo y otras rentas y abandonando la actual clasificación de los contribuyentes, que implica arbitrariedades y complejidades innecesarias en su diseño. Así mismo, se propone una nueva tabla de rangos de ingresos y tarifas marginales con una tarifa máxima de 35%, acompañada de límites globales, porcentuales y absolutos, a los beneficios personales y límites indicativos a los costos y gastos deducibles de las personas de acuerdo con su actividad económica. El diseño propuesto hace que más personas entren a tributar y garantiza una mayor progresividad, con tarifas promedio de tributación que aumentan a medida que aumenta el ingreso de las personas. Con ello, la tributación de las personas naturales se acerca a lo observado en el mundo. La propuesta también considera gravar las pensiones altas, dejando sin obligación de tributar a la gran mayor parte de los pensionados. Con el fin de poder eliminar el impuesto al patrimonio de las personas naturales se propone un fortalecimiento de la tributación basada en renta presuntiva, la cual se calcularía como un 4% (en lugar del actual 3%) de un patrimonio redefinido con una base ampliada, en la cual se incluirían las acciones y las participaciones en sociedades. Por último, se recomiendan cambios en relación con las ganancias ocasionales, manteniendo la tarifa de 10% para sucesiones y donaciones y la de 20% para loterías, rifas y juegos de azar, pero elevando a 15% la correspondiente a ganancias ocasionales por ventas de inmuebles y otros activos.

La exención de los dividendos del impuesto de renta es uno de los factores que incide en la baja participación de los impuestos a personas naturales vis-a-vis las personas jurídicas y se constituye en una de las razones para la poca progresividad del impuesto de renta en Colombia. Con estas consideraciones, la Comisión propone que se graven los dividendos, incorporándolos como ingresos gravables en la renta ordinaria de las personas naturales y extranjeras. Se reconoce, sin embargo que, en la medida en que las

sociedades que distribuyen esos dividendos ya pagaron impuestos sobre sus utilidades, los dividendos pueden tener un descuento tributario del 20%. Así, para las personas de mayores ingresos, cuya tarifa de renta marginal se ubicaría en 35%, el impuesto a los dividendos equivaldría a un 15%. En cambio, el impuesto sería nulo para una persona de ingresos más bajos, cuya tarifa de renta marginal estuviera en niveles de 20% o menos. Cuando los dividendos se distribuyan a sociedades cerradas tendrán una retención en la fuente que esas sociedades podrán trasladar a la retención que ellas mismas realicen cuando repartan dividendos a sus accionistas.

En cuanto a las personas jurídicas, las propuestas de la Comisión plantean introducir cambios drásticos en la tributación directa, eliminando tanto el impuesto de renta como el CREE y ratificando la eliminación ya prevista del impuesto a la riqueza o al patrimonio empresarial. En reemplazo de todas estas figuras se propone crear un nuevo único impuesto, el Impuesto sobre las Utilidades Empresariales. Aprovechando la transición hacia nuevos estándares contables internacionales que se encuentra en curso en Colombia, con la introducción de las llamadas NIIF, el nuevo impuesto busca que la tributación empresarial esté basada en lo fundamental en las utilidades contables, entendiendo que sobre ellas será necesario realizar algunos ajustes cuya definición detallada corresponde al Gobierno y a la DIAN. Esos ajustes buscarían, por un lado, asegurar un tratamiento uniforme en áreas en las que las normas NIIF permiten discrecionalidad y, por otro, limitar la utilización para fines fiscales de pagos que no tienen relación de causalidad con la generación de utilidades o que son de difícil control, así como figuras utilizadas con claros fines de elusión tributaria.

La tarifa del Impuesto a las Utilidades Empresariales sería igual para todas las sociedades. La Comisión considera que esa tarifa puede ubicarse entre el 30% y 35%, dependiendo de la forma como se reglamente ese impuesto y de si se adoptan todas o la mayoría de las recomendaciones hechas sobre el tratamiento de los dividendos y de los otros ingresos de las personas naturales. Para fijar una propuesta específica sobre la tarifa del Impuesto a las Utilidades Empresariales se propone que esta mantenga la tributación directa como proporción del PIB en niveles similares a los actuales, para lo cual será necesario adelantar mayores estudios por parte del Gobierno y definir el detalle del tratamiento legal y reglamentario del nuevo impuesto.

La Comisión considera que con este Impuesto a las Utilidades Empresariales se reducirán notablemente los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los de fiscalización para la administración, habrá mayor certidumbre para ambos en la aplicación de las normas tributarias y se evitara la proliferación de exenciones, ingresos no constitutivos de renta y deducciones que no tienen relación de causalidad con la generación de utilidades, de manera que el sistema tributario no genere privilegios indebidos y competencia desleal y se obtenga un recaudo suficiente con tasas competitivas a nivel internacional.

Tal como en el caso de las personas naturales, la Comisión recomienda eliminar el impuesto a la riqueza para las empresas, el cual es particularmente anti técnico y afecta negativamente la inversión y el crecimiento. En cambio, se propone fortalecer el impuesto sobre la renta presuntiva, cuya base subiría del 3% actual al 4% sobre el patrimonio. En el caso de las sociedades se propone, además, gravar las ganancias ocasionales como renta ordinaria.

Asimismo, la Comisión recomienda al Gobierno estudiar la eliminación de los parafiscales remanentes para el sistema de salud, el ICBF y el SENA, así como la contribución para las Cajas de Compensación; sin embargo, resulta imprescindible que el Gobierno analice su efecto fiscal neto y la forma como este se compensaría dentro de la propuesta de reforma estructural.

Impuestos indirectos: IVA, impuesto al consumo, GMF e impuesto Nacional a los combustibles

(Capítulo II)

Los análisis de la Comisión sobre impuestos indirectos incluyeron el impuesto al valor agregado IVA, el impuesto al consumo, el impuesto nacional a los combustibles y el Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF.

EL IVA en Colombia recauda poco, la tarifa es baja, su productividad es reducida, contiene múltiples beneficios y tratamientos especiales que generan inequidades entre actividades económicas y, al no permitir el descuento pleno sobre el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, grava la inversión y no contribuye a la eficiencia económica y la competitividad.

La lista de bienes excluidos y exentos de IVA en Colombia es más amplia que en los estándares internacionales, lo cual acarrea un elevado costo fiscal y genera distorsiones en los precios. Muchas de esas exclusiones y exenciones, además, terminan generando mayores inequidades en la medida en que reducen los recursos fiscales disponibles para realizar gasto público social y en que quienes más se benefician de ellas son las personas que más consumen, esto es, las personas de mayores ingresos. Como en el caso de los otros gravámenes, la complejidad del tributo dificulta su administración, lo cual se agrava por el rezago que muestra el país en materia de implementación de la factura electrónica. Por último, la existencia de un umbral alto para las personas naturales del régimen simplificado actual, por debajo del cual no existe obligación de facturar, liquidar ni cobrar IVA, fomenta la informalidad y propicia un trato inequitativo que se traduce en formas muy variadas para mantenerse bajo este umbral, por fuera del control de la administración tributaria.

La Comisión considera que resultan necesarias modificaciones en el régimen actual del IVA tendientes a ampliar la base gravable, revisar la estructura tarifaria, revaluar el tratamiento de los bienes de capital, mejorar el régimen simplificado, eliminar inequidades en el tratamiento entre bienes y servicios similares, implementar de la manera más rápida y eficiente la factura electrónica y adoptar cambios procedimentales y de control que fortalezcan la capacidad de la administración tributaria para mejorar el control y reducir la evasión.

La Comisión recomienda ampliar la definición del hecho generador de IVA a las transacciones de intangibles (aparte de los bienes muebles y servicios) y a las comisiones y gastos que cobra el sector financiero y establecer cinco categorías de tarifas así: categoría de no gravados (hoy llamados excluidos), categoría de gravados al 0% (hoy llamados exentos), y categorías de gravados al 5%, al 10% y al 19%.

En la propuesta de la Comisión, la categoría de bienes no gravados se limitaría a los servicios de salud, educación, transporte público de pasajeros, y el consumo vital de servicios públicos domiciliarios. Por su parte, la categoría de bienes y servicios gravados al 0% (con derecho a devolución de IVA sobre los insumos) se limitaría a los exportados. La propuesta de la Comisión señala así mismo los bienes y servicios que quedarían gravados al 5%, 10% y 19%.

Teniendo en cuenta los efectos negativos del tratamiento que el régimen colombiano del IVA otorga a los bienes de capital, la Comisión recomienda que el IVA pagado en su adquisición sea descontable. Su descuento no se recomienda de manera inmediata por el efecto fiscal que ello tendría, sino en un período entre 3 años y máximo 5 años.

Las recomendaciones de la Comisión incluyen redefinir el régimen simplificado e imponer mecanismos de control para evitar los abusos que surgen del sistema actual. Específicamente, se bajan considerablemente los umbrales para tener el tratamiento actual del régimen simplificado, en el cual, cumpliendo con algunos requisitos adicionales, no se requiere facturar, liquidar ni pagar IVA. El umbral actual de 4.000 UVT (poco menos de 120 millones de pesos) en ingresos brutos al año, se reduciría a 1.250 UVT (aproximadamente $35 millones) por venta de bienes gravados y a 850 UVT (aproximadamente $24 millones) por venta de servicios. De esta manera se busca mantener la posibilidad de que las microempresas estén exentas de la obligación de facturar, liquidar y cobrar IVA. Se establece sin embargo un régimen intermedio para personas con ingresos que se encuentran por encima de esos nuevos umbrales, mediante el cual ellas podrían optar voluntariamente por el régimen común o por el pago de un tributo unificado de 5% sobre sus ingresos brutos, tributo que cubriría las obligaciones correspondientes a IVA, impuesto de consumo e impuesto de renta.

En línea con lo anterior, en relación con el impuesto al consumo, la Comisión considera que dado que ha tenido buenos resultados para el control del tributo en el caso de servicios localizados y con una corta cadena de producción-distribución, se debería

ampliar su base, incluyendo algunos servicios hoy gravados con IVA. Así mismo, se recomienda un incremento en las tarifas del impuesto al consumo en 3 puntos.

Al igual que los diferentes diagnósticos realizados hasta el momento, la Comisión entiende que el GMF tiene efectos negativos sobre la intermediación financiera. Sin embargo es un impuesto de fácil recaudo que genera recursos importantes al fisco y cualquier otro tributo que sustituyera su recaudo actual también tendría efectos nocivos sobre la actividad económica. Además, la intermediación financiera no está gravada con IVA y la Comisión considera que se debe mantener exenta. Con el fin de aliviar parcialmente los efectos distorsionantes del impuesto, se sugiere al Gobierno aumentar la deducibilidad al 100% en el impuesto de renta para las empresas en el momento en que las finanzas públicas lo permitan.

Los impuestos a los combustibles en Colombia son bajos frente a estándares internacionales. Existe un amplio espacio para aumentar dichos tributos, lo cual tendría efectos positivos sobre el medio ambiente y permitiría allegar recursos para la financiación de las necesidades en infraestructura. En este sentido, la Comisión propone un incremento inicial de 30% en el impuesto nacional a los combustibles y sugiere equiparar las sobretasas de la gasolina y del diesel. Las circunstancias actuales son propicias para la adopción de estas decisiones, en la medida en que los precios internacionales de estos productos han descendido apreciablemente, lo cual permitiría que el aumento en el impuesto no se reflejara en mayores precios al consumidor y sí ayudara en cambio a compensar parcialmente la caída en los ingresos del Gobierno Nacional y de los entes territoriales.

Impuestos territoriales

(Capítulo III)

En la actualidad hay vigentes 13 tributos departamentales, 20 municipales y por lo menos 24 gravámenes y contribuciones, sin contabilizar dentro de estos las estampillas que existen con distintas variantes regionales y locales. Sin embargo, a pesar del elevado número de tributos, tanto en los departamentos como en los municipios, la mayor proporción del recaudo se concentra en pocos impuestos. Así mismo, la multiplicidad de impuestos se acompaña de una normatividad dispersa a nivel territorial para un mismo tributo, de la carencia de claridad sobre las competencias que tienen la Nación y los entes territoriales en materia de tributación, de elevados niveles de desactualización de muchos de estos tributos, los cuales se establecieron hace varias décadas sin que su conveniencia y estructura haya sido evaluada y/o su diseño actualizado de manera integral. Adicionalmente, existen dudas sobre la legalidad de algunos ingresos no tributarios, tasas y contribuciones. A todo ello hay que sumar las

diferencias en la capacidad institucional para administrar los tributos de los gobiernos sub nacionales.

Esta multiplicidad de impuestos, junto con las limitaciones mencionadas anteriormente, tiene repercusiones importantes en materia de eficiencia tributaria y efectos económicos para las regiones. En efecto, hace difícil la administración tributaria a nivel local, genera sobrecostos económicos para las empresas, lo que afecta su eficiencia y competitividad, agrava la elevada carga tributaria sobre las empresas dados los múltiples impuestos locales que recaen sobre una misma actividad económica y, eleva los costos de cumplimiento.

Dado el diagnóstico presentado en las secciones anteriores, los lineamientos generales de reforma en el caso de los impuestos territoriales debe propender, en primer lugar, por definir de manera expresa y clara las competencias en materia tributaria de la Nación y de los departamentos y los municipios, por la vía legal o constitucional. En segundo lugar, debe revisarse y actualizarse de manera general e integral el sistema tributario territorial, lo cual no se hace desde 1983, es decir, hace más de 30 años. En este ejercicio se deben recoger los aspectos de estructura y diseño tributario y también todo lo relacionado con el código de aplicación de las normas y el régimen sancionatorio. Debe además tenerse en cuenta la heterogeneidad en materia de capacidad institucional de muchos gobiernos sub nacionales. Dicha revisión debe estar encaminada a imprimir mayor orden, simplicidad y eficiencia al sistema tributario territorial.

En cuanto a los impuestos departamentales, la Comisión propone ajustes a los impuestos específicos al consumo, que son los más importantes dentro de sus ingresos tributarios, para acercarse a estándares internacionales en los que el propósito de salud pública se ha vuelto prioritario. Conforme a ello, propone aumentar gradual pero significativamente el impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco, revisar la estructura de los impuestos a la cerveza y los licores, y evaluar detalladamente la posibilidad y conveniencia de introducir un impuesto sobre las bebidas azucaradas. Estos ajustes apuntan también a imprimir una mejor estructura y avances en recaudo, lo cual no se podrá materializar si la DIAN y los gobiernos sub nacionales no hacen esfuerzos importantes para combatir el contrabando, la adulteración y falsificación. En particular, se recomienda adoptar procesos de marcación que faciliten la trazabilidad de los productos nacionales e importados, como lo han hecho con éxito otros países. Adicionalmente, la Comisión recomienda revisar la estructura del impuesto sobre los vehículos, de manera que su diseño responda no solo a razones de recaudo sino también a consideraciones ambientales.

Las recomendaciones de la Comisión en materia de impuestos municipales se centran en el impuesto predial y en el ICA. En cuanto al primero, si bien se proponen algunos cambios en materia de diseño, se resalta la urgencia de adoptar todas las medidas necesarias (que no son de índole tributaria) para lograr una actualización catastral de

todo el país. En particular, se propone dotar al IGAC de recursos adecuados, con una participación sobre el Sistema General de Participaciones, para que pueda cumplir esta tarea, dando prioridad a la actualización de los catastros rurales y de los pequeños municipios, y al mismo tiempo, facilitar a otras ciudades y municipios importantes operar sus propios catastros o contratar actualizaciones con cualquiera de los catastros independientes existentes. En cuanto al ICA, siguiendo las sugerencias del Banco Mundial, la Comisión hace recomendaciones con el objetivo de simplificar el impuesto buscando una reducción en la dispersión de tarifas, agrupando las actividades gravadas teniendo en cuenta diferencias en rentabilidad, así como una mejor definición de territorialidad.

Tanto para el caso de departamentos como para el de municipios, se recomienda al Gobierno Nacional tomar las medidas necesarias para eliminar la creación de nuevas estampillas y las contribuciones sobre contratos de obra. Estos gravámenes elevan los costos de las obras territoriales, afectan la eficiencia económica, conllevan elevadísimos costos de cumplimiento y, carecen de toda racionalidad fiscal. En efecto, terminan encareciendo el valor de los contratos y de las actividades en general y elevando el gasto de los gobiernos sub nacionales, de manera que su efecto neto en las finanzas territoriales puede llegar a ser nulo. Además, constituyen una intromisión indeseable del Congreso en la asignación de los recursos sub-nacionales, lesionando la autonomía presupuestal que la Constitución de 1991 quiso otorgarles.

Así mismo, la Comisión considera que la revisión de los impuestos territoriales debe incluir la posibilidad de eliminación de tributos y contribuciones de menor importancia, tales como degüello, tasa bomberil, alumbrado público y avisos y tableros, entre otros. Estos impuestos contribuyen a la complejidad del sistema, en varios casos ocasionando costos administrativos a los contribuyentes y a las propias entidades territoriales que superan el recaudo que generan.

En materia de regalías, la Comisión recomienda al Gobierno y al Congreso estudiar la posibilidad de que, para nuevos proyectos petroleros y mineros en Colombia se establezca un sistema que responda en mayor grado al comportamiento de los precios internacionales y de las utilidades de las empresas. Ello puede hacerse mediante la adopción de un sistema de regalías como el chileno o peruano, o bien sustituyendo parte del régimen de regalías por un nuevo *impuesto a la renta del recurso* que permita descontar las regalías pagadas.

La Comisión considera que la actualización legal futura del régimen tributario sub nacional requiere de la creación de una institucionalidad apropiada para este y otros fines de la descentralización. La Comisión opina que ello podría lograrse a través del establecimiento de un ente autónomo que tendría varias funciones, entre otras, la de promover estudios sobre la tributación territorial, asesorar al Gobierno y los entes territoriales en materia normativa y promover el fortalecimiento de las capacidades administrativas y técnicas de los gobiernos sub nacionales.

Régimen tributario especial de las Entidades sin Ánimo de Lucro (Capítulo IV)

El Régimen Tributario Especial actual de las Entidades sin Ánimo de Lucro (ESAL) es muy laxo. Si a eso se suma la falta de control de la administración tributaria, es probable que se abuse de los beneficios concedidos que se obtienen tan solo con constituirse bajo la forma de entidad sin ánimo de lucro con el objeto social que indica la ley.

Como consecuencia de los vacíos legales y la ausencia de un control efectivo y focalizado por parte de la administración tributaria, proliferan entidades que se constituyen bajo esta forma jurídica sin que la administración verifique si cumplen con la finalidad para la cual se crearon, posiblemente obteniendo los beneficios tributarios en muchos casos de manera indebida para generar ventajas particulares, cumpliendo tan solo formalmente con los requisitos legales.

Así mismo, el ordenamiento jurídico colombiano fomenta de diferentes maneras la contratación de entidades sin ánimo de lucro por parte de entidades públicas. Las normas establecen que los objetivos de dicha contratación deben relacionarse con el interés público y el desarrollo social; pero dada la generalidad de dichas expresiones y la falta de control, se induce a la creación de entidades sin ánimo de lucro solo con el propósito de acceder a estos contratos y de paso obtener los beneficios tributarios.

Dentro de las propuestas más importantes en relación con las entidades sin ánimo de lucro, se tiene que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro serían contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades limitadas, salvo las que se califiquen expresamente en el Estatuto Tributario como no contribuyentes y aquellas que soliciten y sean admitidas al Régimen Tributario Especial (RTE). Para ser admitidas a ese régimen las ESAL debe cumplir determinados requisitos verificados por la DIAN

En la propuesta, dentro del RTE, las rentas exentas serán aquellas obtenidas por el desarrollo de las actividades meritorias que defina la ley, siempre que sean de interés general, que a ellas tenga acceso la comunidad y que cumplan con otras condiciones establecidas en la propuesta y que sus excedentes se destinen como lo menciona el informe. Así mismo, se limita el desarrollo de actividades mercantiles por la competencia que significa con empresas comerciales. La Comisión sugiere una lista de actividades meritorias que deberá ser revisada por el Gobierno antes de presentar el respectivo proyecto. También estarán exentas las donaciones recibidas por las ESAL pertenecientes al RTE y a su vez serán descontables para los donantes que tengan la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta (o del nuevo impuesto sobre las

utilidades empresariales que se propone en el capítulo primero de este informe), siempre que cumplan con determinadas condiciones.

Administración Tributaria
Capítulo V

Colombia presenta altos índices de evasión tributaria. Los estimativos oficiales de evasión en el IVA están alrededor de 23% pero cálculos más recientes del Fondo Monetario Internacional sugieren que esta estaría alrededor de 40%. En el caso de renta de las personas jurídicas la tasa de evasión promedio de las personas jurídicas también se ubicaría cerca de 39%. De acuerdo con estimaciones de la DIAN, el contrabando anual se encuentra entre los US$6 mil y los US$7 mil millones. Los altos índices de evasión se acompañan por una elevada cartera morosa por concepto de impuestos, tanto en número de contribuyentes como en montos.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un beneficio para aquellas firmas e individuos que no pagan sus impuestos y pone en una situación de desventaja a aquellos que sí cumplen con sus obligaciones con el fisco. Por ello mismo distorsiona la asignación de recursos en la economía en favor de las empresas evasoras. Una de las razones detrás de los elevados índices de evasión es la reducida eficiencia con la que opera la administración tributaria.

El diagnóstico de la Comisión muestra que la DIAN enfrenta limitaciones en múltiples aspectos. En primer lugar, la DIAN cuenta con un bajo nivel de autonomía, especialmente en lo relacionado con el manejo del recurso humano. Esta situación se desprende de que en la actualidad, el régimen de carrera de la institución se rige por la normatividad de la Comisión Nacional del Servicio Civil. Colombia es uno de los países en donde el indicador de trabajadores de tiempo completo/contribuyentes es de los más bajos del mundo. La administración también enfrenta limitaciones en materia tecnológica y de sistemas de información. El gasto en tecnología de la administración es bajo en comparaciones internacionales. Ello se refleja de manera particularmente grave en que Colombia muestra avances francamente muy precarios en materia de factura electrónica en relación con los fuertes esfuerzos evidenciados en países de la región, una baja penetración de trámites y pagos digitales y la inexistencia de sistemas de trazabilidad para controlar el contrabando. Los contribuyentes se quejan de la ineficiencia y la existencia de poca autonomía e independencia de los funcionarios de la administración en la resolución de los procesos de reclamo y disputas frente a la DIAN.

Así mismo, se evidencian atrasos en materia de organización institucional y gobierno corporativo. Hoy las administraciones tributarias han migrado hacia un concepto, por decirlo así, empresarial. Bajo esta concepción, la administración tributaria es la empresa con el mayor número de clientes en cualquier país del mundo y debe estar a la altura de

esa posición. Si bien su labor fiscalizadora es importante, la entidad debe también ser un facilitador para que los ciudadanos no se encuentren frente a un abrumador cúmulo de trámites para poder cumplir sus obligaciones tributarias. Así mismo, como una empresa grande debe rendir cuentas a una junta directiva, y por esta vía al resto del Gobierno y los ciudadanos, en cuanto a sus logros frente a unas metas estratégicas de mediano y largo plazo.

Del diagnóstico sobre la administración tributaria colombiana elaborado por la Comisión se concluye que para enfrentar los grandes retos tributarios, el país requiere con urgencia de una reorganización profunda de varios de los aspectos operativos y legales de la actual administración. A nivel institucional es primordial dotar de mayor autonomía a la administración tributaria, la cual se debe regir por sus propios procesos de gobierno y gestión. Al respecto, la Comisión recomienda al Gobierno adelantar las acciones jurídicas pertinentes para modificar la naturaleza jurídica de la DIAN y transformarla en una Agencia Estatal. Otra propuesta muy importante es la de adoptar un modelo de funcionamiento corporativo conformado por un sistema de normas y órganos internos, mediante el cual se dirigiría y controlaría la gestión de la entidad. En particular se recomienda crear una Junta Directiva para la DIAN conformada por un delegado del Presidente, el Ministro de Hacienda, el director del Departamento Nacional de Planeación y tres miembros independientes nombrados por el Presidente. Esta Junta tendría funciones específicas que se detallan en el capítulo respectivo.

En varios países, la eficiente resolución de controversias ha encontrado figuras interesantes que Colombia debería analizar. Ello también contribuiría a descongestionar el sistema judicial. En este sentido la Comisión recomienda al Gobierno estudiar la posibilidad de crear un tribunal jurídico administrativo conformado por expertos en materia de impuestos, adscrito al Ministerio de Hacienda, pero autónomo e independiente en sus decisiones, y que se constituya como última instancia en sede administrativa antes de acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. Por último, la Comisión no abordó los temas relacionados con los procedimientos tributarios de recaudo, fiscalización, cobro y devoluciones, pero recomienda presentar a consideración del Congreso, la conformación de una comisión jurídica que prepare un código tributario de procedimientos y sanciones aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de todos los órdenes, a fin de que tanto los contribuyentes como los funcionarios, dispongan de reglas ciertas para cumplir sus obligaciones.

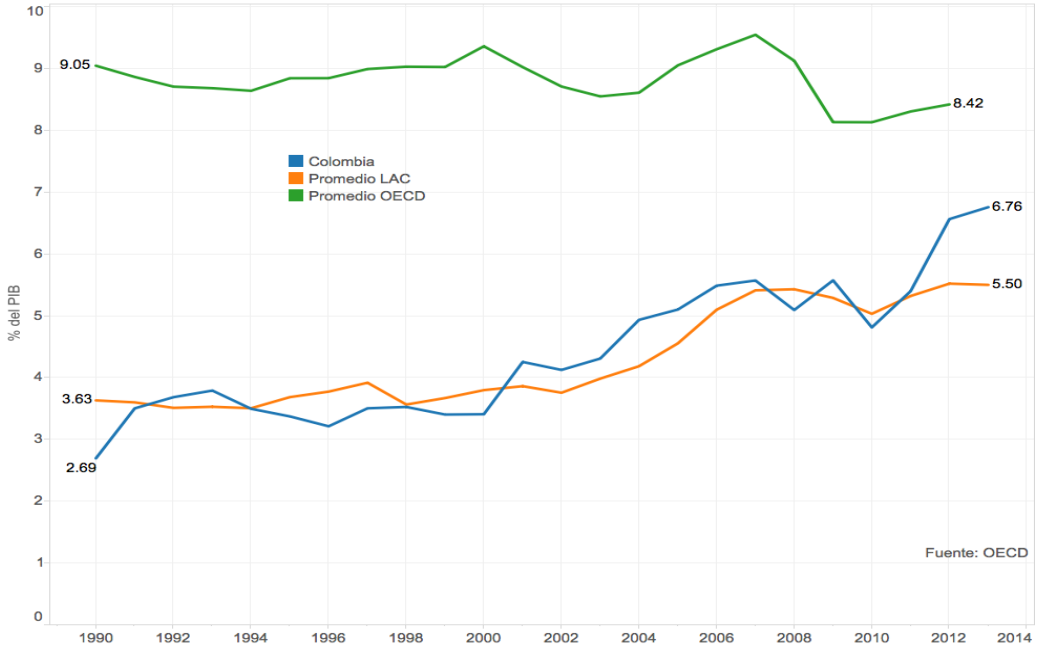
CAPÍTULO I
Impuestos directos en Colombia: diagnóstico y propuestas

I. Aspectos generales

1. El recaudo del impuesto conjunto de renta y CREE no es bajo en Colombia en comparación con América Latina. En la actualidad, este impuesto recoge cerca de 6.8% del PIB, un porcentaje menor que el promedio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) pero más elevado que el de América Latina.

Gráfico 1. Impuesto a la renta, las utilidades y las ganancias de capital

F



2. No obstante, la composición del impuesto entre personas jurídicas y naturales es altamente desbalanceada. En efecto, muy pocas personas naturales contribuyen al impuesto y la carga recae sobre un número reducido de personas jurídicas, siendo esta excesivamente elevada para las empresas que no tienen privilegios específicos (eg., zonas francas, contratos de estabilidad jurídica que mantienen ventajas ya derogadas) o exenciones sectoriales. En particular la carga termina

siendo significativamente alta para aquellas empresas que además de pagar el impuesto de renta están sujetas al CREE y su sobretasa.[1]

3. El impuesto de renta no cumple con los principios de equidad horizontal y vertical, por la multiplicidad de regímenes y por amplios privilegios tributarios, y la alta evasión por parte de algunos grupos de contribuyentes (empresas cerradas y personas naturales no asalariadas). Por estas razones contribuye poco a la redistribución del ingreso y castiga en exceso el crecimiento económico en la medida en que grava mucho la inversión y crea distorsiones importantes para el funcionamiento de los mercados.

4. El régimen es excesivamente complejo y en consecuencia impone costos e ineficiencias administrativas altas tanto a los contribuyentes como a la administración.

5. Las propuestas de la Comisión con relación al impuesto de renta de personas están orientadas a ampliar la base gravable a través de la racionalización de los beneficios y deducciones y la modificación de la estructura de tarifas y el nivel del tramo exento, con el fin de promover la equidad del impuesto y aumentar su recaudo. Ello a su vez permite balancear la carga del impuesto entre personas naturales y jurídicas.

6. La propuesta en relación con el impuesto de sociedades es la adopción de un impuesto sencillo sobre las utilidades contables de las empresas, que reemplace al actual impuesto a la renta y al CREE, con una tasa competitiva a nivel internacional. Ello permitiría obtener ganancias en equidad y eficiencia desde el punto de vista económico y administrativo.

7. Con el fin de proveer de mayor progresividad al impuesto de renta, se propone gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales, sociedades cerradas y extranjeras, teniendo en cuenta la tributación de los mismos en cabeza de la sociedad en donde se originan, lo cual reduce el problema de doble tributación.

8. Dado que el impuesto a la riqueza es anti técnico con importantes repercusiones negativas sobre la inversión y el crecimiento económico, la Comisión propone eliminarlo, tanto para empresas como para personas naturales. A su vez, la propuesta busca fortalecer la renta presuntiva.

[1] No están obligados al CREE las entidades sin ánimo de lucro, las sociedades que a 31 de diciembre de 2012 hayan sido declaradas como zonas francas, las que hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas y que estén sujetos a la tarifa especial del 15% prevista por el artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

II. El impuesto de renta personal

A. El sistema actual: principales aspectos normativos

9. La Ley 1607 de 2012 introdujo cambios significativos en relación con la tributación sobre la renta de personas naturales. Los cambios más importantes fueron la introducción de una nueva clasificación de personas naturales y el establecimiento de dos sistemas alternativos frente a la depuración ordinaria del impuesto a cargo, el IMAN y el IMAS, encaminados a establecer niveles mínimos de tributación.

10. Para efectos impositivos, las personas naturales se clasifican de acuerdo con la manera como desarrollan su actividad en: i) empleados, ii) trabajadores por cuenta propia y iii) otras personas naturales. Los detalles de esta clasificación y el sistema impositivo que les aplica se presenta en el Cuadro 1. Con anterioridad a esta ley, las personas naturales se clasificaban en asalariados y otras personas naturales. La clasificación actual y anterior es diferente a lo que existe en muchos países en donde la tributación distingue los diferentes tipos de rentas y no los diferentes grupos de personas. Esto responde al hecho que generalmente una persona obtiene ingresos de diversas fuentes, y debería tributar sobre cada una de estas, de manera diferente de acuerdo a cómo lo establezcan las normas.

Cuadro 1. Clasificación de las personas naturales y el sistema que les aplica para efectos del impuesto de renta

Clasificación	Descripción	Sistema que aplica
Personas naturales - empleados	Personas residentes en el país, cuyos ingresos en una proporción igual o superior a un 80% provengan de la prestación de servicios personales o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo de un empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza. Incluye los trabajadores que ejerzan profesiones liberales o presten servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales, insumos o maquinarias especializadas siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a un 80% del ejercicio de dichas actividades	Los empleados deben determinar su impuesto por el sistema ordinario de depuración, sin embargo, este no puede ser inferior al resultado del Impuesto Mínimo Alternativo – IMAN. Los empleados cuya renta líquida gravable en el respectivo año sean inferiores a 4.700 UVT, podrán determinar el impuesto por el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Simple -IMAS.
Trabajadores por cuenta propia	Personas naturales residentes en el país, cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un 80% de la realización de las siguientes actividades: deportivas o de esparcimiento, agropecuarias, comercio, construcción, fabricación de productos minerales o químicos, industria de la madera, manufactura de alimentos o textiles, minería, transporte, hoteles, restaurantes y servicios financieros.	Estos trabajadores determinan el impuesto de renta por el sistema ordinario, sin embargo si su renta líquida gravable es inferior a 27.000 UVT podrán optar por el Sistema Alternativo del IMAS para trabajadores por cuenta propia.
Otras personas naturales	Personas naturales residentes que no se encuentran clasificadas dentro de alguna de las categorías de las mencionadas anteriormente. También harán parte de esta categoría las personas naturales que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en la clasificación trabajadores por cuenta propia y aquellas que se clasifiquen como cuenta propia y cuya renta líquida gravable sea superior a 27.000 UVT	Las otras personas naturales se sujetaran al impuesto únicamente mediante el sistema ordinario

11. El sistema general de depuración de la renta para personas naturales toma en consideración los ingresos obtenidos en el período y resta de estos los ingresos no constitutivos de renta, los costos y deducciones y las rentas exentas (Cuadro 2).

12. En el IMAN se limitan de manera importante las deducciones que pueden hacerse del ingreso bruto en el proceso de depuración. En este régimen alternativo solo se permite restar algunos ingresos que no aumentan el patrimonio, tales como las indemnizaciones de seguros por daños, por seguro de vida, por accidente de trabajo, enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios; los aportes obligatorios a la seguridad social y los pagos catastróficos en salud no cubiertos por el POS o planes complementarios o de medicina prepagada, dentro de los límites señalados en la ley.

13. La Ley 1607 limitó los beneficios derivados de aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas AFC. Los principales cambios al respecto fueron: i) los aportes pasaron a considerarse una renta exenta (antes estos eran considerados como un ingreso no constitutivo de renta), ii) se extendió el término de permanencia mínima de cinco a 10 años para mantenerse como renta exenta, y iii) se determinó un monto anual máximo de la renta exenta por este concepto que no podrá exceder 3.800 UVT (equivalente a poco más de $107 millones en 2015).

14. Las tarifas en los diferentes sistemas se determinan de acuerdo con las tablas definidas en la ley.

15. En el sistema ordinario hay cuatro rangos de ingreso gravable y cuatro tarifas marginales (0%, 19%, 28% y 33%) que aplican sobre la renta gravable.

16. En el caso del IMAN la tabla contiene 86 rangos y tarifas promedio entre 0% y 27% sobre la renta gravable alternativa. Para aquellos empleados que cobija el IMAN que opten por el sistema IMAS, la base es igual pero las tarifas promedio son superiores a las del IMAN. Esa mayor tarifa compensa el hecho de que la declaración queda en firme al cabo de los seis meses después de presentada.

17. Por último, la tabla del IMAS para trabajadores por cuenta propia se define con base en la actividad desarrollada (16 contempladas en la ley). Para cada una de las actividades se define un tramo exento y una única tarifa sobre la renta gravable alternativa. En principio, las diferencias de tarifas reflejan las diferencias en rentabilidad entre actividades.

18. En relación con la renta presuntiva, se presume que la renta líquida del contribuyente no puede ser inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. Ahora bien, el artículo 189 del Estatuto Tributario establece que del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán

restar los siguientes valores: i) el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales; ii) el valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior; iii) el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo; iv) el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos; v) las primeras diecinueve mil (19.000) UVT de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario; y vi) las primeras ocho mil (8.000) UVT del valor de la vivienda de habitación del contribuyente. Así mismo, ese artículo establece que al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y este será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

19. La reforma de 2012 también introdujo modificaciones importantes al impuesto de ganancias ocasionales. Dentro de los cambios más importantes se resaltan: i) una nueva forma para determinar la base gravable y ii) una tarifa reducida. Dentro de las ganancias extraordinarias sometidas al impuesto se encuentran las provenientes de herencias, legados y donaciones, lo percibido como porción conyugal, las que se obtengan por la celebración de cualquier acto jurídico entre personas naturales o jurídicas, que se realice a título gratuito y las utilidades obtenidas por la enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años. Se define como base gravable del impuesto el valor patrimonial de los bienes o derechos. La tarifa se redujo al 10% para todos los contribuyentes. En el caso de las loterías, rifas, apuestas, premios, juegos y similares la tarifa es de 20%.

Cuadro 2. Resumen depuración en el sistema ordinario, IMAN e IMAS para trabajadores por cuenta propia

Sistema ordinario de depuración para empleados y trabajadores	
	Total ingresos del período sin incluir la ganancia ocasional
(-)	Ingresos no constitutivos de renta, sin incluir los aportes a fondos de pensiones que son considerados renta exenta
(=)	**Renta bruta**
(-)	Deducciones por intereses de vivienda
(-)	Deducciones por salud por contratos de medicina prepagada o seguros de salud para el trabajador, su cónyuge, sus hijos o dependientes
(-)	10% de los ingresos por concepto de dependientes*
(-)	La deducción por aportes obligatorios de salud
(-)	Las deducciones por el GMF y donaciones establecidas para todos los declarantes
(=)	**Renta líquida**
(-)	La renta exenta por aportes obligatorios de pensiones
(-)	La renta exenta por aportes voluntarios a fondos de pensiones o cuentas AFC sin exceder el 30% del ingreso del año y limitados a 3.800 UVT ($101.996.000 año 2013), incluidos los obligatorios
(-)	El 25% de la renta exenta para asalariados limitada mensualmente a 240 UVT, la base de su cálculo se modifica y debe considerar todos los factores de depuración antes señalados
=	**Renta Gravable**
X	Tarifa según tabla 0% al 33%

IMAN para empleados	
	Ingresos brutos obtenidos en el ejercicio
(-)	Dividendos y participaciones no gravadas
(-)	Indemnizaciones por seguros de daño en lo correspondiente al daño emergente
(-)	Aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del trabajador
(-)	Los gastos de representación de Magistrados del Tribunal, sus Fiscales y Jueces
(-)	Pagos catastróficos en salud no cubiertos por POS o planes complementarios o de medicina prepagada, dentro de los límites señalados en la ley
(-)	Pérdidas originadas en desastres o calamidades públicas, debidamente certificadas
(-)	Aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico
(-)	Indemnizaciones por seguro de vida, rentas exentas de las Fuerzas Militares, indemnizaciones por accidente de trabajo, enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios
(-)	Retiros de los fondos de cesantías
(=)	**Renta gravable alternativa IMAN**
%	Tarifa según tabla 0% a ((RGA * 27%) - 1622UVT)

IMAS para trabajadores por cuenta propia	
	Ingresos ordinarios y extraordinarios del período
(-)	Devoluciones, rebajas y descuentos
(-)	Dividendos y participaciones no gravadas
(-)	Indemnizaciones por seguros de daño emergente
(-)	Aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del trabajador
(-)	Pagos catastróficos en salud no cubiertos por POS o planes complementarios o de medicina prepagada, dentro de los límites señalados en la ley
(-)	Pérdidas originadas en desastres o calamidades públicas, debidamente certificadas
(-)	Aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico
(-)	Retiros de los fondos de cesantías
(=)	**Renta gravable alternativa IMAS**
%	Tarifa de acuerdo con la tabla y su actividad económica

*Para el imán, en los ingresos brutos no se reconocen las ganancias ocasionales y las pensiones de jubilación.

Fuente: Tomado de KPMG.

B. Diagnóstico

1. Consideraciones generales

a) El impuesto de renta personal es insuficiente en términos de recaudo

20. Aunque el recaudo total del impuesto de renta no es tan bajo en Colombia en comparación con otros países, el que aportan las personas naturales sí lo es. Incluyendo aquellas personas naturales a quienes se les practica retención y no son declarantes del impuesto de renta, el número de contribuyentes es un poco mayor a los 1.8 millones. El recaudo del impuesto de renta personal es menos del 1% del PIB y representa solamente 15% del impuesto total sobre la renta.

Cuadro 3. Número de declarantes y recaudo del impuesto de renta: personas naturales y jurídicas

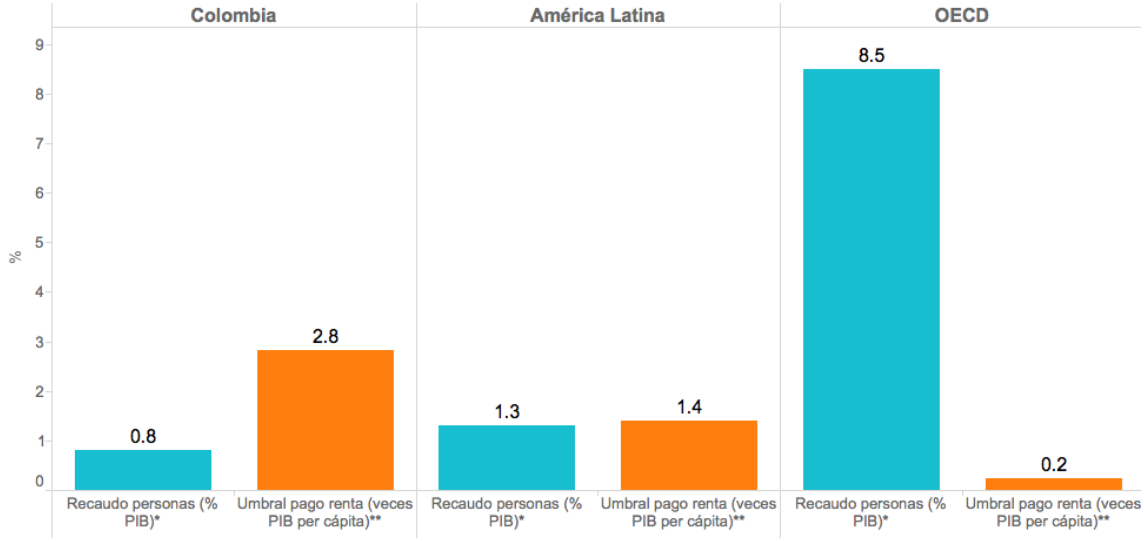
	Número declarantes	% recaudo
Personas naturales*	1,819,652	15%
Empresas - Grandes contribuyentes	3,441	67%
Empresas - Resto	332,825	18%

*Incluye las retenciones no descontadas en las declaraciones y que constituyen impuesto para 15.000 personas naturales

Fuente: DIAN y cálculos propios.

21. Ello se debe a que muy pocas personas naturales tributan por varias razones. En primer lugar, el ingreso a partir del cual las personas naturales tributan es muy elevado. Este umbral, expresado en términos relativos al ingreso per cápita, es 2 veces más elevado frente al promedio de América Latina y 12 veces más alto que en el promedio de la OCDE (Gráfico 2). De acuerdo con Schatan et *al.* (2015), más del 80% de la población activa en el sector formal se ubica en el tramo exento de la tarifa ordinaria anual.

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



* 2011 para OECD, 2012 para Colombia y América Latina. ** 2010. Fuente: OECD (2014)

22. Pero además, las personas que tributan no siempre lo hacen en función de su capacidad. En particular, el no gravar los dividendos y otorgar altos beneficios al ahorro financiero, se refleja en bajas tasas de tributación promedio en los segmentos de mayores ingresos, que reciben principalmente este tipo de rentas de capital. A ello también contribuye el efecto de los demás beneficios sobre las rentas laborales tales como los existentes con respecto a los gastos en salud y educación, el

doble beneficio a las pensiones, cuyas contribuciones se deducen en la fase de acumulación y no tributan cuando se reciben, y el tratamiento favorable sobre los gastos de representación de congresistas, magistrados, jueces y rectores de universidades públicas, entre otros (Cuadro 4).

Cuadro 4.

Principales beneficios del impuesto de renta personal

Las rentas de trabajo tienen diversos "beneficios o tratamiento especiales" (con límites individuales), tales como:

- 25% Renta exenta.
- Aportes a fondos de pensiones y cuentas AFC (30%).
- Intereses por adquisición de vivienda
- Salud y educación.
- Dependientes (Hijos, cónyuge)
- Pensiones de jubilación.
- Gastos de representación (ministros, congresistas, magistrados, jueces, rectores, etc.)

Las rentas de capital tienen "beneficios o tratamientos especiales" tales como:

- Dividendos (ingresos no constitutivo de renta)
- Componente inflacionario de rendimientos financieros. (Para año gravable de 2014 no constituye renta ni ganancia ocasional el 82.06% del valor de los rendimientos percibidos por personas naturales).
- En cuanto a ingresos provenientes de arrendamiento de inmuebles, no existen adecuados controles para garantizar que se declaren.

23. La creación del IMAN con la reforma del 2012 fue un paso en la dirección correcta en el sentido que limitó los beneficios para las personas de mayores ingresos dentro de los clasificados como empleados. Sin embargo, no resolvió los problemas principales del régimen de personas naturales. La principal razón es que el IMAN y la consecuente limitación de los beneficios, terminó operando en la práctica sobre un bajo número de personas. De acuerdo con las estimaciones de gobierno el IMAN afecta a las personas de más altos ingresos (superiores a $10 millones mensuales) que representan menos del 0,1 por ciento de la población económicamente activa (más o menos 140.000 personas). Adicionalmente, la decisión reciente de la Corte Constitucional echó para atrás el principal avance de limitar los beneficios al establecer que bajo este sistema alternativo sí se puede deducir el 25% de las rentas laborales de la base impositiva.

24. En efecto, el pasado 5 de agosto, la Corte Constitucional determinó que a partir de 2016, en virtud del derecho de progresividad en derechos sociales, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida de los sistemas IMAN e IMAS para empleados, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas (C-492/15). Es decir, en la depuración de la renta del IMAN también se debe considerar como renta exenta el 25% de los ingresos laborales. Refiriéndose a la creación del IMAN e IMAS para empleados en la reforma de 2012, dice el comunicado de la Corte "*A pesar de que hay entonces un retroceso en un aspecto tributario estrictamente asociado al mínimo vital, en los antecedentes parlamentarios de la norma no se*

observa que hubiese habido un mínimo de deliberación en el Congreso en torno a su neutralización dentro de los nuevos sistemas IMAN e IMAS de determinación del impuesto de renta. Dado que esto, a la luz del principio de progresividad en derechos sociales, es un presupuesto necesario e indispensable de constitucionalidad de una norma de esa naturaleza, la Corte concluyó que resultaba inconstitucional, y por lo mismo decidió remediarla".

25. Los amplios beneficios del impuesto de renta llevan a que las tarifas promedio que recaen sobre las personas naturales sean bajas. Un ejercicio sencillo que toma solamente las personas declarantes así lo ilustra. Por ejemplo, los resultados indican que la tarifa de renta promedio de los asalariados que declaran es 12.4%, la del decil de mayores ingresos es 24% y la del centil de mayores ingresos es 28.3%. En general los demás grupos de personas tienen tasas promedio menores que los asalariados.

Cuadro 5. Tarifas de renta promedio para diferentes grupos de personas naturales (% de la renta líquida ajustada)

	Situación actual		
	Tarifa promedio	**Decil 10**	**Centil 100**
Asalariados	9.6	18.7	22.0
Pensionados	0.2	0.8	3.1
Rentistas	2.9	9.0	13.6
Personas que derivan la mayor proporción de su ingreso de actividades en:			
Manufactura	2.0	6.8	11.2
Comercio	1.2	5.1	10.0
Agropecuario	3.6	12.5	21.4
Profesionales	5.9	15.4	22.0
Otras actividades	5.9	15.4	20.03

*La renta líquida ajustada se calcula como los ingresos brutos (incluidos los ingresos no gravables, principalmente los dividendos) menos los costos y deducciones, excepto aquellas deducciones identificadas como beneficios tributarios (deducción por salud obligatoria, deducción por intereses hipotecarios, deducción por los pagos de la seguridad social de empleados domésticos y deducción por personas dependientes).
Fuente: cálculos DIAN con base en declaraciones.

26. Los múltiples beneficios y tratamientos especiales del impuesto tienen además un costo fiscal importante. Cálculos relativamente conservadores indican que este costo está alrededor de los $3.5 billones, un poco menos de 0.5% del PIB (Cuadro 6).

Cuadro 6. Costo fiscal de los principales beneficios en el impuesto de renta de personas naturales

Conceptos	Valor	Costo *
	Miles de millones $	Millones $
Exención para el 25% de pagos laborales	21,700	1,964
Dividendos no gravables	4,557	412
Otras rentas exentas	2,232	202
Deducción por dependientes	2,043	185
Exención por gastos de representación	1,726	156
Exención de los ahorros en cuentas AFC	1,460	132
Deducción intereses de vivienda	1,385	125
Exención de los aportes obligatorios a pensiones	1,341	121
Exención de los aportes voluntarios a pensiones	1,315	119
Deducción aportes obligatorios del empleado distintos de pensiones	707	64
Pagos a terceros no gravables	219	20
Deducción por seguridad social del servicio doméstico	27	2
Donaciones no gravables	21	2
Total	38,734	3,506

Fuente: Bases de datos Subdirección de Análisis Operacional con corte al 2 de julio de 2015
Información en proceso de validación

Cálculos: Dirección General - DIAN

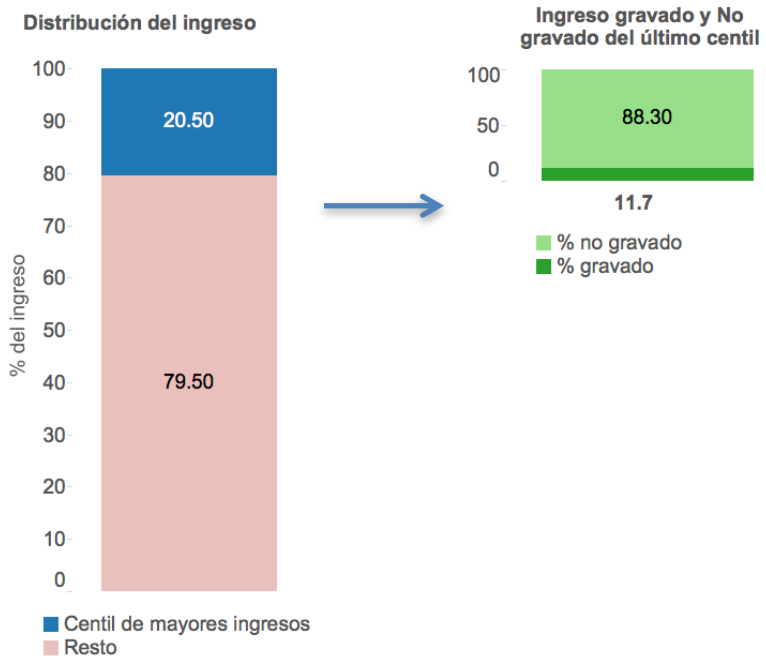
*: Calculado con la tarifa promedio del 9,1%.
Esto subestima el costo pues al eliminar los beneficios la base se incrementa y es afectada por tarifas superiores.
No se incluyen los descuentos tributarios pues más del 80% de los mismos corresponden a pagos de impuestos en el exterior.

27. Otro aspecto que podría estar impactando negativamente el recaudo es que la tasa de la renta presuntiva del 3% es relativamente baja (el 3% es la meta de inflación anual establecida por el Banco de la República para el largo plazo, luego esa tasa de renta presuntiva implicaría rentabilidad real nula) y adicionalmente la base sobre la cual esta se aplica es baja. Esto último obedece principalmente a que en esta no se incluye el valor de las acciones poseídas en sociedades nacionales.

b) El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso

28. La exención que tienen los dividendos en cabeza de las personas y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorecen a quienes tienen más capacidad de tributar. Estimativos de Alvaredo y Londoño (2012) sugieren que en Colombia el 1% de la población de mayores ingresos concentra el 20% del ingreso total, un porcentaje elevado comparado con la proporción que este mismo segmento de la población concentra en países como España, Francia, Alemania, Reino Unido, Argentina y varios países de Asia. Además, a diferencia de estos países, el gravamen promedio sobre el ingreso que recibe este 1% de la población es relativamente bajo, equivalente apenas al 11%. Este gravamen promedio se reduce aún más, al 4%, para el 0,1% de la población que recibe los ingresos más altos. Estos resultados están vinculados al hecho que en estos segmentos de la población, los dividendos –exentos de impuesto a la renta- constituyen entre el 30% y el 70% de los ingresos (Gráfico 3).

Gráfico 3. Ingreso y tributación del centil de mayores ingresos

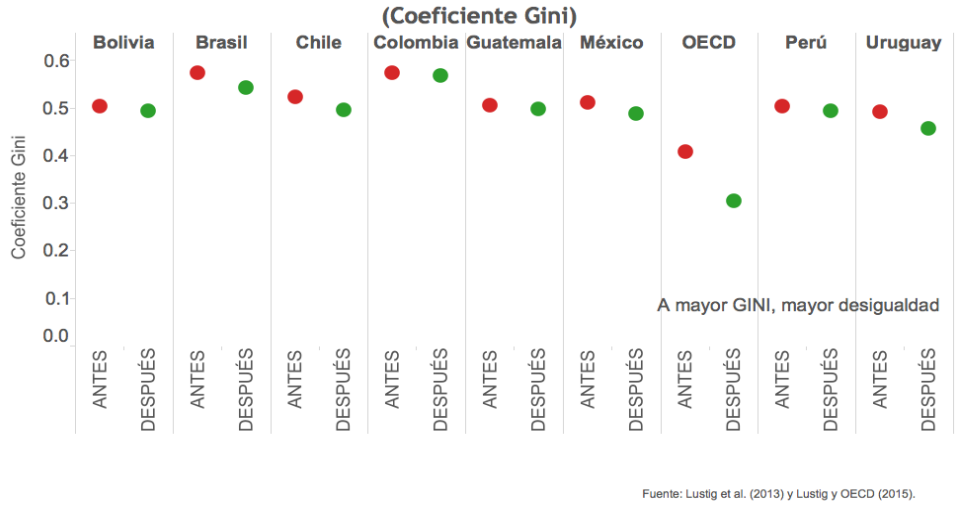


Fuente: Alvaredo y Londoño (2013).

29. Debe tenerse en cuenta adicionalmente que en Colombia, a diferencia de la mayoría de países, las contribuciones pensionales son deducibles del impuesto sobre la renta durante el período de acumulación y las pensiones recibidas son exentas durante el de desahorro, en su gran mayoría. Teniendo en cuenta la baja cobertura del sistema pensional colombiano y que los beneficiarios de la mayoría de las pensiones se encuentran entre los colombianos de ingresos más elevados, este tratamiento tributario no contribuye a la equidad.

30. Por las razones anteriores, el impuesto carece de progresividad lo que explica en parte por qué la política fiscal en Colombia no tiene un impacto redistributivo importante. En países en donde el recaudo del impuesto de renta personal aporta significativamente al impuesto de renta total, como los de la OCDE, el coeficiente de GINI de los ingresos disponibles después de los efectos de la tributación es significativamente menor que antes de aplicarla. En Colombia, ese indicador permanece prácticamente inalterado.

Gráfico 4. Distribución del ingreso antes y después de impuestos y transferencias



Fuente: Lustig et al. (2013) y Lustig y OECD (2015).

c) El impuesto es difícil de administrar

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

32. A todo ello hay que adicionar la baja capacidad de fiscalización por parte de la administración de impuestos, lo cual impide reducir de manera contundente la evasión de este tributo.

d) Arbitrajes

33. El nuevo sistema creado en 2012, que distingue para efectos tributarios a las personas de acuerdo con su actividad y no las diferentes fuentes de renta, ha generado "arbitrajes" entre el IMAN y el régimen ordinario, los cuales son difíciles de fiscalizar y terminan afectando negativamente el recaudo. En efecto, para calificar como empleado y estar obligado a tributar como mínimo el IMAN, es necesario que por lo menos el 80% de los ingresos de la persona estén constituidos por salarios. Por debajo de ese porcentaje, la persona es clasificada como trabajador por cuenta propia o como otro contribuyente y no tiene la obligación de calcular el IMAN. Si el IMAN resulta elevado, los contribuyentes podrían tener el incentivo a manipular ese porcentaje, aumentando los ingresos de otra fuente, para entonces quedar sujetos solo al régimen ordinario con todos sus beneficios (Schatan et al., 2015).

34. De acuerdo con el Gobierno, el cambio introducido por la reforma de 2012 sobre el impuesto a las ganancias ocasionales, en particular la reducción de la tasa, ha sido positivo en la medida en que los contribuyentes han comenzado a reflejar en sus

declaraciones dichas ganancias ocasionales por los diferentes conceptos. Aunque la medida es reciente y su evaluación resulta difícil, existe el riesgo de que el nivel bajo de la tarifa pueda generar arbitrajes puesto que los contribuyentes tendrán incentivos a clasificar rentas ordinarias como ganancias ocasionales cuando en realidad no lo son. Esta situación era muy generalizada antes de que se introdujera el impuesto a las ganancias ocasionales en 1974. Además, la tarifa plana rompe la progresividad del sistema.

2. Consideraciones sobre la estructura del impuesto de renta personal: comparaciones internacionales

35. En la mayoría de países las tarifas máximas del impuesto de renta sobre las personas han caído de manera pronunciada en las últimas tres décadas (Cuadro 7). Así, en una muestra de entre 110 y 190 países, en el período 1981-1985 menos del 10% de los países aplicaba una tarifa máxima entre 20% y 40%, el 46% entre 41 y 60%, y el 25%, una tasa mayor a 60%. En el período 2001-2005, los porcentajes respectivos pasaron a ser 57%, 16% y menos del 1%%.

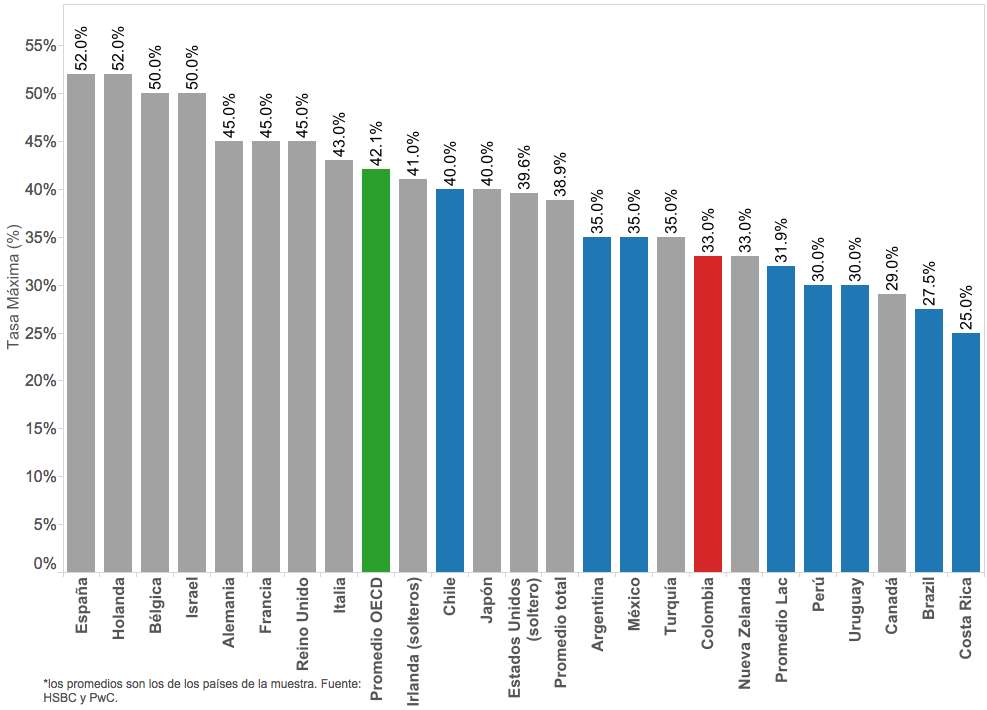
Cuadro 7. Distribución de países por nivel de tarifas máximas (%)

Periodo	0	1-20%	21-30%	31-40%	41-60%	61-95%
1981-1985	13.11	5.42	2.80	6.99	46.33	25.35
1986-1990	12.87	8.47	5.70	14.66	47.07	11.24
1991-1995	11.55	10.05	14.13	32.20	29.62	2.45
1996-2000	10.32	11.53	19.78	34.47	22.94	0.97
2001-2005	9.69	15.80	23.30	34.03	16.26	0.92

Con base en muestra de entre 110 y 190 países. Fuente: AYS (2010)

36. En este contexto, la tarifa máxima del impuesto de renta para las personas naturales de 33% en Colombia no parece elevada (Gráfico 5). La mayoría de países pertenecientes a la OCDE registran tarifas máximas en el impuesto de renta personal cercanas o superiores a 40% e inclusive en cuatro de los países analizados estas son superiores a 50%. En la región Chile, Argentina y México tienen tasas máximas superiores a las de Colombia, mientras Brasil, Costa Rica y Perú tienen tarifas máximas más bajas.

Gráfico 5. Tasa máxima del impuesto de renta personal, 2014



*los promedios son los de los países de la muestra. Fuente: HSBC y PwC.

37. En algunos países la estructura de tarifas comienza en una tasa marginal de 0%, como en el caso de Colombia, pero en la mayoría comienza en una tasa positiva (Gráfico 6).

38. La segunda tarifa más baja en Colombia es 19%. En una comparación internacional esta segunda tarifa aparece elevada. De hecho, es la más alta dentro de los países de la región contemplados, en donde en ningún caso esta supera 10%. En la práctica ello sugiere que el salto de la primera tarifa del 0% a la segunda tasa del 19% es muy grande en nuestro país (Gráfico 7).

Gráfico 6. Tasa mínima del impuesto de renta personal, 2014

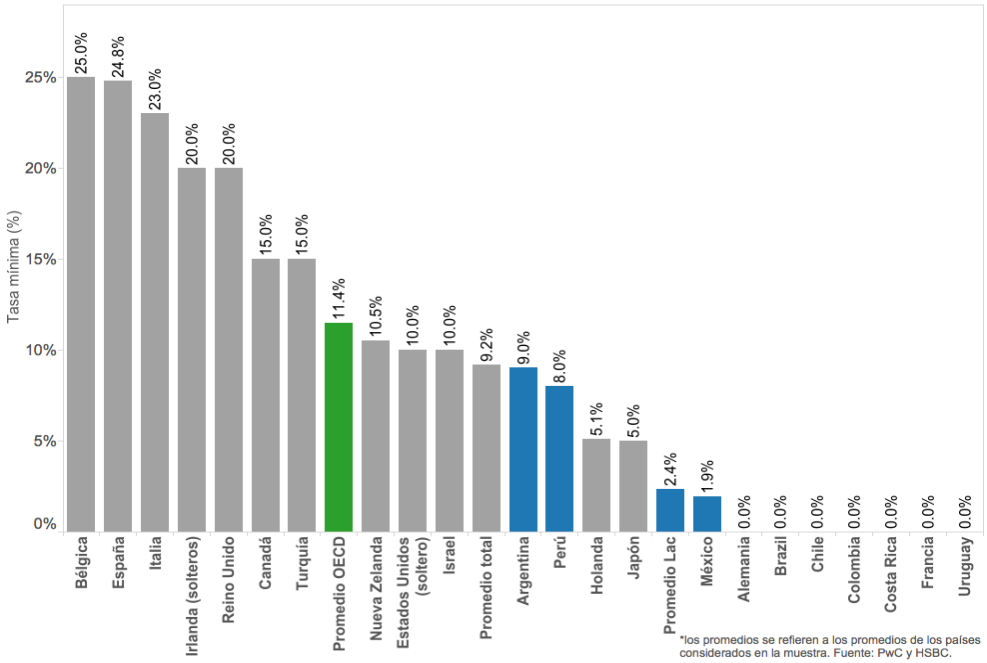
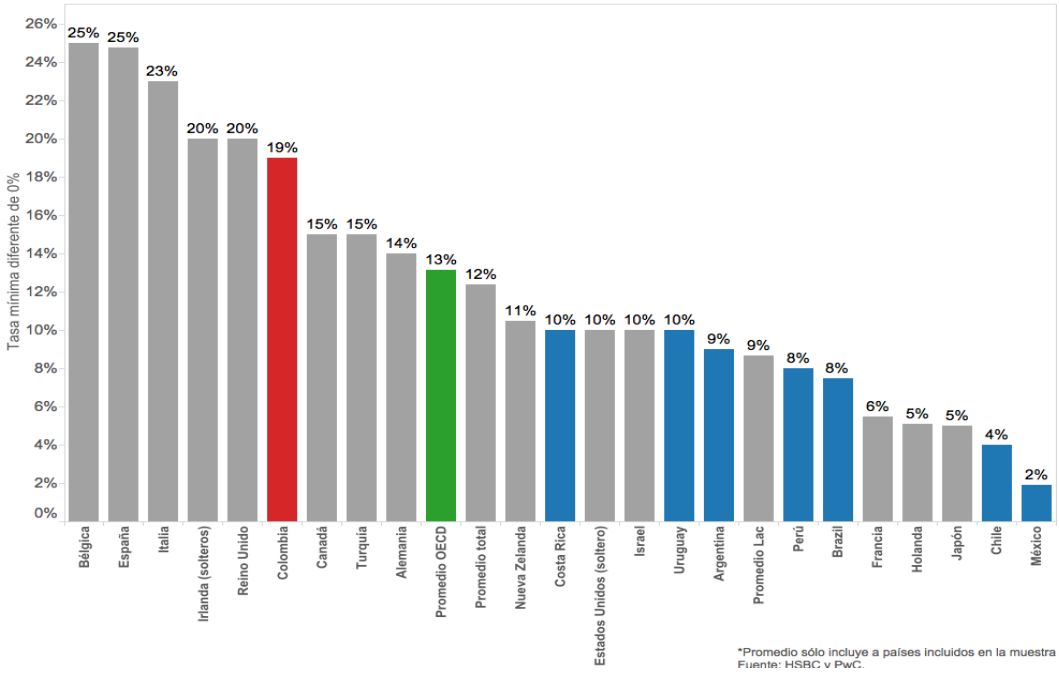


Gráfico 7. Tasa mínima de renta personal diferente de 0%, 2014



39. Generalmente la estructura de tarifas se establece por rangos de ingreso (llamados *brackets* en inglés). El número de rangos ha tendido a disminuir en el mundo en las últimas décadas (Gráfico 8). Mientras a comienzos de los años 80, los países de

ingreso alto y medio alto tenían en promedio cerca de 16 rangos, en 2005 la mayoría de los países tenía entre 4 y 6.

Gráfico 8. Distribución porcentual de países por número de rangos

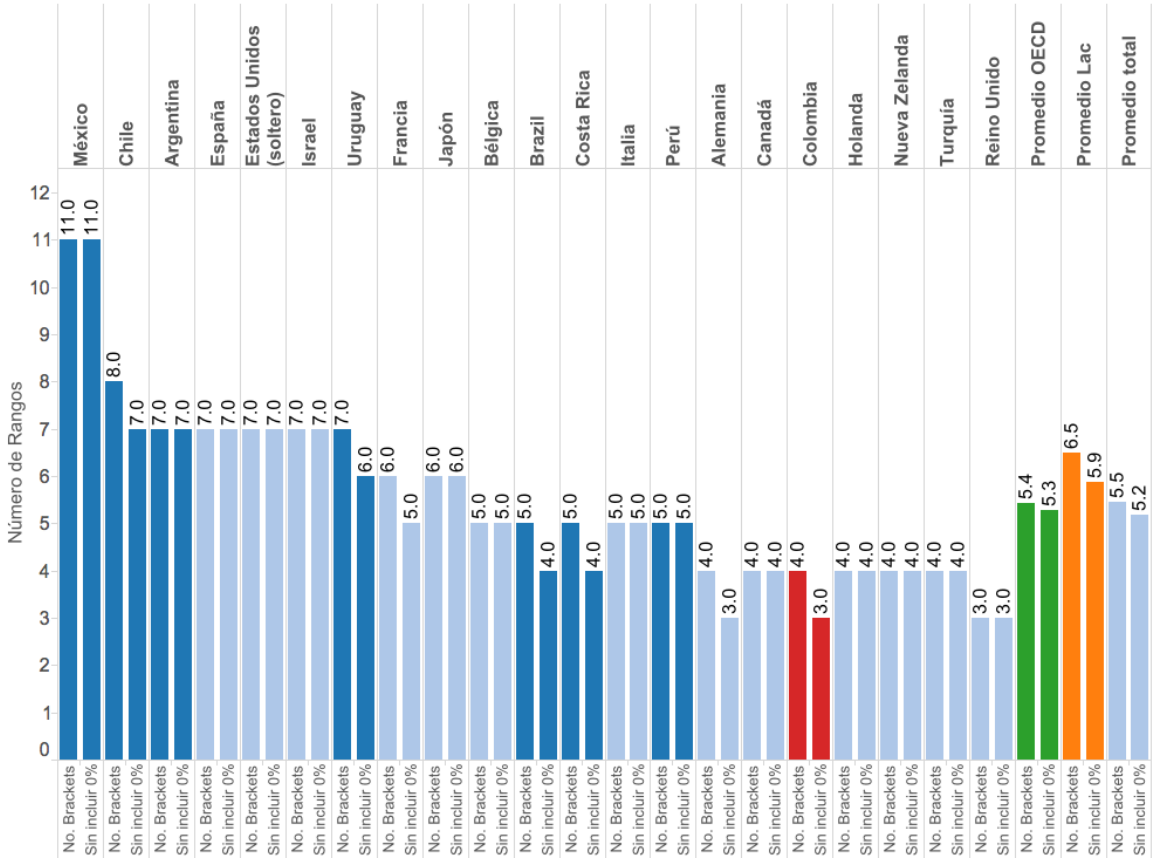
	0	1-3	4-5	6-9	10-19	20+
1981 - 1985	15.8	6.3	2.7	25.0	41.2	9.0
1986 - 1990	14.7	12.1	11.9	25.7	30.2	5.4
1991 - 1995	13.3	19.4	26.6	26.3	12.7	1.7
1996 - 2000	11.5	21.7	28.3	28.0	9.7	0.8
2001 - 2005	11.2	23.5	31.8	27.9	5.2	0.4

Los países que no tienen impuesto de renta sobre personas naturales se clasifican en la categoría de 0 rangos. Fuente: Sabirianova et al. (2010).

40. La comparación sugiere que en Colombia, en el sistema ordinario, el número de rangos no es elevado (Gráfico 9). Si se considera el rango con tarifa del 0%, el número de rangos es 4 y si este se excluye, el número de rangos es 3, uno de los más bajos dentro la muestra de países seleccionados. Sin incluir el rango con tarifa 0%, México tiene 11 rangos, Chile y Argentina 7, Uruguay 6, Perú 5 y Brasil 4.

41. Este no es el caso del IMAN en donde el número de rangos se acerca a 90. Además del elevado número de rangos, en la tabla del IMAN (y del IMAS) las tarifas se refieren a tarifas promedio, lo que genera rupturas o traslapes en el ingreso gravable. Estas características del IMAN, van en contravía de la tendencia internacional y no encuentran sustento técnico.

Gráfico 9. Número de rangos en el impuesto de renta personal



42. Las tasas estatutarias máxima, mínima y mínima diferentes de 0% son instrumentos a través de los cuales los gobiernos establecen la carga tributaria para diferentes niveles de ingreso. Sin embargo, comparar únicamente estas tasas puede llevar a interpretaciones erróneas. Por ejemplo, la carga tributaria en dos países con tasas e ingresos promedio similares no es la misma si, en uno de estos, los alivios otorgados a través de tramos exentos, créditos tributarios u otro tipo de beneficios son más importantes que en el otro. Por ello, para entender mejor la estructura tributaria de un país y la carga tributaria que recae sobre los diferentes grupos de ingresos resulta conveniente comparar las tasas marginales y promedio para los diferentes niveles de ingresos que, en su construcción, tienen en cuenta estos aspectos, en particular el tramo con tarifa 0% y los diferentes beneficios tributarios. Así mismo, se deben tener en cuenta los ingresos promedios obtenidos en cada país.

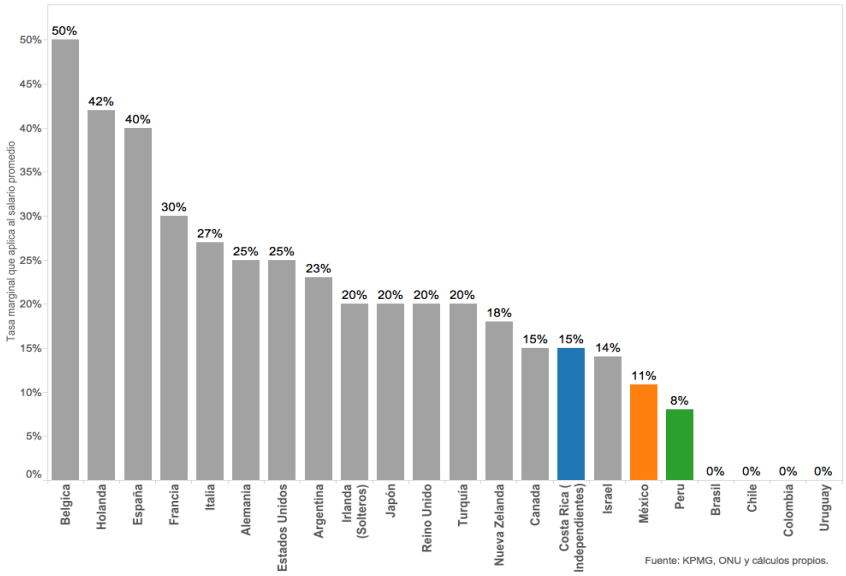
43. A continuación se hace un análisis comparativo de las tarifas promedio del impuesto de renta personal. Es importante anotar que en estas comparaciones solo se están teniendo en cuenta para todos los países los beneficios generales en el impuesto de renta personal, ya sea a través de tramos exentos sobre las rentas laborales o

créditos tributarios sobre las mismas. Las tarifas se calculan sobre los salarios promedio de cada país. Los cálculos se hicieron para el año gravable 2013.

44. En Colombia, el salario promedio estaba alrededor de $1 millón para finales de 2013.[2] Para este nivel promedio de ingresos aplicó en el 2014 una tarifa marginal de 0% (Gráfico 10). Lo mismo sucede en países como Chile, Brasil y Uruguay. Sin embargo, para la mayoría de países, sobre los ingresos equivalentes a un salario promedio recae una tarifa marginal mayor a cero. Este es el caso de países de la región como Perú (8%), México (11%) y Costa Rica (15%). Para la mayoría de los países de la OCDE la tarifa que grava los ingresos equivalentes a un salario promedio es elevada, variando en un rango entre 15% y 50%.

45. Un resultado similar se encuentra al hacer la comparación de las tasas promedio. En el caso de Colombia, la tasa promedio que aplica sobre ingresos equivalentes a un salario promedio es 0% mientras que para la mayoría de países esta tasa está en general por encima de 10%.[3]

Gráfico 10. Tarifa marginal que aplica sobre el salario promedio

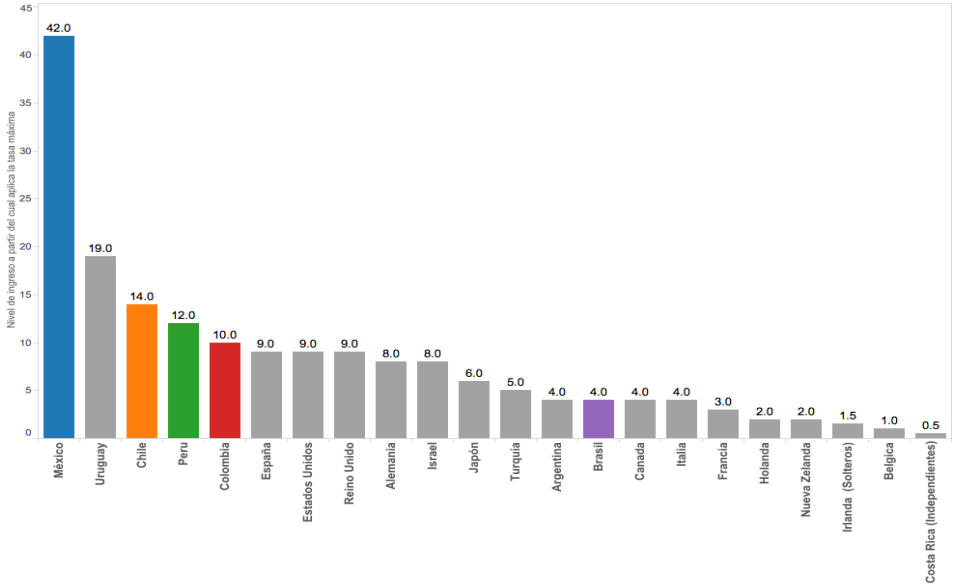


[2] El salario mínimo difiere de la medición del salario promedio. El salario mínimo en general es fijado por ley mientras que el salario promedio, como su nombre lo indica, es un indicador que se calcula como el promedio de los salarios en la economía. Las estadísticas de salarios son producidas en los países a través de encuestas de hogares o encuestas a establecimientos. La Organización Mundial del Trabajo recoge de manera anual las estadísticas de salarios promedio para una muestra amplia de países.

[3] Para el cálculo de la tarifa promedio hemos considerado los beneficios tributarios generales sobre el impuesto de renta que aplica en cada país. En el caso de Colombia se consideró además de la tarifa del 0% y su rango correspondiente, el tramo exento del 25% de las rentas laborales con los límites que aplican de acuerdo con la ley.

46. En Colombia la tasa máxima del 33% aplica para un ingreso equivalente a 10 salarios promedio (Gráfico 11). Este umbral suele ser menor en países de la OCDE. En América Latina, este umbral es más elevado en el caso de Chile, Perú y México.

Gráfico 11. Nivel de salario a partir del cual aplica la tarifa máxima
(veces el salario promedio)



47. En cuanto a la evolución de la tasa marginal para los diferentes niveles de ingreso resalta el hecho que esta es sensiblemente más baja en Colombia que la observada en los países de la OCDE. En el caso de los países de la OCDE seleccionados, salarios equivalentes a 2 salarios promedio enfrentan tarifas marginales positivas entre 20% y 45%.

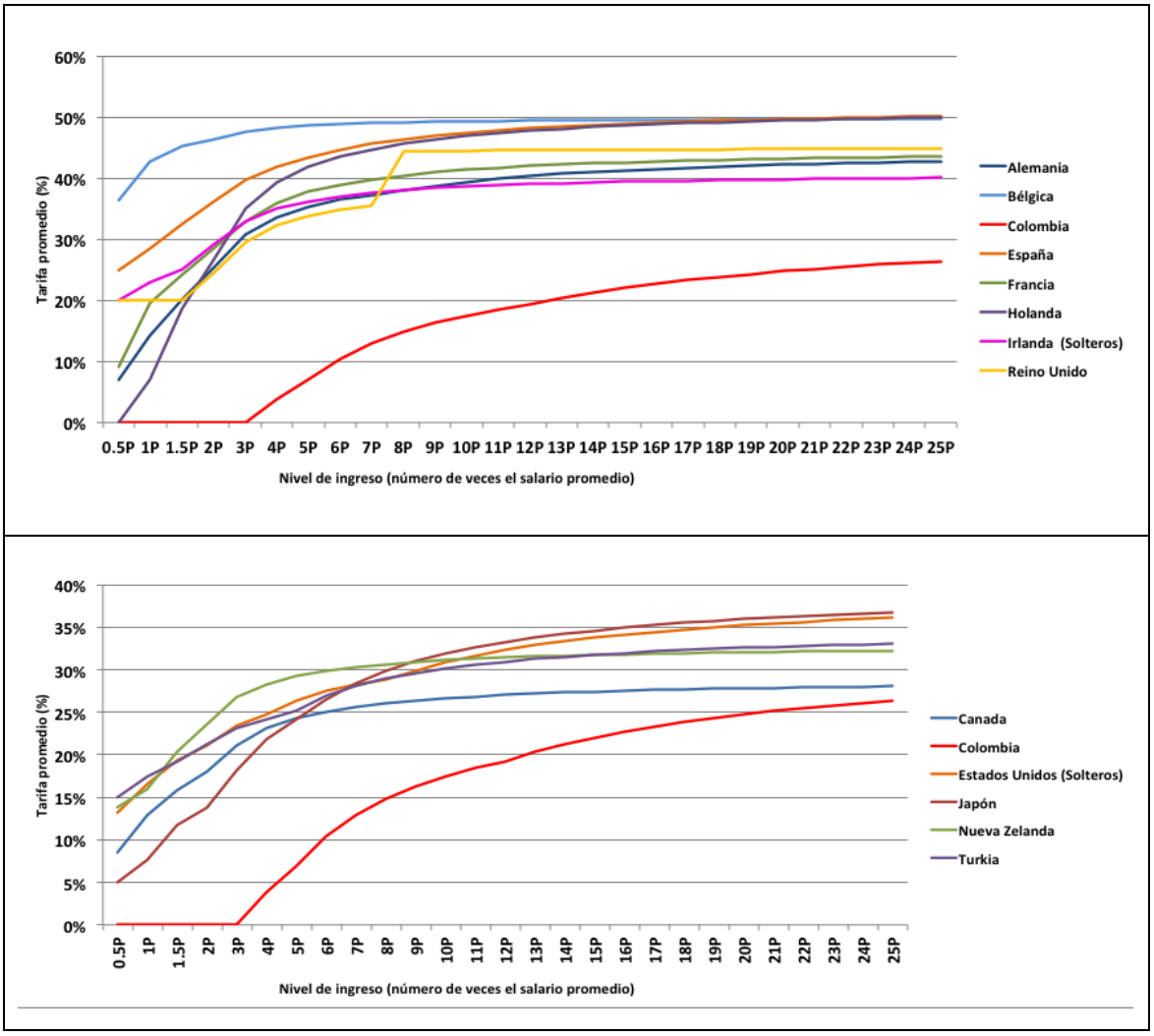
48. Colombia es el único país de la muestra para el que la tarifa marginal se mantiene en 0% hasta un ingreso equivalente a tres salarios promedio. En la región, México, Perú, Argentina y Costa Rica aplican tasas marginales positivas entre 8% y 23% para ingresos inferiores o iguales a dos salarios promedio. En el caso de Chile, Brasil y Uruguay la tasa marginal es 0% para un ingreso equivalente a un salario promedio pero al nivel de dos salarios promedio las tasas marginales son ya positivas.

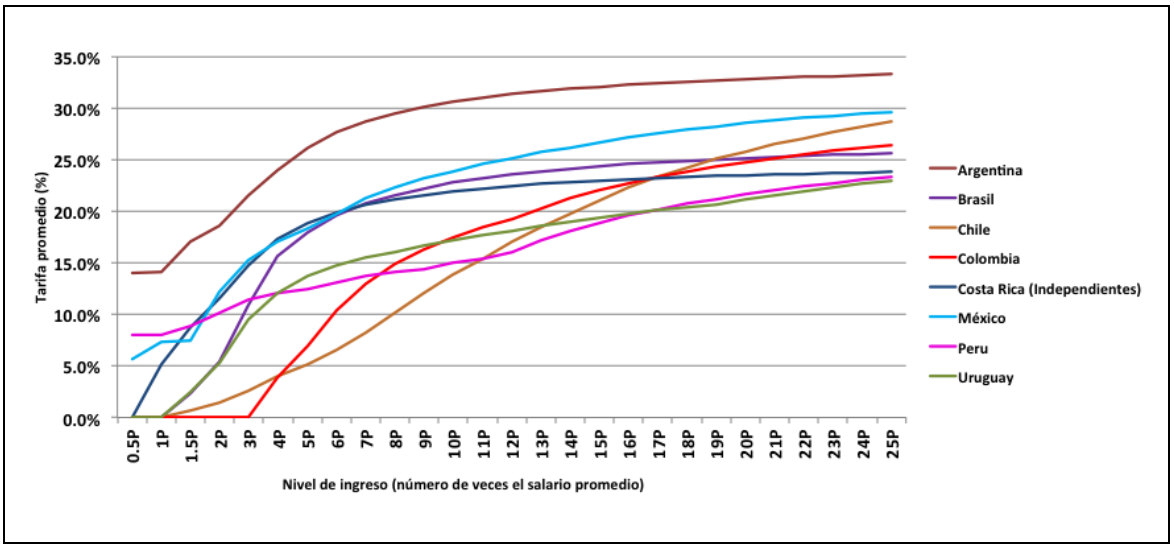
49. No obstante, a partir de tres salarios promedio la tasa marginal aumenta de manera abrupta en Colombia para luego estabilizarse en 33% a partir de un nivel de ingreso mensual equivalente a 5 salarios promedio. Para niveles de ingreso superiores, la tasa marginal en Colombia es superior a la observada en todos los países de la región, salvo en el caso de México y Argentina.

50. Las tarifas promedio para los diferentes niveles de ingresos (que miden los gravámenes efectivos por tramo, sin tomar en cuenta deducciones y exenciones

especiales) también son bajas en Colombia. En la comparación con los países de América Latina seleccionados se destacan dos hechos importantes: i) la tarifa promedio es 0% hasta un nivel de ingresos equivalente a 3 salarios promedio, lo cual no se presenta en ninguno de los países analizados, en donde ingresos equivalentes a dos salarios promedio pagan una tarifa promedio positiva y ii) al contrario de lo que se observaba con la tasa marginal, la tarifa promedio se queda por debajo de la observada en los otros países salvo Chile hasta 7 salarios promedio. Ello obedece al amplio rango sobre el cual aplica la tarifa marginal de 0% y también al beneficio del tramo del 25% de las rentas laborales exentas que benefician a todos los niveles de ingreso. A partir de allí, la tarifa promedio comienza a superar a la de varios países (Brasil, Costa Rica, Perú y Uruguay) para niveles más elevados de ingreso. En relación con los países de la OCDE, la tarifa promedio resulta significativamente más baja para los diferentes niveles de ingresos.

Gráfico 12. Tarifa promedio por nivel de ingreso





C. Principales recomendaciones en relación con el impuesto de renta personal

51. Dadas las características que presenta la tributación a la renta personal en Colombia, resulta necesario introducir medidas orientadas a:
    a. Ampliar la base incluyendo más personas al sistema
    b. Racionalizar los beneficios no solo para aumentar el recaudo sino sobre todo para imprimir mayor progresividad efectiva y contribuir a una mejor distribución del ingreso en Colombia
    c. Simplificar el tributo, unificando los diferentes sistemas existentes en la actualidad en uno que contenga menos deducciones especiales, descuentos y exenciones. Con ello se facilitará su administración, desestimulará la evasión y disminuirán los costos de transacción asociados con el cumplimiento del tributo.
    d. Todo lo anterior debería redundar en un mejor balance entre la carga del impuesto entre personas naturales y empresas, con un mayor recaudo efectivo proveniente de las personas naturales.

1. Propuesta 1: clasificación de las personas naturales

52. Con el fin de simplificar el sistema y eliminar los arbitrajes que se han creado por la clasificación de las personas según su actividad en las últimas reformas tributarias, se propone diferenciar para efectos tributarios las rentas según su naturaleza, en rentas de trabajo y otras rentas. Para tal efecto, se propone adoptar la definición de rentas de trabajo que contiene el Estatuto Tributario en su Artículo 103. Una persona natural podrá obtener rentas de diferentes fuentes y para cada una de ellas aplicará el régimen correspondiente, pero los sumará para liquidar un impuesto único por la vigencia.

La Comisión propone adoptar para efectos tributarios una clasificación por tipos de rentas según su naturaleza en: i) rentas de trabajo y ii) otras rentas. Para tal efecto, se considerarían rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y en general, las compensaciones por servicios personales. Las otras rentas son todas aquellas que no califiquen como de trabajo.

2. Propuesta 2: modificar la tabla de rangos y tarifas que aplica para las personas naturales siguiendo parámetros internacionales

53. Las comparaciones internacionales permitieron resaltar los siguientes hechos para el caso de la estructura de rangos y tarifas en el caso colombiano:

- El rango para el que aplica la tarifa marginal de 0% aparece demasiado amplio
- El salto entre la tarifa que aplica al primer rango (0%) y el siguiente (19%) es abrupto
- La tarifa marginal máxima es ligeramente más baja frente a la observada en varios países de la región
- El tramo exento del 25% y el rango para el que aplica la tarifa de 0% lleva a que las tarifas promedio del impuesto sean bajas para los diferentes niveles de ingresos no solo frente a la OCDE sino también frente a la mayoría de países de la región
- El sistema ordinario en Colombia tiene un número pequeño de rangos

54. Teniendo esto en consideración la propuesta de la Comisión es la siguiente:

La Comisión propone modificar la actual tabla de rangos y tarifas impositivas así: i) incluir un rango adicional de ingresos para completar cinco (incluyendo el de tarifa 0%), ii) modificar los límites para cada rango, en función de la renta gravable obtenida de la depuración con límites sobre los beneficios, así: 0-600 UVT, 600-1000 UVT, 1001-2000 UVT, 3500 UVT, 3501 UVT en adelante y ii) establecer para los 5 rangos las siguientes tarifas: 0%, 10%, 20%, 30%, 35%.

55. Las diferencias entre la tabla de rangos y tarifas actual y la propuesta de la Comisión se presentan a continuación:

Cuadro 8. Tabla de rangos y tarifas marginales y promedio: actual vs. propuesta

	Tarifas marginales		Tarifas promedio	
Límite superior rangos renta gravable UVT	**Actual**	**Propuesta**	**En la media del rango**	**En el límite superior**
600	0%	0%	0.0%	0
1000	0%	10%	2.5%	4.0%
2000	0% hasta 1090 UVT 19% entre 1090-1700UVT 28% a partir de 1700 UVT	20%	9.3%	12.0%
3500	28%	30%	16.9%	19.7%
Superior a 3500	28% entre 3500 y 4100 UVT 33% desde 4100UVT	35%	27.4%	34.9%

Nota: para el último rango la tarifa para la media del rango corresponde a la renta líquida promedio entre las personas con renta líquida igual o superior a 3.500 UVT (7.000 UVT, un poco más de 180 millones de 2013). La tarifa en el límite superior se tomó la correspondiente a una renta líquida de 500.000 UVT. Fuente: cálculos de la DIAN con base en las declaraciones.

56. Con la tabla actual de rangos y tarifas, las personas naturales comienzan a tributar a partir de una renta líquida superior a $3 millones de pesos, lo que es equivalente a 4.3 SMLV. Con la propuesta de la Comisión las personas comenzarían a tributar a partir de una renta líquida gravable de $1.5 millones (2.3 SMLV) pero a una tasa muy baja de 2.5%. En el límite superior de este rango, la tarifa promedio sería de 4%. Para una renta líquida promedio del tercer rango, la tarifa marginal sería 20% con una tarifa promedio de 9.3%. En el cuarto rango para el cual la tarifa marginal es 30%, una renta promedio tendría una tarifa efectiva cercana a 27%. Por último, una renta de 700.000 UVT correspondiente al último rango, la tarifa promedio sería de 27.4%.

57. La propuesta permitiría aumentar el potencial de contribuyentes en cerca de 3 millones de personas aunque a tasas muy bajas.[4] No obstante, un poco más del 80% de la población trabajadora seguiría sin tributar de acuerdo con las cifras del DANE, basadas en encuestas de hogares, sobre distribución de los ocupados por rangos de ingreso (Cuadro 9).

[4] Este número corresponde al número de personas ocupadas con niveles de salarios entre 2 y 5 SMLV, de acuerdo con cifras del DANE para el año 2013.

Cuadro 9. Personas ocupadas por rangos de ingreso

Rango de ingreso expresado en SMLV al mes	Ingreso promedio del rango (en $miles)	Personas ocupadas (% del total)	Personas ocupadas (% acumulado)
0	0	1.0	1.0
Entre 0 y 1	287	41.1	42.1
1	590	0.6	42.7
Entre 1 y 2	804	36.5	79.2
Entre 2 y 3	1,414	9.6	88.9
Por encima de 3			11.1

Fuente: calculado con base en DANE.

3. Propuesta 3: límite conjunto a deducciones, exenciones y demás beneficios

58. Con el fin de hacer el régimen del impuesto de renta más equitativo y también con el propósito de elevar el recaudo, el cual es atípicamente bajo para estándares internacionales, se propone limitar beneficios actuales del impuesto de renta a personas naturales.

59. La propuesta no consiste en eliminar ningún beneficio en particular, las personas pueden seguir accediendo a todos ellos. Sin embargo, impone límites globales a los beneficios. En particular se propone establecer dos límites, uno como porcentaje de las rentas de las personas naturales y otro en valor absoluto. Es importante señalar también que en la propuesta se distinguen dos tipos de rentas.

60. Para los salarios y demás compensaciones derivadas de contratos de trabajo se propone un límite máximo a los beneficios de 35% sobre las mismas. Para las demás rentas se propone que ese límite sea de 10% sobre las rentas líquidas. Los beneficios se refieren a los beneficios personales existentes y, por tanto, no incluyen la parte inflacionaria de los intereses. La diferencia entre los dos límites corresponde al 25% que tienen exentas actualmente las rentas de trabajo.

La Comisión propone establecer un límite conjunto a las deducciones, exenciones y tratos especiales a un porcentaje de 35% de los salarios y demás compensaciones derivadas de contratos de trabajo y de 10% sobre las demás rentas líquidas, siempre y cuando la suma de estos no supere 4.500 UVT (equivalente a $127.255.500) en el caso de que la persona solo obtenga rentas de trabajo, este límite será de 1286 UVT en el caso de que solo tenga rentas de otras fuentes. Para las personas que tienen una combinación de rentas de trabajo y de otras fuentes, el límite porcentual y absoluto será un promedio ponderado de dichos límites de acuerdo con la ponderación de cada una de las fuentes en su renta gravable total. En esta propuesta, los beneficios se refieren a los beneficios personales existentes y, por tanto, no incluyen la parte inflacionaria de los intereses, que no constituyen ingreso real.

61. A manera de ilustración, si la persona tiene una combinación de rentas de trabajo y otras rentas, el límite porcentual a los beneficios personales sobre la renta gravable total es equivalente a:

$$Límite\ porcentual = 0.35 * y_i + 0.10 * (1 - y_i)$$

En donde:

y_i es la participación porcentual de las rentas de trabajo en la renta gravable total de la persona.

0.35 es el límite porcentual sobre las rentas de trabajo

0.10 es el límite porcentual sobre las otras rentas netas.

Por su parte, el límite absoluto a los beneficios de cada contribuyente se determinará de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$Límite\ absoluto = y_i * \underline{4.500 UVT} + (1 - y_i) * 1.286\ UVT$$

El formulario de declaración explicaría cómo se calcula y_i (rentas de trabajo divididas por renta gravable) y mostraría en una tabla el valor tope que corresponde a ese y_i.

4. Propuesta 4: límites a costos deducibles para las rentas que provienen del desarrollo de actividades económicas

62. Si una persona desarrolla una actividad económica obtendrá rentas de la misma pero también incurrirá en costos. Una forma de evasión frecuente consiste en inflar

los costos para reducir la renta líquida gravable, lo cual resulta de difícil control en el caso de comerciantes y trabajadores independientes.

63. Dado que ello tiene efectos sobre el recaudo y produce inequidades, se propone establecer porcentajes máximos indicativos de deducción de gastos y costos por actividad. Todo contribuyente deberá poder soportar sus gastos y costos deducibles ante la DIAN. En caso de superar los límites indicativos, el contribuyente deberá demostrarlos mediante la contabilidad de la actividad que desarrolla y un dictamen fiscal especial con los requerimientos que establecerá la Ley, el cual acarreará responsabilidades especiales para el contador que lo expida sin los debidos soportes.

La Comisión propone establecer límites máximos *indicativos* al porcentaje de costos y gastos deducibles para la determinación de las rentas gravables derivadas del desarrollo de negocios siguiendo el cuadro siguiente. Todo contribuyente deberá poder soportar sus gastos y costos deducibles ante la DIAN. En caso de superar los límites indicativos el contribuyente deberá mantener la contabilidad de la actividad que desarrolla y un dictamen fiscal con los requerimientos que establecerá la Ley, el cual acarreará responsabilidades especiales para el contador que lo expida sin los debidos soportes.

Rentas en actividades económicas de	Límite indicativo*
Manufactura	80.0
Comercio	90.0
Agropecuario	90.0
Actividades profesionales, técnicas y de servicios personales	50.0
Otras actividades económicas	70.0

*% de los ingresos netos que no incluyen INCR.

5. Propuesta 5. Pensiones

64. Con el fin de imprimir mayor progresividad al impuesto de renta de las personas naturales y acercarse a las prácticas internacionales, se propone imponer sobre los ingresos de esta fuente la misma tributación y los mismos límites a beneficios que recaerían sobre los trabajadores asalariados. Este tratamiento implica que los pensionados podrán acceder automáticamente al beneficio del 25% de exención del ingreso y podrán usar beneficios adicionales (vivienda, personas a cargo, etc.) hasta por un 10% del ingreso, todo ello dentro de los límites absolutos de los beneficios indicados atrás. Adicionalmente, los pensionados podrán descontar del impuesto a pagar el aporte obligatorio realizado al Sistema de Seguridad Social en Salud.

65. Dado que cerca del 80% de las pensiones en Colombia son de montos inferiores a dos salarios mínimos, esta medida no las afectaría, dejándolas exentas en su gran mayoría. En efecto, de acuerdo con cifras del Gobierno para 2012, la pensión promedio en Colombia estaba en 1.17 SMLV. La propuesta solo recaería sobre las de mayor monto, contribuyendo a la progresividad del impuesto

Se propone imponer sobre las pensiones la misma tributación y los mismos límites a beneficios que recaerían sobre los trabajadores asalariados. Este tratamiento implica que los pensionados podrán acceder automáticamente al beneficio del 25% de exención del ingreso y podrán usar beneficios adicionales (pensión, vivienda, etc.) hasta por un 10% del ingreso, todo ello dentro de los límites absolutos de los beneficios de los asalariados de la propuesta presentada en este documento. Adicionalmente, los pensionados podrán descontar del impuesto a pagar el aporte obligatorio realizado al Sistema de Seguridad Social en Salud.

6. Propuesta 6. Ganancias ocasionales

66. Con el fin de reducir el potencial arbitraje que podría generar la tarifa de 10% sobre las ganancias ocasionales, se propone:

Sobre el impuesto sobre ganancias ocasionales, la Comisión propone lo siguiente:

- Para las ganancias generadas a título gratuito, diferentes a loterías, rifas y juegos de azar, como las sucesiones y las donaciones, se mantendrá la tarifa del 10%.
- En el caso de las loterías, rifas y juegos de azar también se mantendrá la tarifa actual del 20%.
- Para las ganancias de capital obtenidas por ventas de inmuebles y otros activos se recomienda establecer una tarifa del 15%. Algunos Comisionados consideran que este porcentaje debe ser del 20%.
- La ganancia ocasional de capital se calculará como la diferencia entre el precio de venta y el costo real de adquisición, ajustado por inflación.

7. Propuesta 7. Renta presuntiva

67. La Comisión considera conveniente ampliar la base sobre la cual se calcula la renta presuntiva.

68. Bajo estos principios, se propone que el patrimonio líquido que se usa para determinar la renta presuntiva incluya las acciones y las participaciones en

sociedades, cuyo valor deberá reflejar de la manera más aproximada posible su valor comercial, así como el valor catastral de los bienes inmuebles. En el caso de las inversiones en sociedades que no cotizan en bolsa, se utilizará el valor intrínseco a 31 de diciembre del año anterior. Las exclusiones se limitarían al valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior; al valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo; y a las primeras ocho mil (8.000) UVT del valor de la vivienda de habitación del contribuyente.

69. Así mismo, la Comisión propone elevar la tasa de 3% a 4%.

En cuanto a la renta presuntiva, la Comisión propone lo siguiente:

Se presume que la renta líquida del contribuyente no puede ser inferior al cuatro por ciento (4%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

El patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:

i) el valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior
ii) el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo
iii) las primeras ocho mil (8.000) UVT del valor de la vivienda de habitación del contribuyente

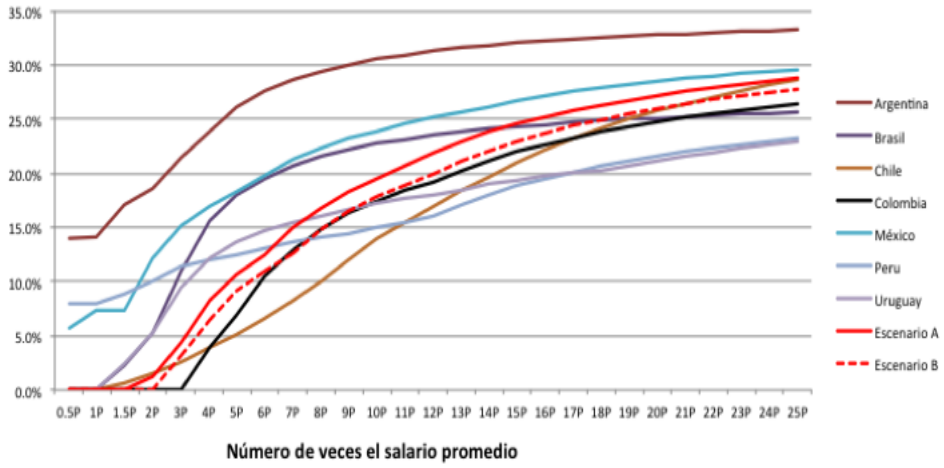
Para las inversiones en sociedades que no cotizan en bolsa se utilizará el valor intrínseco a 31 de diciembre del año anterior. Los inmuebles se valorarán con el avalúo catastral. El exceso de renta presuntiva sobre renta gravable puede deducirse en los 5 años posteriores hasta concurrencia de la utilidad presuntiva, como ocurre en la actualidad con el impuesto a la renta.

D. Impacto sobre las tarifas promedio

70. Se realizó el ejercicio en donde se comparan las tarifas marginales y promedio en el caso de renta de personas para un grupo de países desarrollados y en desarrollo para analizar cómo cambia la situación inicial con la propuesta. Debe recordarse que en este ejercicio solamente se consideran los beneficios generales, en particular el

tramo del ingreso gravado a la tarifa 0% y el tramo del ingreso exento, en el caso de todos los países. Se consideran dos escenarios con propuesta. El primero (Escenario A) supone que la persona utiliza "al mínimo" los beneficios, es decir solo quedará exento del impuesto el 25% de sus ingresos. En el escenario B, los utiliza "al máximo", es decir que para esa persona quedará exento el 35% de su renta. En ambos caso aplica el límite absoluto sobre los beneficios de 4.500 UVT. Los resultados sugieren: i) frente a la situación actual en la que las personas comienzan a tributar en un ingreso comparativamente elevado (equivalente a 3 salarios promedio), este umbral se reduce, aunque todavía es el más elevado de los países de la muestra, ii) la pendiente de la curva de tarifa promedio se aplana en los primeros rangos de ingresos que comienzan a tributar frente a la situación inicial, y iii) a medida que aumente el nivel de ingresos, la tarifa promedio se va acercando a los estándares de la región y iv) para los salarios más elevados, la tarifa promedio se sitúa por encima de Chile, Perú y Uruguay, es similar a la de Brasil, pero sigue siendo inferior a la de México y Argentina.

Gráfico 13. Tarifa promedio para rentas de trabajo



III. Impuesto sobre sociedades

A. Principales aspectos normativos actuales

71. Hasta 2012, las empresas estaban sujetas únicamente al impuesto de renta ordinario cuya tarifa general se ubicaba en un nivel de 33%, siendo esta de 15% para las empresas localizadas en zona franca.

72. Las Leyes 1607 de 2012 y 1379 de 2014 introdujeron cambios importantes sobre el impuesto de renta para las sociedades. Los principales aspectos de estas dos leyes se comentan a continuación.

B. Principales cambios introducidos a través de la Ley 1607 de 2012

73. Con el fin de ampliar la base del impuesto y promover la generación de empleo formal, la Ley 1607 de 2012 produjo un desdoblamiento del impuesto de renta para las empresas en: i) el impuesto de renta ordinario para el cual la tarifa se redujo de 33% a 25%, manteniendo la tarifa del 15% para empresas ubicadas en zonas francas y ii) el impuesto de renta sobre la equidad CREE con una base más amplia que la del impuesto de renta ordinario y una tarifa de 8%, aunque entre 2013 y 2015 se ubicaría en 9%.

74. Son sujetos pasivos del CREE las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por haber obtenido ingresos de fuente nacional a través de sucursales o establecimientos permanentes en Colombia. No son sujetas del CREE, las entidades sin ánimo de lucro, las zonas francas declaradas (o con solicitud radicada) antes del 31 de diciembre de 2012 y sus usuarios actuales y futuros y las demás personas jurídicas no clasificadas expresamente como sujetos en la ley. Al no ser sujeto pasivo del CREE, la empresa continúa obligada a realizar las cotizaciones y aportes parafiscales de acuerdo con la normatividad anterior.

75. La base del CREE es más amplia que la del impuesto de renta ordinario por varias razones: i) no todos los ingresos no constitutivos de renta para el caso del impuesto de renta ordinario son considerados en la depuración de la base del CREE, como por ejemplo el componente inflacionario de los rendimientos financieros, la prima de localización y el incentivo de capitalización rural y ii) no todas las deducciones aceptadas en el caso del impuesto ordinario pueden reducir la base del CREE como las donaciones, las contribuciones a fondos mutuos de inversión, las deducciones especiales por ciencia y tecnología, medio ambiente y activos fijos reales productivos y las deducciones por agotamiento del sector minero.

76. Con el propósito de reducir los impuestos sobre la nómina que se caracterizaban por ser atípicamente altos en Colombia y fomentar la creación de empleo formal, la Ley 1607 de 2012 determinó que los sujetos pasivos del CREE están exonerados de realizar los pagos de aportes parafiscales del SENA e ICBF y de las contribuciones al régimen contributivo de salud correspondientes a los trabajadores que obtengan ingresos salariales inferiores a 10 SMLV. Los sujetos pasivos del CREE no quedaron exentos del aporte a las cajas de compensación familiar.

77. Las empresas no sujetas al CREE continuaron obligadas a realizar las cotizaciones y aportes parafiscales, de acuerdo con la normatividad anterior.

78. Como se mencionó antes, la Ley fijó la tarifa del CREE en 8%. Sin embargo, determinó que entre 2013 y 2015 esta tarifa sería de 9%. A los recursos obtenidos de aplicar una tarifa de 8% del CREE, el gobierno les dio una destinación específica: financiar los aportes parafiscales y la contribución al régimen de salud que antes eran soportados por las empresas. La destinación específica del punto adicional en la tarifa en los años 2013, 2014 y 2015 es la financiación de los gastos asociados con las universidades públicas, la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud y la inversión social en el sector agropecuario.

C. Principales cambios introducidos a través de la Ley 1739 de 2014

79. Debido a la fuerte caída de los precios internacionales del petróleo y sus efectos sobre los ingresos del Gobierno y también con el propósito de compensar la reducción del recaudo que traería desde 2015 la desaparición del impuesto al patrimonio, el Gobierno presentó a finales de 2014 una nueva iniciativa tributaria aprobada en el Congreso a través de la Ley 1739 de ese año.

80. En relación con el impuesto de renta sobre personas jurídicas, la ley determinó como permanente la tarifa del CREE en 9% y estableció con carácter temporal una sobretasa del CREE.

81. En efecto, la tarifa transitoria del impuesto para la equidad del 9% que había sido prevista inicialmente para los años 2013 a 2015, se consagra como permanente a partir del año 2016.

82. Las principales características de la sobretasa del CREE son las siguientes: i) los sujetos pasivos son los contribuyentes del CREE, ii) la base es la misma base gravable del CREE cuando esta exceda $800 millones, iii) la tarifa se fija en 5% para 2015, 6% para 2016, 8% para 2017 y 9% para 2018 y iv) los recursos no tienen destinación específica.

D. Otros aspectos normativos relevantes del impuesto de renta ordinario y del CREE

83. Utilidades gravadas y no gravadas. como principio general, las utilidades de las empresas sujetas a impuestos de renta se distribuyen sin gravamen, siempre y cuando hayan pagado impuestos de renta en la sociedad, cálculo que se efectúa mediante fórmula establecida. Las utilidades que no están sujetas a impuesto en cabeza de las sociedades que las producen, se gravan en cabeza de los beneficiarios cuando se les reparten dividendos o participaciones.

84. Régimen de depreciación y amortizaciones. Existen varios métodos de depreciación para efectos fiscales: i) el sistema de línea recta, ii) el sistema de reducción de saldos o iii) otros sistemas de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales, o su delegado. La Ley 1607 de 2012 estableció que para los casos en los que se opte por utilizar el sistema de depreciación de reducción de saldos, no se admitirá un valor residual o valor de salvamento inferior al 10% del costo del activo y no será admisible la aplicación de los turnos adicionales.

85. Régimen presuntivo: Al igual que en el impuesto de renta, la base gravable del CREE no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior. No obstante, a diferencia del impuesto de renta ordinario, en el caso del CREE, si la renta presuntiva resulta superior a la renta líquida ordinaria, la diferencia no constituye un exceso de renta presuntiva y por lo tanto no puede compensarse dentro de los cinco (5) años gravables siguientes.

86. En cuanto a la depuración de la base de la renta presuntiva, el Artículo 189 del Estatuto Tributario establece que del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:

- El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales
- El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior
- El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.
- A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos
- Las primeras diecinueve mil (19.000) UVT de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre patrimonio líquido
- Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y este será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

Así mismo, el Artículo 191 establece las siguientes exclusiones de la renta

- Las entidades del régimen especial de que trata el artículo 19 del estatuto
- Las empresas de servicios públicos domiciliarios
- Los fondos de inversión, de valores, comunes, de pensiones o de cesantías contemplados en los artículos 23-1 y 23-2 del Estatuto
- Las empresas del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros, así como las empresas de transporte masivo de pasajeros por el sistema de tren metropolitano
- Las empresas de servicios públicos que desarrollan la actividad complementaria de generación de energía
- Las entidades oficiales prestadoras de los servicios de tratamiento de aguas residuales y de aseo
- Las sociedades en concordato
- Las sociedades en liquidación por los primeros tres (3) años
- Las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se les haya decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de posesión, por las causales señaladas en los literales a) o g) del artículo 114 del estatuto orgánico del sistema financiero
- Los bancos de tierras de las entidades territoriales, destinados a ser urbanizados con vivienda de interés social
- Los centros de eventos y convenciones en los cuales participen mayoritariamente las Cámaras de Comercio y los constituidos como empresas industriales y comerciales del estado o sociedades de economía mixta en las cuales la participación de capital estatal sea superior al 51%, siempre que se encuentren debidamente autorizados por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
- Las sociedades anónimas de naturaleza pública, cuyo objeto principal sea la adquisición, enajenación y administración de activos improductivos de su propiedad, o adquiridos de los establecimientos de crédito de la misma naturaleza
- A partir del 1o de enero de 2003 y por el término de vigencia de la exención, los activos vinculados a las actividades contempladas en los numerales 1o, 2o, 3o, 6o y 9o del artículo 207-2 de este Estatuto, en los términos que establezca el reglamento

87. Provisiones: Normalmente, en materia fiscal, las provisiones no son deducibles porque se trata de gastos estimados y no gastos reales del contribuyente. No obstante, tanto en el impuesto de renta ordinario como en el CREE se consideran deducibles la provisión para el pago de futuras pensiones (Artículo 112 del Estatuto) y la provisión para deudas de dudoso o difícil cobro (Artículo 145 del Estatuto Tributario). A su vez, para ser deducible la provisión debe cumplir con ciertos requisitos establecidos en el Artículo 72 del Estatuto Tributario:

- Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso
- Que se haya originado en operaciones propias de la actividad productora de renta
- Que no se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores
- Que la provisión se haya constituido en el año o periodo gravable de que se trate
- Que la obligación exista en el momento de la contabilización de la provisión.
- Que la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad y se justifique su carácter de dudoso o difícil cobro

88. Gastos y expensas en el exterior. La deducción de costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder el quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:

    - Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente
    - Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público
    - Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubierto bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República
    - Los contemplados en el Artículo 25 asociados con ingresos que no se consideran de fuente nacional
    - Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales
    - Los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas
    - Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera. Los intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en el país por parte de organismos multilaterales de crédito, a cuyo acto constitutivo haya adherido Colombia, siempre y cuando se encuentre vigente y en él se establezca que el respectivo organismo multilateral está exento de impuesto sobre la renta

Serán deducibles sin que estén sujetos a retención en la fuente:

- Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público
- Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubierto bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República

89. Precios de transferencia: Colombia ha venido incorporando en su normatividad tributaria disposiciones resultantes de recomendaciones de la OCDE en relación con temas como precios de transferencia, reglas de capitalización delgada, tratamiento tributario de pagos realizados a paraísos fiscales. El Estatuto Tributario introdujo el régimen de precios de transferencia en 2002 con la ley 788. Sin embargo, este solo comenzó a funcionar plenamente con la expedición el decreto 4349 de 2004. En este se establecen los parámetros técnicos para el cumplimiento de la obligación de reporte de información. Toda su reglamentación se encuentra contenida en los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario en los que se establece la normatividad correspondiente a: i) criterios de vinculación, ii) operaciones con vinculados, iii) métodos de análisis de margen o precios, iv) criterios de comparabilidad, v) obligatoriedad de preparar documentación comprobatoria, vi) directrices para la realización de ajustes a comparables, vii) definición de paraísos fiscales, viii) sanción por rechazo de costos y deducciones, ix) obligatoriedad de preparar declaración informativa, x) acuerdos anticipados de precios – APA, xi) régimen sancionatorio. En 2013 se modificaron los requerimientos técnicos para la preparación de estudios de precios de transferencia con la expedición del decreto reglamentario 3030.

90. Tratados de doble tributación (tomado del Concepto DIAN 47967 de agosto de 2014). Los convenios para evitar la doble tributación que ha celebrado Colombia, vigentes a la fecha, se han negociado partiendo del modelo de convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, y del modelo de la Organización de las Naciones Unidas, ONU, los cuales contienen reglas para la atribución de la potestad tributaria entre los Estados que intervienen en una negociación de este tipo. Estas reglas no necesariamente prescriben la tributación sobre una determinada renta de manera exclusiva para un Estado. Así, dependiendo del tipo de renta, estas pueden ser gravadas de manera exclusiva por el país de residencia de su beneficiario o bien se permite su gravamen por parte del país de la fuente, sin eliminar el derecho de imposición del país de residencia del beneficiario de la renta.

    Sin perjuicio de las particularidades contenidas para cada caso en los convenios vigentes, se exponen a continuación algunas de las reglas que usualmente se acuerdan:

a. Para las rentas empresariales (aquellas obtenidas en el ejercicio de toda actividad o negocio, incluidas las generadas en el ejercicio de servicios personales y otras actividades independientes), comúnmente se pacta un gravamen exclusivo en el país de residencia de su beneficiario. De manera excepcional, dichas rentas se gravan en el país de la fuente cuando su beneficiario realiza la actividad de manera permanente en dicho país a través de sucursales o establecimientos permanentes. En este último caso el derecho a gravar no es exclusivo del Estado de residencia del beneficiario de la renta, pues esta queda gravada tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia.

b. Las rentas originadas de bienes inmuebles, en general, se gravan sin limitación alguna en el país en que estén ubicados dichos bienes (fuente de la renta), permaneciendo el derecho a gravarlas para el Estado de residencia del beneficiario de la renta.

c. En cuanto a rentas por concepto de dividendos, intereses y regalías, se permite su gravamen por el país de la fuente, usualmente pactando la limitación de su tarifa de retención en la fuente. En estos casos, el país de residencia del beneficiaría de la renta podrá gravarlas sin limitación alguna.

d. En cuanto a las rentas provenientes de ganancias de capital, que en general corresponden a la enajenación de bienes de propiedad de los residentes de los estados contratantes, se gravan según el tipo de bien. Así por ejemplo, normalmente se pacta que la renta obtenida por la enajenación de bienes inmuebles puede gravarse en su totalidad por el país en que se encuentre dicho inmueble, sin perjuicio del derecho a gravar por parte del país de residencia del beneficiario de la misma. En otros eventos, como en el caso de la enajenación de acciones, puede pactarse la misma regla anterior - gravamen compartido - , con derecho para el estado de la fuente a gravar la enajenación de las mismas, bien sea limitando su tarifa de retención en la fuente o permitiendo un gravamen total.

En todo caso, conforme con lo pactado en los convenios vigentes firmados, los residentes en Colombia tienen derecho a descontar del monto de impuesto a pagar en Colombia, el monto del impuesto pagado en el exterior por esa renta, aplicando las reglas acordadas en el respectivo acuerdo.

En igual sentido, para los residentes de los Estados con los que Colombia tiene convenios vigentes, deberá aplicarse lo pactado en el respectivo convenio, permitiéndose en algunos casos la exención de la renta gravada en Colombia, su descuento o cualquier otro método pactado, lo cual debe aplicarse por parte de las autoridades tributarias del respectivo país, conforme con su competencia.

Con respecto a la posibilidad de evitar la doble tributación en ausencia de convenios, la legislación nacional otorga a los residentes en Colombia el derecho a descontar los impuestos pagados en el exterior, independiente de la existencia de un convenio para evitar la doble tributación. Esta posibilidad está contenida en el artículo 254 del Estatuto Tributario.

De otra parte, cuando se trate de rentas de fuente en uno de los países de la Comunidad Andina, obtenidas por residentes de alguno de los países miembros, se deberá dar aplicación a la Decisión 578 de la Comunidad Andina, del año 2004, la que prescribe sus propias reglas de atribución de la potestad tributaria entre Estados. Según esta Decisión, con algunas excepciones, se da preminencia para la potestad de gravamen al Estado de la fuente, esto es, en donde se generó la renta. Así, rentas tales como dividendos y regalías se gravan de manera exclusiva en el país en donde ellas se generaron, sin que se graven en el país de residencia del beneficiario de las mismas.

91. Subcapitalización: el Artículo 118-1 señala que sin prejuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en el Estatuto para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios solo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior. Por lo tanto, no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo. El artículo establece adicionalmente que las deudas que se tendrán en cuenta para efectos del cálculo de la proporción a la que se refiere este artículo son las deudas que generen intereses.

    Otros aspectos importantes de este artículo son los siguientes:

    a. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se constituyan como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda a los que se refiere la Ley 1537 de 2012 solo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por cuatro (4) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

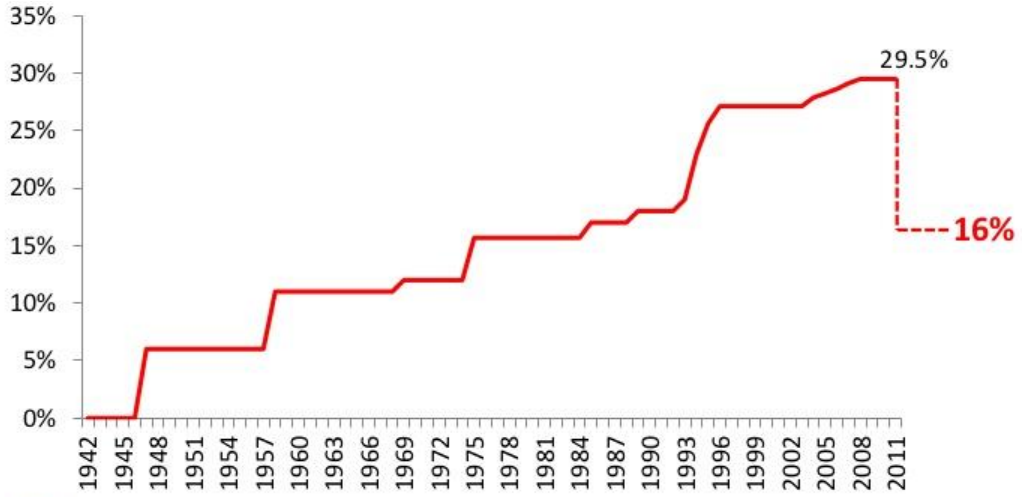
    b. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, ni a los que realicen actividades de *factoring,* en los términos del Decreto 2669 de 2012

c. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial.

E. Diagnóstico general – Impuesto CREE

92. Antes de la reforma tributaria de 2012, Colombia había mostrado una historia de incrementos frecuentes en los gravámenes y contribuciones sobre la nómina a cargo del empleador. Como porcentaje del salario, la suma de la contribución a parafiscales, a salud y a pensiones a pagar por parte del empleador aumentó de niveles del 6% en los años 50, a 12% en los años 60, 15% en los años 70 y 80 y a más del 25% desde mediados de los años 90. En 2012 este porcentaje alcanzaba un sobrecargo de 29% sobre el salario del trabajador (Gráfico 14).

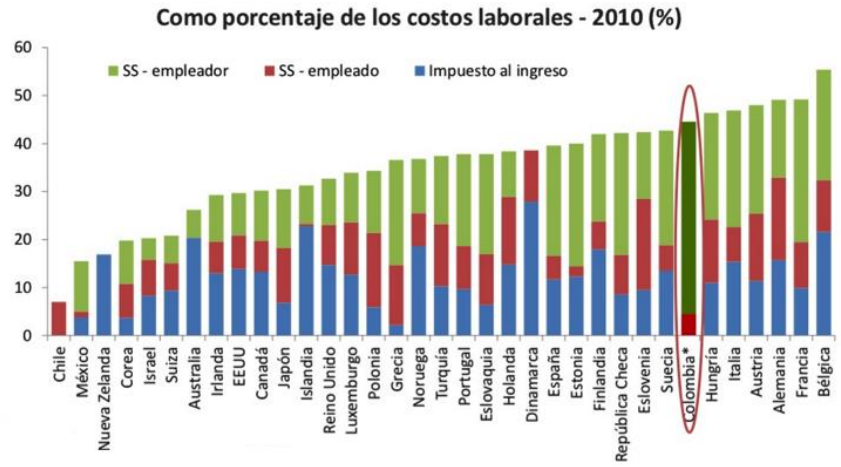
Gráfico 14. Costo de los parafiscales, salud y pensiones a cargo del empleador (% del ingreso)



Fuente: Ministerio de Hacienda-Presentación de la Reforma Tributaria 2012.

93. En ese momento los impuestos sobre la nómina a cargo del empleador eran elevados en relación con lo observado a nivel internacional. Para el año 2010, frente a los países de la OCDE, que incluyen a México y Chile, Colombia contaba con los impuestos parafiscales más elevados (Gráfico 15).

Gráfico 15. Impuesto al ingreso y contribuciones a seguridad social



94. Los estudios empíricos para el caso colombiano han mostrado que los altos costos laborales no salariales han sido uno de los factores que ha tenido mayor incidencia en la relativa alta tasa de desempleo y la elevada informalidad en el país.[5]

---

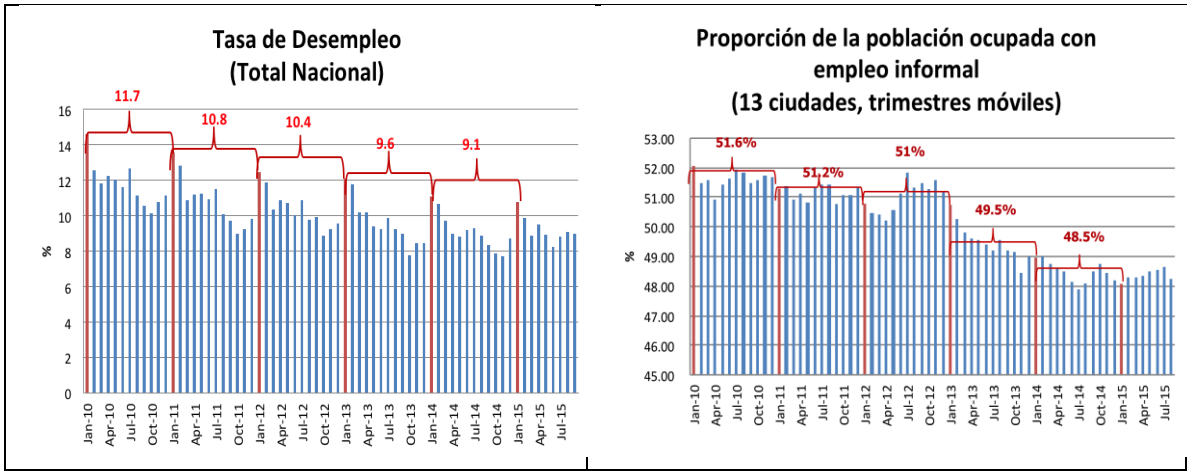
[5] A continuación se relacionan algunos de los trabajos al respecto.

- Bernal y Cárdenas (2004) analizan el efecto que tuvieron sobre el empleo las reformas de 1993 y 1996. Sus resultados indican que el aumento de los costos laborales no salariales como resultado de las reformas tuvo un impacto negativo en la demanda de trabajo. Los autores muestran que una reducción del 9% en los costos no salariales (parafiscales y otros) aumentarían en el largo plazo 1.3% el empleo en las áreas urbanas, mientras que en el corto plazo el efecto de una reducción del 10% generaría un aumento del 5% en la demanda laboral.
- El estudio de Arango y Posada (2006) estima el componente de largo plazo de la tasa de desempleo en Colombia para los últimos veinte años. Los autores encuentran que en el largo plazo un aumento de 1% en los costos laborales no salariales incrementa la tasa de desempleo en 0.60%.
- Por su parte, Sánchez et al. (2009) estiman el efecto de los costos laborales no salariales durante el periodo 1984-2006 sobre la tasa de desempleo y la informalidad. Sus resultados muestran un efecto directo entre el aumento de las regulaciones laborales y la informalidad, el desempleo y su duración. Según el estudio el aumento en los costos laborales y no laborales generó un desempleo adicional de al menos 3.5 puntos porcentuales y 5.3 puntos de informalidad. Las estimaciones de los autores muestran que reducciones del 5% en los costos laborales como porcentaje del salario se traducen en reducciones de la tasa de desempleo de cerca de 1.2%. Aunque los parafiscales tienen como fin la financiación del SENA y las Cajas de Compensación, lo que demuestran los autores, es que los costos laborales no salariales no han permitido reducir la tasa de desempleo por debajo del 10-11%. Los autores proponen financiar estas entidades con carga al presupuesto de la nación a través de aumentos en los impuestos generales (por ejemplo el impuesto a la renta o el IVA). El trabajo de Santa María, García y Mujica (2009) analizó el impacto de la Ley 100 de 1993 sobre el mercado laboral. Los autores encuentran que el incremento de 14 puntos porcentuales en los costos no salariales generó una segmentación del mercado laboral. El aumento de los costos laborales no salariales promovió el empleo cuenta propia e informalidad, dado que en parte las firmas se vieron desincentivadas a formalizar.
- Un estudio de la Asociación Nacional de Instituciones Financieras-ANIF (2015) muestra el efecto de los costos no salariales en Colombia y el impacto de la Ley 1607 sobre el desempleo. El estudio utiliza datos trimestrales desde el año 2005 hasta el segundo trimestre de 2015 y encuentra como un

95. Motivado por toda esta evidencia, en la reforma tributaria de 2012 se decidió reducir la carga parafiscal, eliminando la contribución de los empleadores al Sena, ICBF y a salud sobre su nómina y financiar estos servicios con el Presupuesto Nacional.

96. La sustitución de parte de los parafiscales a cargo de las empresas por el CREE ha mostrado efectos positivos sobre el empleo y la formalidad, como se esperaba (Gráfico 16). Desde 2013 la tasa de desempleo se ha situado por debajo de 10% y la tasa de informalidad ha mostrado una reducción significativa.

Gráfico 16. Evolución de la tasa de desempleo y la informalidad



Fuente DANE.

97. Así mismo, desde el punto de vista teórico y práctico, el CREE presenta ventajas importantes sobre el impuesto de renta ordinario en la medida en que limita los privilegios existentes en el impuesto de renta ordinario.

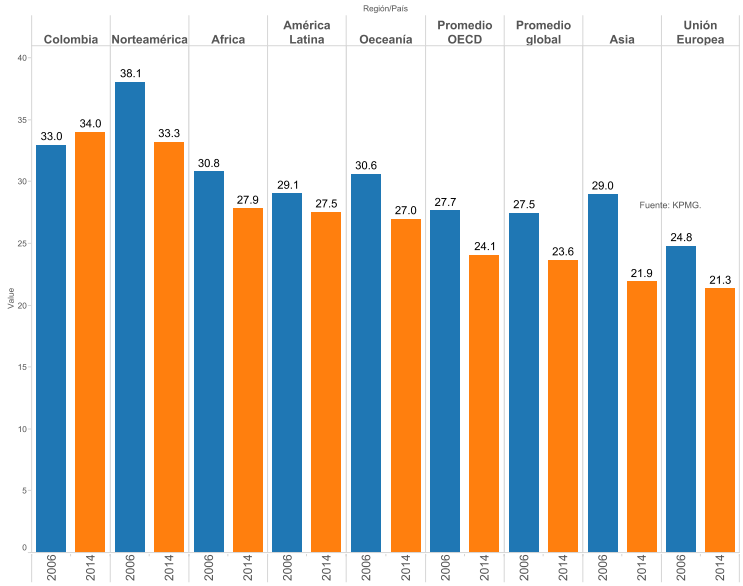
98. No obstante, tomados en conjunto, el impuesto de renta ordinario y CREE presentan todavía graves problemas de eficiencia económica, inequidad horizontal, además de que resultan complejos y difíciles de administrar

incremento de los costos no salariales del 1% se traduce en un incremento del desempleo en un 0.2% y reduce la formalización en un -0.4%.

1. Ineficiencia económica

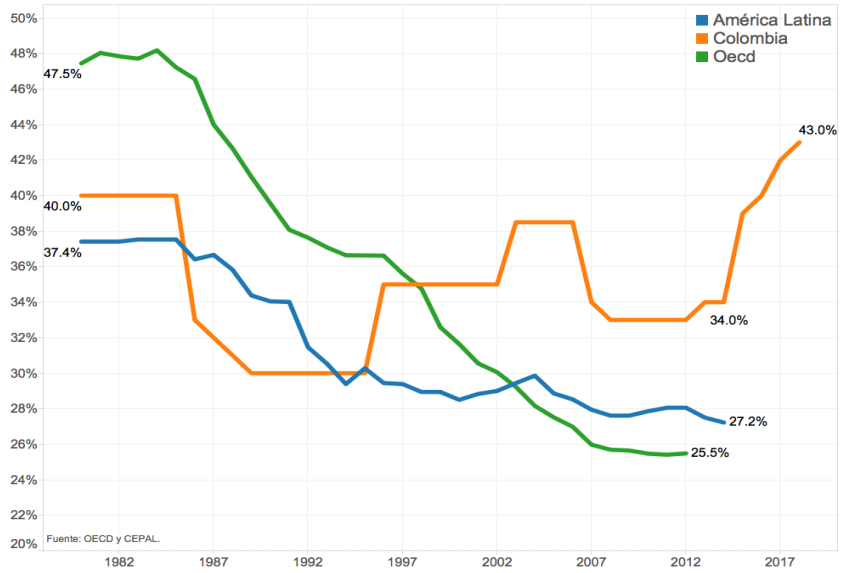
99. La tarifa combinada de renta más CREE es excesivamente elevada en el contexto internacional. Para 2014, en una muestra de 105 países, la tarifa combinada de renta más CREE (34%) es la décima más elevada. Esta tasa es alta frente al promedio de América Latina (27.5%) y la OCDE (24.1%) y el promedio global (23.6%) (Gráfico 17).

Gráfico 17. Tasas máximas de renta sobre sociedades para Colombia y diferentes regiones del mundo



100. Adicionalmente, contrario a lo que se viene observando en el mundo y en el resto de América Latina, en Colombia la tarifa combinada tenderá a crecer a futuro, alcanzando 43% en 2018 para las sociedades más grandes (Gráfico 18).

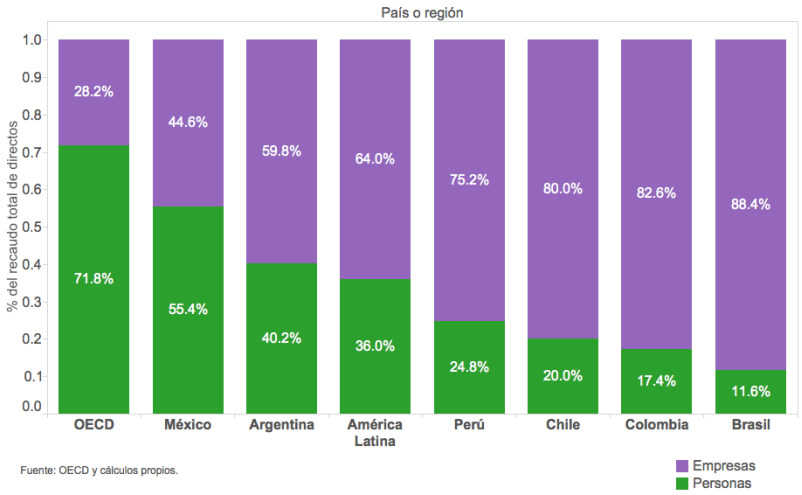
Gráfico 18. Tarifa de impuesto de renta (incluyendo CREE) sobre las empresas



101. Esta elevada tarifa atenta contra el crecimiento, la inversión y la competitividad económica. Adicionalmente, los múltiples beneficios otorgados generan inequidad horizontal y costos de eficiencia por mala asignación de recursos y reducen significativamente el recaudo. A ello hay que adicionar otras cargas impositivas sobre las empresas, en particular la que representa el impuesto a la riqueza, el ICA y la imposibilidad de descontar el IVA sobre la adquisición de activos fijos.

102. Como se mencionó antes, el impuesto conjunto de renta y CREE recae principalmente sobre un número reducido de empresas grandes, las cuales aportan el 85% del recaudo. En adición, el impuesto a la riqueza/patrimonio también aplica sobre las empresas de mayor tamaño, las cuales aportan el 95% de su recaudo. De esta manera, mientras en la OCDE el 72% del recaudo por concepto de impuestos directos (renta más propiedad) proviene de las personas naturales, en Colombia el 83% proviene de las empresas. Este último porcentaje es también muy superior al observado en promedio en América Latina (64%) (Gráfico 19).

Gráfico 19. Contribución de las personas naturales y las empresas al recaudo de impuestos directos (2012)



2. Beneficios tributarios, tasas efectivas de tributación e inequidad horizontal

103. Los amplios beneficios en el impuesto de renta y la elevada evasión producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía.

a) Los beneficios tributarios en el impuesto de renta y CREE

104. En la normatividad tributaria colombiana se pueden distinguir cinco tipos de beneficios en el impuesto sobre la renta de las empresas: i) los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ii) las rentas exentas, iii) los descuentos tributarios, iv) las tarifas reducidas aplicables a los usuarios de zonas francas y sobre entidades sin ánimo de lucro y v) algunas rentas líquidas especiales no gravadas. Debe mencionarse también el beneficio extraordinario que derivan las empresas que suscribieron contratos de estabilidad jurídica y que no se ven afectadas por cambios producidos en reformas tributarias posteriores sobre los tributos que estabilizaron en dichos contratos, de tal modo que conservan tanto tarifas reducidas como deducciones e ingresos no constitutivos de renta que ya no existen para las empresas.

105. Siguiendo lo indicado por la Ley 819 de 2003, el Ministerio de Hacienda presenta anualmente en el Marco Fiscal de Mediano Plazo una cuantificación parcial de los beneficios tributarios en renta e IVA.[6] En el caso del impuesto de renta sobre las

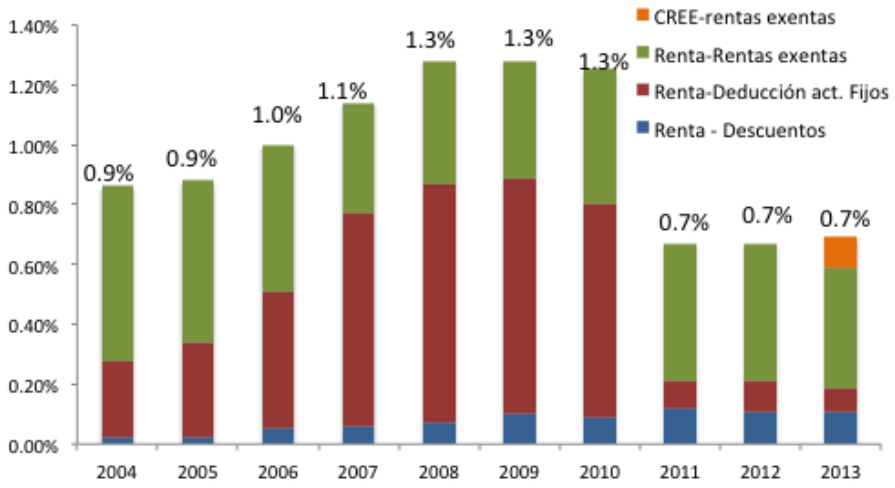
[6] El MFMP no cuantifica el costo fiscal de los beneficios otorgados a las empresas localizadas en zonas francas y de los contratos de estabilidad jurídica.

empresas, el MFMP presenta las estimaciones de los cuatro primeros elementos; vale decir, no incluye el costo fiscal del beneficio otorgado a las zonas francas ni de los contratos de estabilidad jurídica. Debe anotarse además que el MFMP no estima el costo fiscal de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

106. Según los cálculos de sucesivos MFMP, los beneficios tributarios continúan teniendo un costo fiscal importante de alrededor del 0.7% del PIB por año (un poco más de $5 billones en la actualidad), aún después de la eliminación de la deducción por activos fijos productivos a partir de la Ley 1430 de 2010, cuyo costo fiscal alcanzó 0.8% del PIB en 2009. No obstante, esta deducción, fiscalmente muy costosa, se mantuvo para las empresas que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica (Gráfico 20).

107. Para el año gravable 2013, las rentas exentas del impuesto de renta ordinario representan el beneficio más oneroso para el fisco (0.4% del PIB al año), seguido de los descuentos y las rentas exentas del CREE (0.1% del PIB al año) y la deducción por inversión en activos fijos que conservan las empresas que firmaron contratos de estabilidad jurídica (0.08% del PIB al año).

Gráfico 20. Costo fiscal de los beneficios tributarios del impuesto de renta de las sociedades estimado en el MFMP



Nota: los años del eje horizontal se refieren a períodos gravables.
Fuente: Parra et al. (2014) y MFMP-2015.

108. De acuerdo con estimaciones recientes de la DIAN, el costo fiscal de la tarifa reducida de las zonas francas ascendió a $200 mil millones para el año gravable 2012 y a $128 mil millones para el 2013 (Cuadro 10). Es de anotar que la reducción del costo fiscal del beneficio obedeció a la reducción en la tarifa de renta del régimen ordinario.

109. Este beneficio no es pequeño si se tiene en cuenta que favorece a un número pequeño de empresas (menos de 600).[7]

Cuadro 10. Declaraciones de renta y complementarios

Costo fiscal de las Zonas Francas asociado a su beneficio en renta [1/]

Años gravables 2012 - 2013 (Pr). Cifras en Mill $

Sector Económico	Costo fiscal		Número de casos
	2012	2013	
Manufactura	118,283	70,912	29
Comercio al por mayor y al por menor, transporte y almacenamiento, actividades de alojamiento y de servicio de comidas	46,782	32,462	14
Electricidad, gas, vapor y agua	14,637	14,502	3
Actividades profesionales, científicas, técnicas y de servicios administrativos	9,829	5,322	28
Actividades financieras, inmobiliarias y de seguros	5,603	3,773	8
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca	5,221	1,539	2
Actividades de la administración pública y defensa, de enseñanza, actividades de atención de la salud y de asistencia social	41	233	9
Información y comunicaciones	30	59	2
Otras actividades de servicios	10	0	2
Construcción	1	0	3
Total	**200,437**	**128,802**	**100**

1/ Zonas Francas Permanentes y Zonas Francas Permanentes Especiales declaradas por la DIAN con fecha de corte junio 30 de 2015, según listado de la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero. Costo fiscal asociado al beneficio de tarifa especial en renta de 15% para las Zonas Francas, teniendo en cuenta que la tarifa general en renta para las personas jurídicas en el año gravable 2012 fue de 33% y en 2013 de 25%.

Pr: Preliminares

Nota: El impuesto a cargo corresponde al valor liquidado por los declarantes de renta en la casilla 74 del formulario 110 (F-110).

Fuente: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN.

110. Adicional al costo fiscal que genera, el régimen de zonas francas produce otras distorsiones (OCDE, 2015). Por ejemplo, el régimen que aplica a las zonas francas creadas antes y después de 2013 es diferente. En efecto, el CREE aplica para las que se crearon después de esa fecha, no para las anteriores. Así mismo, el régimen favorable para las zonas francas uni-empresariales no es accesible para las empresas de menor tamaño debido a la imposibilidad de cumplir con las metas de inversión y generación de empleo para acceder al mismo. En tercer lugar, muchas empresas en

[7] Se destacan dos tipos de zonas francas que acceden a este régimen especial: i) las zonas francas permanentes o multi-empresariales que consisten en un área determinada en la cual varias empresas (usuarios) desarrollan sus actividades industriales, comerciales o de servicios. De acuerdo con la ANDI en la actualidad existen 31 zonas francas permanentes en las que se ubican 500 usuarios y ii) las zonas francas especiales o uni-empresariales en donde una sola empresa (usuario industrial), independientemente del área geográfica donde se ubique, tiene la posibilidad de amparar su actividad con los beneficios de zona franca.

zona franca no desarrollan procesos productivos sino apenas pequeñas transformaciones a productos ya elaborados.

111. La OCDE (2015) también menciona que el régimen es difícil de supervisar, además de que se han presentado problemas de contrabando en las zonas francas, especialmente en zonas de frontera, y también se han evidenciado en algunos casos manipulación de precios de transferencia. En este mismo sentido, Meléndez y Perry (2015) señalan que algunas intervenciones del Gobierno generan diferenciales sustanciales entre los precios internos y los de los mercados internacionales y entre los precios internos a lo largo del territorio nacional, y pueden favorecer el contrabando y dificultar la tarea a las autoridades de vigilancia y control, además de que no son efectivas para estimular el crecimiento productivo. Este es el caso de las exenciones arancelarias en las zonas aduaneras especiales, la reducción de la carga impositiva sobre los combustibles en zonas de frontera y el beneficio tributario para las empresas en zonas francas y el régimen de protección arancelaria que busca proteger la producción nacional de la competencia extranjera.

112. Por otra parte, la evidencia empírica sugiere que el efecto de los beneficios sobre la inversión, especialmente del asociado con la deducción por inversión en activos fijos, no fue el que se esperaba. Meléndez y Galindo (2010), a partir de los resultados de ejercicios econométricos con datos microeconómicos del sector manufacturero colombiano, encuentran que el buen comportamiento de la inversión durante el período 2002-2007 se explicó en su mayor parte por desarrollos macroeconómicos como el boom de flujos de capitales durante este período y/o por la mejoría en las condiciones de seguridad, y no por la política tributaria.[8]

113. Adicionalmente, además de tener un costo fiscal importante, que no parece verse compensado por mayor inversión y generación futura de ingresos, los beneficios producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de los recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, como por ejemplo los extendidos a las empresas editoriales, al turismo y a actividades agropecuarias, o, aún peor, a empresas específicas (frente a otras que compiten directamente con ellas) por el hecho de operar en zonas francas o estar amparadas por contratos de estabilidad jurídica. Aunque algunas de estas distorsiones se han reducido desde 2013 con la aplicación del CREE, aún son muy significativas.

[8] En sus estimaciones, la relación positiva entre la medida de beneficio tributario y la inversión de la firma desaparece cuando se incluyen *dummies* de año en la estimación y este resultado es robusto a cambios en la especificación del modelo empírico, a diferentes grupos de control, y a diferentes técnicas econométricas.

b) La evasión es elevada

114. Cruz (2015) estima que la tasa de evasión promedio en el impuesto de renta de las personas jurídicas para el periodo 2007 – 2012 se ubicó en un nivel de 39%. Es decir, anualmente por causa de la evasión hay una pérdida de impuestos por un monto cercano a $15 billones, lo que equivale anualmente a 2.3 puntos del PIB. Los cálculos indican que cada punto de reducción de la tasa de evasión del impuesto de renta de las personas jurídicas le aportaría a los ingresos tributarios $442 mil millones en pesos de 2012.

115. La evasión no solo acarrea inequidad entre sectores sino también entre empresas del mismo sector. Por ejemplo, en aquellos sectores más propensos a la informalidad, y donde la administración tiene mayores dificultades de control, la evasión tiende a ser mayor, de manera que una elevada proporción de empresas no tributan o tributan muy poco, frente a aquellos sectores con bajos niveles de informalidad en donde la gran mayoría de empresas cumplen con sus obligaciones tributarias. Esta inequidad también se refleja al interior de un mismo sector económico. En aquellos sectores con mayor propensión a la evasión, un reducido número de empresas enfrenta una tarifa efectiva de tributación muy elevada (ver más adelante) mientras que para la elevada proporción restante, la tarifa efectiva es 0% o muy baja. La mayor evasión se presenta en sociedades cerradas en todos los sectores.

c) Dos aproximaciones a la tasa efectiva de tributación

116. A continuación se presentan dos aproximaciones diferentes de tarifas efectivas totales promedio por sector económico que se han realizado dentro del trabajo de la Comisión. Ambos se calculan como la razón entre todos los impuestos directos del orden nacional y local que recaen sobre las empresas (más la carga que representa el hecho de la imposibilidad de descontar el IVA sobre la adquisición de bienes de capital) y la base gravable.

117. La primera metodología toma como base gravable (denominador) las utilidades declaradas por las empresas antes de que estas se vean afectadas por los efectos de los impuestos y beneficios tributarios (Ávila, 2015). Este cálculo permite apreciar la carga tributaria sobre aquellas empresas que declaran sin evadir. Sin embargo, su principal limitación es que no toma en cuenta el efecto de sub declaraciones ni de la evasión y elusión.

118. En el segundo cálculo, el numerador es el mismo pero se procura estimar las ganancias reales de las empresas (denominador) con base en el monto registrado en el rubro de excedente bruto de explotación de las Cuentas Nacionales del DANE (denominado también remuneración al capital de las empresas), al cual se le imputa una tasa de depreciación promedio de la economía (Salazar y Correa, 2015). El

denominador en este cálculo incluye, así, a todo el universo de sociedades registradas, es decir aquellas que tributan y aquellas que no lo hacen, y, además, evita los problemas de sub-declaración.[9] En otras palabras, estima en forma aproximada el efecto de la evasión y la sub declaración de utilidades en la tarifa efectiva de tributación promedio de un sector específico.

119. Ambos cálculos tienen ventajas y limitaciones y muestran realidades diferentes. En conjunto, constituyen una guía para la toma de decisiones en materia de política tributaria.

120. Lo que resulta común bajo las dos metodologías es la elevada dispersión de las tarifas efectivas promedio entre sectores (Cuadro 11). De acuerdo con el primer cálculo las tasas efectivas promedio oscilarían entre 49% y 105%. Las tasas son elevadas porque solo se tienen en cuenta las empresas que declaran y tributan y se supone que no evaden. Indican que las empresas que no evaden en cada sector pagan tasas sumamente altas y con una dispersión considerable entre sectores (ya que los privilegios tributarios benefician más a unos sectores que a otros). De acuerdo con el segundo cálculo, las tasas efectivas oscilan entre 5.5% y 43%. Este segundo cálculo muestra que hay sectores donde (además del efecto de los privilegios tributarios) la evasión y sub-declaración de utilidades es rampante y, por tanto, para los cuales la tasa efectiva promedio es bajísima.

121. La comparación de ambas tasas al interior de un mismo sector resulta interesante. Por ejemplo, en el caso del sector agrícola la tasa bajo la primera metodología arroja 105% mientras que con la segunda es la más baja entre todos los sectores, 5.5%. Esta última tasa refleja el altísimo nivel de sub-declaración de utilidades y evasión en este sector.

[9] Las empresas incurren en una sub declaración de utilidades a través de la declaración de menores ingresos en relación con los efectivamente recibidos o al reporte de mayores gastos y costos frente a los que en efecto incurrió la empresa.

Cuadro 11. Tasas efectivas de tributación promedio de las sociedades por sectores económicos

	Tasa efectiva calculada sobre las empresas que declaran	Tasa efectiva sobre el universo de empresas
Agropecuario, silvicultura y pesca	104.6%	5.50%
Explotación de minas y canteras	49.5%	27.90%
Industrias manufactureras	69.1%	26.90%
Electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	46.0%	29.50%
Distribución de agua, aguas residuales	62.2%	20.60%
Construcción	59.1%	11.20%
Comercio y reparación de vehículos y motocicletas	73.9%	39.10%
Transporte y almacenamiento	72.4%	37.60%
Alojamiento y servicios de comida	67.5%	8.80%
Información y comunicaciones	67.1%	43.50%
Financiero y seguros	49.1%	21.60%
Otros servicios	75.0%	20.70%

Fuente: Ávila (2015) y Salazar y Correa (2015).

3. Complejidad del impuesto

122. A pesar de las ventajas del CREE (que permite menos deducciones) el sistema dual --renta más CREE– aumenta la complejidad, lo que dificulta la administración y el control de la evasión. En todo caso, la versión ajustada de la base gravable del CREE en la ley 1739 se ha venido reduciendo en tamaño y ahora es similar a la del impuesto de renta.

123. Estas complejidades tienen que ver con el hecho de tener que aplicar diferentes bases, esquemas de retención y sistemas de reporte para cumplir con ambos impuestos.

124. Adicional a esta mayor complejidad, los costos de transacción asociados con el cumplimiento del impuesto también se han incrementado por el hecho que temporalmente, hasta 2018, las empresas se verán obligadas a llevar dos contabilidades (NIIF y ColGaap). Esto en razón a que el Artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 en su artículo 165 estableció que únicamente para efectos tributarios, las normas contables que se refieran a las normas tributarias continuarán vigentes durante los 4 años siguientes a la entrada en vigencia de las NIIF. De acuerdo con el Gobierno, esta decisión permitirá que durante ese período se pueda medir el impacto tributario del cambio de norma contable.

4. Algunos comentarios sobre tratamientos diferenciados del CREE y los parafiscales a cargo de las empresas

125. El propósito principal de la sustitución de los parafiscales por CREE fue el de reducir los desincentivos existentes para la generación de empleo formal en la economía. Sin embargo, el hecho de que la sustitución no afectó de manera uniforme a todas las empresas limitó las ganancias en eficiencia que buscaba la medida. La aplicación diferenciada del CREE y su efecto en el pago de parafiscales se resume a continuación:

a. Los usuarios en zonas francas creadas antes de 2013 no se vieron afectados por el CREE mientras que los ubicados en zonas francas creadas a partir de entonces sí quedaron sujetas a este impuesto. De esta manera, el alivio del pago de parafiscales solo opera para las segundas.

b. Las ESAL no son sujetos pasivos del CREE. Esto resulta entendible en la medida en que como el régimen especial las exime del impuesto de renta no había cómo compensar fiscalmente la exoneración del pago de parafiscales para estas entidades.

126. Así mismo, un estudio reciente del FMI (2014) señala con relación al CREE que "el límite de 10 salarios mínimos para alcanzar los beneficios de la reducción de las tasas de seguridad social crea también una discontinuidad que distorsiona la carrera salarial de los empleados y genera que los pagos por encima de ese monto se hagan informalmente. Las empresas que tengan nóminas con sueldos inferiores y superiores a dicho límite tendrán que administrar ambos sistemas."

F. Criterios que debe guiar la reforma al impuesto combinado de renta corporativa y CREE y principales propuestas

127. Dado el análisis anterior resulta necesario introducir cambios drásticos al impuesto conjunto de renta ordinario y CREE, tendientes a hacer la tributación directa sobre personas jurídicas más sencilla, a promover su equidad horizontal y a reducir los desestímulos que hoy día genera sobre la inversión y el crecimiento de las empresas.

128. En materia de impuestos directos sobre las empresas, las acciones del Gobierno deben orientarse principalmente a lograr:

- Su unificación en un solo impuesto, basado en lo posible en utilidades contables
- Una reducción de las tarifas estatutarias hacia estándares internacionales
- Una considerable ampliación de la base, mediante la eliminación o reducción de privilegios tributarios

129. Las propuestas específicas de la Comisión en relación con el impuesto de renta corporativa y CREE son las siguientes:

G. Creación de un nuevo impuesto: el impuesto sobre las utilidades empresariales

1. Antecedentes

130. El impuesto a las sociedades se entiende como un impuesto a los beneficios empresariales. Por esa razón, parece obvio partir de las utilidades comerciales para determinar el impuesto sobre los beneficios societarios. Sin embargo, existen riesgos por la discrecionalidad que pueden tener los empresarios para determinar algunos resultados contables, razón por la cual la legislación tributaria en los diferentes países restringe o limita la metodología de cálculo o el valor de algunos rubros de los costos o gastos en cuanto dependen de la valoración de los activos o pasivos.

131. Colombia adoptó mediante la Ley 1314 de 2009 las normas internacionales de información financiera (NIIF), que difieren de las normas contables que regían anteriormente (Colgaap), contenidas en el Decreto 2649 de 1993, en principios y reglas sobre el reconocimiento, valoración y medición de activos, ingresos, costos y gastos, lo cual incide en el resultado. Como el Estatuto Tributario remite a normas contables, el Artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 estableció que tales remisiones se debían entender al Decreto 2649. Para tal efecto, el Gobierno reglamentó la obligación de llevar un libro para los ajustes tributarios con base en dicho decreto, de tal forma que solo hasta cuatro años después tendrían efectos tributarios las NIIF.

132. Las normas NIIF difieren de las normas contables previas (Colgaap) en temas de valoración de activos y pasivos y de reconocimiento de ingresos, costos y gastos, todo lo cual incide en el resultado. En NIIF se causa el ingreso, costo o gasto sin tener en cuenta el momento de la realización del mismo, es decir de manera diferente al manejo contable y fiscal conforme al Decreto 2649. Adicionalmente, las normas NIIF reconocen el deterioro del activo una vez se determine que este se ha generado, mientras que bajo la norma Colgaap, esto solo se da cuando se realiza el mismo, excepto en el caso de las provisiones de cartera e inventarios, principalmente, para los cuales se tienen normas específicas para su registro contable y reconocimiento fiscal. En términos generales, el nuevo sistema privilegia la información para los inversionistas actuales y futuros frente al principio de prudencia frente a la forma cómo se reconocen actualmente los ingresos, costos y gastos.

133. Por todo lo anterior, aprovechando la experiencia de varios países de similar nivel de desarrollo a Colombia, en opinión de la Comisión parece oportuno que en el

contexto de la adopción de las nuevas normas contables, se elimine el impuesto sobre la renta y complementarios y el CREE para las sociedades y se establezca un nuevo impuesto sobre utilidades empresariales, IUE. En este nuevo impuesto, la base gravable parte precisamente de la utilidad comercial, sobre la cual se hacen las correcciones de carácter tributario indispensables. Las normas que definan estos ajustes, que concentrarán las diferencias entre la contabilidad y el nuevo impuesto sobre las utilidades, requerirán un trabajo minucioso por parte del legislador, pero simplificarán sin duda alguna tanto el cumplimiento de la obligación tributaria de los empresarios, como la función de fiscalización de la administración tributaria, reduciendo igualmente el ámbito de conflicto en la interpretación de las normas tributarias.

134. El impuesto a la renta y complementarios que rige en Colombia desde el siglo pasado no responde a la necesidad de separar tres sujetos diferentes, que tienen diferente función económica y por tanto, difieren sustancialmente en los sujetos, las bases y las tarifas. Así se propone, eliminar el impuesto sobre la renta y complementarios y el CREE y crear tres nuevos impuestos: el impuesto a la renta de las personas naturales, comentado anteriormente, el impuesto sobre las utilidades empresariales de las empresas residentes y el impuesto sobre las utilidades empresariales de los no residentes.

135. Debe hacerse énfasis en que con este nuevo impuesto a las utilidades empresariales:

- Se reducirán notablemente los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los de fiscalización para la administración

- Habrá mayor certidumbre para ambos en la aplicación de las normas tributarias

- Se evitará la proliferación de exenciones, ingresos no constitutivos de renta y deducciones que no tienen relación de causalidad con la generación de utilidades, de manera que el sistema tributario no genere privilegios indebidos y competencia desleal y se obtenga un recaudo suficiente con tasas competitivas a nivel internacional

136. Para el proceso de transición entre las normas Colgaap y las NIIF, se definieron tres grupos. Para los grupos 1 y 3, las normas NIIF son obligatorias desde 2015 y para el grupo 2, lo serán a partir del 2016. Con el grupo 1, existen controles que deben garantizar mayor transparencia en la información contable como punto de partida para liquidar el impuesto a las utilidades comerciales, con los ajustes tributarios que defina la ley. Con los grupos 2 y 3, en particular con las sociedades de familia y sociedades cerradas, es posible que sea necesario incorporar algunas medidas que garanticen un mayor control tributario. En todo caso, se recomienda incorporar la figura del auditor tributario o el dictamen fiscal a efecto de establecer una

responsabilidad específica en particular sobre los ajustes tributarios a la utilidad comercial, sobre la cual se liquida el impuesto.

137. Ahora bien, frente a la relación entre la contabilidad bajo NIIF y el nuevo impuesto propuesto a las utilidades comerciales, cuyos principales lineamientos se comentarán más adelante, las diferencias se centran en la imputación temporal positiva o negativa al año fiscal, con lo cual, partir del resultado contable se aviene más con el principio de capacidad económica y se simplifica, dentro de la complejidad del impuesto a las sociedades, tanto el cumplimiento por parte de las empresas como la fiscalización por parte de la administración, en la medida que acota el debate a las normas de ajuste[10].

a) El nuevo impuesto a las utilidades empresariales (IUE).

Se propone que la estructura jurídica del nuevo impuesto sobre las utilidades empresariales, IUE, contemple los aspectos que se comentan a continuación:

(1) Propuesta 1: Hecho generador del impuesto a las utilidades empresariales, IUE

Se propone crear un nuevo impuesto a las utilidades empresariales IUE, que grave las utilidades de las empresas provenientes de todas sus operaciones realizadas en el año. Este impuesto sustituye al impuesto de renta y complementarios, al CREE y su sobretasa, y todos los beneficios en ellos contenidos.

[10] Relación normas contables y normas fiscales. Juan Zornoza y Andrés Baéz. El impuesto sobre la renta. Universidad Externado de Colombia. 2015.

(2) Propuesta 2: Sujetos pasivos del impuesto a las utilidades empresariales, IUE:

Los sujetos pasivos del impuesto a las utilidades empresariales, IUE, serían las personas jurídicas constituidas bajo cualquier forma jurídica con arreglo a la ley colombiana. Se asimilarían a las personas jurídicas los establecimientos permanentes y las sucursales de sociedades extranjeras conforme se han definido en la ley colombiana, y otras formas empresariales, comunidades, establecimientos de comercio, aun cuando no se hayan constituido como personas jurídicas, independientemente de que sus miembros sean o no residentes en Colombia, tales como fondos, cuentas en participación, uniones temporales, consorcios, patrimonios autónomos, y demás contratos de colaboración empresarial. Adicionalmente, las utilidades anuales que reciban quienes participan en estos contratos o formas de asociación, se asimilarían a dividendos para efectos tributarios.

En todo caso estas formas de asociación deberán designar un representante legal y los miembros que las conformen serán responsables solidarios por el IUE por las utilidades derivadas de tales formas de asociación.

No serán sujetos pasivos las entidades públicas cuando no desarrollen actividades empresariales que generen ingresos.

(3) Propuesta 3. Base gravable del IUE

La base gravable partiría de la utilidad contable, antes de impuestos, y se harían solamente dos tipos de ajustes a esa cifra:

1. Unos ajustes que buscan asegurar un tratamiento uniforme en áreas en las que las normas NIIF permiten discrecionalidad, como ocurre con la valoración de activos y con las provisiones. Estas correcciones buscarían evitar gravar utilidades no realizadas y que contribuyentes en igualdad de circunstancias calculen, para propósitos fiscales, ganancias de capital, costos de inventarios, cargos de depreciación y amortización y cargos por provisiones, entre otros, con métodos y criterios muy diferentes. Para estos últimos casos, la Comisión considera que se debe mantener el criterio de costo histórico. Es importante que en la reglamentación sobre depreciaciones, amortizaciones y costo de inventarios se evite la liberalidad excesiva que tradicionalmente ha existido en Colombia sobre estos temas

2. Otros ajustes que limitan la utilización para fines fiscales de pagos que no tienen relación de causalidad con la generación de utilidades o que son de difícil control, así como figuras utilizadas con claros fines de elusión tributaria. Entre ellos, se cuentan límites y normas relacionadas con pagos al exterior, que deberán seguir criterios comúnmente utilizados en países de la OCDE (eg, con respecto a precios de transferencia y pago de intereses a vinculados económicos o a jurisdicciones de baja tributación), y pagos domésticos a entidades vinculadas o a no contribuyentes.

3. Para efectos de las participaciones y los dividendos recibidos de compañías colombianas se tomarán en cuenta las propuestas contenidas en la sección III.B.

138. Ajustes a la base contable. Como se mencionó, la base gravable para el cálculo del nuevo impuesto a las utilidades empresariales (IUE) sería determinada partiendo de las utilidades contables que cada entidad jurídica determina en su sistema contable, el cual será el sistema NIIF a partir de 2015 para el grupo de empresas 1 y 3 y, a partir de 2016, para el grupo 2.

139. Como también se anotó, esto facilitará los procesos administrativos en las sociedades y permitirá unos procesos de fiscalización por parte de la DIAN más sencillos, expeditos y con la garantía que la contabilidad será la base principal de los diferentes rubros que soportan las declaraciones tributarias.

140. En la Implementación de las normas NIIF se generaron importantes ajustes a los activos, pasivos y cuentas de patrimonio, tanto en el Balance Inicial llamado ESFA, como en los estados financieros de los años que han transcurrido. La implementación de estas normas implican cambios en diferentes aspectos, como por ejemplo:

- La adopción de nuevos sistemas de valoración de activos y pasivos (valor razonable y costo amortizado, entre otros)
- Nuevos métodos de determinación de vidas útiles y valores residuales en los activos fijos, depreciación y amortización
- Reconocimiento de deterioros de activos bajo nuevas metodologías
- Eliminación de ciertas partidas que hasta la fecha se capitalizaban y vía depreciación o amortización eran llevadas al estado de resultados
- Reconocimiento de activos en uso ya totalmente depreciados o amortizados
- Metodologías para el reconocimiento de activos en algunos sectores especiales como construcción, agricultura y ganadería, entre otros
- Metodologías para estimar el valor de compra de empresas de las que se adquiere control
- Nuevos criterios para registrar y reconocer operaciones de leasing, de cobertura y propiedades de inversión
- Nuevos criterios para distinguir entre un pasivo a favor de terceros y una cuenta patrimonial, lo cual tiene implicaciones importantes en la contabilidad de algunos sectores como por ejemplo, las cooperativas
- Cambios sustanciales en la oportunidad en la causación de los ingresos y en la forma de determinar el valor a causar de costos y gastos

141. Consciente de todos los cambios que implica la adopción de las normas NIIF y sus eventuales efectos en materia fiscal, la Comisión recomienda que el gobierno, por intermedio de la Dian, conforme un grupo de trabajo especial, apoyado con expertos y adopte con un plan de trabajo específico y estricto, para que a la máxima brevedad, este determine cuáles serían los ajustes a reconocer sobre la utilidad contable.

142. La Comisión sugiere que se estudie la posibilidad de que para efectos fiscales se preserven los conceptos de costo histórico y la causación del costo o gasto o ingreso en el momento que efectivamente se origina una obligación de pagar o un derecho a recibir alguna contraprestación por dicho costo, gasto o ingreso generado, por supuesto, asegurándose de que sean operaciones ciertas, que guardan total proporcionalidad entre ellas y que efectivamente son necesarias para el desarrollo de la actividad de cada empresa.

143. Adicionalmente, la Comisión recomienda que la Dian fortalezca los conceptos de aceptación de ciertos costos y gastos que deben de cumplir con condiciones especiales para ser aceptados fiscalmente. Al respecto, la Comisión considera que dentro de los principales temas que deberían tenerse en cuenta estarían los siguientes: límite de intereses y subcapitalización, pagos al exterior, transacciones con partes relacionadas en Colombia o en el extranjero, desembolsos en efectivo,

manejo de dividendos recibidos y pagados, donaciones efectuadas a ESAL que pertenecen al RTE, pagos laborales, utilidades provenientes de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos o cualquier otra forma de asociación, utilidades o pérdidas en ventas de bienes de capital, retribución o pérdidas de fondos propios, manejo de provisiones para protección de activos como deudores e inventarios, aceptación de otros gastos que deben de tener causalidad con la renta originada, manejo de pérdidas fiscales para años siguientes, sistemas para determinar posibles rentas por comparación de patrimonios, y reconocimiento de rentas por recuperación de deducción.

144. De esta manera, la utilidad contable más o menos los ajustes propuestos a la misma generarían la utilidad gravable que será la base para calcular el impuesto a las utilidades empresariales.

(4) Propuesta 4. Bases gravables alternativas

145. En el nuevo impuesto a las utilidades empresariales se considerarán las siguientes bases alternativas: i) la base presuntiva y ii) la utilidad por comparación patrimonial.

1. **Utilidad presuntiva.** Se mantendría el régimen de utilidades presuntivas sobre patrimonio neto, con las siguientes características: se considera como utilidad presunta el 4% del patrimonio neto contable del año anterior. Se aplica a toda persona jurídica, excepto a las ESAL de régimen especial (y a los no contribuyentes) y a sociedades en liquidación que no mantengan su negocio en desarrollo, por un período no mayor a tres años. El exceso de utilidad presuntiva sobre renta gravable (o pérdida) puede compensarse en los 5 años posteriores hasta concurrencia del exceso, como ocurre en la actualidad con el impuesto a la renta. Las únicas exclusiones en el patrimonio base de la utilidad presunta serían: i) los primeros años de empresas nuevas según lo determine el reglamento; ii) los patrimonios en periodos de exploración en petróleo y minería; iii) los patrimonios en período no productivo en cultivos de tardío rendimiento; y iv) patrimonios en zonas declaradas en emergencia.

2. **Utilidad por comparación patrimonial:** la Comisión recomienda que se mantenga el concepto de determinación de utilidad bajo el método de comparación patrimonial debidamente actualizada.

(5) Propuesta 5. Tarifas

Habrá una tarifa única para todas las sociedades. La Comisión considera que la tarifa puede ubicarse entre el 30% y 35%, dependiendo de si se adoptan todas o la mayoría de las recomendaciones hechas para el impuesto de utilidades empresariales, dividendos y de personas naturales. Para fijar una propuesta específica sobre ese nivel será necesario adelantar mayores estudios por parte del Gobierno y definir el detalle del tratamiento legal y reglamentario del nuevo impuesto.

(6) Propuesta 6. Descuentos tributarios

En cuanto a los descuentos tributarios la Comisión recomienda al Gobierno lo siguiente:

Una vez aplicada la tarifa a la base gravable, se obtiene el impuesto a las utilidades empresariales, del cual se podrán descontar únicamente: los impuestos pagados en el exterior; el 20% del valor de los gastos en Investigación, Desarrollo e Innovación (I+D+i), Reforestación y Protección Ambiental y el 30% de las donaciones a ESAL del régimen especial (los cuales no serán deducibles del impuesto de utilidades empresariales). Los descuentos por I+D+i, Reforestación y Protección Ambiental y donaciones a ESAL estarán limitados conjuntamente al 20% del valor del impuesto a las utilidades empresariales. Los descuentos por actividades de Reforestación y Protección Ambiental tendrán que ser aprobados por un Comité Especializado dentro de un presupuesto anual fijado en la Ley, tal y como ocurre actualmente con el descuento (hoy deducción) para actividades de I+D+i.

(7) Propuesta 7. Principio de legalidad

Teniendo en cuenta el principio de legalidad, los cambios con incidencia tributaria de nuevas normas contables deberán ser incorporados en la norma tributaria, para que puedan ser aplicados a partir de la siguiente vigencia fiscal.

(8) Propuesta 8. Impuesto sobre la renta de los no residentes

Este impuesto se aplica a las personas jurídicas y naturales, y a las asimiladas a unas y otras, que obtengan, o a las que se les atribuyan, rentas de fuente nacional y cuyo impuesto se liquida sobre el valor total de los ingresos percibidos por actividades gravadas en Colombia. La tarifa máxima aplicable será la misma del impuesto a las utilidades empresariales o del impuesto sobre la renta de personas naturales, según sea el caso. Sin embargo, la ley (o el reglamento, en los casos en los que la retención en la fuente no sea el impuesto definitivo) podrá definir, en casos debidamente justificados, bases y tarifas especiales, atendiendo a las condiciones diferentes de los sujetos del impuesto y/o de las actividades que realizan. Salvo los casos en los que la ley disponga lo contrario, la liquidación y pago del impuesto al que se refiere este punto le corresponde, a título de sustituto, a quien efectúa los pagos constitutivos de renta gravables en Colombia para el no residente, sin importar la forma, ni el sitio en el cual se efectúe el pago. El sustituto es el responsable del impuesto y deberá retenerlo en la fuente en el momento del pago a abono en cuenta, lo que ocurra primero, como condición para que dicho pago sea deducible en el impuesto a la renta o a las utilidades empresariales.

(9) Propuesta 9: Ganancias ocasionales

La Comisión propone que las ganancias de capital se consideran ingresos gravados y su utilidad se calculará como la diferencia entre el ingreso y el costo fiscal de los bienes. Estas ganancias se gravarán como renta ordinaria de la sociedad. Esto eliminaría los problemas actuales y evitaría que se generen diferencias muy grandes (en impuestos).

(10) Propuesta 10. Redacción del proyecto de ley

Se sugiere que el Gobierno se asesore con expertos en normas NIIF para la pronta elaboración de las normas legales que desarrollen la propuesta del nuevo impuesto de utilidades empresariales.

(11) Propuesta 11. Parafiscales

Se recomienda al Gobierno estudiar la eliminación de los parafiscales remanentes para el sistema de salud, el ICBF y el SENA, así como la contribución para las Cajas de Compensación. 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.

En ese caso, la Comisión recomienda que el Gobierno se comprometa a incluir en el presupuesto anual una partida para las Cajas de Compensación equivalente al valor del subsidio familiar pagado.

Esta decisión debe contemplar el efecto fiscal neto y su eventual compensación en el conjunto de la Reforma.

IV. Tratamiento tributario de los dividendos

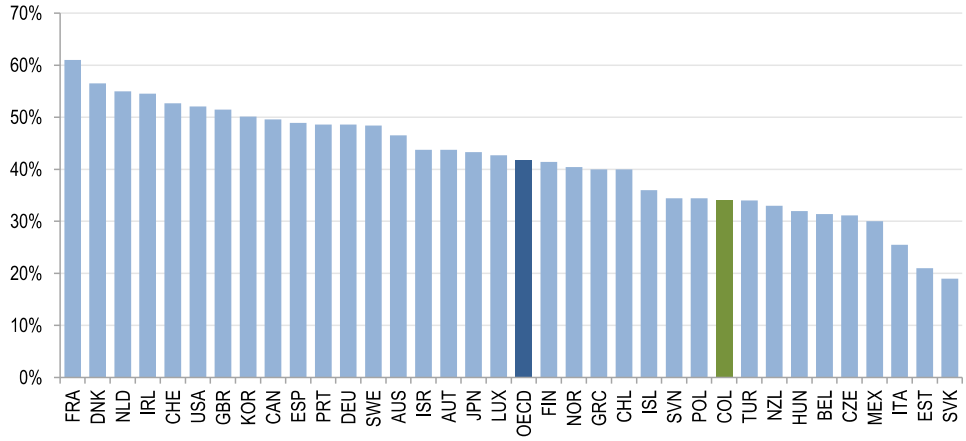
A. Régimen actual y elementos de diagnóstico

146. De acuerdo con el artículo 48 del Estatuto Tributario, en Colombia los dividendos no están gravados en cabeza de la persona si las utilidades distribuidas fueron gravadas en cabeza de la sociedad que reparte sus utilidades.

147. El principal argumento para no gravar los dividendos es que dado que las utilidades de la sociedad ya han sido gravadas con el impuesto a la renta, se estaría incurriendo en una doble tributación si se gravaran sus dividendos nuevamente.

148. Comparaciones internacionales muestran que la tributación global sobre las rentas o utilidades, concepto que tiene en cuenta la tarifa máxima del impuesto de renta sobre las sociedades y la tarifa máxima que recae sobre los dividendos en cabeza del accionista, es relativamente baja en Colombia (Gráfico 21). Aunque existen grandes diferencias entre países, la tarifa global sobre las utilidades (renta) es en promedio 40% para los países de la OCDE. En Colombia actualmente esta tasa está en 34% dado que los dividendos están sujetos al impuesto de renta tradicional y el CREE a nivel empresarial (Perret y Brys, 2015). No obstante, si no se hace ninguna modificación en materia de tarifa del impuesto de renta corporativa y CREE llegará a 43% en 2018.

Gráfico 21. Tarifa combinada utilidades-dividendos



Fuente: Tomado de Perret y Brys (2015).

149. Como se mencionó, la exención que tienen los dividendos en cabeza de las personas y otros beneficios sobre los ingresos de capital benefician a quienes tienen más capacidad de tributar. El favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta.

B. Aspectos generales de la tributación sobre los dividendos en la OCDE

150. En la experiencia internacional se han utilizado diferentes aproximaciones para el tratamiento tributario de los dividendos. En prácticamente todos los esquemas, las utilidades son gravadas a nivel de la empresa a la tarifa de renta corporativa vigente en el país (Cuadro 12). En cuanto al tratamiento de los dividendos a nivel de la persona se pueden distinguir tres aproximaciones diferentes: i) inclusión total, ii) inclusión parcial y iii) método de imputación. Una descripción general de estos tratamientos y ejemplos de países que los aplican se presenta en el siguiente cuadro.

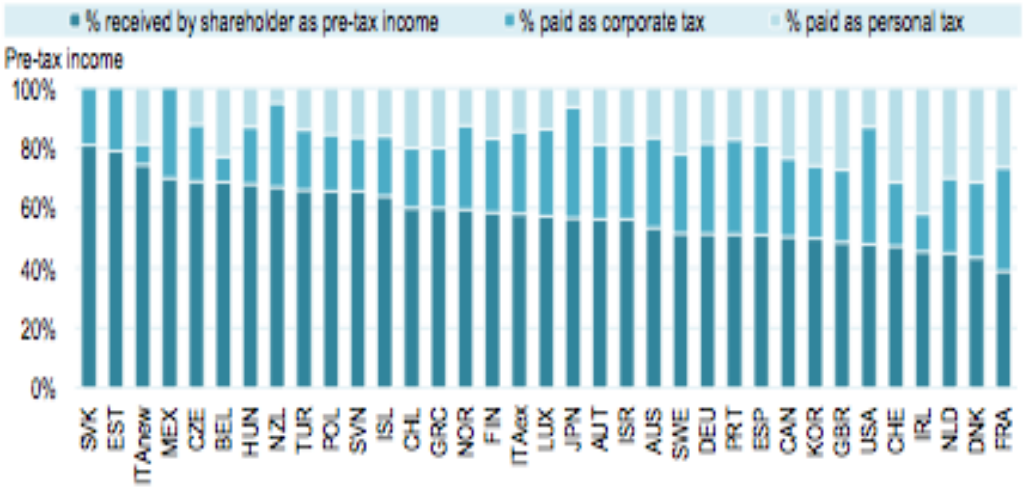
Cuadro 12. Tratamiento tributario de los dividendos en países de la OCDE

	Inclusión total	Inclusión parcial	Método de imputación
Tratamiento Tributario	El monto total de dividendos distribuidos se considera gravable, en general, a la tarifa del impuesto de renta personal	Se exceptúa parte del monto de dividendos distribuidos del impuesto en cabeza del accionista, como una forma de reducir la tarifa que recae sobre la persona y el efecto de la doble tributación del esquema clásico	En los sistemas de imputación, el ingreso imponible es el monto de ingresos por concepto de dividendos "antes de impuestos" sobre la sociedad. Este monto pagado en la sociedad se reduce mediante un crédito fiscal. De esta manera, el impuesto sobre la renta de las sociedades es efectivamente un pago anticipado contra el impuesto sobre los ingresos por concepto de dividendos aplicada a nivel individual.
Países de la OECD en donde aplica	Austria, Bélgica, República Checa, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Polonia, Portugal, Eslovenia, España, Suecia, Suiza y los Estados Unidos	Luxemburgo, Turquía, Noruega y Finlandia	Australia, Canadá, Chile, Korea, México, and Nueva Zelanda y Reino Unido

Fuente: Tomado de Harding (2013).

151. Así el monto total de impuestos se puede dividir en tres partes: i) el monto de impuestos pagado por la empresa a la tasa corporativa, ii) el monto pagado por el accionista como persona y iii) el monto de dividendos finalmente recibidos por el accionista. Como porcentaje de las utilidades antes de impuestos, el porcentaje que recibe el accionista como dividendos después de pagar los tributos correspondientes varían entre 40% y 80% en los países de la OCDE (Gráfico 22).

Gráfico 22 Composición de impuestos en cabeza de la sociedad y en cabeza de los accionistas en los países de la OCDE.



C. Propuestas

152. La exención de los dividendos es uno de las razones que explica el bajo impacto progresivo del impuesto de renta. Como se explicó antes, los dividendos los reciben en su gran mayoría las personas naturales de mayores ingresos.

153. Con el fin de promover la progresividad del impuesto de renta de las personas naturales, se propone gravar los dividendos de la siguiente manera:

Los dividendos harán parte de la renta ordinaria de las personas naturales, sociedades cerradas y extranjeras, pero tendrán un descuento tributario hasta del 20% de los dividendos recibidos para las personas naturales (sin que sea mayor a la tarifa correspondiente de esa persona) y del 20% de los dividendos recibidos para las sociedades.

De esta manera, las personas naturales quedarían sin gravamen a los dividendos si están en una tarifa marginal, según la tabla, menor o igual al 20% y con un gravamen del 10% al 15% si su tarifa marginal es del 30% o 35%. Las sociedades extranjeras y cerradas quedarían con un gravamen sobre dividendos del 10% al 15% (que lo cubren con la retención efectuada a la fecha de distribución), dependiendo de si la tarifa del impuesto a las utilidades empresariales se fijara en 30% o en 35%. Para las sociedades extranjeras que estén ubicadas en jurisdicciones de baja tributación, la tarifa será la máxima ordinaria.

Cuando una empresa reparta dividendos a personas naturales hará una retención del 10%, a menos que el beneficiario de los dividendos acredite que su tarifa marginal de impuesto personal de renta del año anterior fue inferior o igual al 20%, en cuyo caso queda exonerado de la retención.

Cuando se repartan dividendos a sociedades cerradas o extranjeras, le harán una retención del 15%. En el caso de las sociedades cerradas que hayan recibido dividendos y sobre los cuales se les haya practicado retención, se deberá disponer el mecanismo para que al distribuir ellas dividendos a otras sociedades cerradas, a sociedades extranjeras o a personas naturales, no queden gravadas doblemente.

En la reglamentación sobre retención en la fuente para los dividendos pagados a personas naturales, deberá reglamentarse que los receptores de dividendos por montos menores o que sean personas con ingresos inferiores a los umbrales gravables, no estarán sujetos a retención.

V. Impuesto al patrimonio/riqueza: diagnóstico y propuestas

154. El impuesto al patrimonio fue aplicado en Colombia hasta comienzos de la década de los años 90 como un impuesto complementario sobre las personas naturales, como es lo usual en muchos países. Posteriormente fue eliminado mediante el Decreto 1321 de 1989 y la Ley 6 de 1992. Se restableció en el 2003, sobre patrimonios altos tanto de las empresas como de las personas. En la actualidad, el 95% del recaudo de este impuesto es pagado por las empresas y solo 5% por un bajo número de personas naturales.

155. Para las empresas que lo pagan, esta carga, que se suma a las derivadas de la alta tarifa del impuesto de renta, la sobretasa del CREE y la imposición del IVA sobre los bienes de capital, genera un desincentivo adicional considerable para la inversión y puede estimular fugas de capital hacia el exterior con el fin de evadirlo. Estos desincentivos a la inversión resultan particularmente perjudiciales en períodos como el actual, de desaceleración en el crecimiento económico.

156. La Comisión recomienda eliminar el impuesto a la riqueza tanto para las personas jurídicas como naturales. Las correcciones sugeridas a la base de la renta presuntiva resultan en una opción tributaria que no produce las distorsiones que tiene el impuesto a la riqueza.

Se recomienda eliminar el impuesto a la riqueza sobre las personas jurídicas y naturales.

VI. Referencias

ANIF. (2015). *Costos no Salariales en Colombia pos-Ley 1607 de 2012*. Junio.

Arango, L. E., & Posada, C. E. (2006). *La tasa de desempleo de largo plazo en Colombia*. Banco de la República.

Bernal, R. & Cárdenas, M. (2004). "Determinants of Labor demand in Colombia 1976-1996". En James Heckman y Carmen Pagés (editores), *Law and Employment: lessons from Latin America and the Caribbean*, National Bureau of Economic Research (NBER), conference Report. University of Chicago Press, Chicago 2004.

Harding, M. (2013). "Taxation of Dividend, Interest, and Capital Gain Income". *OCDE Taxation Working Papers*, No. 19, Publicaciones OCDE.
http://dx.doi.org/10.1787/5k3wh96w246k-en

Perret, S. and B. Brys. (2015). "Taxation and Investment in Colombia". *OCDE Economics Department Working Papers*, No. 1204, Publicaciones OCDE, Paris.
http://dx.doi.org/10.1787/5js1pz3d0j8r-en

Sanchez et al. (2009). "Costos laborales y no laborales y su impacto sobre el desempleo, la duración del desempleo y la informalidad en Colombia, 1980-2007". *Documentos CEDE*, Universidad de los Andes, abril.

Santa María, M., García, F. y Mujica, A. V. (2009). *Los costos no laborales y el mercado laboral: impacto de la reforma de salud en Colombia.* Fedesarrollo, Working Paper No. 43, agosto.

Schatan, R., Pérez-Porrúa, J.M. y C. Pérez Trejo. (2015). *Reforma de 2012 y Nuevos Retos de la Política Tributaria*. Departamento de Finanzas Públicas del FMI- mimeo.

CAPÍTULO II
Los impuestos indirectos en Colombia: diagnóstico y propuestas

I. Introducción

1. En Colombia, el impuesto al valor agregado recauda poco y su productividad es baja.

2. A pesar de que la política tributaria ha buscado reducir el efecto regresivo del IVA, particularmente a través de la ampliación de la lista de bienes excluidos y exentos, existen serios cuestionamientos a que ese objetivo se haya cumplido, además del elevado costo fiscal que acarrea y las distorsiones que genera en los precios.

3. Los beneficios extendidos a ciertos productos y servicios generan inequidades entre actividades económicas.

4. Al no permitir el descuento pleno sobre el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, el tributo grava la inversión y no contribuye a la eficiencia económica y la competitividad.

5. La complejidad del tributo dificulta la administración del impuesto.

6. Resulta urgente introducir cambios al régimen de IVA con el propósito de aumentar la productividad, eficiencia y equidad del impuesto.

7. La existencia de un umbral alto para las personas naturales del régimen simplificado actual, por debajo del cual no existe obligación de facturar, liquidar ni cobrar IVA, fomenta la informalidad y propicia un trato inequitativo que se traduce en formas muy variadas para mantenerse bajo este umbral, por fuera del control de la administración tributaria.

8. El GMF tiene efectos negativos sobre la intermediación financiera sin embargo es un impuesto de fácil recaudo y genera recursos importantes al fisco. Aumentar la deducibilidad al 100% en el impuesto de renta para las empresas en el momento en que las finanzas públicas lo permitan contribuiría a aliviar los efectos negativos del impuesto.

9. Los impuestos a los combustibles en Colombia son bajos frente a estándares internacionales. Existe un espacio importante para aumentar dichos tributos lo cual

tendría efectos positivos sobre el medio ambiente y permitiría allegar recursos para la financiación de las necesidades en infraestructura.

II. El régimen del IVA y del impuesto al consumo en Colombia

A. Aspectos generales

10. En Colombia, el impuesto al valor agregado IVA es un tributo tipo producto que grava tanto el consumo de bienes y servicios como la inversión. La inversión es gravada en la medida en que no se permite descontar totalmente el IVA pagado en la adquisición de activos fijos.

11. El régimen de IVA en Colombia aplica el principio de destino, como en la mayoría de los países que usan este tributo. Es decir que el impuesto grava los bienes consumidos internamente (incluidos los importados) y exceptúa las exportaciones.

12. El IVA a pagar se determina como la diferencia entre el IVA cobrado sobre las ventas y el IVA pagado en las compras de insumos para la producción de bienes y servicios.

13. La tarifa general es de 16% y existen dos tarifas reducidas: 5% para algunos productos y 0% para los bienes y servicios exentos.

14. La Ley 1607 de 2012 creó el impuesto al consumo, el cual constituye para el comprador un costo deducible en el impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera, para quién factura, derecho a descuentos del IVA. Quedaron gravados con este impuesto los servicios de telefonía móvil a la tarifa del 4%, las ventas de vehículos, motocicletas, yates, barcos, aeronaves, entre otros, salvo que sean activos fijos para el vendedor, a las tarifas del 8% y 16% y el servicio de restaurantes y cafeterías a la tarifa del 8%.

15. El régimen del IVA contiene una larga lista de bienes y servicios exentos y excluidos que se ha ido ampliando. Se consideran bienes o servicios exentos aquellos gravados con tasa cero y para los que se permite la recuperación del impuesto pagado en la adquisición de insumos. Se consideran bienes excluidos aquellos que no están gravados pero para los cuales no se permite el descuento del IVA pagado en la compra de los insumos.

16. No están sujetos al IVA la venta de bienes inmuebles, la venta de bienes incorporales, y la prestación de servicios fuera del territorio nacional, los intereses y algunas comisiones que cobra el sistema financiero colombiano. Tampoco están sujetos al IVA los intereses que cobran los particulares por los préstamos, salvo cuando los intereses forman parte de la venta del bien o servicio.

17. Hay dos regímenes de IVA: i) el régimen común y ii) el régimen simplificado. Al régimen simplificado pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones: i) que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a 4.000 UVT, ii) que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad, iii) que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles, iv) que no sean usuarios aduaneros, v) que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 UVT, vi) que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 4.500 UVT. Pertenecen al régimen ordinario quienes no cumplan las condiciones para pertenecer al régimen simplificado. El régimen común está obligado a inscribirse en el RUT, a facturar, a liquidar y cobrar IVA, a declarar y a llevar contabilidad. El régimen simplificado tan solo está obligado a inscribirse en el RUT.

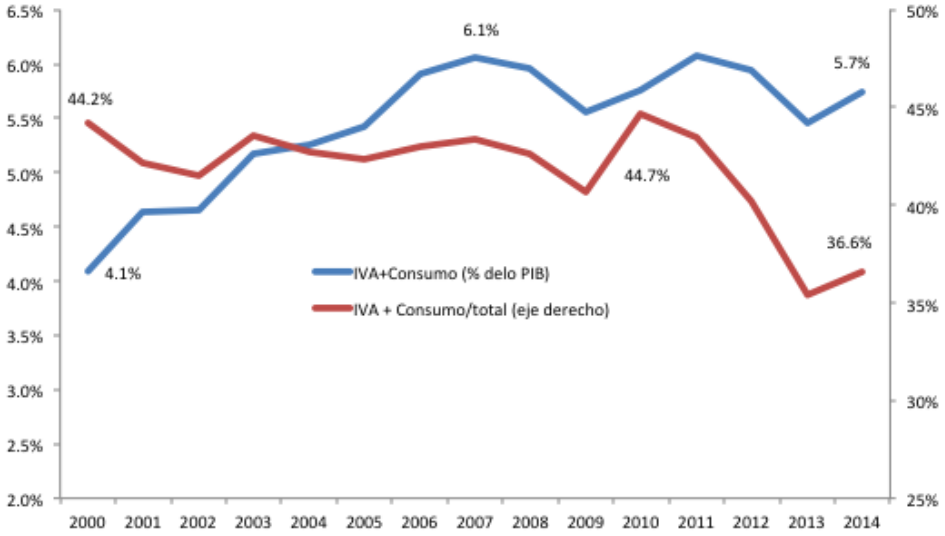
B. Diagnóstico del IVA y del impuesto nacional al consumo

1. Recaudo, productividad y eficiencia

a) El recaudo es bajo porque la tarifa es relativamente baja, la existencia de múltiples exenciones y exclusiones y la elevada evasión

18. El recaudo de IVA aumentó de 4.1% del PIB en 2000 a 6.1% en 2007 y desde entonces ha fluctuado alrededor de este nivel (Gráfico 23). En 2014, el recaudo de IVA incluyendo el impuesto al consumo fue de 5.7% del PIB. Como proporción de los ingresos totales del Gobierno Nacional Central, el recaudo de IVA osciló alrededor de 43% entre 2000 y 2009, aumentando hasta 44.7% en 2010, para luego descender hasta 36.6% en 2014. Este descenso obedeció a la mayor participación del recaudo conjunto renta y CREE cuya participación en el total aumentó con lo dispuesto en la reforma tributaria de 2012.

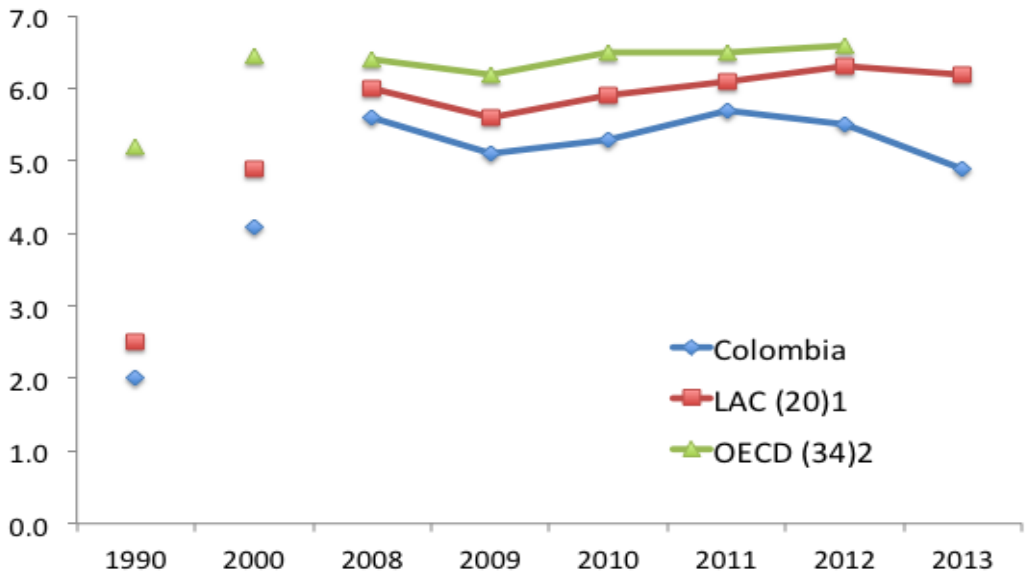
Gráfico 23. Evolución del recaudo de IVA más consumo



Fuente: DIAN; cálculos propios.

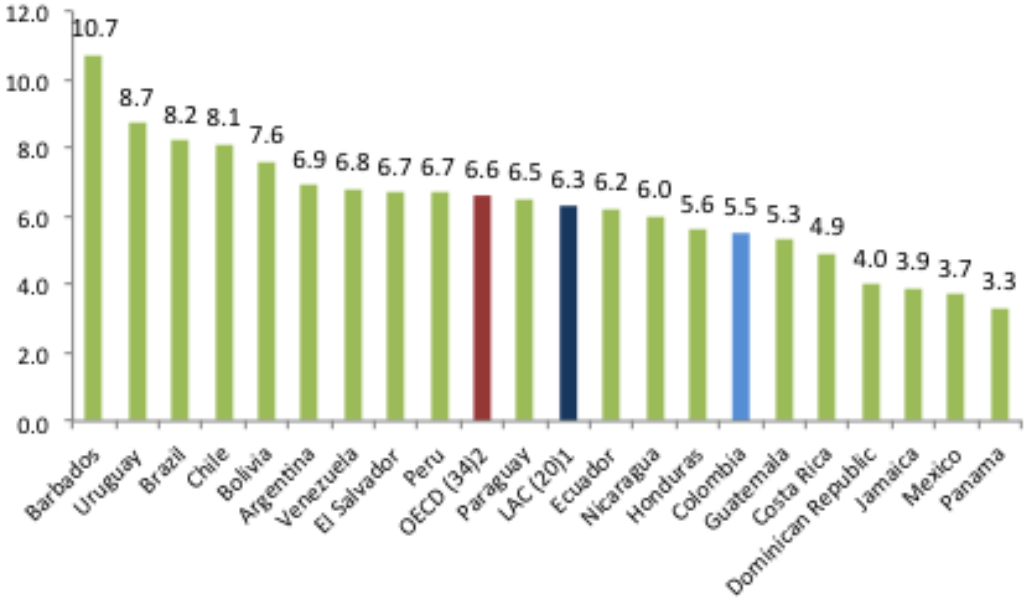
19. Comparado con América Latina y los países de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el recaudo de IVA en Colombia aparece relativamente bajo (Gráfico 24). De acuerdo con las estadísticas comparables producidas por la OCDE, en relación con el PIB, desde 1990 el IVA en Colombia ha recaudado menos que en el promedio de América Latina, región que ha recargado históricamente su estructura tributaria en este tributo, y que en el promedio de los países de la OCDE, en donde ha ocurrido lo contrario y, son los impuestos directos los que más participan en el recaudo total. La disminución entre 2012 y 2013 debe interpretarse con cuidado, pues obedece a la sustitución de una parte del IVA por impuesto al consumo. Una comparación más detallada para el año 2012, para evitar este efecto, muestra que el recaudo de IVA es uno de los más bajos de la región (Gráfico 25).

Gráfico 24. IVA como porcentaje del PIB en América Latina, la OCDE y Colombia entre 1990 y 2013 (% del PIB)



Fuente: CIAT.

Gráfico 25. IVA como % del PIB (2012)



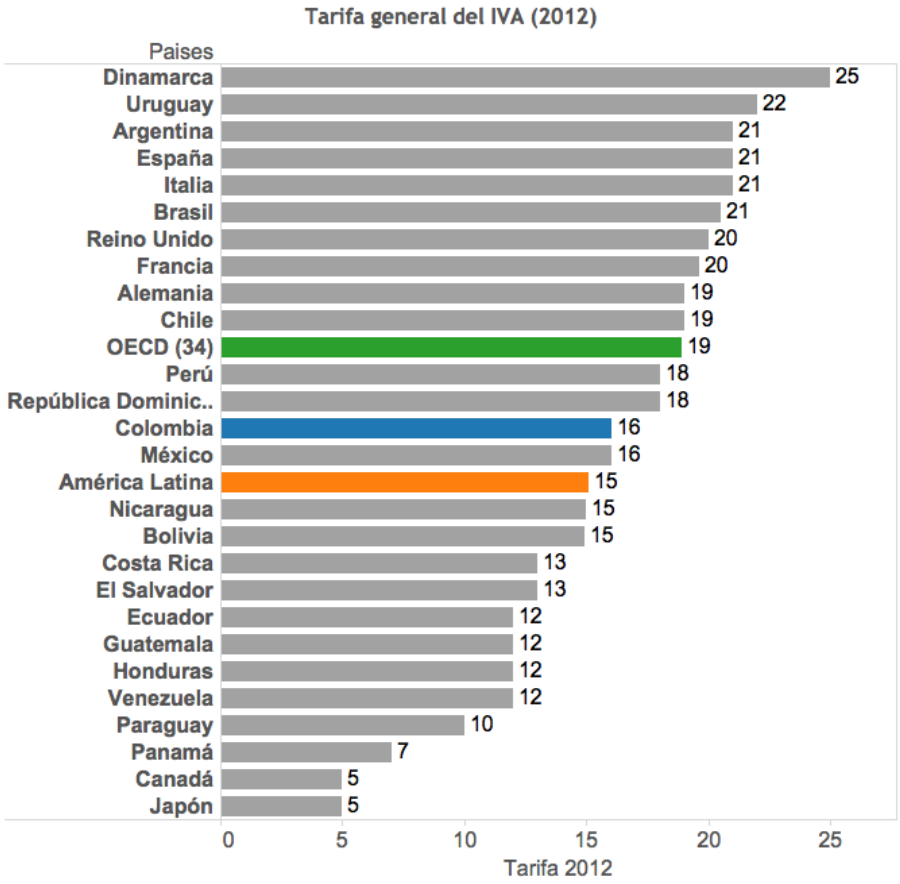
Fuente CIAT.

20. El recaudo del IVA (en proporción al tamaño de la economía) depende de tres variables fundamentalmente: el nivel de la tarifa, el tamaño de la base y el nivel de

evasión. Comparaciones internacionales sugieren que la tarifa es baja, la base está altamente erosionada y el nivel de evasión es elevado.

21. A pesar de estar por encima del promedio para América Latina, la tarifa del IVA es relativamente baja (Gráfico 26). En Argentina y Brasil, la tarifa es de 21%, en Chile 19% y en Perú 18%. México tiene la misma tarifa que Colombia. Como porcentaje del PIB, varios de los países que tienen una tarifa más baja que Colombia, recaudan más en proporción con el PIB, como es el caso de Bolivia. Colombia tiene la tarifa general en 16% desde hace 20 años, con un corto periodo (1998-2000), en el cual se bajó a 15%.

Gráfico 26. Tarifa general del IVA (2012)

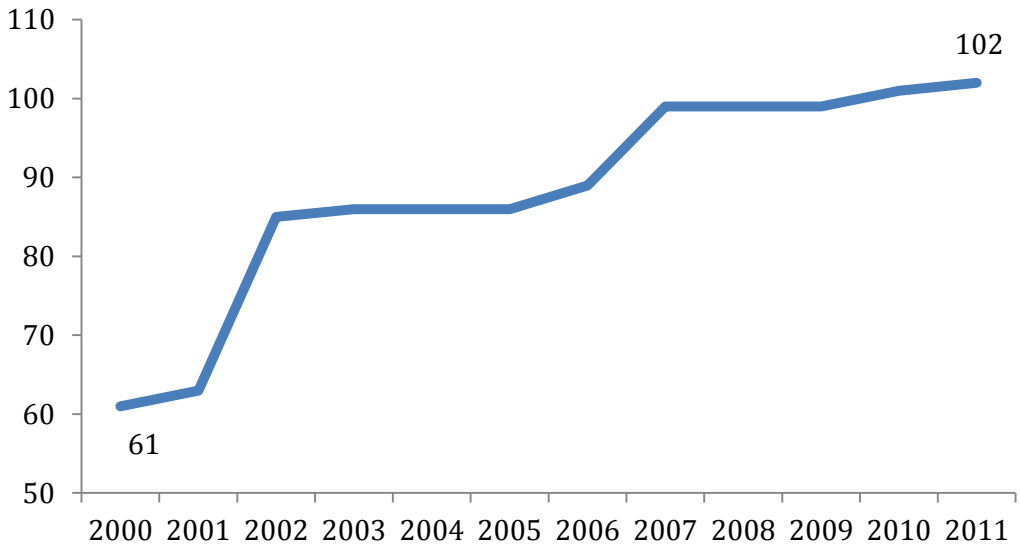


Fuente: Gómez-Sabaíni *et al.* (2015).

22. Con el argumento de reducir el impacto regresivo del IVA, tradicionalmente se han excluido los bienes y servicios denominados de primera necesidad (alimentos y medicamentos con su cadena productiva, art. 424 del Estatuto Tributario) y los servicios sociales (educación, salud, agricultura, servicios públicos, transporte, art. 476 Estatuto Tributario). Esta lista se ha ido ampliando en el tiempo.

23. Debido a los múltiples tratamientos favorables en el IVA sobre ciertos productos, la base gravable muestra un alto grado de erosión. El número de *items* que representan gastos tributarios derivados de estos tratamientos especiales no hizo sino aumentar entre 2000 y 2011, de acuerdo con un estudio del Banco Mundial (2012) (Gráfico 27).

Gráfico 27. Número de *items* que representan gastos tributarios en IVA



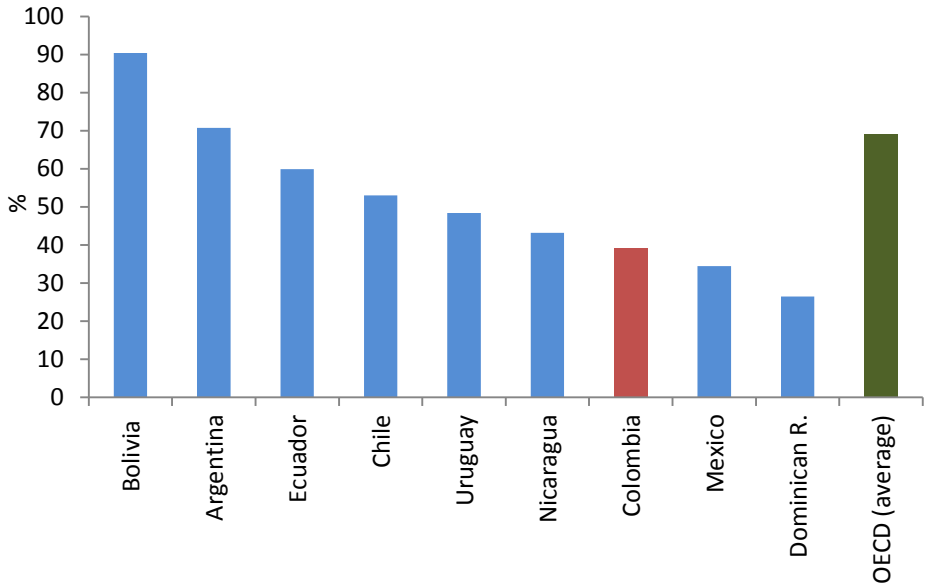
Fuente: Banco Mundial (2012).

24. Los intentos por ampliar la base no han sido exitosos. Por ejemplo, mediante la Ley 788 de 2002 se gravaron los alimentos, medicamentos y servicios con una tarifa de 2%, pero posteriormente la Corte Constitucional, al considerar que afectaba el mínimo vital, declaró esta norma inexequible[11]. En otros intentos se ha discutido la posibilidad de ampliar la base, gravando los bienes excluidos y compensando su efecto con un subsidio a las personas de menores ingresos, pero esta propuesta no ha tenido apoyo político y tiene dificultades operativas, en especial por el bajo nivel de bancarización de nuestro país.

[11] El principal argumento de la Corte (C-776 de 2003) era su efecto sobre el mínimo vital, pero especialmente porque no se reflejaba en un gasto focalizado y adicionalmente, otro argumento sobre la ausencia de un debate más amplio dada la importancia de la medida. Posteriormente, la Corte ha morigerado su posición (C-100 de 2013).

25. De acuerdo con cifras de la DIAN alrededor de 50% de los productos no están cubiertos con el IVA, lo cual para 2009, situaba a Colombia con una cobertura relativamente pequeña frente a otros países (Gráfico 28).

Gráfico 28. Cobertura del IVA (%)



Fuente: Ávila y Cruz (2012).

26. Pero además preocupa la evolución en el tiempo. Cálculos actualizados del tamaño de la base gravable muestra para esta una tendencia decreciente en los últimos años (Cuadro 13). En efecto, si bien para el año 2006, el 52% de los productos se encontraba gravado con IVA y ese porcentaje subió a 54% en 2010, ha descendido a niveles del 49% para el año 2013. Es importante anotar que este cálculo aísla el efecto de la creación y remplazo del IVA por un impuesto al consumo para algunos productos.

Cuadro 13. Cobertura de la base del IVA en Colombia

AÑO	IVA	IVA+ CONSUMO
2007	52.3%	
2011	54.0%	
2013	44.9%	49.0%

Fuente: Modelo IVA-DIAN. Declaraciones de IVA – DIAN.
Cálculos: Dirección de Gestión Organizacional DIAN

27. Colombia tiene altos índices de evasión en el IVA. Los estimativos oficiales de evasión en el IVA en Colombia están alrededor de 23% del recaudo total del

impuesto (cerca de 2 puntos del PIB). Comparaciones internacionales hasta el año 2010 sugieren que esta es elevada en Colombia frente a países como Argentina, Chile y Perú aunque menor que la evidenciada en Perú. Sin embargo, cálculos más recientes del Fondo Monetario Internacional sugieren que la tasa de evasión del IVA estaría alrededor de 40% en Colombia (OCDE, 2015).

b) La racionalidad de las exenciones y exclusiones y su efecto en la productividad y eficiencia

28. La literatura ha señalado varias ventajas del IVA frente a otros impuestos indirectos y también frente a los impuestos directos (Minh Le, 2003): i) si el tributo está bien diseñado y aplicado, el IVA se concibe como una solución eficiente frente a otros impuestos indirectos principalmente por el hecho de eliminar el efecto cascada y producir mejoras en su cumplimiento y administración; ii) si está bien diseñado y aplicado, el IVA no distorsiona las decisiones de inversión y producción y, iii) con el propósito de no afectar la competitividad de la economía, el IVA generalmente impone una tasa de 0% a las exportaciones, y permite que los exportadores descuenten el impuesto pagado en la compra de insumos. Con esto se logra que el IVA se grave donde se consumen los bienes y no donde se producen.

29. Mientras el impuesto a las ventas se aplica sobre el valor del bien o el servicio, el impuesto al valor agregado grava el valor agregado que se genera en cada una de las etapas del proceso de producción-distribución. De esta manera en el caso del impuesto a las ventas, el precio del bien o servicio adquirido por el consumidor final puede involucrar el pago de "impuestos sobre impuestos". El efecto del impuesto en el precio se racionaliza en el caso del IVA, pues este último se determina como la diferencia entre el IVA cobrado sobre las ventas finales y el IVA pagado en las compras de insumos para la producción de bienes y servicios. Por otra parte, frente al impuesto sobre las ventas, se ha argumentado que el IVA facilita el cumplimiento y la administración en la medida en que es "*self-enforcing*", pues una empresa puede descontar el IVA pagado sobre los insumos solo si cuenta con el soporte de una factura.

30. Si bien la literatura ha señalado las ventajas del IVA frente a otros impuestos, también ha resaltado su gran debilidad: el incentivo de los gobiernos a extender beneficios en el impuesto, con argumentos y objetivos que hoy en día siguen siendo objeto de debate teórico y sus resultados de cuestionamiento empírico.

31. Se pueden distinguir tres tipos de tratamientos favorables en el IVA: i) exención total del IVA, que consiste en aplicar una tarifa de 0% y permitir el descuento del IVA pagado en la compra de insumos, ii) exención parcial, que implica no gravar con IVA el bien final pero al mismo tiempo impedir el descuento del IVA pagado sobre la compra de insumos, que es lo que en Colombia se denomina como bienes excluidos

y iii) aplicación de una tarifa reducida frente a la tarifa general, permitiendo el descuento del IVA en la compra de insumos.

32. Muchos de estos tratamientos tributarios favorables se han establecido con el fin de reducir el efecto regresivo del IVA bajo el argumento de que este tributo recae en mayor medida sobre la población pobre, la cual destina una proporción importante de su ingreso al consumo de bienes esenciales. Con esta consideración, algunos gobiernos exceptúan del IVA una proporción o la totalidad de los bienes y servicios de la canasta básica de consumo. Es decir, en muchos países no se gravan estos bienes y servicios pero tampoco se permite el descuento del IVA que los productores pagaron sobre los insumos.

33. Un argumento conceptual es a veces suficiente para cuestionar el efecto de este tipo de medidas en la reducción de la regresividad del IVA. En efecto, al no poder descontar el IVA que el productor pagó en la adquisición de insumos, este trasladará dicho costo del impuesto al precio final. ¿Se beneficia el consumidor final de la exclusión? Claramente, no. La verdad es que, a pesar de no contar con argumentos técnicos y empíricos potentes, este tratamiento de la canasta básica ha sido parte del arreglo político que ha permitido a los gobiernos elevar sus ingresos fiscales a través de modificaciones en las tarifas del IVA. Otros países gravan estos bienes con una tarifa reducida en vez de hacerlo a tasa 0% y no permitir su descuento, lo cual parece más racional desde el punto de vista económico. La aproximación es diferente entre países. En otros existe un régimen simplificado relativamente alto que tiene la licencia de no cobrar IVA, generando igualmente distorsiones e inequidades.

34. Otro argumento que se ha esgrimido para justificar la extensión de tratamientos favorables es que algunos bienes y servicios tienen un carácter “meritorio“, o su consumo es de interés público pues tiene externalidades positivas. Este ha sido el caso del gasto en educación o salud, entre otros, que ha sido objeto de exenciones o tarifas reducidas. Además, dado que una parte importante de estos bienes y servicios, como la salud y la educación, son proveídos de manera gratuita por el gobierno, no resultaría entendible que se cargara el IVA sobre los mismos. De nuevo, en este aspecto, la aproximación de los gobiernos ha sido diferente.

35. Lo que sí parece claro es que cuando el bien beneficiado no es meritorio o no tiene externalidades positivas, sino que su tratamiento tributario favorable obedece más bien al propósito de promover su consumo o demanda, se estaría violando uno de los principios que guían el IVA y es el de la neutralidad, es decir, el principio de no influir en las decisiones de invertir o producir dicho bien. En efecto, la inversión o producción de un bien no debería obedecer ni parcial ni totalmente al tratamiento tributario que sobre este recae. Adicionalmente, desgravar estos bienes y servicios genera inequidad en la medida en que las personas con mayor capacidad

económica, tampoco pagan IVA por estos productos y el Estado pierde un recaudo significativo de quienes tendrían la capacidad de pagar por estos consumos.

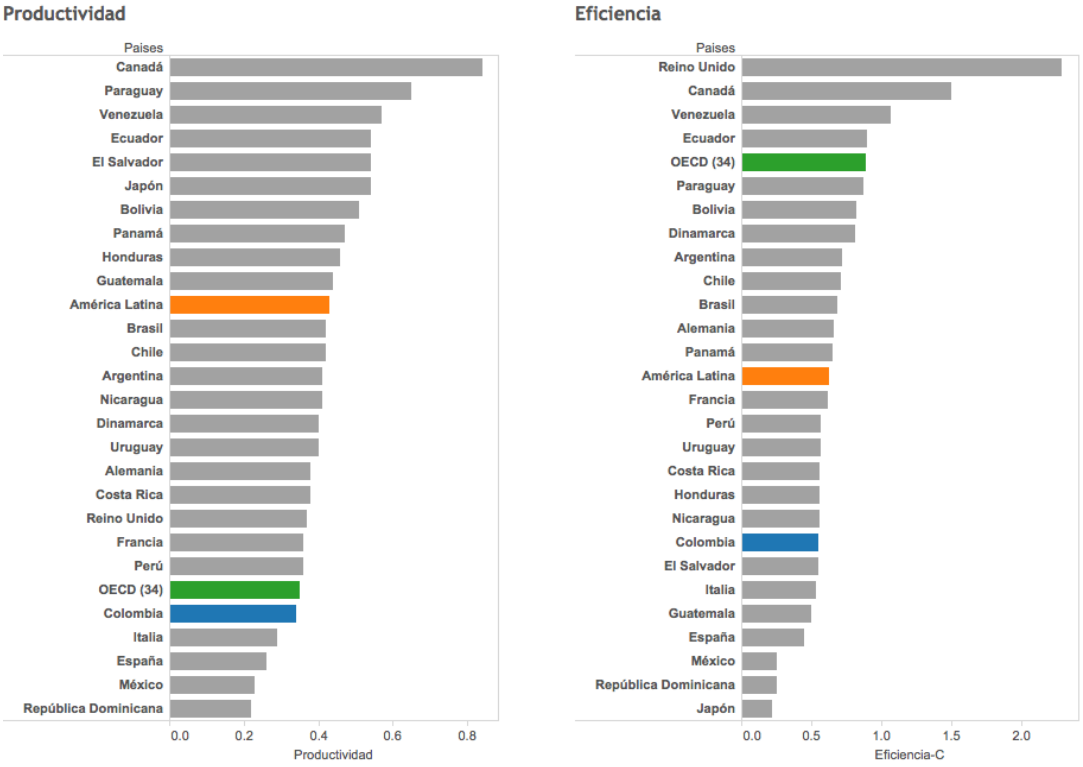
(1) Impacto en productividad

36. En Colombia, las exenciones totales y parciales (exclusiones, en el lenguaje tributario colombiano) son numerosas y a la luz de la discusión anterior, no solo erosionan de manera importante la base y la productividad y eficiencia del impuesto, sino que tampoco encuentran sustento técnico y empírico fuerte.

37. En efecto, las múltiples exclusiones y exenciones, la existencia de tarifas reducidas, así como el elevado grado de evasión han impactado negativamente la productividad del IVA. Por productividad se entiende la diferencia entre el recaudo efectivo y el potencial de recaudo si todos los bienes y servicios se gravaran a la tarifa general y no hubiera exenciones y exclusiones ni evasión. Este indicador se ha aproximado en la literatura a través de la razón entre el recaudo de IVA como proporción del PIB y la tarifa general del impuesto. En otras palabras, este indicador mide cuánto se recauda de IVA como porcentaje del PIB por cada punto de tarifa. Otra medición de productividad muy utilizada es la razón entre el recaudo del IVA como proporción del consumo sobre la tarifa general del IVA. La idea detrás de esta medición es que el IVA se paga sobre el consumo y no todo el PIB se consume. Por ello, la medición que tiene en cuenta el PIB solo resulta comparable para economías en donde la razón consumo/PIB es similar. A este indicador también se le denomina eficiencia del IVA.

38. Cálculos recientes muestran que el IVA tiene niveles de productividad y eficiencia bajos en Colombia (Gráfico 29). En los dos casos, Colombia ocupa uno de los últimos lugares y se encuentra por debajo de los promedios de la OCDE y de América Latina. De esta manera mientras en los países con IVA más productivos, por cada $100 de recaudo potencial se recogen $80, en América Latina se recogen un poco más de $50 en promedio y en Colombia cerca de $40.

Gráfico 29. Productividad y eficiencia del IVA



Fuente: Gómez-Sabaíni *et al*. (2014).

39. Un estudio reciente del BID descompone para diferentes países de América Latina la pérdida de productividad del IVA en dos elementos: i) la pérdida de recaudo debido a las exenciones y tasas reducidas y ii) la erosión del recaudo debido a la evasión y las debilidades en materia de gestión y la ausencia de una fiscalización eficiente y oportuna. Los resultados sugieren que para el caso de Colombia ambos aspectos resultan importantes en explicar la baja productividad del IVA.

40. En cuanto al tamaño de la pérdida en recaudo como consecuencia de los beneficios se tiene que en países como Argentina y Chile, esta es relativamente baja. Los autores calculan que en estos dos países el recaudo aumentaría apenas en un 10% si no existieran las tasas reducidas y las exenciones. Por su parte, en Ecuador y Perú la pérdida de recaudo por estos conceptos se acerca a 25%. Colombia, El Salvador Guatemala y Panamá la situación es más preocupante pues la pérdida de recaudo está alrededor de 40%. En el extremo están Costa Rica, Honduras, México, Nicaragua y República Dominicana, países en los que los beneficios generan en promedio una pérdida del 60% en el recaudo (Corbacho *et al.*, 2013). En promedio, por cuenta de los gastos tributarios se sacrifica el 21% del recaudo potencial.

41. En relación con la pérdida de recaudo debido a las debilidades de gestión, fiscalización y a la evasión, los autores encuentran que por esta razón se sacrifica el

26% del recaudo potencial en promedio. Colombia, junto con Jamaica y República Dominicana son los países en donde la pérdida de recaudo por esta causa es la más grande (39% del recaudo potencial).

42. Un elemento en el que Colombia aparece rezagado en relación con los países de la región, y cuyo avance contribuiría de manera importante a reducir la evasión del IVA y aumentar su productividad, se refiere al uso de la factura electrónica. Aunque ya se expidió el decreto reglamentario, el proceso el proceso de implantación es lento y solo se espera tenerlo totalmente implementado a finales del 2017.

(2) El tratamiento de los bienes de capital

43. De otra parte, la imposibilidad de descontar plenamente el IVA en la compra de bienes de capital castiga de manera importante la inversión. En la mayoría de países, el IVA se establece sobre el consumo. Bajo este esquema, las empresas pagan este gravamen sobre los bienes y servicios que adquieren, pero en general pueden descontar aquel que pagan sobre la compra de todos los insumos que utilizan en el proceso productivo, inclusive sobre los bienes de capital. Colombia es uno de los pocos países en donde las empresas no pueden descontar totalmente el IVA pagado sobre la maquinaria y equipo que adquieren. En estas circunstancias, el IVA sobre los bienes de capital representa un costo adicional para las empresas que afecta la competitividad y desincentiva la inversión. Las empresas solo pueden recuperar parte del IVA pagado sobre bienes de capital a través de las deducciones por depreciación en el impuesto a la renta. Adicionalmente, en la reforma de 2014 se permitió un descuento de 2% del valor de compra del bien. También se excluyen del IVA las importaciones de maquinaria pesada para la industria básica e industrial cuando esta no se produzca en el país.

44. La solución definitiva de este problema debe tener en cuenta, sin embargo, que el IVA sobre bienes de capital genera recursos importantes para el fisco (0.6% del PIB) y que su eliminación o reducción gradual debe ser compensada de alguna manera.

(3) El tratamiento de la construcción de inmuebles con destino residencial y no residencial

45. En Colombia, la venta de inmuebles con destino residencial y no residencial es considerada un bien excluido del IVA. Lo mismo sucede con los arrendamientos de inmuebles con destino residencial. La aproximación de los diferentes países al tratamiento de los inmuebles ha sido variada. En la mayor parte de los países de la Unión Europea se grava con IVA la construcción y venta de viviendas nuevas (con tasas reducidas para la vivienda social), así como de bodegas y edificios comerciales nuevos, pero se usan mecanismos de descuento de ese IVA al comprador de

inmuebles que se destinan a la producción de bienes o servicios gravados, encaminados a facilitar el manejo del flujo de caja de los inversionistas.

46. La Comisión recomienda estudiar la conveniencia o inconveniencia de gravar a una tasa reducida la construcción y venta de inmuebles nuevos, excepto los destinados a vivienda VIS y VIP que tendrían tasa cero, por razones de equidad, eficiencia económica y recaudo. Para este propósito debería revisarse la directiva de la Unión Europea para el IVA comunitario y evaluar los argumentos a favor y en contra de aplicar una norma de ese tipo en el contexto colombiano.

47. En caso de adoptarse un IVA a la construcción de inmuebles, el Gobierno debe definir cómo operaria el descuento correspondiente en edificaciones comerciales. Si se permitiera descontarlo en forma acelerada, el impacto fiscal sería negativo puesto que hoy no se permite descontar los IVA pagados en los insumos y contratos de construcción. Si, por el contrario, solo se permitiera descontarlo sobre la vida útil del inmueble, la imposición del IVA tendría efectos importantes sobre la caja de las empresas. Por otra parte, el Gobierno tendría que definir el cálculo y ajuste del descuento del IVA en el caso de inmuebles utilizados tanto en la producción de bienes y servicios gravados como exentos. Igualmente, debería definir si el descuento remanente se traslada al comprador de un bien inmueble comercial que se venda antes de terminar de descontar el IVA pagado en su construcción o compra.

48. El gravamen con IVA a la vivienda nueva de mayor valor otorgaría progresividad a este impuesto. El gravamen a las construcciones comerciales (bodegas, oficinas, fábricas) permitiría alcanzar una mayor neutralidad en las decisiones de inversión, mitigando o superando los actuales incentivos tributarios en favor de la inversión en este tipo de activos vis a vis la maquinaria y equipo, la cual está gravada con IVA a pesar de que contribuye a mejoras en productividad en mayor medida que la inversión en propiedad raíz. Debe tenerse en cuenta sin embargo que el esquema de descuento de IVA para maquinaria y equipo que se está recomendando en este documento ya contribuye a mitigar los sesgos mencionados y que la imposición de un IVA sobre la venta de inmuebles nuevos tendría impactos sobre el mercado de inmuebles usados, generando un estímulo a la demanda en ese mercado y poniendo en desventaja el mercado de vivienda nueva.

49. Desde el punto de vista técnico puede argumentarse que el servicio de alojamiento, ya sea residencial o no residencial, constituye un consumo que debería estar sujeto al IVA como cualquier otro servicio. En la práctica, sin embargo, resulta difícil imputar el valor del servicio que provee la vivienda al dueño que la ocupa y por lo mismo no se suele cobrar IVA por ese servicio, sino que se grava la adquisición de vivienda al momento de su compra, en cuanto aproxima el valor presente de esos servicios (Cnossen, 2010). Por su parte, si la venta de vivienda se mantiene excluida de IVA, el arrendamiento también debe recibir el mismo tratamiento con el fin de

evitar cualquier discriminación en contra del mercado de arrendamientos y a favor del mercado de compra y venta de vivienda (Minh Le, 2003). En la eventualidad en que se imponga IVA a la venta de inmuebles residenciales o no residenciales, el tratamiento del IVA sobre arrendamientos debe ajustarse en consecuencia.

(4) El tratamiento de los intangibles

50. En Colombia, a diferencia de la mayoría de países, las transacciones de intangibles que se realizan en el territorio nacional no se gravan con IVA. En muchos otros países, se gravan las relacionadas con software, marcas, patentes, bases de datos e información y registros sanitarios y de otra índole. Así mismo, en muchos países se excluye el *goodwill* (crédito mercantil) pagado que se genera como resultado de la compra de establecimientos comerciales o de compañías.

(5) Inequidades en el tratamiento de productos similares

51. Se pueden identificar tratamientos diferentes en el IVA para bienes y servicios similares, lo cual no encuentra ninguna justificación técnica y en cambio sí genera inequidades y distorsiones en la economía. Este es el caso por ejemplo del concreto (excluido) y cemento (tarifa general); las comisiones pagadas sobre algunos servicios prestados por entidades bancarias (excluidos) y por entidades no bancarias (tarifa general); los servicios de restaurante y cafetería prestados por franquicias (tarifa general) y los otros (gravados con impuesto al consumo); y las diferencias en la base gravable sobre la cual se liquida el IVA en zonas francas establecidas o en trámite antes de 2012 (se resta de la base gravable el valor agregado incorporado en la zona) y las establecidas desde entonces (no se resta), entre otros. El régimen simplificado también ocasiona un tratamiento privilegiado en cuanto las personas naturales así clasificadas no cobran IVA sobre sus ventas de bienes y servicios gravados.

2. Progresividad del IVA

52. Como se explicó anteriormente, en comparación con otros impuestos, si resulta bien diseñado y aplicado, el IVA ofrece ventajas en materia de recaudo, neutralidad (igual trato a los distintos sectores) y eficiencia en su administración (simplicidad de control y cumplimiento). La principal limitación es que como el impuesto no puede distinguir entre el gasto que realizan los sectores de población de mayores ingresos del que realizan los de menores ingresos, el impuesto puede ser una carga mayor para el consumo de los segundos. En términos de distribución de ingresos la regresividad se da porque el impuesto de consumo no grava el ahorro, el cual es mayor a medida que aumenta el ingreso personal. Esta característica es negativa

para la distribución de ingreso pero positiva para el crecimiento a través del estímulo a la inversión.

53. Por estas razones, la literatura sobre el tema ha insistido en que el objetivo principal de cualquier impuesto no es directamente redistribuir el ingreso sino recaudar ingresos para financiar gastos que pueden contribuir a la redistribución de los ingresos redistributivos. En el caso del IVA parecería entonces mejor explotar sus ventajas que se reflejan en ingresos importantes para el fisco y producir mejoras en la eficiencia y capacidad redistributiva del gasto público.

54. En el caso de Colombia, en 2002 se aprobó en el Congreso de la República gravar con una tarifa de IVA de 2% a los bienes de la canasta familiar, decisión que luego fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional (Sentencia Corte Constitucional C-776/ 03).

55. Resulta, no obstante, altamente importante resaltar al respecto algunos apartes fundamentales de la Sentencia. Primero, sostiene que de manera general y absoluta, en la Constitución no existe "prescripción alguna que prohíba, de manera general y absoluta, la imposición de cargas tributarias sobre bienes y servicios de primera necesidad". En esta misma Sentencia, la Corte expresó que…"el consumo de bienes y servicios de primera necesidad puede ser objeto de cargas impositivas siempre y cuando existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben por ellos a causa del impuesto."

56. Por otra parte, es importante señalar que desde el momento en que se profirió la Sentencia C-776 de 2003, los avances en materia de gasto social focalizado en Colombia han sido realmente importantes. Ello se ha logrado a través del fortalecimiento y consolidación del Programa de Protección Social que incluye el componente de Familias en Acción y otras acciones orientadas a brindar atención integral a la primera infancia, a la vejez y a las personas con discapacidades a través de la Red Unidos. Para ilustrar el progreso de los programas de lucha contra la pobreza basta con señalar que mientras en 2001, el Programa de Familias en Acción recién creado benefició a 320.000 familias, hoy este programa cubre a cerca de 2.5 millones de familias, habiéndose multiplicado por ocho en número de beneficiarios.

3. Complejidad, eficiencia administrativa y evasión

57. El IVA por definición y diseño es un impuesto sencillo que consiste en gravar con la misma tarifa toda la cadena de transacciones hasta llegar al consumidor final. No obstante, en la práctica, las numerosas tarifas, exenciones y tratamientos especiales que se han venido aplicando y ampliando en el tiempo hacen que hoy en día estos

constituyan tal vez la principal razón de la difícil administración del tributo en Colombia. No obstante, tanto por consideraciones políticas como por razones de constitucionalidad ha sido difícil limitar los tratamientos favorables del IVA.

58. La Ley 1607 produjo mejoras administrativas, siendo la reducción del número de tarifas de 7 a 3 una de las más importantes. Así mismo, en materia procedimental, la segmentación de los declarantes, la periodicidad de las devoluciones y la disminución de la tarifa de retención fueron medidas encaminadas a facilitar la administración del impuesto.

59. La administración del impuesto se complica aún más por la inexistencia de un sistema de factura electrónica moderno y eficiente. A pesar de que la regulación de la factura electrónica se inició en 1995, los avances efectivos en su implementación aún son francamente precarios en comparaciones internacionales, como se muestra en el capítulo de administración tributaria.

4. Algunas consideraciones sobre el régimen simplificado

60. Colombia cuenta actualmente con un régimen simplificado que presenta limitaciones. Este carece de instrumentos de control por parte de la administración lo cual permite abusos en contra del sistema. Por otra parte, se ha constituido en un canal de evasión. En efecto, proliferan facturas o transacciones de operaciones ficticias entre agentes del régimen ordinario y simplificado que dan lugar a indebidos descuentos del impuesto.

61. No obstante, muchos países en lugar de abolir los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes han comenzado a diseñar e implementar sistemas simplificados eficientes que buscan no solo incluir más personas naturales y empresas pequeñas en el sistema y aumentar el recaudo sino también contribuir a la formalización de la economía.

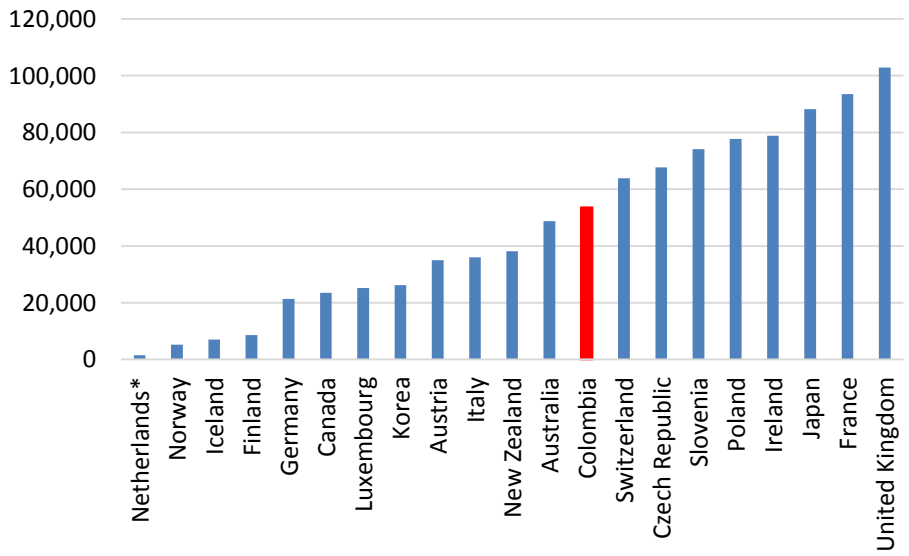
62. Como en otros países, los costos de transacción asociados al cumplimiento del IVA en Colombia son altos, especialmente para el caso de las empresas de menor tamaño.

63. Un estudio reciente del Banco Mundial sobre la tributación de las micro y pequeñas empresas en Colombia concluye que, a pesar de haberse dado esfuerzos recientes en lo relacionado con el impuesto de renta de las personas que realizan actividades por cuenta propia mediante la introducción del IMAS, el efecto ha sido muy pequeño en términos de recaudo y del número de contribuyentes que han entrado a este sistema (Banco Mundial, 2015 preliminar). Pero además, señalan que este nuevo sistema no está alineado con el régimen simplificado en el caso del IVA, especialmente en lo que tiene que ver con los umbrales que aplican en estos dos

regímenes. Las comparaciones internacionales del estudio muestran que el umbral que divide al régimen simplificado del régimen común en el IVA está en un nivel intermedio, es decir no es alto pero tampoco es bajo, mientras que el umbral inferior del IMAS para varias de las actividades definidas en este sistema aparece relativamente bajo.

64. El análisis de la entidad multilateral recomienda pensar en un régimen simplificado unificado para impuestos a nivel nacional para las micro y pequeñas empresas, que incluya impuesto de renta e IVA, en el cual los umbrales se establezcan en un nivel que permitan segmentar adecuadamente los micro contribuyentes de los contribuyentes pequeños. Estos umbrales también podrían utilizarse para el ICA por lo menos en las ciudades grandes, generando economías de escala en el control de este segmento de contribuyentes, tema que se comentará en la sección de impuestos territoriales.

Gráfico 30. Umbrales de IVA (US$)



Fuente: Tomado de Banco Mundial (2015).

5. IVA monofásico

65. Como regla general, el IVA en Colombia es plurifásico pues grava el valor agregado en cada una de las sucesivas etapas de producción y distribución. No obstante, para ciertos productos existe un IVA monofásico que los grava en una sola etapa del proceso. Este es el caso de los derivados del petróleo, las gaseosas y las cervezas.

66. Gravar los productos y servicios con un IVA monofásico tiene ventajas y desventajas. Probablemente su principal ventaja es que facilita el control del impuesto en la medida en que disminuye el número de contribuyentes sobre los que se cobra. La

principal desventaja es que si hay evasión se pierde la totalidad del impuesto. Así mismo, debe mencionarse que la base es más estrecha porque no incorpora la intermediación hasta el precio del consumidor final.

67. En este sentido, la selección de los productos y servicios a gravar con un IVA monofásico debe ser cuidadosa. En general, aquellos productos en donde la cadena de producción-distribución al consumidor final es corta pueden generar ganancias en recaudo vía control de la evasión.

6. Algunas consideraciones sobre el impuesto al consumo

68. En Colombia existe el impuesto al consumo, como reemplazo del IVA, que busca gravar ciertos servicios como el prestado por los restaurantes, donde su control y fiscalización se hacen muy dispendiosos y su cobro, recaudo y pago posterior, resultan más fáciles tanto para el contribuyente como para la DIAN. Este tipo de impuestos sobre estos servicios han permitido incrementar el recaudo, han facilitado el control, además de que han disminuido el volumen de devoluciones. Es importante mencionar que los contribuyentes que facturan este impuesto no tienen derecho a descontar el IVA pagado por la compra de sus insumos, bienes o servicios. De esta manera, quien paga el impuesto lo maneja como mayor valor del gasto sobre el servicio obtenido.

69. Los servicios de telefonía y las ventas de vehículos (incluidos automóviles, motos, aerodinos, yates, barcos) también tienen un impuesto al consumo además de estar gravados con IVA.

III. GMF: aspectos generales y diagnóstico

70. El Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF, se estableció a finales de 1998 como un impuesto transitorio orientado a ayudar a financiar parte de los costos de la crisis financiera de finales de siglo. Este impuesto ha sufrido varios cambios desde su creación, dentro de los cuales pueden señalarse: i) su transformación en impuesto permanente, ii) el aumento de la tarifa, iii) la inclusión o exclusión de operaciones sujetas al tributo y iv) la eliminación de su destinación específica y la consecuente orientación de los recursos al Presupuesto Nacional.

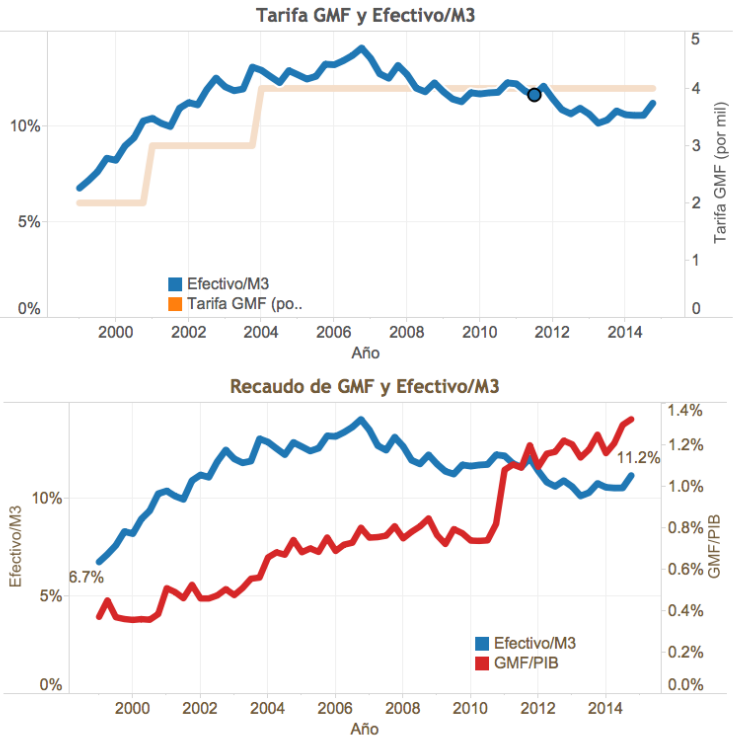
71. El tributo grava los retiros de dinero de las cuentas corrientes o de ahorros con una tarifa del 4x1000. Sin embargo, los retiros de las cuentas de los Fondos de Pensiones Voluntarias, no causan el GMF por estar expresamente exentos del tributo. No están gravados los retiros de una cuenta de ahorro hasta por 350 UVT ($9.897.650 para 2015) por cada titular que sea persona natural, además de otras exenciones que trae la norma.

72. En la actualidad, el 50% del pago de GMF puede deducirse en el impuesto de renta para el caso de las personas jurídicas.

73. El GMF es un impuesto de fácil recaudación y genera recursos importantes para el Gobierno (0.8% del PIB en el último año).

74. Desde su creación el GMF ha sido altamente cuestionado por el efecto en la bancarización y profundización financiera del país. En efecto, la desintermediación financiera, aproximada a través de la razón de efectivo sobre una medida amplia de dinero en circulación (M3), aumentó en los primeros años del impuesto. Aunque este efecto parece haberse estabilizado en los últimos años, el uso del efectivo sigue siendo elevado en el país en parte por el impacto del impuesto (Gráfico 31). También ha generado diversas prácticas de triangulación y variadas formas de eludir el impuesto, algunas de las cuales lograron controlarse con la Ley 1430 de 2010, como puede advertirse en la evolución del recaudo.

Gráfico 31. Comportamiento del GMF y la razón efectivo/M3



Fuente: DANE, Branco de la República, DIAN y cálculos propios.

75. Por su carácter anti técnico y las distorsiones que causa sobre el mercado financiero, en particular por el efecto negativo en materia de intermediación financiera, el Gobierno ha intentado desmontar el tributo. Sin embargo, este desmonte se ha venido aplazando en el tiempo por la importancia y eficiencia en el recaudo del

tributo. Bajo las normas vigentes actualmente, el desmonte gradual comenzaría a partir de 2019.

IV. Impuestos a los combustibles

76. Los combustibles de origen fósil (carbón, petróleo y derivados), satisfacen una parte sustancial del consumo final e intermedio de energía en las economías modernas, en particular en el uso de energía en el sector transporte. Sin embargo, esta forma de energía también contribuye a acentuar significativamente problemas ambientales, como los vinculados con el calentamiento global y la contaminación del aire y otros recursos renovables. Por demás, el Estado invierte enormes recursos en construcción y mantenimiento de infraestructura para el transporte y los usuarios pagan una proporción muy baja de esa inversión a través de peajes.

77. Por estas razones desde hace muchas décadas casi todos los países gravan en forma importante el uso de estos combustibles (en particular el de la gasolina y otros derivados del petróleo), con el doble propósito de compensar a la sociedad por las externalidades adversas que su utilización genera sobre el medio ambiente[12] y obtener recursos para la construcción y mantenimiento de infraestructura de transporte (en conjunto con los impuestos al uso de vehículos), atendiendo al principio de beneficio comúnmente usado en la literatura de finanzas públicas. En adición, el impuesto desestimula en alguna medida el uso de estos combustibles y promueve su ahorro o sustitución por combustibles más limpios.

78. Por lo tanto, los impuestos sobre los combustibles son un instrumento importante de política pública, que tiene un impacto significativo sobre los precios y el consumo de la energía, el recaudo fiscal y la atenuación de los impactos sobre el medio ambiente (OCDE, 2015). Dado que es un bien relativamente inelástico –un aumento en los precios ocasiona una reducción relativamente pequeña de la demanda-, debido a que no existen suficientes sustitutos limpios que compitan hoy económicamente con el uso de estos combustibles, es atractivo para los gobiernos establecer un impuesto con el fin de generar ingresos cuantiosos. En la mayoría de los países, estos recursos son dedicados al mantenimiento y financiación de la red vial y gastos compensatorios en protección ambiental.

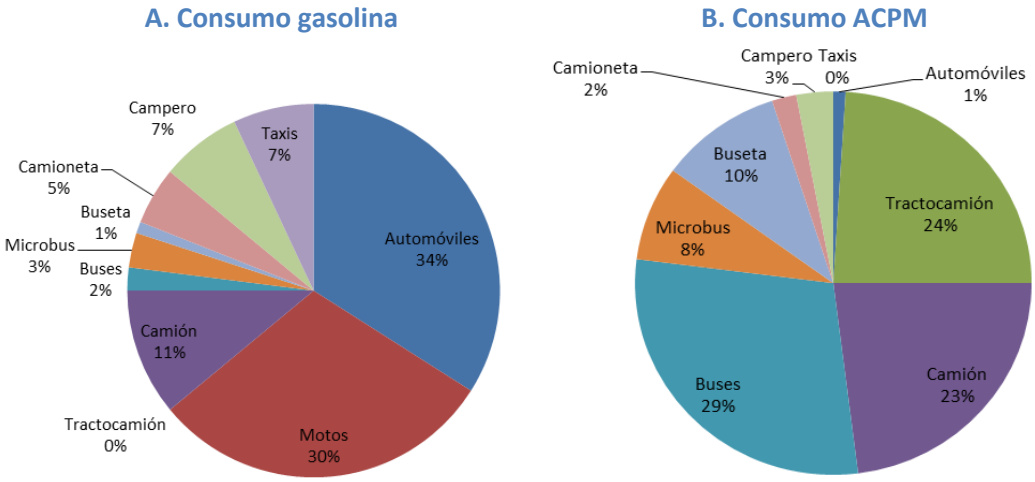
79. Ahora bien, en Colombia, ni los precios de los combustibles ni los impuestos a dichos productos reflejan bien el impacto ambiental que su uso ocasiona. Eso se evidencia con los diferenciales en los impuestos con que se grava a la gasolina y al ACPM o

[12] En forma complementaria a otras normas que obligan a usar mitigadores de emisiones y que promueven el uso de combustibles menos contaminantes como el etanol, el biodiesel, el gas natural comprimido y la electricidad producida con plantas hidráulicas, así como energías nuevas como la eólica y la solar.

diesel. Los menores impuestos para el diesel –producto que tiene impactos más severos sobre el medio ambiente- han ocasionado un incremento acelerado de la demanda, agravando la contaminación principalmente de las áreas urbanas. Por lo tanto, organismos como la OCDE (2015) –bajo una perspectiva ambiental- han sugerido eliminar ese diferencial subiendo las tarifas para el diesel.

80. Mirando el consumo de combustible por tipo de vehículo (Gráfico 32. Consumo de gasolina y ACPM) se encuentra que el 64% de la gasolina es consumida por automóviles y motos, mientras que en el caso del ACPM, el 94% se destina a transporte de carga y al transporte de pasajeros.

Gráfico 32. Consumo de gasolina y ACPM



Fuente: Tomado de Económica Consultores (2015) con datos de UPME.

81. Como medida encaminada a reducir los efectos ambientales del uso de combustibles e impulsar energías renovables, la Ley 693 del 2001 y posteriormente la Ley 934 del 2004 exigieron mezclar la gasolina con etanol y el ACPM con biodiesel. Por tal motivo, alrededor del 8% de la gasolina del país contiene etanol y el 10% del ACPM contiene biodiesel (Económica Consultores, 2015). Asimismo, el artículo 477 del Estatuto Tributario establece como exentos del impuesto y del IVA (con derecho a compensación y devolución) al alcohol carburante que se mezcla con la gasolina y el biocombustible producido nacionalmente de origen vegetal o animal que se mezcla con ACPM.

82. Por su parte, la Ley 1607 de 2012 mediante el Artículo 167 sustituyó el impuesto global a la gasolina y al ACPM –consagrado en los artículos 58 y 59 de la Ley 223 de 1995-, junto con el IVA a los combustibles, por el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM. De esta manera, la ley excluyó la venta o importación de gasolina corriente y diesel del IVA. En los casos de las importaciones y de las ventas a distribuidores en

refinería se permite asimilar una parte del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM a IVA, de tal forma que se pueda acceder a los descuentos por IVA pagados sobre los insumos. Esto sin embargo no se admite en el caso de las ventas de distribuidores a los consumidores finales, razón por la cual los distribuidores carecen de la posibilidad de reclamar el pago de IVA sobre sus compras para deducirlos del Impuesto Nacional a la gasolina y al ACPM. Esto aumenta en la práctica la magnitud del impuesto y, cuando el precio final de los combustibles se encuentra regulado, reduce el margen efectivo que reciben los distribuidores. Por el otro lado, la Ley 1607 de 2012 mantuvo la sobretasa a la gasolina y al ACPM para los departamentos y municipios, tal como lo estipuló la Ley 788 de 2002 (Cuadro 14).

Cuadro 14. Marco jurídico vigente[13]

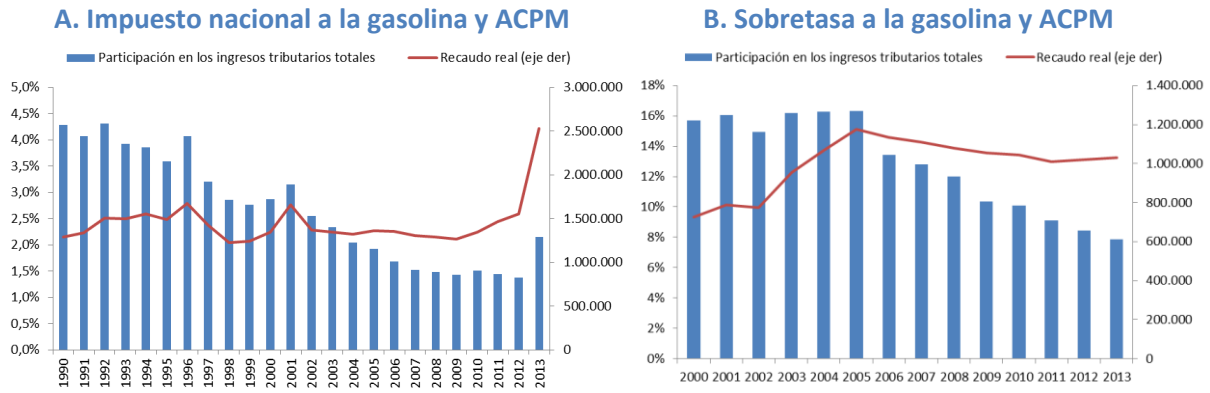
	Norma	Base gravable	Tarifa	Nivel de gobierno receptor	Sector de destinación
Impuesto Nacional a la gasolina y el ACPM	Ley 1607 de 2012. Art 167	Galón	-Extra: $1.659,62 /galón -Corriente y ACPM: $1.147,98 /galón*	Nación	No atado
Sobretasa a la gasolina	Ley 788 de 2002. Art 55	Valor de la gasolina antes de margen minorista, evaporación y transporte regional	-25% -Zonas fronterizas 19%	-74% Municipios -26% Departamentos	Solo para financiar transporte masivo y vías
Sobretasa al ACPM	Ley 488 de 1998. Art 117	Valor del ACPM antes de margen minorista, evaporación y transporte regional	6%	-50% Gobierno Nacional -50% Departamentos	Mantenimiento vial

*Las tarifas de los combustibles con mezclas de etanol y biodiesel varían levemente.
Fuente: Económica Consultores (2015).

83. El recaudo del impuesto a gasolina y el diesel, tanto su componente nacional como la sobretasa, ha mostrado una tendencia decreciente en la participación de los ingresos tributarios y un estancamiento del recaudo real –exceptuando el repunte en el 2013 del impuesto nacional a la gasolina y ACPM como consecuencia de los cambios de la Ley 1607 de 2012. Para el 2013, el recaudo como porcentaje de los ingresos tributarios totales se encontraba en niveles del 2,1% para el impuesto nacional y del 7,8% para la sobretasa (Gráfico 33). Sin embargo, aunque la reforma de 2012 redujo el diferencial entre la gasolina y el diesel, la sobretasa sigue siendo menor para el diesel. Tomando los cálculos de Fedesarrollo (2015), este diferencial se hace todavía más evidente cuando se mira la presión fiscal del impuesto. Según el estudio, mientras el impuesto nacional representa el 12,3% del precio del combustible, la sobretasa a la gasolina representa el 14,7% y la sobretasa al diesel tan solo el 3,8% del precio.

[13] Tarifas actualizadas a 2015 con decreto del MHCP.

Gráfico 33. Recaudo del impuesto a la gasolina y ACPM

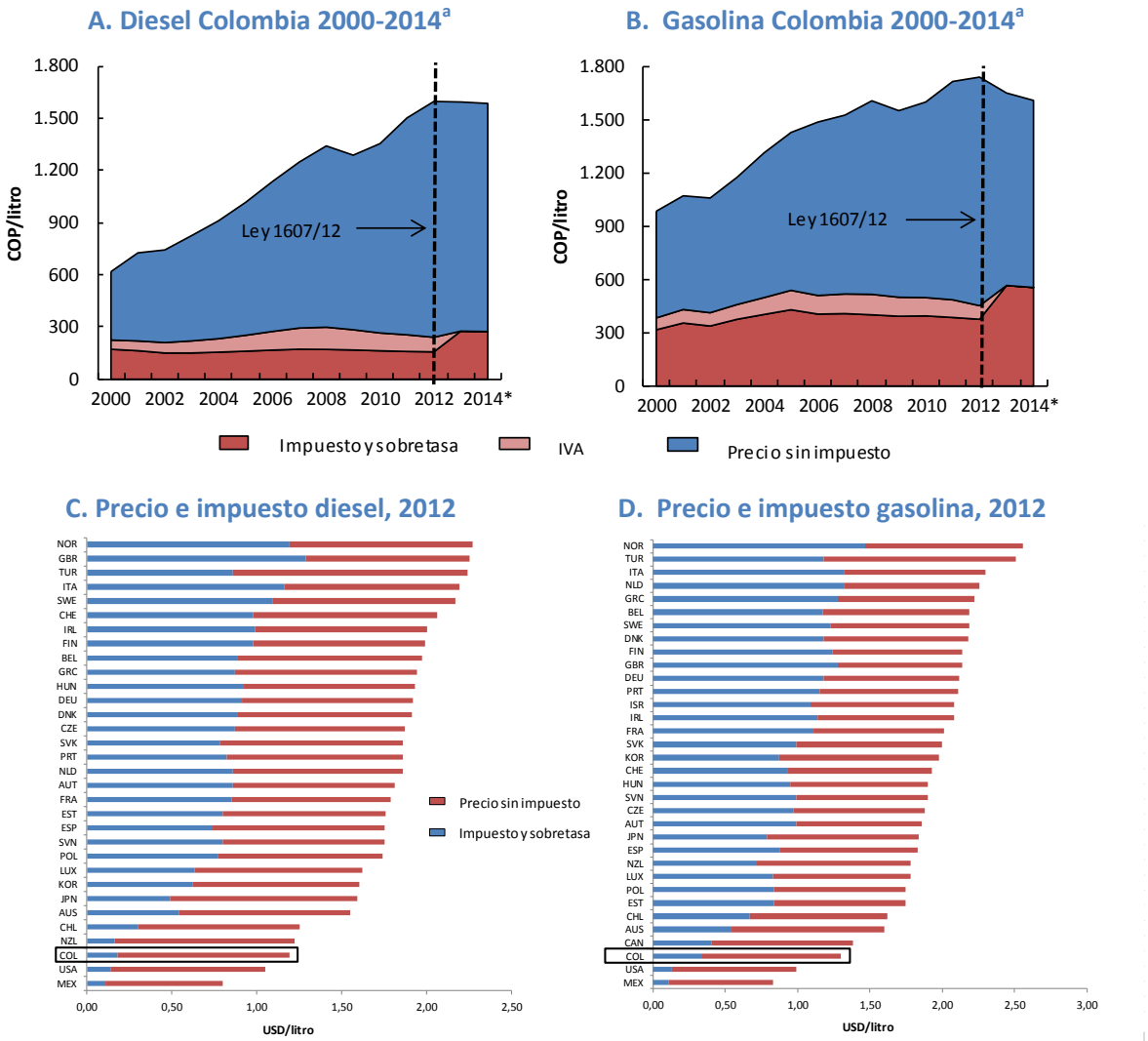


Nota: IPC 2008=100
Fuente: CIAT; cálculos propios.

84. Aunque los precios de los combustibles en Colombia no se encuentran tan alejados de los de otros países productores de petróleo (OCDE, 2015), los niveles de impuestos sobre los combustibles son significativamente menores que los de algunos países de América Latina y que el promedio de los países de la OCDE (Gráfico 34). Ahora bien, países que han sido tradicionalmente grandes exportadores de petróleo, como Venezuela y, en menor medida México, los gravan menos que Colombia. De hecho, Venezuela los subsidia en forma considerable –lo que constituye probablemente uno de los subsidios más regresivos imaginables-, estimulando, además, un grave problema de contrabando hacia otros países, en particular Colombia, que no se resuelve gravando menos los combustibles en la frontera colombiana[14].

[14] Ver, Meléndez y Perry (2015). De hecho, esta práctica no solo no ha reducido el contrabando desde Venezuela, sino que ha generado un considerable 'contrabando técnico interno' en Colombia.

Gráfico 34. Precio e impuestos de los combustibles en carretera[15]



Nota:*cálculos propios; a) A precios del 2005.
Fuente: Tomado de OCDE/CEPAL (2014).

85. Tomando los datos OCDE/CEPAL (2014), se evidencia que el impuesto (*específico* + *ad valorem*) a la gasolina en Colombia representa el 36% del impuesto promedio de la muestra y el impuesto al ACPM el 24%. Por su parte, comparando con países cuya tributación está más acorde con el impacto ambiental (Chile, Argentina y Uruguay)[16], el impuesto a la gasolina representa el 46% del promedio de los tres países y el impuesto al ACPM el 51%.

[15] Los precios corresponden al promedio para Bogotá. En el caso del producto, se tomó para el combustible diesel: gasóleo de automoción para uso no comercial. Mientras que para la gasolina: premium sin plomo (RON 95); Colombia, Ecuador, Japón y Venezuela: regular sin plomo; Israel: datos de 2011.

[16] Datos tomados de OCDE (2015).

86. Teniendo en cuenta lo anterior, existe todavía un margen para aumentar el Impuesto Nacional a la gasolina y al ACPM, así como propender por una reducción del diferencial existente entre las sobretasas de dichos productos.

87. Dentro de las discusiones de economía política sobresale el impacto de los precios de los combustibles en el gasto de los hogares y la competitividad empresarial. De acuerdo con los ponderadores del DANE en el cálculo del IPC[17], el gasto de los hogares en combustible es del 2,9%. Sin embargo, los hogares de ingresos altos y medios son los que más destinan recursos con 4,6% y 3,2%, respectivamente, mientras que los hogares de ingreso bajo solo disponen de 1,6% de su gasto para este rubro. En otras palabras, el gravamen es altamente progresivo.

V. Lineamientos de una reforma a los impuestos indirectos y propuestas específicas

A. Lineamientos generales

88. Una reforma al IVA debe seguir los principios que guían la tributación óptima: i) el impuesto debe maximizar el recaudo produciendo la menor distorsión posible en las decisiones económicas de los agentes, ii) el tributo debe maximizar los ingresos con los menores costos de transacción posibles para los contribuyentes y la administración tributaria, iii) el régimen del tributo debe ser lo más claro y sencillo posible de manera que los contribuyentes entiendan de manera clara sus obligaciones y puedan cumplir con ellas, iv) el tributo debe producir el monto de impuestos que se espera genere, en el momento oportuno, evitando la doble tributación y la evasión, de manera que los contribuyentes perciban al sistema como justo y efectivo, y v) el régimen debe tener la flexibilidad para adaptarse a los avances tecnológicos y comerciales (OCDE, 2013).

89. Compartiendo los principios de la tributación óptima, la Comisión considera que en cuanto al régimen actual del IVA y del impuesto al consumo resultan necesarias modificaciones o reformas tendientes a:

    a. Ampliar la base gravable, tanto en IVA como en el impuesto al consumo
    b. Revisar la estructura tarifaria
    c. Revisar el tratamiento bienes de capital
    d. Revisar el régimen simplificado
    e. Eliminar inequidades en el tratamiento entre bienes y servicios similares
    f. Implementar de la manera más rápida y eficiente la factura electrónica.

[17] Por componente de gastos básicos.

g. Adoptar cambios procedimentales y de control que fortalezcan la capacidad de la administración tributaria para mejorar el control y reducir la evasión.

90. En cuanto al GMF, la Comisión recomienda que se mantenga dicho impuesto pero que se evalúe la posibilidad de que cuando la situación de las finanzas públicas lo permita, su deducibilidad se aumente a 100%.

91. En cuanto al impuesto a los combustibles, la Comisión recomienda incrementar el Impuesto Nacional a la gasolina y al ACMP en un 30%, y equiparar la sobretasa del diesel con la de la gasolina corriente. Aparte del beneficio fiscal, ello es deseable tanto por razones ambientales como de financiamiento y mantenimiento de la infraestructura del país. Como se mostró atrás, hay un espacio amplio para aumentar el impuesto nacional, en comparación con el promedio de la OCDE y con aquellos países de la región que no subsidian el uso de los combustibles. Esta parece una oportunidad propicia para efectuar un incremento de esta magnitud, por cuanto el precio internacional se ha reducido y esta reducción va a reflejarse en el precio doméstico sin impuesto, de modo que no habría un aumento significativo en los precios al consumidor. El Gobierno deberá evaluar la gradualidad con la que producen estos incrementos posteriores para seguir ajustando los impuestos verdes a los estándares internacionales.

B. Propuestas específicas sobre IVA

1. Propuesta 1. Definición hecho generador

Se propone redefinir el hecho generador para incluir los intangibles dentro de los bienes y servicios gravados.

2. Propuesta 2. Categorías de bienes y servicios y estructura de tarifas

92. En términos generales, frente a la situación actual se propone lo siguiente: i) acercar el lenguaje utilizado para clasificar los bienes y servicios en el IVA al estándar internacional y ii) incluir una categoría de bienes no gravados y otra de gravados con cuatro tarifas diferentes a saber 0%, 5%, 10% y 19% que más adelante se explican en detalle.

93. La ley en todo caso debe utilizar la clasificación arancelaria que permite mayor precisión, cuando se generen conflictos sobre la naturaleza y clasificación de los bienes.

Se propone establecer cuatro categorías de bienes y servicios gravados: i) bienes y servicios gravados a la tarifa 0% y con derecho a devolución del IVA pagado en la compra de bienes y servicios, ii) bienes y servicios gravados a la tarifa del 5%, iii) bienes y servicios gravados a la tarifa del 10% y iv) bienes y servicios gravados a la tarifa del 19%.

3. Propuesta 3. Categoría de bienes gravados a la tarifa del 0%

94. Se propone que la categoría de bienes gravados a la tarifa 0%, hoy llamados exentos, con derecho a devolución, se limite a los bienes y servicios efectivamente exportados.

95. Así mismo, se propone mantener la exención a los bienes donados como lo establece el artículo 480 del Estatuto Tributario.

Se propone que la categoría de bienes gravados a la tarifa de 0% y con derecho a devolución del IVA pagado en el proceso de industrialización o comercialización quede compuesta únicamente por los bienes y servicios exportados.

4. Propuesta 4. Bienes y servicios no gravados, *hoy llamados excluidos*

96. Se propone que la categoría de bienes y servicios no gravados sin derecho a devolución, hoy llamados excluidos, se limite a aquellos bienes y servicios cuya demanda es de interés público y cuyo consumo tiene externalidades positivas, como son los servicios de educación y salud (excepto los servicios de cirugía estéticas no contemplados en el POS o en el plan de beneficios que defina el gobierno en desarrollo de la ley estatutaria de salud); los servicios asociados al ahorro pensional; los servicios de transporte público de pasajeros; la venta y alquiler de inmuebles con destino residencial; rendimientos financieros; y los consumos mínimos vitales de agua potable, energía, gas y telefonía fija.

5. Propuesta 5. Bienes y servicios gravados al 5%

97. Se propone que en la categoría de bienes y servicios gravados a la tarifa del 5% se incluyan:

    a. Los bienes y servicios incluidos, actualmente, en el régimen de *excluidos*, excepto:
        i. Los que en la propuesta se clasifican como *no gravados*

ii. Algunos bienes y servicios específicos que pasan a gravarse a la tarifa del 10% (ver más adelante):
    1. Los computadores personales
    2. Los dispositivos móviles
    3. Las boletas para eventos
    4. El gas natural comprimido para vehículos, el biodiesel y el etanol
    5. El servicio de internet estratos 1, 2 y 3
    6. El transporte de carga
    7. Los servicios postales y de correo
    8. Los servicios de arrendamiento para exposiciones y otros eventos culturales
    9. Los demás servicios de asociación y esparcimiento (excepto gimnasios y cualquier denominación que se les dé e a este tipo de centros y servicios de spa), que quedaran gravados a tarifa plena
    10. Los servicios públicos *domiciliarios*, salvo el agua potable y los servicios de alcantarillado que quedan en esta categoría y la telefonía fija que sigue gravada a la tarifa general, *excluido el consumo mínimo vital*

iii. Algunos bienes y servicios que pasan a ser gravados a la tarifa general:
    1. Las aguas minerales, hielo y nieve
    2. Las armas, municiones vehículos de combate y sus partes y piezas
    3. Los motores fuera de borda, hasta 115 HP- De centro diesel, hasta 150 HP-Kit de conversión y sus repuestos
    4. Los servicios de publicidad
    5. Los servicios de masajes, peluquería, servicios de arreglos de cabello, tintura, uñas, etc., o cualquier denominación que se le dé a este tipo de servicios (sobre los cuales se plantea más adelante la alternativa de que pasen a ser gravados con impuesto al consumo)
    6. Compra o alquiler de productos de software
    7. Compra o alquiler de Marcas
    8. Compra o alquiler de Patentes
    9. Compra o alquiler Franquicias
    10. Cualquier otra venta o alquiler de intangibles distintos del crédito mercantil / *goodwill*
    11. Las comisiones y demás cobros por servicios que el sector financiero realice

b. Los bienes que actualmente se consideran en la categoría de *exentos* diferentes a exportaciones de bienes y servicios. Se propone que de estos productos queden gravados a la tarifa del 5% los siguientes:

1. Bovinos
2. Libros
3. Cuadernos
4. Maíz y arroz
5. Leche y queso fresco
6. Huevos frescos
7. Pescado y camarones
8. Carne

En el caso de la leche y queso fresco; huevos frescos; pescado y camarones; y carne, se propone adicionalmente que el gravamen sea de carácter monofásico, con el propósito de facilitar el recaudo y control.

6. Propuesta 6. Bienes y servicios gravados al 10%

98. Se propone que la categoría de bienes y servicios gravados al 10% quede constituida así:
    a. Todos los bienes y servicios que en el régimen actual se gravan al 5% excepto la medicina prepagada que quedaría gravada a la tarifa general
    b. Los bienes y servicios comentados en numeral 97.a.ii

7. Propuesta 7: Bienes y servicios gravados a la tarifa general 19%

99. Se propone que la categoría de bienes y servicios gravados a la tarifa general del 19% quede constituida así:
    a. Los bienes y servicios hoy gravados a la tarifa del 16%
    b. Los bienes y servicios comentados en el numeral 97. a. iii.
    c. El carbón, el petróleo crudo y sus derivados diferentes a gasolina y ACPM (para los cuales aplica el Impuesto Nacional a los Combustibles), al cual se hace referencia más adelante
    d. La medicina prepagada y los servicios de salud que ofrecen a través de sus pólizas las compañías de seguro u otros

8. Propuesta 8. Cambios en el IVA sobre bienes de capital

100. Dados los efectos negativos del tratamiento que el régimen colombiano del IVA otorga a los bienes de capital, la Comisión recomienda que el IVA pagado en su adquisición sea descontable. No obstante, dada la discusión técnica y el efecto fiscal de este cambio en la norma, la Comisión considera que el Gobierno debería estudiar

dos alternativas para ser incluidas en el proyecto de reforma estructural. La primera consiste en permitir el descuento en tres años y la segunda es permitir el descuento en la vida útil del bien de capital.

En cuanto al tratamiento del IVA sobre los bienes de capital, la Comisión recomienda al Gobierno estudiar las dos siguientes alternativas:

1. La primera alternativa es permitir el descuento del IVA pagado sobre la compra de activos fijos (bienes de capital actualmente definidos en la norma) e incluir los intangibles que pueden formar parte de bienes de capital para empresas que exploten este tipo de activos, en tres años así: i) una tercera parte en el año de la compra, ii) una tercera parte en el año siguiente y ii) una tercera parte en el segundo año siguiente a la compra. Lo anterior implica cambiar el E.T. en las normas contrarias a esta solicitud.
2. La segunda alternativa consiste en permitir el descuento en la adquisición de bienes de capital en la vida útil del bien.

9. Propuestas de ajustes en el régimen simplificado

101. Limitar el régimen simplificado e imponer mecanismos de control para evitar los abusos que se dan de este tratamiento simplificado. Se buscaría mantener la posibilidad de que las microempresas estén exentas de la obligación de facturar, liquidar y cobrar IVA, pero establecer para las empresas medianas un tributo simplificado, de fácil administración, que las incorpore al circuito tributario y genere estímulos para que pasen al régimen común cuando cumplan algunas condiciones mínimas.

Se propone reducir los umbrales para el régimen simplificado de la siguiente manera:

- Para ingresos brutos anuales inferiores a 1.250 UVT (aproximadamente $35 millones de 2015) por venta de bienes gravados y a 850 UVT (aproximadamente $24 millones) por venta de servicios, se mantendría el régimen actual de no obligación de facturar, liquidar ni cobrar IVA.

Se propone adoptar un sistema unificado en remplazo de IVA, el impuesto al consumo y el impuesto de renta, como un sistema opcional. Los principales aspectos de esta propuesta son:

- Establecer un régimen unificado para personas naturales con ingresos brutos entre los umbrales planteados para no cobro de IVA, el cual cobijaría a las personas con ventas brutas de bienes entre 1.250 UVT y 4.000 UVT y a las personas con ingresos brutos por venta de servicios entre 850 UVT y 2700 UVT (aproximadamente $76 millones). En estos rangos y manteniendo los demás requisitos que hoy existen para el régimen simplificado, descritos en el numeral 17 de este informe, la persona puede escoger entre: i) presentar una declaración unificada y pagar una tarifa única de 5% sobre los ingresos brutos anuales por concepto de IVA, impuesto al consumo e impuesto de renta o ii) acogerse al régimen ordinario en renta y al régimen común en IVA y/o consumo.

Se recomienda mantener el régimen común:

- Para ingresos brutos superiores por venta de bienes gravados superiores a 4.000 UVT y por servicios superiores a 2700 UVT, aplicaría el régimen común de IVA y/o consumo y, la tarifa del impuesto de renta que le corresponda como persona natural.
- El sistema opcional no da derecho a ningún tipo de descuento de los IVA pagados ni devoluciones de saldos a favor.

102. Las personas que pertenecen al régimen simplificado actual no cobran ni facturan el IVA. Sin embargo, el Estatuto Tributario en el Artículo 432-1 establece que este IVA debe ser asumido, aunque solo de manera teórica, por el régimen común sobre las compras que haga al régimen simplificado. Este IVA asumido se hace mediante una retención en la fuente a una tarifa del 15% de la tarifa del IVA que debe ser declarada pero además puede ser descontable en la siguiente declaración de IVA (bimestral, cuatrimestral o anual) uno o dos meses más tarde. En últimas, este tratamiento no genera IVA para el Gobierno pero significa mayores trámites para los contribuyentes del régimen común y la administración tributaria. Tan solo tiene un efecto de control y de caja temporal de uno o dos meses para las arcas del Gobierno. Por ello, la Comisión recomienda eliminar este artículo del Estatuto Tributario.

Se propone eliminar el artículo 432-1 del Estatuto Tributario por medio del cual actualmente las personas del régimen común que compran bienes o servicios a personas del régimen simplificado deben asumir el IVA correspondiente y descontarlo en la siguiente declaración de IVA.

Se propone establecer cláusulas de control para evitar el abuso del régimen simplificado. La DIAN deberá establecer un plan concreto de medidas y políticas de fiscalización efectivas y oportunas y crear incentivos para quien detecte anomalías. Todas estas medidas deberán conducir a reducir la evasión en IVA que se origina en el abuso del régimen simplificado. Se propone en particular el establecimiento de una cláusula antiabuso por fragmentación de las operaciones en varios sujetos con vínculo familiar, que desestimule este tipo de prácticas.

10. Otras propuestas sobre el IVA

Para todas las zonas francas, independientemente de su año de declaración, se propone que la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas desde zona franca industrial de bienes y servicios al resto del territorio aduanero nacional incluya el valor agregado incorporado en la zona.

Se propone ajustar la redacción el artículo 512-1 y 512-2 del E.T. de manera que el IVA aplique no solamente sobre el servicio de voz proveído por las compañías de celulares sino también por los diferentes servicios de datos o cualquier otro que estas compañías facturen a sus usuarios.

Se propone que el impuesto al consumo se cause y pague en la misma forma que se realiza para IVA.

Se propone eliminar las exenciones explicitas o implícitas de IVA a los patrimonios autónomos y las universidades u otras ESAL por los servicios gravados prestados y para el caso de los patrimonios autónomos, las fiduciarias que actúen en representación de las entidades que conforman el patrimonio autónomo, para que retenga en la fuente, a nombre de ellos, cuando los bienes o servicios que prestan estén gravados.

Tratamiento de IVA en el comercio electrónico. Cuando se den transacciones vía comercio electrónico sobre bienes y servicios gravados, la entidad responsable de pagar los valores al vendedor, que el cliente-usuario pagó, deberá retener en la fuente a título de IVA el valor de la tarifa del bien o servicio gravado. Esta retención se convertirá en menor pago a realizar al vendedor del bien o servicio, este vendedor tendrá derecho a declarar el IVA retenido y descontar, si le aplica, los IVA pagados por la compra de los bienes o servicios.

Para el caso de las Importaciones temporales, introducción de materias primas para transformación según decreto ley 444/67 y la introducción de bienes de los agentes diplomáticos, la Comisión recomienda a la DIAN efectuar una revisión de los decretos y resoluciones actualmente vigentes para este tipo de transacciones, enfocada a reducir mecanismos de evasión y elusión tales como los que se presentan con las importaciones temporales de ciertos bienes (embarcaciones de recreo, aerodinos particulares, entre otros). Asimismo, para que estudie condiciones más estrictas a las actuales para los bienes diplomáticos importados.

C. Propuestas específicas sobre Impuestos al Consumo

103. Con el fin de lograr coherencia en estructura tarifaria entre el IVA y el impuesto al consumo la Comisión propone lo siguiente:

Se propone elevar la tarifa del impuesto al consumo de restaurantes y cafeterías con los mismos umbrales definidos para el IVA, hasta 11 % e incluir las franquicias de comida rápida, las cuales hoy están gravadas con IVA del 16%. Así mismo, se propone elevar la tarifa de impuesto consumo por la telefonía celular al 7% y la de venta de vehículos y motos de alta gama, aerodinos, botes y barcos al 17%.

104. De igual forma, con el fin de facilitar el control tributario, la Comisión recomienda al Gobierno analizar la posibilidad de que algunos servicios que hoy están gravados con el IVA o que están excluidos, y que tienen una corta cadena de producción-distribución, pasen a ser gravados con un impuesto al consumo con una tarifa de 11%, igual a la que quedaría vigente para los restaurantes. Esta propuesta se refiere específicamente a los siguientes servicios: juegos de suerte y azar, loterías, hoteles, servicios de espectáculos, gimnasios, peluquerías, locutorios, lavanderías, y en general servicios con establecimientos localizados.

La Comisión recomienda al Gobierno analizar la posibilidad de que algunos servicios, hoy gravados con el IVA o que están excluidos, y que tienen una corta cadena de producción-distribución, pasen a ser gravados con un impuesto al consumo, con una tarifa de 11%. Esta propuesta se refiere específicamente a los siguientes servicios: juegos de suerte y azar, loterías, hoteles, servicios de espectáculos, gimnasios, peluquerías, locutorios, lavanderías, y en general servicios con establecimientos localizados.

D. Propuesta sobre el GMF

105. En relación con el GMF, la Comisión propone que el Gobierno evalúe la posibilidad de permitir, cuando considere que las finanzas públicas así lo permitan, elevar el porcentaje de deducción del IVA del impuesto de renta de las empresas de 50% a 100%

La Comisión recomienda que se mantenga el GMF con la tarifa actual y que el Gobierno evalúe la posibilidad de aumentar el porcentaje de deducibilidad para las empresas a 100%, en el momento en que las finanzas públicas así lo permitan.

E. Impuesto a la gasolina y al ACPM

Como se mencionó, para los combustibles de origen fósil (carbón, petróleo y sus derivados diferentes a gasolina y ACPM) se propone gravarlos a la tasa general del IVA y los más limpios, como el etanol, el biodiesel, el gas natural por redes y comprimido y la electricidad (que en Colombia es predominantemente hidráulica) a la tasa preferencial del 10%.

En el caso del Impuesto Nacional a los Combustibles (gasolina y ACPM), el cual es un impuesto de carácter *específico* (no *ad-valorem*) la Comisión propone aumentarlo en 30%. El IVA a la gasolina y al ACPM seguirá incluido en el Impuesto Nacional a los combustibles, y la ley deberá indicar el nuevo porcentaje que podrá ser descontado. Posteriormente el Gobierno debería evaluar mayores aumentos del tributo. La gradualidad de esos aumentos deberá ser evaluada por el Gobierno teniendo en cuenta el espacio que abre la caída en los precios internacionales para hacerlo sin afectar excesivamente los precios internos.

Reducir el diferencial entre la sobretasa a la gasolina y al ACPM, teniendo en cuenta el impacto sobre la emisión de gases de efecto invernadero.

La Comisión considera que el Gobierno debe avanzar en el desmonte del régimen preferencial de la zona de frontera, con el cual no se ha logrado evitar el contrabando inducido por los enormes subsidios que otorgan países como Venezuela en el precio de venta de la gasolina.

VI. Referencias

Ávila, J. y A. Cruz. (2012). "Elementos para la discusión de una reforma al IVA en Colombia. DIAN – *Cuadernos de Trabajo*, 046.

Banco Mundial (2012). *El Gasto Tributario en Colombia: una propuesta de evaluación integral y sistemática de este instrumento de política pública*. 65789.

Banco Mundial (2015). *Reforming the Tax System for Micro, Small and Medium Enterprises*. Draft report, agosto.

Corbacho, A., Fretes, V. y E. Lora *eds.* (2013). *Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo*. BID.

Económica Consultores (2015). *Diseño conceptual de un sistema de cargos a los usuarios para asegurar la financiación del mantenimiento y expansión de las vías en Colombia*. Informe presentado a la Financiera de Desarrollo Nacional (FDN), octubre de 2015.

Fedesarrollo (2015). *Política de regulación de precios de combustibles líquidos para uso automotor en Colombia.* Informe final presentado a Ecopetrol, 18 de junio de 2015.

Gómez-Sabaíni, J.C. y D. Morán. (2014). "Tax Policy in Latin America. Assessment and Guidelines for a Second Generation of Reforms". *Series Macroeconomics of Development*, 133.

Minh Le, T. (2003). *Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues*. Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries.

OCDE (2015). *OECD Economic Surveys: Colombia 2015*. Publicaciones OCDE. http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-col-2015-en

OCDE/CEPAL (2014). *OECD Environmental Performance Reviews: Colombia 2014*. Publicaciones OCDE.

CAPÍTULO III
Impuestos territoriales: diagnóstico y propuestas

I. Tendencia reciente de los impuestos territoriales

A. Aspectos generales

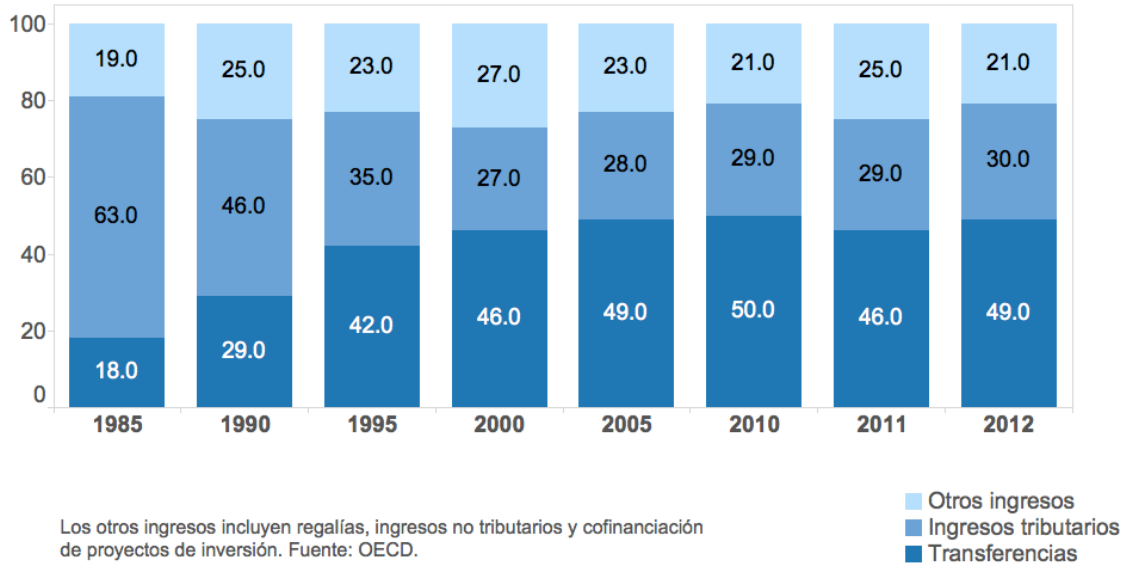
1. La estructura de los ingresos territoriales totales es bastante diferente a la que exhibe el Gobierno Central. Además esta estructura ha cambiado en el tiempo.

2. En los gobiernos sub nacionales, la participación de los ingresos propios, tributarios y no tributarios, es menor frente a los ingresos por transferencias del Gobierno Nacional Central y las regalías minero-petroleras. La estructura de ingresos y su evolución ha sido marcada de manera importante por el proceso de descentralización iniciado en 1968, afianzado con la reforma fiscal de 1983 (Ley 14 de 1983) y política de 1986, y profundizado con la Constitución de 1991. La descentralización ha avanzado también con la abundancia de recursos de regalías minero-energéticas que benefician a las entidades territoriales. Esta estructura de ingresos difiere de la que presenta la Nación, en donde priman claramente los recursos de origen tributario, basados en renta, IVA, aduanas, GMF, riqueza y consumo, dejando una porción relativamente baja a los ingresos no tributarios y recursos de capital.

3. De acuerdo con las cifras más recientes, la participación de los ingresos tributarios dentro de los ingresos totales territoriales es aproximadamente 30%, un porcentaje muy inferior al que había en los años 80 (Gráfico 35). Por el contrario, las transferencias y las regalías han ganado participación en los ingresos territoriales. Las transferencias de la Nación a los departamentos y municipios representan cerca de la mitad de sus ingresos totales, cuando hasta 1985 alcanzaban menos del 20%. Por su parte, los otros ingresos, en buena medida compuestos por regalías, equivalen a alrededor de 25% de los ingresos totales.

4. La dependencia de las transferencias y regalías es mucho más acentuada en los departamentos y municipios de baja población y escasa actividad económica.

Gráfico 35. Composición de los ingresos territoriales (%)



Los otros ingresos incluyen regalías, ingresos no tributarios y cofinanciación de proyectos de inversión. Fuente: OECD.

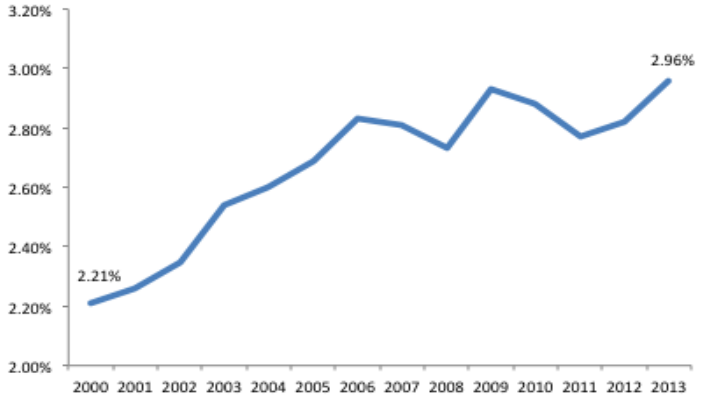
B. Evolución reciente de los tributos territoriales

5. Bajo el modelo de descentralización colombiano, los departamentos y municipios no tienen facultad para establecer impuestos. De acuerdo con la Constitución, esa facultad solamente la tiene el Congreso de la República delegando una parte de su reglamentación a las Asambleas Departamentales y Consejos Municipales. De esta manera, los gobiernos sub nacionales no tienen mayor margen para generar nuevos recursos tributarios porque las tarifas o bien son únicas, como en el caso de los impuestos de licores y cigarrillos de los departamentos, o únicamente pueden modificarse dentro de ciertos rangos establecidos por ley, como en el caso del impuesto de industria y comercio y el impuesto predial.

6. De otro lado, la legislación le asigna destinación específica a algunos impuestos territoriales, lo que genera una mayor inflexibilidad en el uso de los ingresos tributarios. Así mismo, la orientación de los recursos del SGP, y hasta hace muy poco los recursos de las regalías, ha sido establecida por mandato de ley.

7. En los últimos años, los ingresos tributarios territoriales aumentaron de 2.2% a 2.9% del PIB (Gráfico 36), con una tasa de crecimiento real promedio de 8% al año.

Gráfico 36. Recaudo impuestos territoriales (% del PIB)

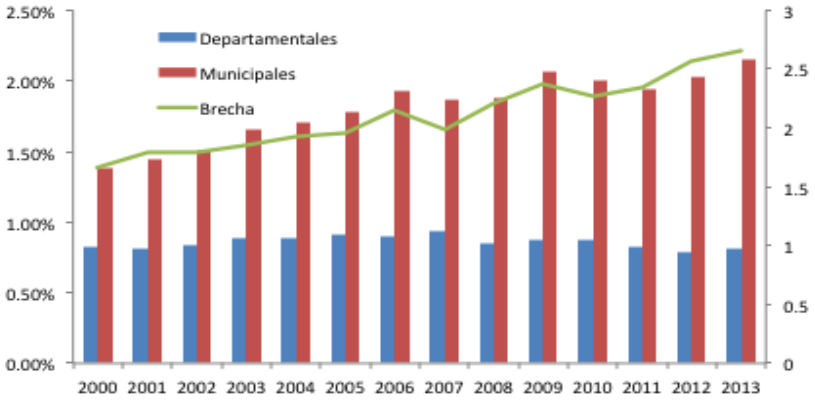


Fuente: DAF.

8. Después de la Constitución de 1991 y por efecto de la dinámica de las fuentes de financiamiento con recursos propios, se abrió una creciente brecha entre municipios y departamentos. Mientras los municipios se financian principalmente con impuestos relacionados con la propiedad y la actividad económica, los departamentos lo hacen con el consumo de licores, cerveza y cigarrillos (Bonilla, 2015).

9. El resultado es que el crecimiento de los tributos municipales ha sido significativamente más dinámico que el de los tributos departamentales. Mientras los ingresos tributarios municipales pasaron de 1.3% a del PIB a 2.15% del PIB entre 2000 y 2013, los departamentales se han mantenido alrededor de 0.8%-0.9% del PIB. De esta manera, mientras en 2000, el monto de tributos municipales era 1.7 veces el monto de impuestos departamentales, esta cifra se incrementó a 2.7 veces en 2013 (Gráfico 37).

Gráfico 37. Impuestos departamentales y municipales (% del PIB y brecha)[18]

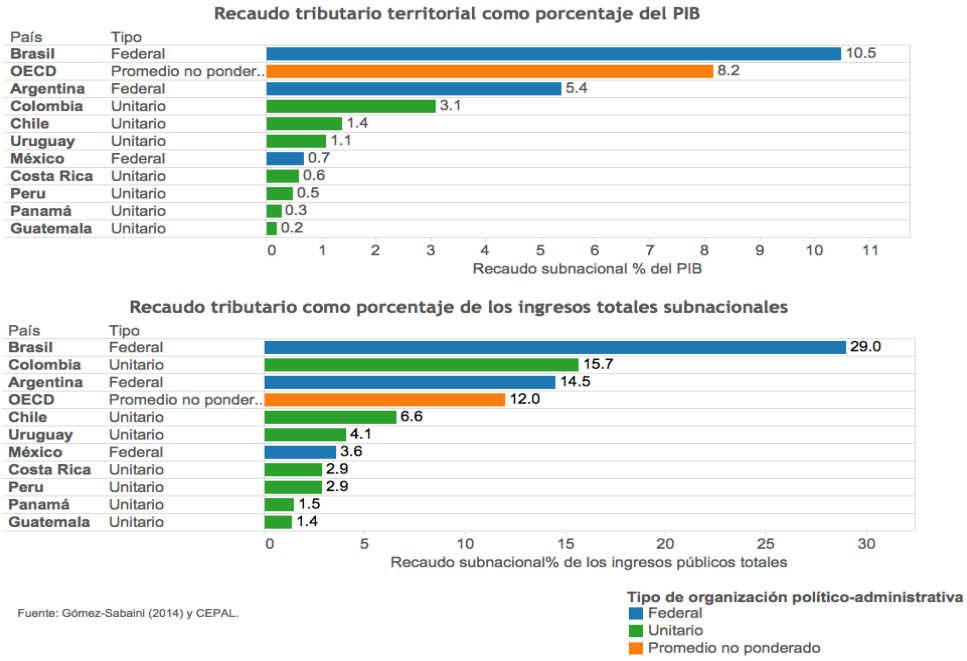


Fuente: DAF.

10. En una comparación internacional, el recaudo tributario territorial expresado como porcentaje del PIB (3.1%) y como porcentaje de los ingresos públicos totales (15.7%), no es bajo en Colombia, especialmente en lo que se refiere a los municipios (Gráfico 38 y Gráfico 39). Es más, dentro de los países unitarios de la América Latina, este es relativamente elevado en Colombia y resulta más alto que en México, un país federal. Sin embargo, el mayor porcentaje de recaudo local se concentra en las grandes ciudades, en particular en Bogotá, que recauda más que el conjunto de los departamentos y representa el 35% de la tributación de los municipios.

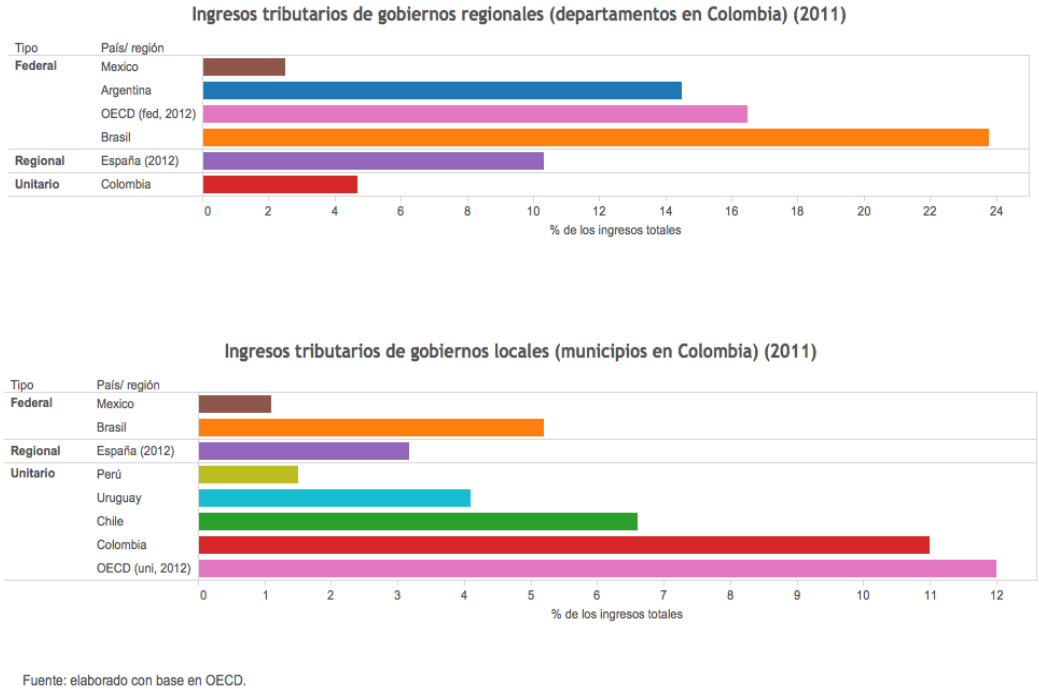
[18] Incluye Predial e ICA en San Andrés en el caso de departamentos e impuestos *específicos* al consumo en el caso de los municipios.

Gráfico 38. Recaudo e ingresos tributarios territoriales



Fuente: Gómez-Sabaini (2014) y CEPAL.

Gráfico 39. Importancia de los ingresos departamentales y municipales en América Latina



Fuente: elaborado con base en OECD.

II. Diagnóstico

A. Multiplicidad de impuestos, costos de transacción y dificultades de administración

11. Existe un elevado número de tributos tanto en los departamentos como en los municipios. No obstante, como se presentará más adelante, en ambos casos, la mayor proporción del recaudo se concentra en pocos impuestos.

12. En la actualidad hay vigentes 13 tributos departamentales, 20 municipales y por lo menos 24 gravámenes y contribuciones, sin contabilizar dentro de estos, las estampillas que existen con distintas variantes regionales (Cuadro 15 y Cuadro 16).

Cuadro 15. Impuestos territoriales existentes

No.	Impuestos departamentales	Impuestos municipales	Algunos tributos sin sustento de ley
1	Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas	Impuesto predial unificado	Cobros por facturación, sistematización, certificados, paz y salvos, usos del suelo y formularios, licencias de funcionamiento.
2	Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares	Impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros	Tasa especial para el fortalecimiento administrativo.
3	Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado	Publicidad exterior visual	Semaforización
4	Sobretasa al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado	Sobretasa a la gasolina	Plaza de mercado, de ferias, matadero y báscula,
5	Impuesto de registro	Impuesto de circulación y tránsito vehículos servicio público	Guía de movilización de ganado.
6	Sobretasa a la gasolina y al ACPM	Impuesto municipal y nacional de espectáculos públicos	Contribución de caminos, nomenclatura, venta de lotes.
7	Impuesto sobre vehículos automotores	Impuesto de delineación	Extracción de arena cascajo y piedra.
8	Impuesto al consumo sobre ingreso de mercancía extranjera (Sólo San Andrés)	Impuesto sobre el servicio de alumbrado público	Impuesto de registro de patentes, marcas y herretes.
9	Impuesto de degüello de ganado mayor	Degüello de ganado mayor y menor	Impuesto de pesas y medidas.
10	Impuesto de loterías foráneas y sobre premios de loterías	Impuesto de casinos	Impuesto sobre las ventas ambulantes estacionarias y temporales, patente nocturna, la matrícula o registro de la actividad comercial.
11	Contribución sobre contratos de obra pública	Impuesto a las ventas por el sistema de clubes	Contribución con destino al deporte, la educación física y la recreación.
12	Contribución de Valorización Departamental	Impuesto sobre apuestas mutuas	Tasa de sistematización
13	Peajes y Tasas por estacionamiento o por contaminación vehicular	Contribución especial sobre contratos de obra pública	Impuesto a la telefonía móvil, Impuesto al ruido, impuesto de uso del espacio electromagnético, impuesto al uso del suelo, subsuelo y ocupación, uso y afectación del espacio público con redes de servicios públicos domiciliarios y telecomunicaciones.
14		Contribución de Valorización	Cobros por formularios
15		Participación en la plusvalía	Aporte publicitario
16		Contribuciones, gravámenes y otros cobros para la infraestructura vial, rural y urbana (Ley 812 de 2003)	Aporte Institucional
17		Impuesto al transporte de hidrocarburos	Aporte para combatir el contrabando
18		Sobretasa Bomberil	Estampilla Contribución Pro Desarrollo del deporte
19		Estampilla Pro-Dotación y Funcionamiento de los Centros de Bienestar del Anciano	Papelería y trámites
20		Estampilla Pro-cultura	Impuesto de Asistencia Social
21			Sobretasa Caja de previsión Departamental
22			Estampilla Beneficencia Departamental
23			Impuesto de Saneamiento Ambiental
24			"*Impuesto al amor*"

Cuadro 16. Estampillas existentes en la actualidad

La Ley no establece el hecho generador ni los límites a la tarifa en 18 casos	La ley no establece el hecho generador pero sí los límites a la tarifa en los siguientes 42 casos:	
Pro Universidad del Guainía Pro Salud Guainía	Pro cultura	Pro salud departamental
Pro Universidad del Valle Prodesarrollo urbano	Hospitales públicos	Universidad de Sucre
Pro Universidad Popular del Cesar	Desarrollo departamental	Refundación Universidad del Magdalena de Cara al Nuevo
Pro Universidad Industrial de Santander	50 años Colegio Nacional Loperena	Pro hospitales públicos del departamento de Antioquia
Pro Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia	Fomento turístico	Pro hospital para las empresas sociales del Estado...
Ciudadela Universitaria	Prodesarrollo de la Universidad de Nariño	Universidad de los Llanos
Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana	Pro Universidad del Quindío	Universidad del Cauca 180 Años
Pro Hospital de Caldas	Pro Hospital Departamental Universitario del Quindío	Prodesarrollo Académico, Científico y Técnico de la
Armero 10 años	Universidad de Caldas y Universidad Nacional sede	Rodrigo Arenas Betancourt
Pro-creación de la seccional de la Universidad de Cartagena en el	Pro Universidad Tecnológica de Pereira	Pro hospitales del departamento del Guaviare
Pro Empleo	Prodesarrollo académico y descentralización de	Prodesarrollo de la Universidad de Cundinamarca udec
Pro Construcción de la “Ciudadela Universitaria del	Pro Universidad Tecnológica del Chocó	Pro salud Vaupés
Pro Palacio	Pro desarrollo científico y tecnológico del Instituto	Prodesarrollo de la Universidad de la Amazonía
Carlos E. Restrepo	Pro hospitales de primer y segundo nivel de atención	Pro salud Cauca
Pro electrificación rural	Pro Universidad del Tolima	Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid
Pro desarrollo fronterizo	Sogamoso 2000	Universidad de Antioquia de cara al tercer siglo de labor

Fuente: Tomado de Universidad del Rosario, 2015.

13. La multiplicidad de impuestos se acompaña de:

- Normatividad dispersa a nivel territorial para un mismo tributo
- Carencia de articulación a nivel territorial y entre el nivel sub nacional y los impuestos nacionales.
- Desactualización tributaria. Muchos de estos tributos se establecieron hace varias décadas sin que su conveniencia haya sido evaluada y/o su diseño actualizado
- Inquietudes sobre la legalidad de algunas cargas. Existen dudas sobre la legalidad de algunos ingresos no tributarios, tasas y contribuciones, como en el caso de semaforización, pesas y medidas, sistematización y otros de dudosa reglamentación (Bonilla, 2015).

14. La multiplicidad de impuestos junto con las limitaciones mencionadas anteriormente tienen repercusiones importantes en materia de eficiencia tributaria y efectos económicos para las regiones debido a:
    - Difícil administración, problema que se agudiza por las diferencias en la capacidad institucional y administrativa existente entre departamentos y municipios.
    - Sobrecostos económicos para las empresas, lo que afecta su eficiencia y competitividad.
        i. Múltiples impuestos locales recaen sobre una misma actividad económica, lo cual agrava la elevada carga tributaria sobre las empresas a nivel nacional (impuesto de renta, CREE, patrimonio e IVA sobre la adquisición de bienes de capital), discutida atrás.
        ii. Las empresas que operan simultáneamente en diferentes localidades tienen que cumplir con las diferentes bases, tarifas, calendarios tributarios, etc., en relación con un mismo tributo.

B. Ausencia de un marco legal del sistema tributario regional y local a pesar de la mayor descentralización desde la Constitución de 1991

15. No existe una definición clara de las competencias de los entes territoriales en materia tributaria. La Ley 1454 del 28 de junio del 2011, por la cual se dictan normas orgánicas sobre ordenamiento territorial, define las competencias de los departamentos y municipios de forma general, dejando competencias específicas al tema tributario sin un ente encargado definido. La Constitución de 1991 establece que el Congreso, las Asambleas y los Concejos son los órganos competentes para imponer contribuciones fiscales (tributos). De acuerdo con el Artículo 338 de la Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Sin embargo, en materia tributaria territorial se presentan permanentemente controversias en cuanto que no es claro cuáles son las competencias del Congreso y cuáles son las de las Asambleas y los Concejos Municipales en el contexto de una República unitaria pero descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales.

16. Hoy en día, la gran síntesis sobre la posición de los tribunales en esta materia consiste en que el Congreso, a través de una ley, puede "autorizar" la creación de un impuesto para que los órganos territoriales lo desarrollen en cuanto a sujetos, bases y tarifas o puede alternativamente fijar los elementos (sujetos, bases y tarifas) pero sin "vaciar" completamente las competencias de las Asambleas y Concejos.

17. Así, en la práctica, para el caso de los tributos locales, cuando la ley no define todos los elementos, la jurisprudencia constitucional ha interpretado que lo pueden hacer las asambleas departamentales o los concejos municipales, dentro de ciertos rangos.

Ello ha resultado en que al interior de un mismo tributo existen diferencias tarifarias, de definición de la base y en los sistemas de liquidación y administración.

18. Por ejemplo, en el caso de los impuestos municipales, ICA, predial y delineación urbana, el Congreso aprueba el hecho generador, la base gravable y los sujetos, mientras los concejos se mueven en un intervalo tarifario. Estos rangos son amplios de manera que hay dispersión de tarifas dentro de un mismo impuesto en los diferentes municipios. Además, los municipios tienen la potestad para establecer exenciones.

19. En el caso de los impuestos al consumo de bebidas, cigarrillos, cerveza, en el impuesto a vehículos y en la sobretasa a la gasolina, el Congreso define los cuatro aspectos, hecho generador, base gravable, sujetos y tarifas, mientras las Asambleas y Concejos carecen de atribuciones (Bonilla, 2015).

20. Tampoco se ha definido un marco procedimental y sancionatorio para los entes territoriales igual al de los impuestos nacionales. Los sistemas procedimentales y sancionatorios han sido diseñados según el modelo de Bogotá, que a su vez adoptó el procedimiento nacional. Sin embargo, este no es aplicable para la mayor parte de los municipios más pequeños, pues está diseñado para impuestos que se liquidan por el propio contribuyente mediante declaraciones y una facultad de revisión de la administración, dado su tamaño y por ende, sus limitaciones administrativas. Esto eleva aún más los costos de transacción asociados al cumplimiento de los impuestos en el ámbito local.

21. No existe un código tributario unificado para los entes territoriales. La mayoría de departamentos y municipios han copiado casi mecánicamente el procedimiento tributario nacional en sus ordenanzas y acuerdos, sin que les sirva efectivamente para recaudar y controlar a sus contribuyentes.

C. Tensión entre el Gobierno Nacional y los gobiernos sub nacionales

22. Existe una tensión entre el Gobierno Nacional Central y los gobiernos locales en materia tributaria. Si bien muchos de estos problemas han sido identificados en diagnósticos anteriores y se han hecho propuestas para corregirlos, no ha habido, luego de la Constitución de 1991, un esfuerzo de reforma estructural integral a la tributación territorial. La última reforma tributaria general sobre impuestos locales data de 1983. En 1995, se ordenaron los impuestos departamentales en la ley 223, pero sin cambios sustanciales relevantes. Desde entonces, este tema ha sido abordado de manera puntual. Dados los problemas que enfrenta la tributación de orden nacional comentada anteriormente, la legislación sobre tributación local se ha relegado casi por completo a un apéndice de las reformas tributarias nacionales.

23. Adicionalmente, el diseño de las competencias no diferencia a los municipios por su tamaño y capacidad, considerando la concentración del recaudo. Apenas 84 municipios que tienen más de 50.000 habitantes, concentran el 70% de la población y recaudan el 88% del ICA y el 86% del Impuesto predial. Es obvio, que los procedimientos para el recaudo del resto -más de 1000 pequeños municipios- debe ser a la medida de su tamaño, capacidad y nivel de sus contribuyentes, sencillo y fácil de aplicar.

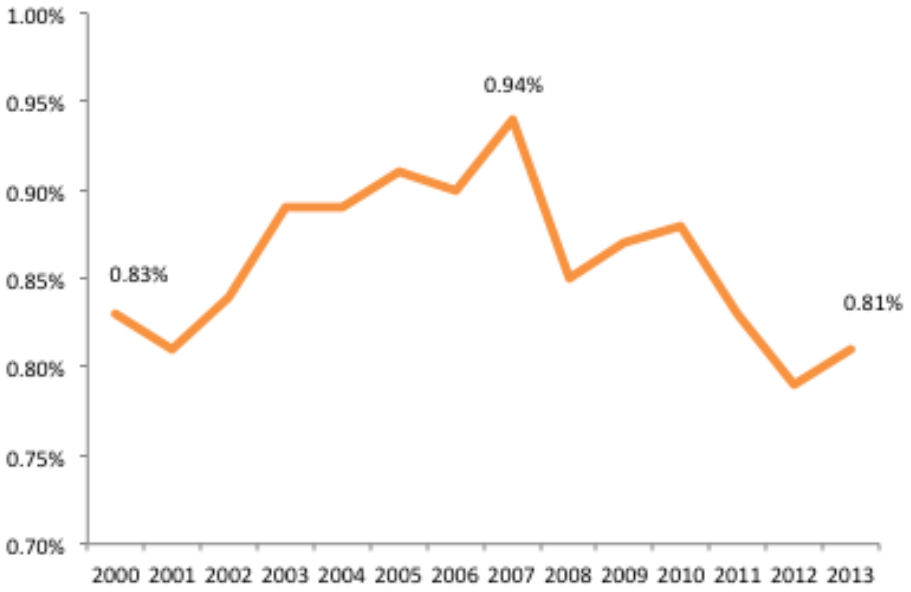
24. Por último, la Constitución establece que la ley que defina las tasas (recuperación del costo de un servicio o autorización por el uso del dominio público) y las contribuciones (distribución de los costos de una obra que genera beneficios colectivos, como la contribución de valorización por obras públicas), para lo cual el Congreso debe definir el sistema y método para cuantificar el costo del servicio o el beneficio por distribuir. Estos instrumentos de financiación tributaria no son usualmente utilizados por las entidades territoriales, por ausencia de una ley general de tasas y contribuciones.

III. Impuestos departamentales

A. Aspectos generales

25. En los últimos quince años, el recaudo departamental ha alcanzado menos de 1% del PIB. Se observa un mayor dinamismo entre 2000 y 2006, año en el que el recaudo alcanza 0.95% del PIB, pero la tendencia se revierte en los años siguientes (Gráfico 40).

Gráfico 40. Recaudo impuestos departamentales (% del PIB)

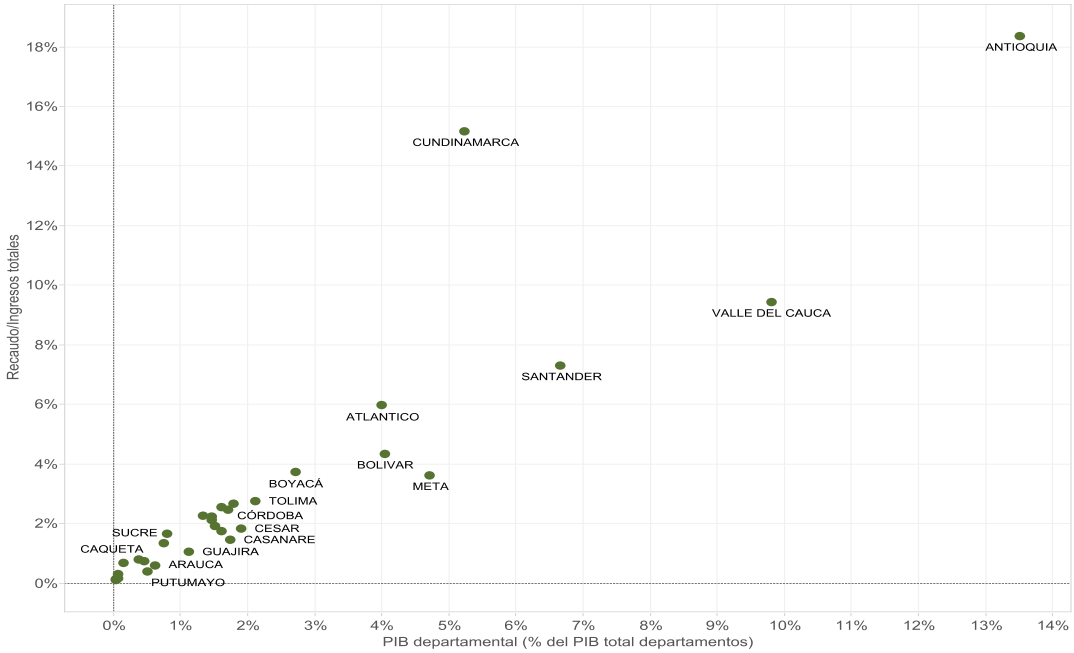


Nota: incluye predial e ICA para San Andrés.
Fuente: DAF.

26. La participación de los ingresos tributarios dentro de los ingresos totales es más elevada en aquellos departamentos más grandes y con mayor nivel de actividad económica (Gráfico 41).[19] Salvo para el caso de Antioquia, Cundinamarca, Valle del Cauca, Santander, Atlántico, Bolívar y Meta que son los departamentos más grandes en términos de generación de PIB, los ingresos tributarios como proporción de los ingresos totales de estos departamentos son menores a 4%.

[19] Para esta sección en la que se describe la evolución de los impuestos departamentales, no se incluye Bogotá que también recauda impuestos departamentales por su calidad de distrito especial. Su exclusión, arroja una idea más acertada de la situación tributaria de los departamentos.

Gráfico 41. Participación de los tributos en los ingresos totales según tamaño del PIB departamental



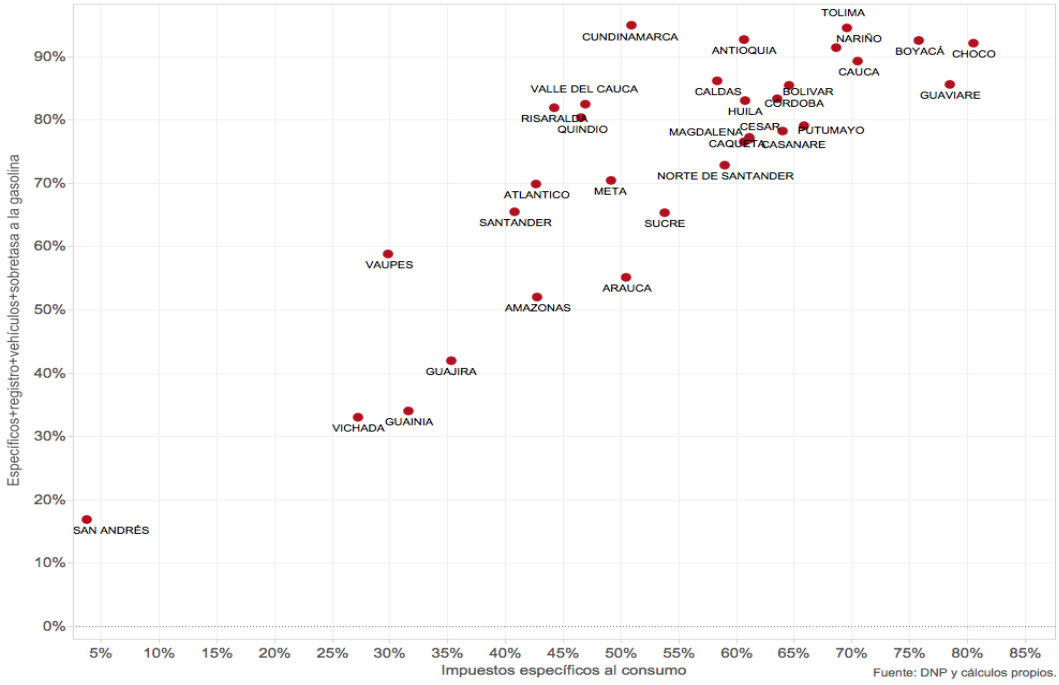
27. El recaudo tributario refleja concentración en dos dimensiones: i) en pocos tributos y ii) y en pocos departamentos.

28. Los ingresos departamentales se componen de diez impuestos de cobertura nacional y uno de carácter exclusivo para San Andrés, la contribución por valorización departamental, peajes y la explotación de los monopolios de licores y juegos de azar. Entre los impuestos se destacan como fuente principal de recursos los de consumo, de cerveza, licores, cigarrillos, gasolina y ACPM y ganado. Solamente existe un impuesto a la propiedad, el de vehículos automotores matriculados en el respectivo territorio, y un impuesto a la actividad económica, derivado del registro de sociedades y negocios jurídicos sobre la propiedad inmobiliaria. A este listado hay que agregar la presencia de la diversidad de estampillas y la contribución de contrato de obra pública, cuya fuente son los mismos contratistas (Bonilla, 2015). Las contribuciones y estampillas pueden llegar a representar un sobrecosto de hasta 18% del valor de un contrato de obra pública en algunos departamentos, sobrecosto que sin embargo no conlleva recursos adicionales para la entidad territorial, por cuanto ella misma lo asume como contratante, como un mayor valor del contrato gravado. En otras palabras, se trata de cargas que en lugar de aumentar los ingresos disponibles para el ente territorial le imponen asignaciones de recursos rígidas que inhiben la flexibilidad deseable en su manejo presupuestal. En algunos casos, afortunadamente de manera excepcional y anulados posteriormente por el Consejo de Estado, por la excesiva libertad para

elegir el hecho generador, se ha llegado a excesos como gravar las facturas de todos los agentes privados o las declaraciones de ICA.

29. En 25 de los 32 departamentos, la suma de 6 de los 13 impuestos departamentales (los impuestos *específicos* a la cerveza, los licores y cigarrillo, el impuesto de registro, el impuesto a los vehículos y la sobretasa de la gasolina) representan más del 60% de los ingresos tributarios, llegando a representar más del 90% en Cundinamarca, Tolima, Antioquia, Boyacá, Nariño, Cauca y Chocó. En 17 de los 32 departamentos, solo los tres impuestos al consumo representan más del 60% del recaudo total de impuestos. El departamento en donde estos impuestos son una proporción pequeña de los ingresos tributarios totales es San Andrés (Gráfico 42).

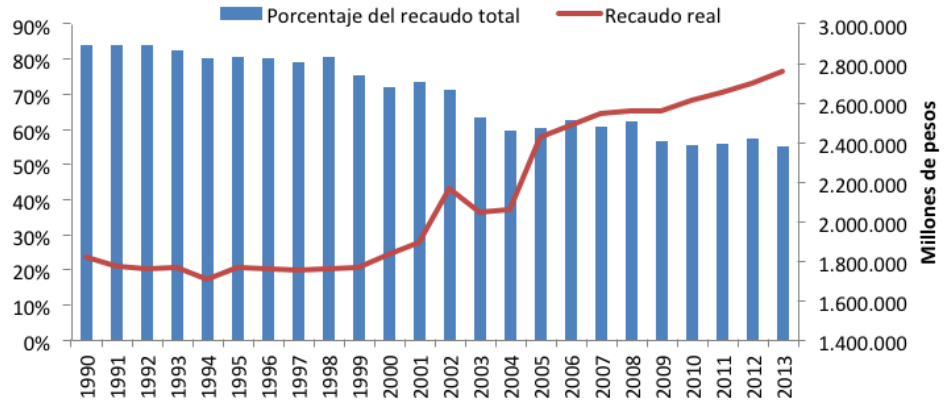
Gráfico 42. Concentración de los impuestos (% de los ingresos tributarios totales, 2013)



30. Lo anterior ilustra cómo en Colombia los impuestos departamentales han estado basados principalmente en impuestos selectivos al consumo. Además de un objetivo de ingreso fiscal, generalmente estos tributos tienen el propósito de compensar el costo social de la producción o el consumo de determinados bienes que generan externalidades negativas, tales como efectos nocivos sobre la salud o daños sobre el medio ambiente.

31. Desde finales de los años 90 se puede evidenciar un fuerte declive en la participación del recaudo de los impuestos al consumo de licores y cigarrillos dentro del recaudo total de los departamentos (Gráfico 43).

Gráfico 43. Recaudo del impuesto al consumo a nivel departamental



Fuente: CIAT; cálculos propios.
* IPC 2008=100

32. Varios factores explican esta tendencia en los impuestos específicos al consumo: i) la baja capacidad de las entidades territoriales de menor tamaño y menor capacidad institucional en la administración de estos tributos, ii) la mayor participación de otros impuestos, como el de notariado y registro en algunos departamentos con ciudades grandes, iii) cierta disminución en el consumo como resultado de las diferentes campañas que buscan concientizar sobre el efecto de estos productos sobre la salud, iv) la baja elasticidad ingreso de estos productos y iv) las debilidades de la administración central y de las territoriales en el control del contrabando.

33. Comparaciones internacionales que se comentan a continuación muestran que los impuestos específicos al consumo de cigarrillos y tabaco en Colombia son bajos. Una de las justificaciones para no producir un aumento en este tributo ha sido en muchos casos su posible efecto sobre el contrabando. Sin embargo, Colombia parece alejarse de los estándares internacionales que con propósitos de protección a la salud, más que de recaudo, han ido elevando estos impuestos.

34. Por su parte, si bien el impuesto a las bebidas alcohólicas no resulta tan bajo en Colombia como en el caso de los cigarrillos y el tabaco, se detectan limitaciones de diseño en estos tributos.

B. Impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado

1. Aspectos conceptuales y teóricos

35. Un impuesto a los cigarrillos cumple una doble función, por un lado, como fuente de recaudo fiscal y, por el otro, como mecanismo para enfrentar a través del sistema de precios, la externalidad negativa que su consumo impone a la salud de los individuos.

36. Desde el punto de vista puramente fiscal, la baja elasticidad precio de la demanda del consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, el número reducido de productores y el alto consumo hacen de estos productos un objetivo particularmente atractivo para ser gravados (OCDE, 2014; Santa María y Rozo, 2007).

37. Sin embargo, dado el efecto nocivo del consumo de cigarrillo y tabaco sobre la salud, el impuesto a los cigarrillos y sus complementos se ha convertido en los últimos años –de manera creciente- en una herramienta de política de salud pública. En la actualidad, este propósito parece primar sobre el aspecto fiscal.

38. A diferencia de otros impuestos especiales en donde existe una heterogeneidad en el criterio sobre el cual se cobra el impuesto (o base gravable), la variedad en el impuesto a los cigarrillos se genera principalmente por la sub-división de los productos elaborados con tabaco. En el escenario internacional se encuentra una pluralidad de clasificaciones como: cigarrillos, cigarros, tabacos, cigarritos, picadura, rapé, chinú y otras derivaciones propias de cada país. Sin embargo, en la mayoría de los países se grava sobre la base del precio de una cajetilla -de 10, 15 o 20- unidades o proporcional a su contenido en tabaco.

39. El tratamiento impositivo a los cigarrillos no es uniforme entre países y depende de diferentes factores. En general, la literatura sugiere que la combinación de un impuesto *específico* con un *ad-valorem* ayuda a proporcionar una compensación entre los productos de menor precio y los más costosos, pero también actúa como un medio para lograr neutralidad entre los países con bajos costos de producción y los que tienen altos costos de producción. Los países con bajos costos de producción tienden a elegir un bajo impuesto *específico* y lo combinan con un alto impuesto *ad-valorem*, mientras que los países con costos de producción altos pueden compensar eligiendo un impuesto *ad-valorem* alto y un impuesto *específico* bajo (OCDE, 2014).

40. De acuerdo a la OMS (2014b), en promedio, un aumento del impuesto, que trae consigo un aumento de los precios en un 10%, reduce el consumo de tabaco en un 4% en los países de ingreso alto y en un 5% en los países de ingreso medio y bajo. Estas mismas cifras sugieren que al aumentar el impuesto se produce un efecto positivo sobre la recaudación tributaria por cuanto la reducción en el consumo es menos que proporcional al incremento de los precios.

41. A la vez que el impuesto a los cigarrillos y el tabaco ha venido aumentando en el mundo, la administración tributaria ha involucrado los avances tecnológicos en materia de señalización para que la medida no genere incrementos del contrabando, lo cual le resta eficacia a la política, no solo desde el punto de vista fiscal, sino también de salud pública.

2. Tratamiento tributario del consumo de cigarrillo y tabaco elaborado

42. En Colombia, la tributación especial sobre el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado ha cambiado de manera importante durante los últimos veinte años. La Ley 223 de 1995 estableció un impuesto *ad-valorem* de 55% destinado a los departamentos más un 10% destinado al deporte, en ambos casos sobre la base del precio de venta al detallista. Adicionalmente, se generó una diferenciación en el tratamiento tributario de los cigarrillos importados, determinando la base gravable como el valor en aduana de la mercancía más los gravámenes arancelarios y un margen de comercialización del 30%. En todo caso, dice la ley que nunca el impuesto pagado por los productos extranjeros podía ser inferior al pagado por los nacionales.

43. La ley 223 de 1995 excluía del IVA, la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado nacional o extranjero. Sin embargo, esto fue modificado por el Artículo 28 de la Ley 633 de 2000 que los gravó con la tarifa general de IVA del 16% y permitió descontarlo en los términos del Estatuto Tributario.

44. Con la expedición de la Ley 1111 de 2006 se modificaron el tipo de impuesto a pagar, las tarifas y la base gravable. Fundamentalmente, se migró de un impuesto de tipo *ad-valorem* a un impuesto de tipo *específico*. Se estableció el umbral de los $2.000 pesos por cajetilla, como valor de referencia, de tal forma que los cigarrillos nacionales o extranjeros cuyo precio por cajetilla se ubicara por debajo de ese valor debían pagar un impuesto de 400 pesos, mientras que los que igualaran o superaran ese umbral debían pagar un impuesto de 800 pesos. Las tarifas aquí señaladas se actualizaban anualmente en el porcentaje de crecimiento del índice de precios al consumidor de estos productos, aunque el umbral de los $2.000 permaneció inalterado a lo largo del tiempo. Esta estructura impositiva al cigarrillo produjo fuertes distorsiones en el mercado del mismo.

45. Por otro lado, la Ley 1111 de 2006 estableció como base gravable el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE y aumentó el porcentaje del impuesto de cigarrillos con destino al deporte a 16% -incluido en el impuesto general.

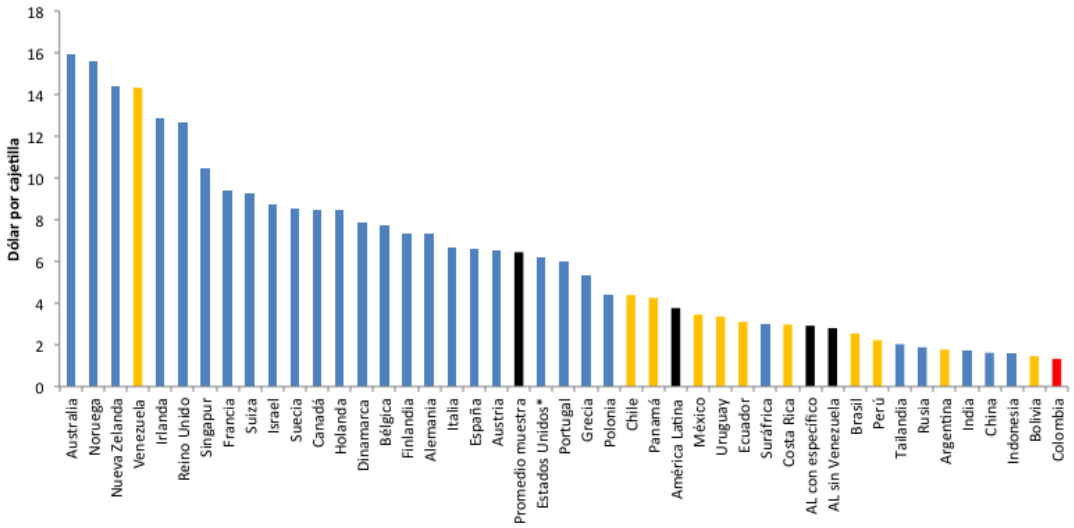
46. La Ley 1393 de 2010 se enfocó en eliminar las distorsiones que traía el umbral de precios y propendió por la generación rápida de ingresos fiscales para garantizar la universalización en el aseguramiento del sistema de salud. El principal aspecto que trajo consigo la nueva ley fue la implementación de una estructura mixta de impuesto *ad-valorem* y *específico*, en línea con lo observado internacionalmente. De esta manera, se instauró una sobretasa al consumo de cigarrillos del 10% sobre el precio de venta al público y una tarifa de 570 pesos por cada cajetilla de veinte unidades –indexadas con la inflación de estos productos- y de 36 pesos por gramo para otros derivados.

3. Contexto internacional

47. Un buen número de países utilizan dentro de su estructura tributaria una combinación de elementos *específicos* y *ad-valorem* para constituir el impuesto al consumo de los cigarrillos y tabaco elaborado. A su vez, la gran mayoría de países calculan el impuesto sobre el precio de venta al público (*retail selling price*) y gravan adicionalmente estos productos con IVA.

48. De acuerdo con la OMS, en Colombia el precio de la cajetilla de cigarrillos es excesivamente bajo (Gráfico 44). Al comparar por paridad del poder adquisitivo (PPP), Colombia cuenta con el precio más bajo de toda la muestra –por debajo de los US$ 2, mientras que el promedio de los países de América Latina es de US$ 5 y el promedio de la muestra es de US$ 6,2. En general, en los países de la OCDE el precio de la cajetilla más vendida supera US$ 6 dólares, que es mayor a lo observado en América Latina.

Gráfico 44. Precio de una cajetilla de 20 cigarrillos de la marca más vendida (dólar oficial)

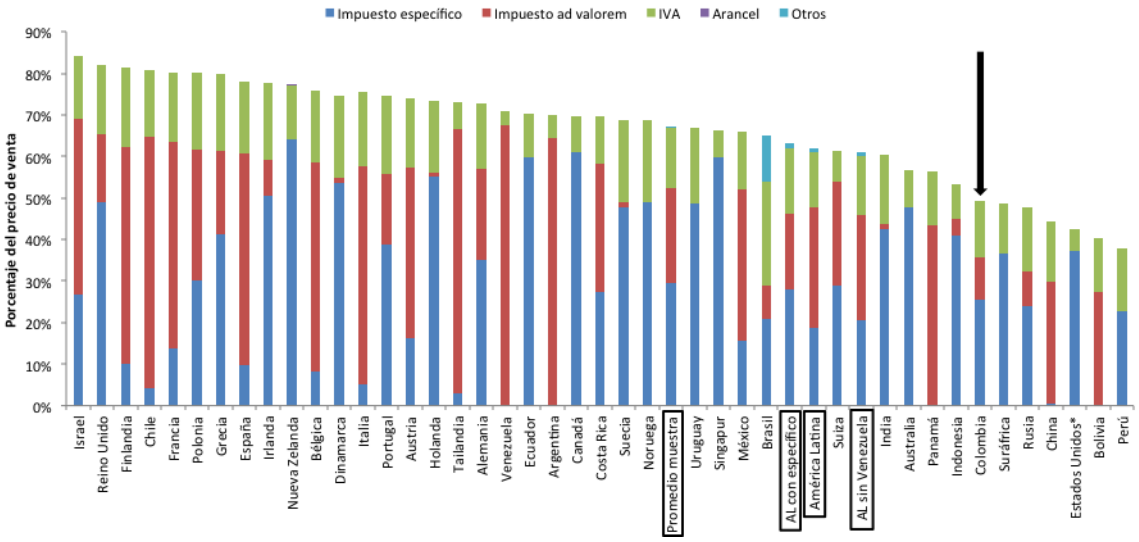


*El precio es un promedio ponderado por ventas de los precios estatales.
Fuente: OMS (2015).

49. Al realizar una comparación internacional de la presión fiscal, medida como la participación del impuesto total sobre el precio de los cigarrillos, de acuerdo con cifras de la OMS (2015), se destaca que la gran mayoría de países pertenecientes a la OCDE tienen una presión fiscal significativamente más alta que el promedio de la muestra; entre el 70% y el 80% del precio final de los cigarrillos de la marca más vendida corresponde a impuestos –incluyendo el IVA- (Gráfico 45). Entre los países de la región, se destacan en su orden Chile, Venezuela, Ecuador y Argentina como los países con mayor presión fiscal, aproximadamente un 75% del precio final.

50. El caso opuesto, dentro de los países de la muestra, se presenta en Colombia con una presión fiscal alrededor del 50%, y con países como Bolivia y Perú, donde la presión fiscal de los cigarrillos es inferior al 40% del precio de venta. Si descontamos el IVA, encontramos que para Colombia la presión se reduce al 35%, donde 10% corresponde al impuesto *ad-valorem* y 25% al impuesto *específico*.

Gráfico 45. Desagregación del impuesto al consumo de cigarrillo para una cajetilla de 20 unidades de la marca más vendida, 2014

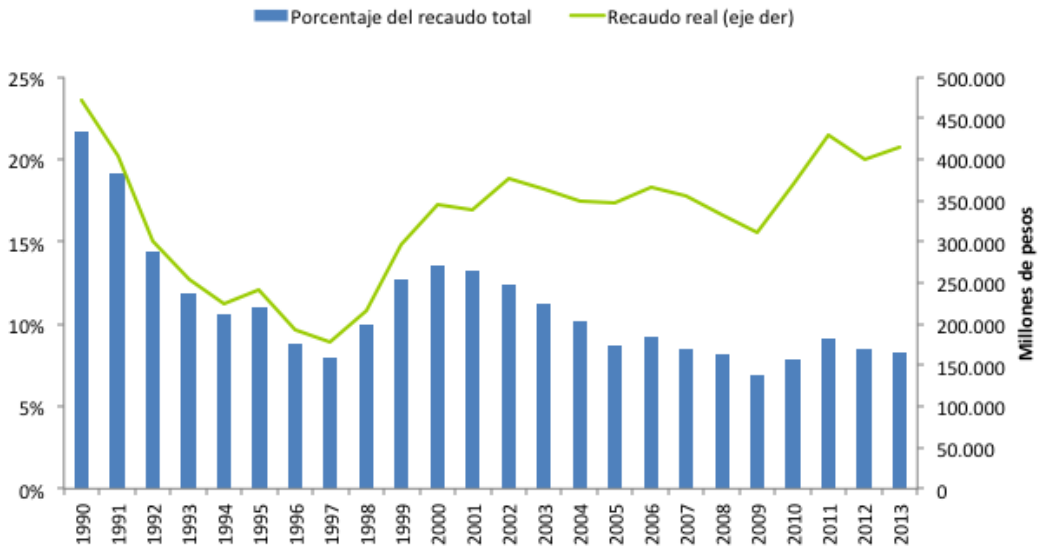


* El precio es un promedio ponderado por ventas de los precios estatales, los impuestos incluyen los impuestos federales y un promedio ponderado de ventas de impuestos estatales.
Fuente: OMS (2015).

51. Por el lado del recaudo del impuesto a los cigarrillos, para el 2013 el recaudo de Colombia se encontraba en niveles del 0,07% del PIB, muy por debajo de los países de la región. Por ejemplo, para países como Chile y México el recaudo representó 0,59% y 0,21% del PIB respectivamente.

52. El recaudo real del impuesto de cigarrillos se encuentra actualmente en niveles similares al de inicios de los años 90 (Gráfico 46). Sin embargo, como porcentaje del recaudo total de impuestos, el impuesto a los cigarrillos ha venido disminuyendo. El aumento del impuesto en 2010 es uno de los factores que explica la recuperación del recaudo desde ese año.

Gráfico 46. Recaudo del impuesto a los cigarrillos y tabaco elaborado



Fuente: CIAT; cálculos propios.
* IPC 2008=100

53. Uno de los argumentos para evitar un incremento mayor en el impuesto es el efecto que ello podría tener sobre la industria mediante la reducción de las ventas. No obstante, las cifras sugieren que después de la reforma de 2010, las ventas de cigarrillos ha mantenido una tendencia creciente durante los últimos tres años[20]. De hecho, como se mencionó atrás, las estimaciones de la elasticidad precio de la demanda de este tipo de productos (-0,36), evidencian que es un producto altamente inelástico (Santa María y Rozo, 2007).

54. Otro de los aspectos señalados en contra del aumento en el impuesto sobre los cigarrillos y el tabaco es el que ello puede acarrear problemas de contrabando. De hecho, la administración tributaria y las empresas del sector han señalado frecuentemente el creciente contrabando que proviene principalmente de los países de la región.

55. El punto crítico del contrabando en el país se da en la Zona de Régimen Aduanero Especial del municipio de Maicao, en La Guajira. El tratamiento tributario de las zonas aduaneras especiales genera diferenciales de precios significativos frente a la zona aduanera nacional, lo que incentiva el contrabando de productos como el cigarrillo que ingresan al país por esas zonas especiales (Zapata *et al.*, 2012). Las cifras muestran que a través de la zona norte del país y en especial por el municipio de Maicao entra más del 90% del cigarrillo de contrabando, generando que el país deje de percibir impuestos por montos superiores a los 135 mil millones de pesos anuales. Curiosamente, este hecho evidencia el efecto indeseado de la

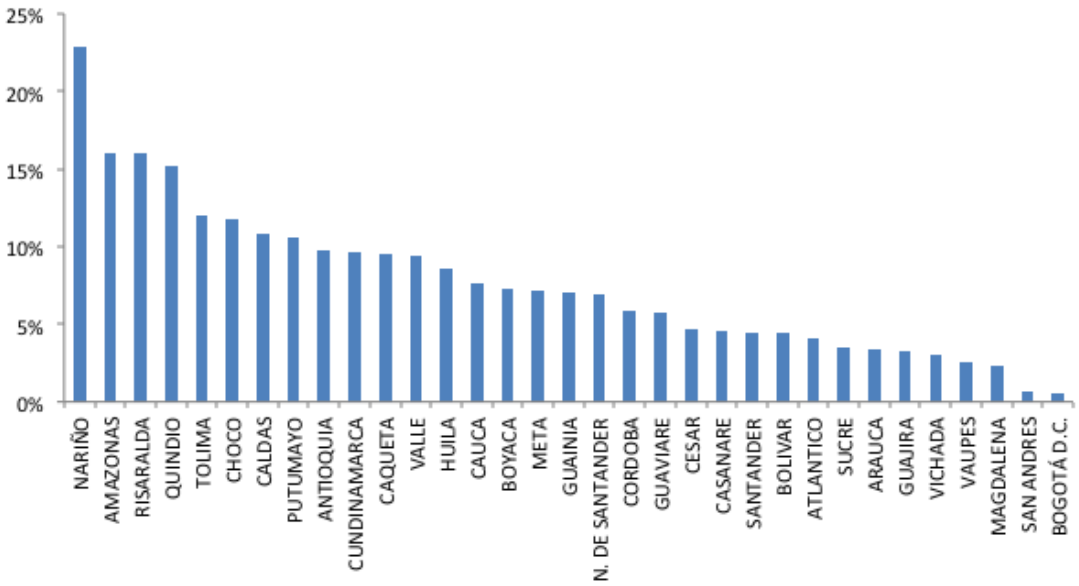
[20] Datos NIELSEN.

conformación de la zona aduanera especial de la Guajira, pues en lugar de haber generado una creciente actividad económica y generación de empleo formal, lo que ha venido propiciando es el crecimiento de actividades ilegales como la del contrabando de cigarrillos.

56. Las principales zonas afectadas por el contrabando de cigarrillos en el país son Antioquia, la Costa Atlántica, los Santanderes, Bogotá y el Eje Cafetero.

57. Por último, la importancia del impuesto a los cigarrillos en las finanzas de los departamentos es disímil. En departamentos como Nariño, el peso de este impuesto en el recaudo total es mayor a 20%, para Bogotá es menos de 1% (Gráfico 47).

Gráfico 47. Recaudo del impuesto a los cigarrillos y tabaco como porcentaje del recaudo total por departamento, 2013



Fuente: Ejecuciones Presupuestales DNP; cálculos propios.
Nota: para Bogotá la fuente es la Secretaría de Hacienda Distrital.

58. En síntesis, frente a estándares internacionales el precio de los cigarrillos y el impuesto que recae sobre los mismos son significativamente bajos en Colombia. Si bien la estructura del tributo adoptada desde 2010, que combina un impuesto *específico* y uno *ad-valorem*, responde a las tendencias internacionales y ha resuelto las distorsiones que causaban la estructura anterior, se destaca que por razones de salud pública, más que de recaudo, hay espacio para aumentar este impuesto. En el mundo, el incremento del tributo se ha acompañado de mejoras tecnológicas en la administración tributaria para evitar que los efectos en el área de salud y fiscales se vean menoscabados por un aumento del contrabando.

C. Tratamiento tributario de las cervezas y licores en Colombia

1. Aspectos generales

59. Sobre los licores, vinos, aperitivos y similares y para las cervezas, sifones y mezclas recaen tres tipos de impuestos: aranceles en caso de ser productos importados, IVA e impuesto al consumo. Los dos primeros son tributos de orden nacional y el tercero, departamental. Por esta razón, en esta sección nos concentramos en este último (Cuadro 17).

60. Sobre el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, los principales elementos del tributo son los siguientes: i) es un impuesto nacional cedido a los departamentos en proporción a su consumo en las respectivas jurisdicciones. Los principales parámetros del impuesto están establecidos en la Ley 223 de 1995, dentro de las cuales vale la pena destacar:
    - El impuesto grava el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. No generan este impuesto las exportaciones de estos productos.
    - En el caso de los productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta, para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país.
    - Son responsables del impuesto los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.
    - La base gravable está constituida por el precio de venta al detallista. Se entiende por precio de venta al detallista aquel que, sin incluir el valor del impuesto al consumo, fija el productor, según la calidad, contenido y presentación de los productos, a los vendedores o expendedores al detal, en la capital del departamento donde esté situada la fábrica. En el caso de productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%. En ningún caso el impuesto pagado por productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, según el caso, producidos en Colombia.

    - Las tarifas son 48% para cervezas y sifones y 20% para mezclas y refajos.

61. Sobre el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares:

- El impuesto grava el consumo vinos, licores, aperitivos y similares, en las jurisdicciones de los departamentos. No generan este impuesto las exportaciones de estos productos.
- En el caso de los productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta, para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.
- En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.
- Son responsables del impuesto los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.
- La base gravable está constituida por el número de grados de contenido de alcohol que contenga el producto,
- De acuerdo con la Ley 393 de 2010, las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, serán las siguientes: para productos de hasta 35 grados de contenido de alcohol, $256 por cada grado. Para los productos de más de 35 grados de contenido de alcohol, $420 por cada grado. Esta tarifa se actualiza anualmente con el índice de precios al consumidor. En la actualidad el valor del impuesto por un grado de contenido de alcohol para los licores es de $297 pesos –de menos de 35 grados- y $487 pesos de más de 35 grados. Para dar algunos ejemplos, una botella de aguardiente de 29 grados paga $8.613 pesos, mientras que una botella de whisky de 43 grados paga $20.941.

62. Estos dos impuestos tienen como destinación específica la financiación de los servicios de salud.

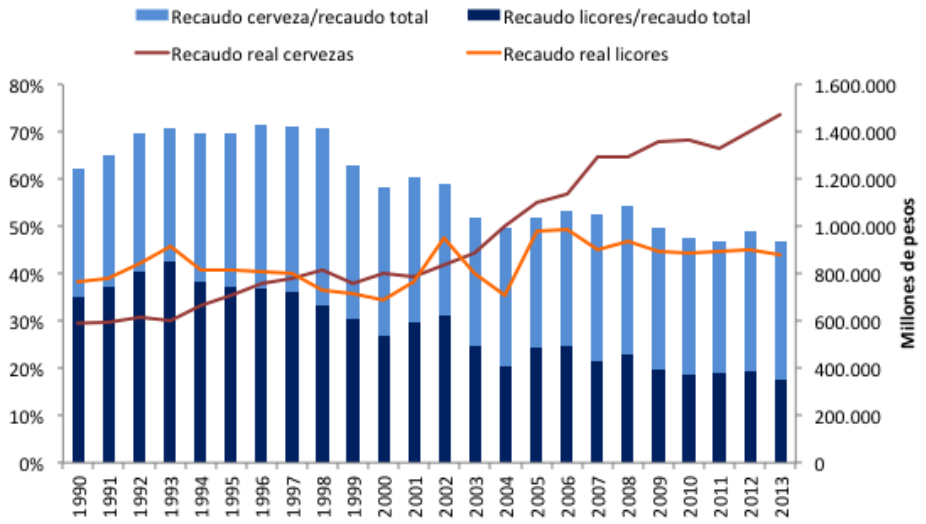
Cuadro 17. Estructura impositiva vigente para las cervezas, licores y vinos de procedencia nacional o importada

	Impuesto al consumo	Impuesto a las ventas	Arancel
Cervezas, sifones y refajos nacionales	Impuesto ad valorem sobre la base gravable del precio de venta al detal; el impuesto es del 48% del precio de venta.	16% del precio al detal	No aplica
Cervezas, sifones y refajos importadas	El impuesto es el 48% del precio determinado de la siguiente manera: el valor en aduana de la mercancía, más los gravámenes arancelarios y sumándole un margen de comercialización del 30%.	16% del precio al detal	15% sobre el precio CIF
Licores, vinos y similares nacionales	Para 2015 aplican dos rangos tarifarios: (i) para vinos y licores entre 2.5 y 35 grados de alcohol, $297 por grado; (ii) para licores de más de 35 grados de alcohol, $487 por grado.	Corresponde al 35% del valor pagado por el impuesto al consumo	No aplica
Licores, vinos y similares importados	Para 2015 aplican dos rangos tarifarios: (i) para vinos y licores entre 2.5 y 35 grados de alcohol, $297 por grado; (ii) para licores de más de 35 grados de alcohol, $487 por grado.	Corresponde al 35% del valor pagado por el impuesto al consumo	15% sobre el precio CIF

2. Evolución del impuesto de cervezas y licores en Colombia

63. El recaudo del impuesto al consumo de cervezas como porcentaje del recaudo total en los departamentos se ha mantenido en promedio en niveles cercanos al 30%, sin embargo, el recaudo real ha presentado un crecimiento sostenido. Por el contrario, la participación del recaudo del impuesto de licores y similares ha mostrado una tendencia decreciente, pasando de niveles cercanos al 40% en los 90s a niveles por debajo del 20% actualmente (Gráfico 48).

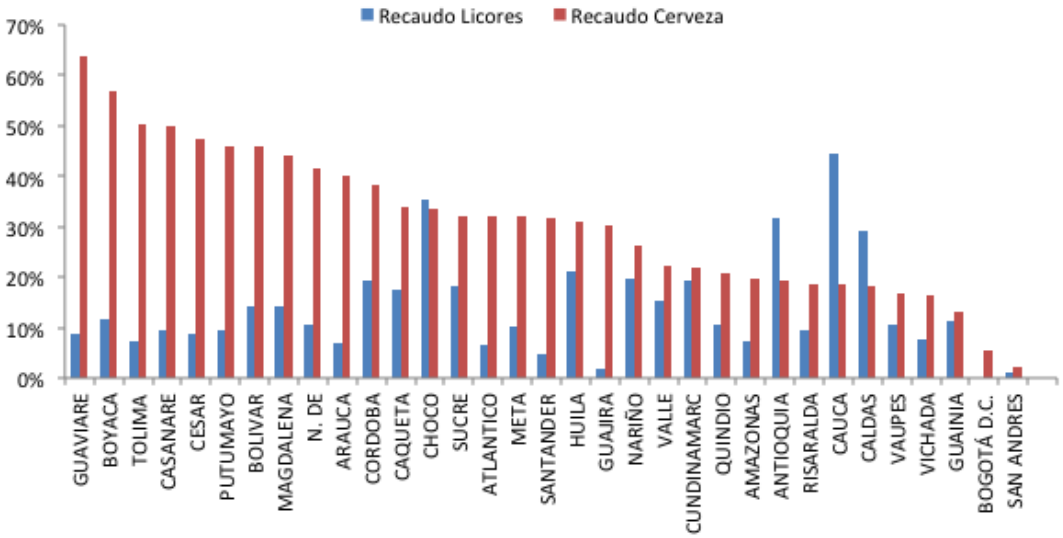
Gráfico 48. Recaudo del impuesto al consumo de cervezas, licores y similares



Fuente: CIAT; cálculos propios.
* IPC 2008=100

64. La participación del impuesto a las cervezas dentro del recaudo total de impuestos es importante en departamentos como Guaviare (63,9%), Boyacá (56,8%), Tolima (50,4%) y Casanare (50%). Para el caso de los licores las mayores participaciones se presentan en Cauca (44,5%), Chocó (35,2%), Antioquia (31,6%) y Caldas (29,1%) (Gráfico 49).

Gráfico 49. Recaudo del impuesto al consumo de cervezas, licores y similares por departamento como porcentaje del recaudo total, 2013



Fuente: DNP; cálculos propios.

65. Así mismo, en el caso del consumo de licores, los incentivos a la falsificación, adulteración y alteración de etiquetas son en parte el resultado de la determinación de la tarifa del impuesto solamente con base en el contenido de alcohol en dos niveles. Adicionalmente, el Invima no ha mostrado eficiencia en el control de esta problemática. En varias ocasiones, incluido en recientemente aprobado Plan de Desarrollo, se ha propuesto una fórmula de un impuesto mixto (una parte dependiendo del contenido de alcohol y otra sobre del valor), lo cual podría contribuir a solucionar el tema de alteración, pero no ha tenido éxito en el debate legislativo.

Cuadro 18. Pérdida fiscal incluyendo fuga de impuestos

País	Tamaño del mercado ilegal (Millones de dólares)	Pérdida fiscal (Millones de dólares)	Participación del mercado ilegal
Colombia	1,358	468	23.6%
Ecuador	749	128	28.6%
El Salvador	70	19	23.5%
Honduras	22	2	13.1%
Panamá	20	2	2.4%
Perú	1,173	117	30.8%

Fuente: Euromonitor International (2012)

3. Contexto nacional e internacional.

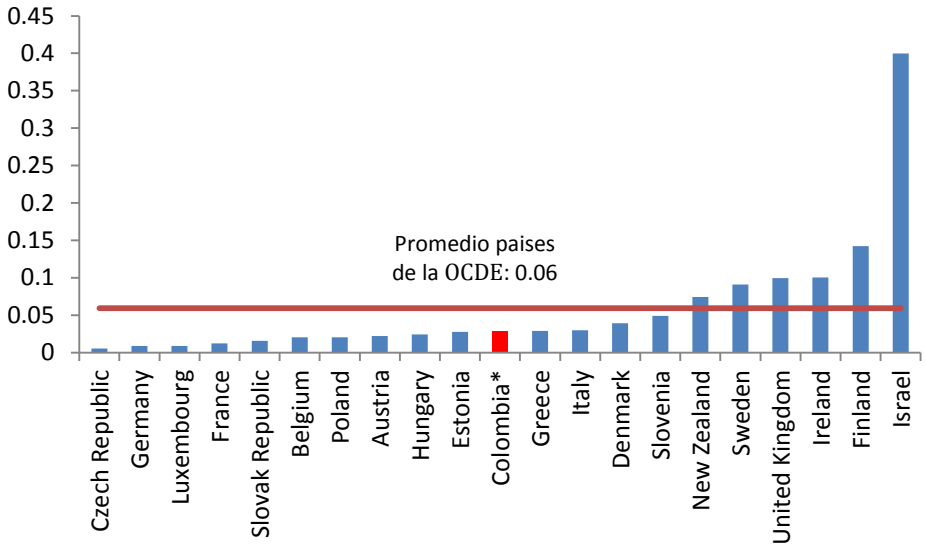
66. Las bebidas alcohólicas se encuentran altamente diferenciadas de acuerdo a su proceso de fabricación. La definición legal de una bebida alcohólica no es homogénea entre los países; para Colombia se considera desde 2.5% de alcohol por volumen, mientras que en países como Estados Unidos es 0.5%, Alemania 1.2% y en el extremo Bielorrusia con 7%.

67. A diferencia del caso de los cigarrillos y el tabaco, los precios de las bebidas alcohólicas en Colombia no aparecen tan bajos en el contexto internacional. Aun así, para 2012 el precio promedio de la cerveza más popular era de U$0,72[21], tan solo por encima de Venezuela con un precio de U$0,52. Países como Brasil (U$1,08), Chile (U$1,15) y Perú (U$2,68) se encontraban por encima de Colombia, y Bolivia con un precio de U$3,01 punteaba en la región[22].

[21] Se calculó el dato de Colombia con un precio de venta al público sugerido de $1.300 y promedio tasa de cambio para 2012.
[22] Cifras del Global Health Observatory Data Repository de la OMS.

68. Comparado con los países de la OCDE, Colombia tiene un impuesto por grado de alcohol relativamente bajo, aunque no tanto como en el caso de los cigarrillos y el tabaco. En la cerveza, los países miembros tienen un impuesto promedio de 6 centavos de dólar, mientras que para los otros licores es de 25 centavos por grado de alcohol. Para el caso colombiano, el impuesto promedio por grado de alcohol para las cervezas es de 2.8 centavos, mientras que para los otros licores es de 18 centavos de dólar.

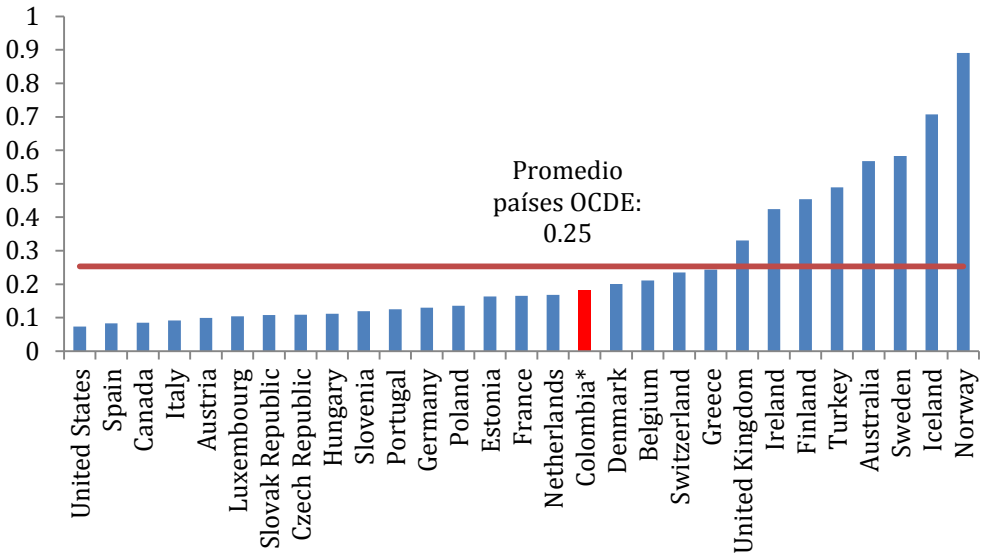
Gráfico 50. Impuesto por grado de alcohol para países de la OCDE, 2014
Cerveza (dólares)[23]



Fuente OCDE; cálculos propios

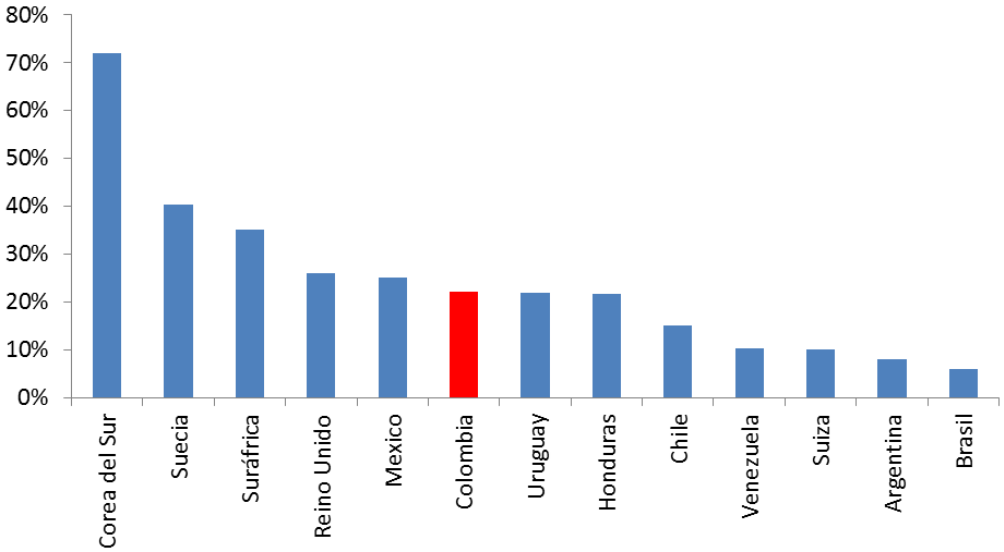
[23] Para el caso de Colombia se usó el impuesto promedio pagado por la cerveza para el 2014 ($303,23 pesos), dividido los grados promedio de alcohol de las cervezas. Se usó una tasa de cambio de $2.103,25 pesos.

Otros licores (dólares)[24]



Fuente OCDE; cálculos propios.

Gráfico 51. Impuesto al consumo de cervezas como proporción del precio de venta, 2012



Fuente: OMS.

[24] Para el caso de Colombia se usó el impuesto promedio pagado por los Licores, vinos, aperitivos y similares para el 2014 ($288 pesos para menos de 35 grados de alcohol y $473 pesos para los de más de 35 grados). Se usó una tasa de cambio de $2.103,25 pesos.

69. Al igual que el impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado, el impuesto al consumo de las bebidas alcohólicas puede ser *específico* o *ad-valorem*. La literatura económica sobre el diseño del impuesto al consumo de las bebidas alcohólicas es extensa y no es completamente concluyente.

70. Uno de los temas más discutidos es si el impuesto al consumo debe ser totalmente *específico* (como en la mayoría de países de la Unión Europea) o si este debe contener un componente *ad-valorem*. Lo que sugiere la literatura es que el impuesto *ad-valorem* tiende a tener efectos multiplicadores en el sentido que el traslado del impuesto al precio va a ser mayor. Esto puede desincentivar la mejora de calidad de los productos y aumentar la competencia vía precios entre productores. Por su parte, un impuesto específico podría tener el efecto de incentivar la mejora en calidad de los productos. La escogencia entre un impuesto totalmente *específico* o uno combinado *específico* y *ad-valorem* dependerá entre otras de la estructura de mercado. En un mercado en donde tiende a haber poder de mercado y bajo grado de diferenciación del producto un impuesto *ad-valorem* podría ser atractivo. Un impuesto específico será más conveniente en donde se quiera dar un incentivo a la calidad de los productos y en donde el impuesto se establece para desestimular su consumo en cantidad independientemente del precio (Cnossen, 2005).

71. Otra discusión se refiere a si la base del impuesto debe definirse de acuerdo con el volumen o si más bien se debe establecer de acuerdo con el contenido de alcohol. En esta discusión también ha entrado el tema de si se la base debe ser la misma para las diferentes categorías de productos (cervezas, vino y licores). Por ejemplo, en los países de la Unión Europea, las cervezas y los licores se gravan de acuerdo con su contenido de alcohol, mientras el impuesto sobre el vino tiende a ser una suma por botella de cierto volumen. La principal razón para ello es que la gran escala de producción de las cervezas y los licores permite establecer y controlar el contenido de alcohol de manera precisa; este no es el caso de los vinos que se producen en muchos casos en pequeñas escalas. Ahora bien, otra discusión se refiere a si la tarifa por contenido de alcohol debe ser diferente entre categorías. Esta diferenciación depende de qué tan sustitutos son los productos entre sí. En el contexto de esta discusión teórica y empírica, gravar las tres categorías de productos con un impuesto uniforme basado en el contenido de alcohol se ha ido volviendo más común y es recomendable pues reduce las distorsiones en el mercado y además el tributo va a atacar directamente la fuente de externalidad negativa (Cnossen, 2005).

72. En la práctica, los países de Europa el impuesto al consumo tiende a ser de carácter puramente *específico*, en la mayoría de estos también aplica sobre las bebidas alcohólicas un impuesto a las ventas o IVA, que es un *ad-valorem* como para la mayoría de bienes y servicios que se venden, no con criterios de salud pública Por lo tanto en la práctica se puede decir que en las mayoría de países coexisten ambos impuestos.

73. La literatura también indica que para que el efecto de un aumento en el precio sobre el consumo y el recaudo del alcohol a través de impuestos se materialice en su totalidad, es indispensable que exista un control efectivo del mercado ilegal, por lo que el establecimiento de estos impuestos y su incremento debe estar acompañados de medidas tendientes a controlar el contrabando y el fraude. En ello la adopción de las mejores tecnologías de trazabilidad resultan fundamentales.

74. Ahora bien, al tomar una muestra de países para 2012[25] encontramos que la presión fiscal del impuesto al consumo de cerveza en Colombia para ese año fue del orden de 20,2% del precio de venta -29.6% con IVA-, por encima de países como Chile (15%), Suiza (10,13%) y Brasil (6%). Sin embargo, se encontró por debajo de países como Suecia (40,4%), Reino Unido (26%) y México (25%).

75. En términos de la presión fiscal, hoy en día para las cervezas, el impuesto (incluyendo IVA) representa el 30,6% del precio de venta al público, mientras que para aguardiente y whisky la presión se acerca al 35% y 25% respectivamente.

76. En síntesis, a diferencia de los cigarrillos, en el caso de los licores y cervezas el problema identificado se refiere más a la estructura del impuesto que a las tarifas. En particular hay dos aspectos que bien vale la pena revisar pues introducen distorsiones en el mercado de estos productos y dan espacio a la falsificación, adulteración y el contrabando. El primer aspecto es la diferenciación en el tratamiento tributario de las cervezas, sobre las que recae un tributo *ad-valorem* y de los licores y vinos sobre los cuales el impuesto es de carácter *específico* de acuerdo al contenido de alcohol. El segundo problema proviene de la segmentación que se hace en el tratamiento tributario de los vinos y licores al establecer un impuesto *específico* para aquellos productos con un contenido de alcohol inferior a 35 grados y otro sensiblemente más alto para un contenido superior. Un tercer aspecto que vale la pena analizar es si por razones de progresividad y también de recaudo departamental se debería imponer un impuesto combinado *específico* más *ad-valorem*.

D. Impuesto sobre los vehículos automotores

77. El impuesto de vehículos que se incorporó en 1998 a través de la fusión de dos tributos, el de timbre (propiedad) y el de circulación. Este impuesto se recauda en los Departamentos y en el Distrito Capital. Los departamentos deben transferir a los

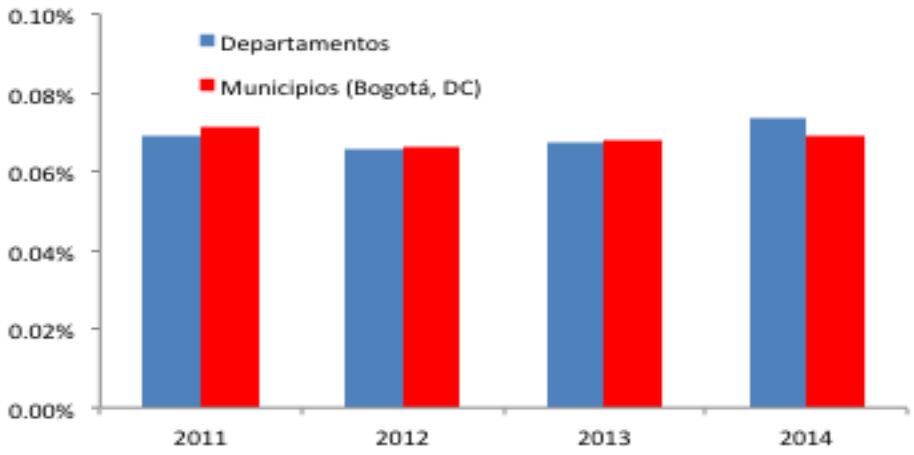
[25] Se tomaron las cifras de la OMS y para Colombia se asumió como impuesto al consumo el mínimo impuesto con el que se grava a las cervezas importadas, de acuerdo a la certificación del Ministerio de Hacienda.

municipios un 20% del impuesto, los intereses y las sanciones, en función de la dirección del propietario informada en la declaración, salvo en el caso de Bogotá.

78. Para el año 2013, por este impuesto, incluidos derechos de semaforización, se recaudaron $963.5 miles de millones, de los cuales Bogotá, como Distrito Capital recaudó el 50.5%, sobre un volumen de 1’379.298 vehículos registrados y obligados a pagar este impuesto, incluyendo allí 182.978 motos con cilindraje superior a los 125 cc. La información del RUNT a febrero del 2015 revela que hay matriculados 11,3 millones de vehículos, a nivel nacional, de los cuales el 54% son motos, sin diferenciar cilindraje, y 4,98 millones de otros vehículos, entre automóviles, de carga y de transporte público. Al mismo tiempo, Fasecolda informa que están expedidas 7.1 millones de pólizas SOAT, de las cuales 4 millones corresponden a automóviles y otros. De esta forma, Bogotá podría tener la cuarta parte del parque automotor nacional, pero no el 50% del recaudo de este impuesto. Esto refleja la presencia de un problema administrativo y de información en el resto del país (Bonilla, 2015). La falta de mecanismos de control en el recaudo se traduce en un alto índice de evasión, aun cuando la ley 633 de 2000 estableció la calcomanía como una herramienta para mejorar la administración. Sin embargo, el gobierno nunca la ha reglamentado.

79. El impuesto de vehículos representa 0.14% del PIB y su comportamiento resulta bastante estable en el tiempo, a pesar del enorme crecimiento en el número de vehículos en circulación (Gráfico 52).

Gráfico 52. Recaudo impuesto de vehículos (% del PIB)



Fuente: DAF y DANE

80. Uno de los problemas vinculados con este impuesto es la determinación de la base gravable, esto es el avalúo del vehículo, el cual es entregado por el Ministerio de Transporte, a partir de una estimación de depreciación en el mercado. Los mayores

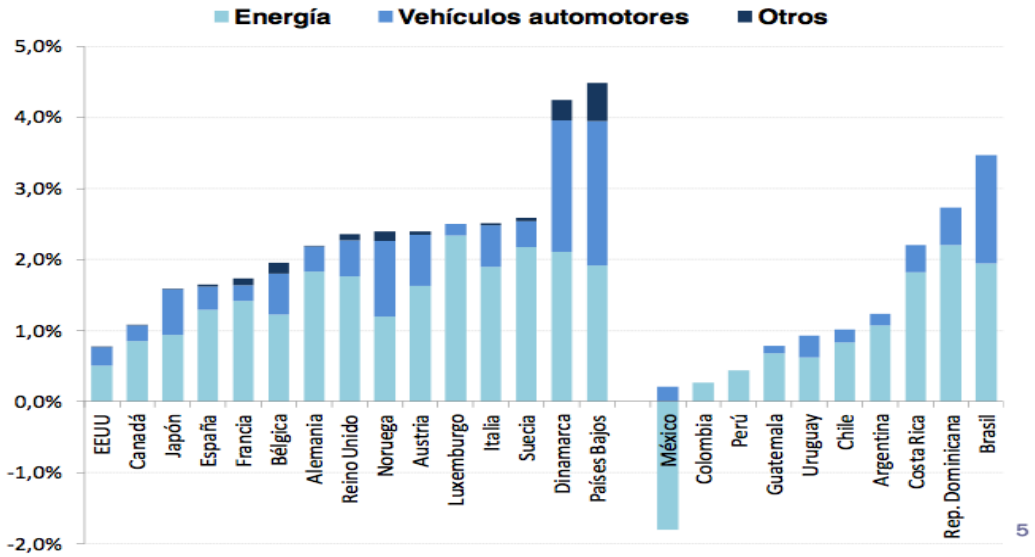
avalúos y tasas corresponden a modelos recientes, mientras los más antiguos tienen avalúos y tasas muy bajas que no constituyen estímulo para su reposición, ni tienen relación con el grado de contaminación que generan. Para el total del recaudo, la depreciación calculada, en promedio más del 10% anual, genera mayor concentración en los vehículos nuevos (Bonilla, 2015).

81. De este impuesto están exentos los vehículos de uso oficial y las motos con cilindraje inferior a 125 cc., lo cual en la actualidad no resulta conveniente dado el crecimiento exponencial de esta modalidad de transporte en las grandes ciudades.

82. Al lado del impuesto, se recaudan los derechos de semaforización, que le corresponde a todo tipo de vehículos, incluidos los exentos, sin embargo, hay discusiones sobre su legalidad, dado que esta soportado en una Ley de 1917. Aquí se encuentra la principal dificultad, dado que no se tiene información confiable (Bonilla, 2015). También las multas son recaudadas por un sistema de información (SIMIT) que administra la Federación de Municipios y que distribuye los recursos donde se ha cometido la infracción.

83. En una comparación internacional hay dos hechos que llaman la atención: i) los ingresos provenientes de la tributación ambiental son bajos en Colombia frente a la OCDE, y ii) dentro de los impuestos ambientales totales, el impuesto a los vehículos es excesivamente bajo (Gráfico 53).

Gráfico 53. Estructura de los impuestos ambientales (% del PIB)



Fuente: Tomado de Gomez-Sabaíni (2013).

84. Revisando la experiencia internacional, en la actualidad existen básicamente dos diferentes formas de aproximarse al tratamiento impositivo de los vehículos.

Generalmente, en los países de la OCDE se identifican: i) impuestos por una sola vez (que se recauda en la venta inicial o subsiguiente o en la importación del vehículo al país) y ii) impuestos recurrentes, que se cobran anualmente. Sin embargo, los impuestos a los vehículos se están basando cada vez más en las características de los vehículos, como su eficiencia en el consumo de combustible, las emisiones de CO2, el kilometraje, la potencia del motor y del peso. Las diferentes formas pueden llevar a que el impuesto para vehículos altamente contaminante puede ser varias veces el de un carro menos contaminante (OCDE, 2012).

85. Lo presentado anteriormente sugiere que el impuesto sobre los vehículos en Colombia es bajo y que habría espacio para adecuarse a las tendencias internacionales que involucran criterios de protección ambiental en la determinación del impuesto.

E. Los otros impuestos departamentales

86. Como se mencionó antes, el recaudo departamental está concentrado en básicamente seis impuestos y gravámenes (registro, consumo de cerveza, cigarrillos, licores, vehículos y estampillas) que representan más o menos 80% de los ingresos tributarios y no tributarios. Ello quiere decir que los siete impuestos restantes solo representan el 15% del total del recaudo. De estos, el impuesto más representativo es el de registro, que se causa por las distintas transacciones sobre los inmuebles y da lugar a tres tributos: el impuesto de registro (departamental), la tasa de registro (con destino a las oficinas de registro) y el impuesto sobre la renta por la venta del inmueble. Las otras rentas comunes con los municipios son las contribuciones de obra pública y las estampillas que gravan por lo general los contratos públicos y la contribución de valorización que tiene más un uso municipal que departamental.

87. En todos estos impuestos se podría mejorar su administración, con cambios sencillos, como la facturación para los vehículos y en el caso de bebidas y cigarrillos, la factura electrónica, sería un buen instrumento de control.

F. Otros impuestos relacionados con la salud: consideraciones sobre un impuesto sobre las bebidas azucaradas derivadas de la literatura internacional

88. Recientemente, algunos países preocupados por las externalidades que ocasionan ciertos productos y hábitos de consumo sobre los costos en la salud pública, han implementado nuevos impuestos al consumo de bebidas y alimentos con grandes concentraciones de calorías. Este es el caso, en particular, del impuesto a las bebidas azucaradas, específicamente bebidas no alcohólicas que contienen azúcar añadida.

Por ejemplo, países como México, Chile, Francia y Estados Unidos (en algunos Estados) han sido pioneros en la implementación de este impuesto. En todos los casos se aplica un impuesto *específico* unificado por litro de producto.

89. Hay dos argumentos a favor de este impuesto, tal y como ocurre en el caso del tabaco y los licores: 1) que dicho impuesto se pasa en alguna medida a los consumidores en forma de precios de venta más altos, lo que lleva a la reducción del consumo y, por ende, a resultados positivos sobre la salud; 2) que, en la medida en que ello no ocurra, el impuesto genera ingresos fiscales para contribuir a financiar los gastos que su consumo acarrea para el sistema de salud pública. Algunos estudios han concluido que el *pass-through* a los consumidores a través del precio de venta ha sido muy bajo –menos de la mitad del impuesto- (Cawley y Frisvold, 2015), principalmente por diferenciación tarifaria al interior del país; mientras otras experiencias muestran un *pass-through* del cien por ciento (Berardi *et al*., 2012) y en casos *específicos* un *overshifting,* esto es, un traslado más que proporcional del impuesto (Campos-Vázquez y Medina-Cortina, 2015).

90. La elasticidad precio de la demanda de las bebidas azucaradas está en el rango de -0,8 a -1,0 (Brownell et al., 2009). Por esa razón, un impuesto sobre las bebidas azucaradas podría reducir el consumo de dichas bebidas y consiguientemente las cargas y los costos para la salud de la obesidad, la diabetes y las enfermedades cardiovasculares, así como ser fuente de recursos.

91. Uno de los elementos en contra de la implementación del impuesto a las bebidas azucaradas es que es percibido como un impuesto regresivo, es decir, afecta en mayor medida la capacidad de pago de la población con menores ingresos. Sin embargo, los datos muestran que este grupo presenta mayor número de casos de enfermedades crónicas que están relacionadas con el consumo poco saludable.

92. Es importante estudiar más a fondo los resultados que estas políticas están teniendo en los países que actualmente cuentan con este impuesto, ya que la implementación de este tributo es muy reciente y no cuenta con el tiempo suficiente con el fin de evaluar su impacto sobre la salud de la población. La comprobación de un impacto positivo y significativo sobre la salud pública permitiría diseñar un instrumento de política pública que, más allá de sus efectos sobre el recaudo, corrija las externalidades que el consumo no controlado de estas bebidas tiene sobre la propagación de enfermedades crónicas y sobre el gasto en salud.

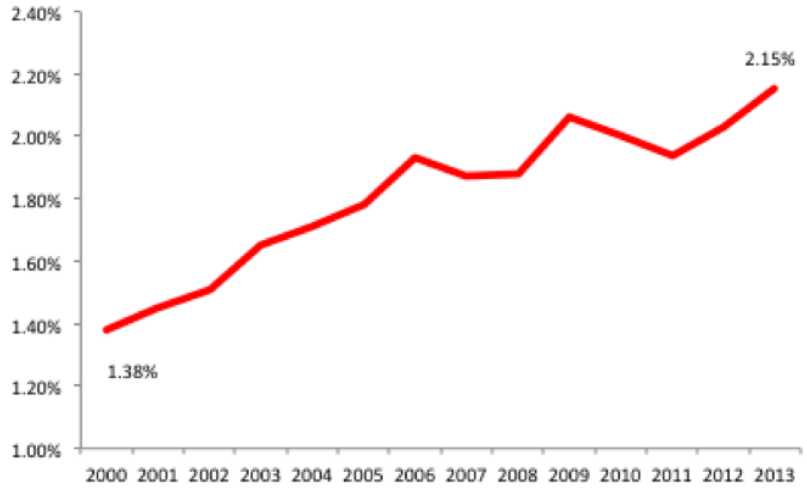
IV. Impuestos municipales

A. Aspectos generales

93. Los ingresos corrientes municipales tienen un abanico más amplio que los departamentales, está compuesto de 15 impuestos, que representan el 85.5% de los ingresos, y una serie de tasas, contribuciones y participaciones, que constituyen los ingresos no tributarios, con un peso aproximado del 14.5% (Bonilla, 2015).

94. Al contrario del recaudo departamental, el municipal ha aumentado en cerca de 1 punto del PIB entre 2000 y 2015 (Gráfico 54).

Gráfico 54. Recaudo impuestos municipales (% del PIB)



Nota: se incluye los impuestos al consumo en el caso de Bogotá.
Fuente: DAF y DANE.

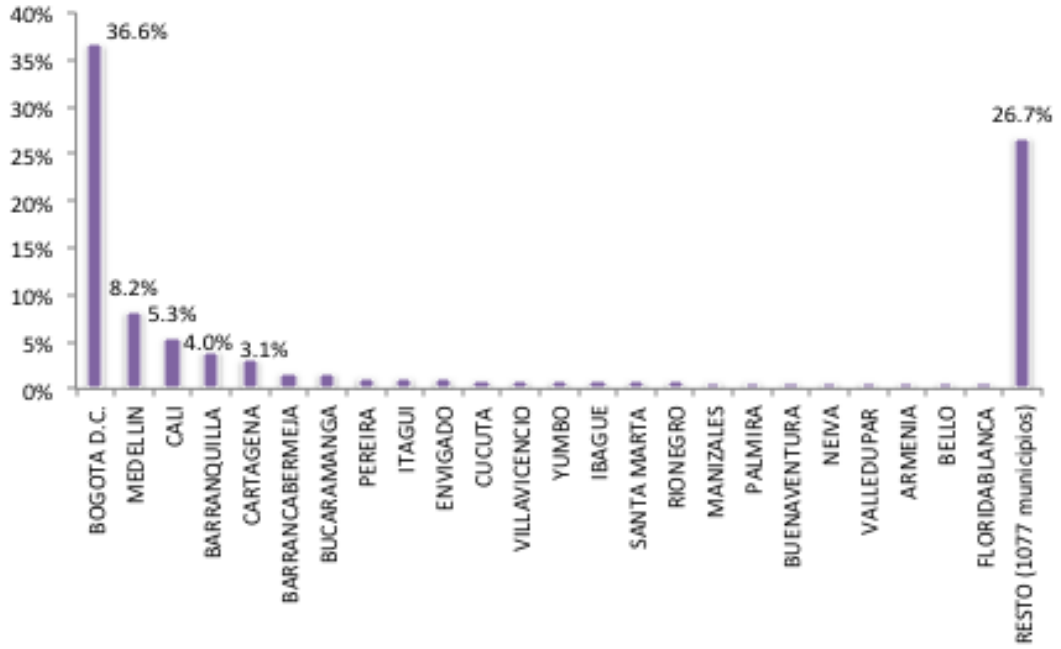
95. Entre los impuestos municipales, los más representativos se relacionan con la actividad económica y la propiedad inmobiliaria, casos del impuesto de industria y comercio ICA y su complemento en avisos y tableros, la sobretasa a la gasolina, el predial, que incluye la tasa ambiental, y los derivados de los cambios urbanísticos del municipio, delineación urbana y los no tributarios de plusvalía, derechos de edificabilidad y valorización. También están los anti técnicos pagados por el mismo sector público, de las estampillas y la contribución sobre contratos de obra pública. Se complementa con una serie de impuestos menores y algunas tasas y contribuciones, que generan pocos ingresos y demandan alta capacidad administrativa (Bonilla, 2015).

96. Algunas figuras propias de las aglomeraciones urbanas se han ido esbozando sin que aún se hayan implantado totalmente y podrían ser instrumentos de financiación en ciudades grandes y medianas. La más conocida, por tener fuente constitucional (artículo 82), es la participación en plusvalía, derivada de acciones urbanísticas (ley 388 de 1997). Se destacan también los cargos por congestión contemplados en los dos últimos Planes de Desarrollo (leyes 1450 de 2011 y 1753 de 2015), los derechos

de edificabilidad y el uso del dominio público que bien pueden diseñarse como tributos o como exacciones patrimoniales de carácter público.

97. El recaudo está bastante concentrado en unos pocos municipios. Bogotá representa el 36% del recaudo municipal, seguido por Medellín (8.2%), Cali (5.3%), Barranquilla (4%) y Cartagena (3.1%). 24 municipios de los 1.101 representan el 73.3% del recaudo municipal total.

Gráfico 55. Participación de los municipios en el total de impuestos municipales



Fuente: DNP.

98. Esta elevada concentración del recaudo en unos pocos municipios responde en buena medida a la concentración territorial de la actividad económica y por supuesto a la mayor capacidad de recaudo que tienen los municipios más grandes.

99. Así mismo, al igual que en los departamentos, el recaudo municipal está concentrado en pocos tributos. En el promedio de municipios, los tres principales impuestos (predial, industria y comercio y sobretasa a la gasolina) equivalen a 60% del recaudo total (ver primera columna del cuadro). Para 620 municipios este porcentaje está por encima del promedio llegando a más del 80% en 220. No obstante, para cerca de la mitad de los municipios el peso de estos tres impuestos es menor al promedio de 60%, siendo inferior a 30% en 123 municipios (Gráfico 55).

Cuadro 19. Estructura de los impuestos municipales: número de municipios según peso del impuesto en los impuestos totales

	Predial	ICA	Sobretasas a la gasolina	Otros
>10%	193	330	330	51
10%-20%	224	357	354	154
20%-30%	234	182	143	227
30%-40%	168	92	57	187
40%-50%	140	54	19	145
50%-60%	82	34	8	124
60%-70%	29	21	6	88
70%-80%	11	11	3	76
80%-90%	1	10	2	36
90%<	1	1	0	11
N.A*	18	9	179	2

Fuente: DNP y cálculos propios

B. Impuesto predial

1. Aspectos generales del tributo

100. El impuesto predial unificado (IPU) es el segundo en importancia para el conjunto de los ingresos municipales, el primero en ciudades como Medellín y Cali y en la mayoría de los pequeños municipios del país, en los que el ICA es menos importante, reflejo de menor actividad económica.

101. El impuesto predial tiene como base gravable el avalúo catastral, que es determinado por las autoridades catastrales, el IGAC para la mayor parte del país y los catastros independientes de Bogotá, Medellín, Cali y el departamento de Antioquia, que actúan en sus respectivas jurisdicciones.

102. Se han identificado varias falencias en el diseño y operatividad del impuesto predial unificado. Dentro de las más importantes están: i) la elevada heterogeneidad en criterios para fijar parámetros del tributo dentro de los rangos permitidos por la ley, ii) las dificultades metodológicas y operativas para mantener un catastro actualizado a nivel urbano y rural, a excepción de algunos de los catastros independientes que han venido haciendo esfuerzos en esta materia y iii) las diferencias existentes entre municipios en cuanto a la capacidad de recaudo y fiscalización.

103. El impuesto predial se define esencialmente sobre dos factores: la base gravable (avalúo catastral) y las tarifas. El avalúo catastral es una función asignada por la Ley 14 de 1983 al IGAC, con excepción de los avalúos en Antioquia, Bogotá, Medellín y Cali, que han sido autorizados por la ley para manejar sus respectivos catastros bajo las normas expedidas por el IGAC. Las tarifas las define el concejo municipal entre 0 y 16 por mil. La liquidación y cobro del impuesto le corresponde a las alcaldías.

2. Consideraciones sobre la actualización catastral

104. El avalúo comprende tres aspectos: físico, jurídico y económico.

- La propiedad jurídica exige un título (756 Código Civil), cuya función le corresponde a las oficinas de registro. Por supuesto este catastro jurídico debería estar sincronizado con el económico y físico, pero esto exigiría una coordinación más estrecha de lo que hoy existe entre las oficinas de catastro y de registro con respecto a la identificación, física, jurídica y económica de los predios y la dinámica de sus operaciones y mutaciones. En el proceso reciente de reconocimiento de zonas rurales, el Superintendente de Registro ha señalado que la propiedad pública no tiene una identificación clara y que aproximadamente la mitad de las zonas rurales no tiene una titulación jurídica definida.

- El avalúo físico y económico requiere aplicar una metodología cuya definición le corresponde al IGAC y a la cual están sujetos los 4 catastros regionales existentes (Bogotá, Medellín, Cali y Antioquia). El catastro físico, comprende la formación (identificar y caracterizar predios nuevos), la actualización (mantener las mutaciones físicas) y la conservación (mantener actualizada la información, incluyendo la indexación masiva con base en el IPC para ajustar los avalúos de los predios no formados ni actualizados en el período). Bogotá tiene un indicador propio y más específico (IVIUR).

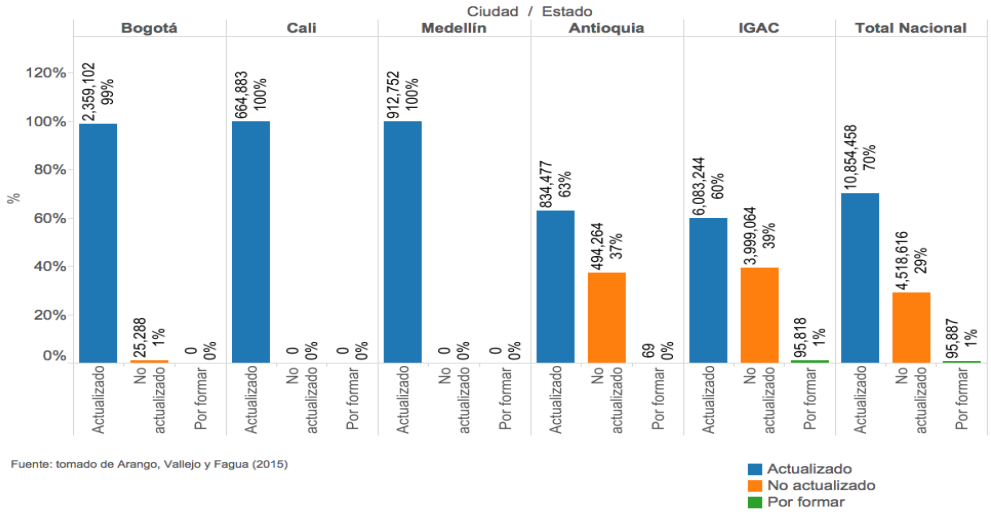
- El catastro económico supone definir anualmente al avalúo catastral, con sus variaciones físicas, económicas y jurídicas. Para el avalúo económico se toman por separado suelo (terreno) y construcción (sin perjuicio de lo anterior, la nueva ley del plan – Ley 1753 de 2015- especifica que se expresará en el catastro como un valor global). La ley exige que se deben actualizar los predios por lo menos cada cinco años y que el avalúo no puede ser inferior al 60% del valor comercial. En las ciudades, aún con las imperfecciones de su precario ordenamiento, es factible encontrar precios de mercado, no así en las zonas rurales. Hay reparos sobre la incorporación en la metodología de las innovaciones tecnológicas más recientes en uso en otros países. La formación exige una ficha con información que supone

verificaciones predio a predio; en contraste, las actualizaciones se hacen con base en zonas geoeconómicas homogéneas.

105. Para 2014, en el país había 15.4 millones de predios. Solo el 70% de este total se clasificaba como actualizado, es decir había sufrido un proceso de actualización catastral en los últimos 5 años. El 30% restante no había pasado por este proceso y se catalogaba como desactualizado. Hay claras diferencias en los niveles de actualización entre municipios. En los catastros autónomos de Bogotá, Cali y Medellín, los niveles de actualización, así definidos, están en 100% o muy cerca de este porcentaje.[26] En el resto de municipios, cuya actualización compete al (IGAC), el nivel de actualización era ligeramente superior a 60%.[27] Con cifras para 2012, se tiene que el mayor rezago está en las zonas rurales, en donde el porcentaje de actualización apenas llegaba a 56%.

106. Aun cuando la ley exige la actualización cada cinco años, muchos municipios con urgencias fiscales solicitan al IGAC prioridad en la actualización, para lo cual deben cubrir los costos. De los 65 municipios actualizados por el IGAC en el 2014, el 60% fue financiado por los propios municipios y las CAR, el resto por el mismo Instituto

Gráfico 56. Estado de la actualización catastral, 2014



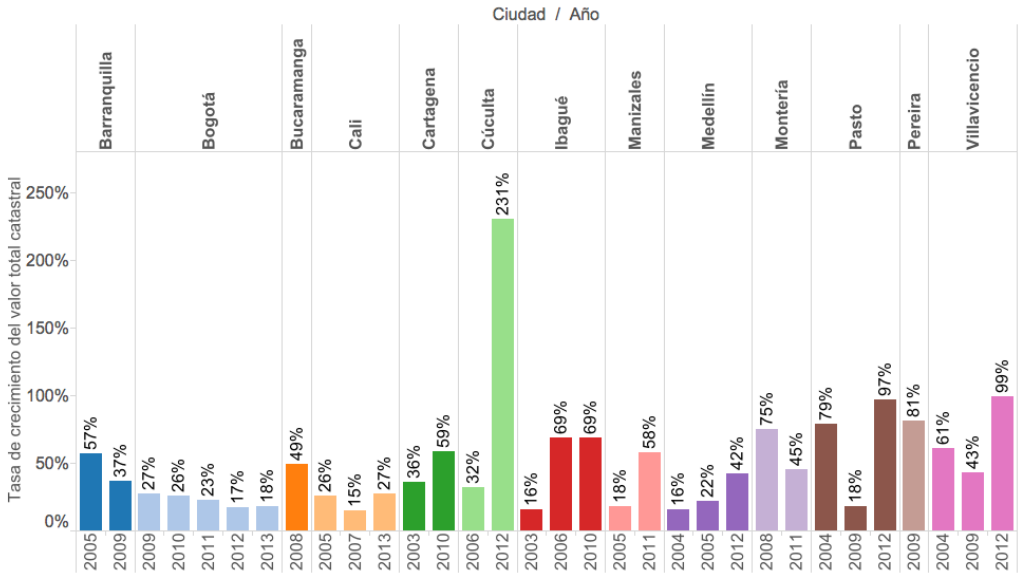
107. Ahora bien, al actualizar el catastro con retraso, el avalúo se incrementa notoriamente. Por esta razón, la ley establece que cuando se den procesos de formación o actualización se limita el monto del impuesto para extender en el tiempo sus efectos.

[26] En el país hay cuatro catastros autónomos: Bogotá, Cali, Medellín y Antioquia.
[27] Antioquia también posee un catastro propio cuyo porcentaje de actualización es 63%.

108. Actualmente existen dos límites para moderar el impacto que pueda existir sobre el impuesto predial por ajustes en el avalúo catastral o en las tarifas. La Ley 44 de 1990 estableció que cuando se hiciera la actualización catastral, el impuesto predial no podría subir más allá del 100% de lo pagado en el año inmediatamente anterior, esto en razón a que las actualizaciones se hacen, al menos, cada cinco años, y al nivel de inflación existente en ese momento, que era superior al 20% anual. Con la Ley 1450 de 2010, se estableció un nuevo límite, por cambio de tarifa, cuando esta se modifique, el IPU solo podrá incrementarse hasta el 25% de lo pagado el año inmediatamente anterior. Hoy en día, el nivel de desactualización catastral es menor, la inflación no supera el 5% y las tarifas se mantienen relativamente estables. En Bogotá y Cali se aplica un mecanismo de ajuste por equidad, que limita el incremento del IPU a entre el 10% y el 65% de lo pagado el año anterior, por efecto de actualizaciones del avalúo y de acuerdo a la progresividad del mismo (Bonilla, 2015).

109. El elevado grado de desactualización de los catastros del sector rural no solo impacta de manera negativa el recaudo tributario de los entes territoriales. También implica que no existe una base de información adecuada para la formulación de políticas de ordenamiento territorial y desarrollo rural y para el funcionamiento eficiente del mercado de tierras.

Gráfico 57. Tasa de crecimiento del valor total catastral en año de actualización (%)



Fuente: Tomado de Arango, Vallejo y Fagua (2015)

110. En resumen, en el tema de actualización catastral se han identificado cuatro tipo de problemas, a saber: 1) no hay un censo inmobiliario que dé cuenta de cómo está distribuido en el territorio nacional, 2) no existe coincidencia entre la información física y jurídica de los predios, cuando estos han sido incorporados a un registro

catastral, 3) no hay valoración adecuada de los predios y la información se mantiene con un alto nivel de desactualización, y 4) no hay la suficiente capacidad administrativa, técnica y operativa para completar el censo y actualizar la información catastral con avalúos creíbles.

111. El diagnóstico existe y en el Plan Nacional de Desarrollo (Ley 1753 de 2015) se propone avanzar construyendo un catastro multipropósito. El problema radica en las herramientas, las metodologías y los recursos para hacerlo (Bonilla, 2015). Esta Ley establece dos instrumentos que podrán ser utilizados por los Municipios: i) un mecanismo de delegación de funciones en áreas que comprendan más de 500.000 habitantes para entre otras funciones, adelantar procesos de actualización catastral mediante asociaciones de municipios, indicando el procedimiento para hacerlo y ii) la posibilidad de establecer bases presuntas mínimas con base en valores por metro cuadrado de suelo y construcción, a fin de que el contribuyente pague con base en su auto avalúo.

3. Consideraciones sobre la estructura tarifaria

112. Las tarifas las define el Concejo municipal con un rango entre 0 a 16 por mil, salvo predios urbanos no construidos y predios urbanizables no urbanizados. En realidad, la Ley 1450 generó dos intervalos tarifarios, articulo 23, con el propósito de establecer tratamiento diferencial entre la propiedad residencial VIS y VIP, respecto de la no VIS. El elemento diferenciador es el avalúo catastral que no supere al equivalente de 135 salarios mínimos mensuales legales vigentes, aproximadamente $87 millones, en predios residenciales de estratos 1, 2 ó 3 y predios rurales con destino agropecuario; para este segmento el intervalo a aplicar es entre 1 y 16 por mil. Para cualquier otro predio residencial diferente al anterior, rige el intervalo entre 5 y 16 por mil. Para predios no residenciales tiende a aplicarse el segundo intervalo. La única excepción son los lotes urbanizados no construidos, cuya tarifa no podrá exceder el 33 por mil.

113. Existe una amplia dispersión de tarifas dentro del rango establecido en la ley:

- Tarifas promedio. Por categorías de municipios, lo reglamentado en la Ley 617 del año 2000, las seis ciudades clasificadas en categoría especial, Bogotá, Medellín, Cali, Barranquilla, Cartagena y Bucaramanga, que corresponden a las que tienen más de 500.000 habitantes y más de 400.000 salarios mínimos mensuales vigentes en ingresos corrientes de libre destinación, concentran el 29.7% de los predios del país, el 61.4% del avalúo catastral acumulado y el 58.9% del recaudo del IPU, lo que significa una tarifa promedio efectiva del 5.5 por mil, ligeramente por debajo del promedio nacional. Las tres primeras ciudades tienen actualizado el catastro al 100% urbano y las otras están en proceso de hacerlo. La relación promedio entre los avalúos catastral y

comercial cumple la norma y se aproxima al 70%, razón por la cual difiere el nivel de concentración de avalúos y recaudo respecto a la magnitud de los predios.

Sin embargo, entre las seis ciudades la situación tampoco es homogénea y en ellas se reflejan la diversidad de problemas para armonizar el IPU. El mayor volumen de predios, avalúo y recaudo lo tiene Bogotá, lo que implica tener también el avalúo promedio más elevado del país, como consecuencia de estimar precios más altos por metro cuadrado construido, no obstante, tiene la tarifa efectiva más baja, solamente del 4.3 por mil. Lo contrario sucede en Medellín y Cali, ciudades donde, dado el retraso, que tuvieron en la actualización catastral, asumieron tarifas efectivas promedio más altas, del 8.6 y 10.5 por mil, respectivamente. Los dos principales problemas de armonización del IPU se encuentran en el grado de desactualización catastral y la regla de proporcionalidad entre los dos avalúos, por un lado, y la dispersión tarifaria, por el otro. A ello hay que agregar el tratamiento diferencial que se da a la tasa ambiental, destinada a las corporaciones autónomas regionales CAR, que en Bogotá se incluye en la tarifa del predial, mientras Medellín y Cali lo cobran como sobretasa, elevando aún más la tarifa efectiva (Bonilla, 2015).

Para la categoría que agrupa a los municipios con menos de 10.000 habitantes y/o menos de 15.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes en ingresos corrientes de libre destinación, que agrupa más de la mitad de los predios del país, la tarifa promedio es de 5.1 por mil, por debajo del promedio nacional. Tampoco hay homogeneidad sobre el tratamiento de la tasa ambiental, aun cuando la mayoría lo cobra como sobretasa. Todo esto se refleja en mínima capacidad administrativa local y, en muchos casos, la nula bancarización, lo que obliga a pagar en efectivo y en la tesorería municipal (Bonilla, 2015).

- Tarifas nominales: es labor de los Concejos municipales fijar las respectivas tarifas de acuerdo con el esquema que se implemente. Actualmente la dispersión existente es el resultado de la gestión realizada por las autoridades locales ante el respectivo Concejo, dado que es de iniciativa de la Administración. La disparidad de criterios es tal que se llega a extremos como el de tener tarifas mínimas residenciales (sobre el avalúo del predio), en ciudades de categoría especial, de 1.5 por mil en Bucaramanga, de 2 en Bogotá y Cartagena, de 4 por mil en Medellín, Cali y Barranquilla, mientras en municipios de categoría 6 se tiene tarifa mínima de 5 por mil en San José de Guaviare, de 4.5 por mil en Leticia y de 4 por mil en Quibdó e Inírida, o la mínima de 7 por mil en Calarcá. Igual sucede cuando se habla de tarifas máximas residenciales, que se supone se aplican sobre estrato 6: la única ciudad que está utilizando el límite superior es Cúcuta, de 16 por mil, le sigue

Medellín con 15.5 por mil, Chinchiná con 15 por mil, Cali, Arauca, Leticia, Quibdó y Montería aplican el 14 por mil, mientras Bogotá lo hace con el 9.5 por mil (Bonilla, 2015).

114. Esta heterogeneidad de tarifas se explica por la diferente combinación de criterios impositivos (estrato, avalúo, destino hacendario, tipo de uso, área, etc.) entre municipios. Ello significa que en cada ciudad o municipio puede haber más de diez tarifas. La primera diferenciación la da el destino del predio, entre residencial y no residencial. En lo residencial se combina estrato con avalúo: hay seis estratos y puede haber diferentes tarifas por rangos de avalúo. En lo no residencial, hay diferencias por actividad económica, dotacionales privados o públicos, etc. (Bonilla, 2015). En todo caso, la ley 44 de 1990 ordena que los municipios fijarán la tarifa de manera diferenciada y progresiva, teniendo en cuenta los estratos socioeconómicos, los usos del suelo en el sector urbano, la antigüedad de la formación o actualización del catastro. Señala además que a la vivienda popular y a la pequeña propiedad rural se les aplicarán las tarifa mínimas y que en el caso de los terrenos urbanizables no urbanizados y a los urbanizados no edificados el límite de la tarifa se amplía hasta 33 por mil.

4. Consideraciones sobre la administración del impuesto

115. En cuanto a la liquidación, cobro y administración del impuesto:

- Con base en el avalúo catastral y la tarifa, los municipios deben liquidar y cobrar el impuesto predial. Esta competencia municipal revela también múltiples factores que inciden en la baja rentabilidad de este impuesto. No existe una regla clara para expedir la liquidación. En Bogotá, los propios contribuyentes deben hacerlo mediante el auto avalúo -que no puede ser inferior al avalúo catastral- a través de la presentación de una declaración en la cual se autoliquida el impuesto, pero el Distrito les remite una liquidación sugerida que sirve para pagar en el banco. En los demás municipios, no existe un procedimiento uniforme: algunos facturan, otros emiten recibos, y otros simplemente le cobran a quien se acerca a pagar, lo cual se revela en la falta de gestión y en la elevada cartera por cobrar. En todo caso, esta informalidad en la forma de liquidar el impuesto se revela en la ausencia de un procedimiento reglado para liquidar y notificar al contribuyente sobre el monto de su obligación tributaria, con el respeto por el debido proceso. Ello incide igualmente en que no existe certeza sobre cuando inicia el término de prescripción de la obligación, lo que a su vez se traduce en una cartera incierta.

- Las administraciones municipales pequeñas no cuentan con un adecuado nivel de sistematización para la liquidación, cobro y administración del impuesto predial.

116. En síntesis, el diagnóstico anterior sugiere que en materia de impuesto predial deben hacerse grandes avances para actualizar el catastro del país y también se pueden tomar acciones tendientes a simplificar e igualar algunos parámetros del tributo así como dotar a los municipios de instrumentos legales eficientes para la liquidación y cobro del mismo.

C. Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, ICA

1. Caso colombiano

117. El ICA es un impuesto que se compone por el impuesto de industria y comercio, que grava las actividades industriales, comerciales, de servicios y de servicios financieros, y por el impuesto de avisos y tableros que grava la colocación de vallas, avisos y tableros que puedan ser vistos por el público. El impuesto está reglamentado por la Ley 14 de 1983 y, para el caso especial del Distrito Capital, mediante el Decreto Ley 1421 de 1993. Cada municipio especifica en sus acuerdos municipales elementos del impuesto, particularmente, las tarifas, las exenciones y los procedimientos de liquidación, recaudo, discusión y cobro del impuesto, estos últimos tomados del estatuto tributario nacional, con posibilidad de reducir los porcentajes de las sanciones y los términos del procedimiento.

118. La base gravable son los ingresos brutos con excepción de base gravable especial para el sector financiero.

119. Se identifican tres problemas estructurales graves en relación con el ICA:

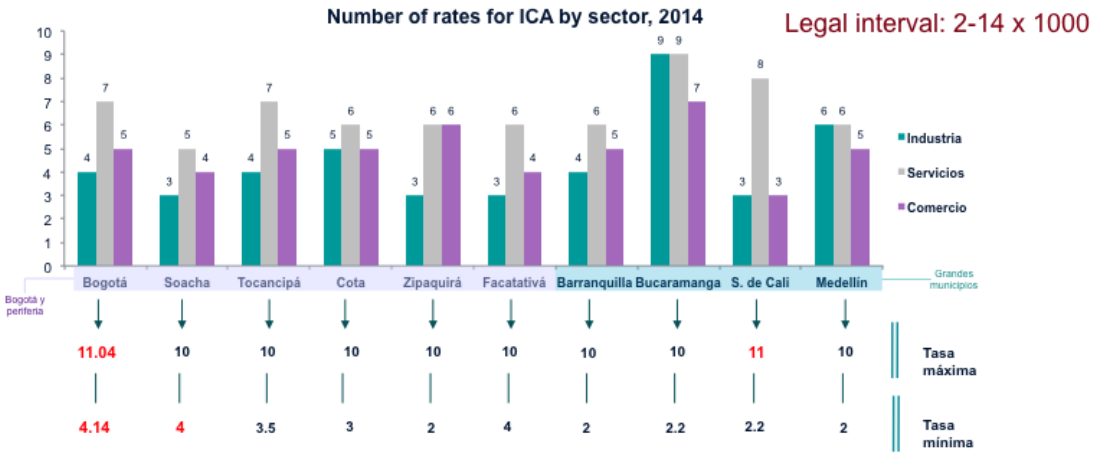
a. En primer lugar, la base del impuesto son los ingresos brutos, lo cual lleva a que el impuesto sea excesivamente oneroso para aquellas actividades que operan con un margen de utilidad pequeño. Adicionalmente, es un impuesto acumulativo que grava los ingresos brutos en cascada, y que por tanto, afecta, los productos en la cadena de comercialización.

b. En segundo lugar, el ICA está definido como un impuesto, sin embargo, no es clara la regla de territorialidad y hay dos interpretaciones, ambas amparadas en decisiones judiciales, la del lugar de residencia del productor, comercializador o prestador del servicio y la del sitio del mercado Esto genera efectos de múltiple tributación, en la medida en que sobre una misma actividad se puede llegar a pagar varias veces el impuesto en diferentes localidades. Adicionalmente, esta

misma dificultad ha dado lugar a disputas entre municipios y en algunos casos a inequidades, debido a que no todos tienen la misma capacidad de alegato y defensa jurídica. Esto es especialmente visible en industriales que comercializan sus productos en otros municipios, en comerciantes que distribuyen productos en varios municipios y en actividades de servicios que conectan operaciones entre varios municipios como el transporte y las telecomunicaciones. Estas disputas originan enormes costos de largos litigios, pues llevan a que solo el Consejo de Estado dirima estos conflictos y no siempre su jurisprudencia es uniforme, por diferentes razones (las normas locales no siempre son iguales, las formas de realizar los negocios no son idénticas y los magistrados cambian y en algunas ocasiones los mismos modifican sus criterios).

c. Existe una gran variedad de tasas entre las actividades económicas gravadas por el ICA. Inicialmente solo se diferenciaban tres tipos de actividades: industria, comercio y servicios. Luego Bogotá adoptó la codificación CIUU en cuatro dígitos y los demás municipios emularon, sin necesidad, esta excesiva diferenciación. Alrededor de 460 actividades económicas son gravadas por el ICA. Sin embargo, esta cantidad varía entre municipios pues algunas actividades no son sujetas a dicho impuesto en algunas localidades. Tomando una muestra de 10 municipios, un estudio reciente del Banco Mundial confirma la multiplicidad y varianza de tarifas. Una empresa que opere en más de un municipio, puede pagar sobre una misma actividad tarifas diferentes en diferentes municipios.

Gráfico 58. Número de tarifas del ICA por sector, 2014*



*Se aclara que para el caso de Bogotá la tarifa máxima es 13.8x1.000
Fuente: Banco Mundial (2015).

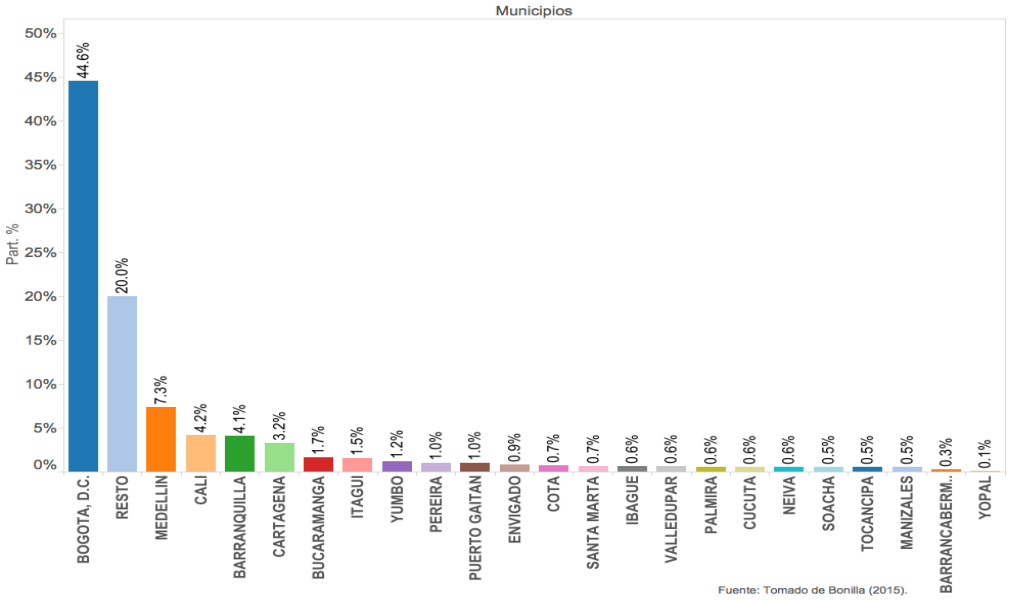
120. En tercer lugar, los costos de cumplimiento para las empresas que operan en varios puntos del territorio nacional son excesivamente elevados, debido a la multiplicidad de tarifas, sistemas de liquidación y calendarios de presentación y pago, entre otros. De acuerdo con cálculos recientes del Banco Mundial basados en

encuestas para cuatro municipios encuentra que el costo de cumplimiento del ICA es mayor al impuesto que se recauda.

121. Conforme a la ley 14 el impuesto se liquida por el propio contribuyente mediante una declaración anual, lo cual supone que el municipio tiene la facultad de revisar esta liquidación con un modelo de administración similar al de la DIAN, lo cual está fuera de las posibilidades administrativas de por lo menos del 80% de los pequeños municipios colombianos.

122. Bogotá y las ciudades más importantes concentran una proporción importante del recaudo total del ICA. Varios son los factores que pueden explicar esta concentración del recaudo. Por ejemplo, Bogotá concentra una proporción importante de la actividad económica del país, tiene tarifas más elevadas, grava actividades que en otros municipios no están sujetas al tributo y ha desarrollado una mayor capacidad de recaudo y fiscalización del impuesto, como por ejemplo mecanismos de retención sobre los ingresos de los comerciantes residentes en otras ciudades que proveen bienes y servicios a contribuyentes del Distrito. Sin embargo, también es cierto que en la capital se localizan varias de las sedes principales de muchas empresas que venden en otras localidades y, así como otras ciudades importantes, tiene una mayor capacidad jurídica, todo lo cual puede haber favorecido los resultados de las disputas a las que han dado lugar las dificultades en la *territorialización* de la actividad económica.

Gráfico 59. Concentración del recaudo del ICA por municipio (%)



Fuente: Tomado de Bonilla (2015).

2. Contexto internacional

123. Los impuestos locales sobre actividades industriales, comerciales y de servicios se han venido extendiendo en el mundo, aunque en muchos otros países, por problemas similares a los evidenciados en el caso colombiano como sucedió en Austria, Francia e incluso en España, han sido objeto de reformas o de eliminación (Universidad del Rosario, 2015).

124. De acuerdo con la revisión internacional realizada en este mismo estudio, los países han tendido a imponer los llamados impuestos locales a las empresas *(Business Value Tax, BVT)*. Sería una especie de IVA local que grava la producción dentro de una jurisdicción determinada y que consiste en una tarifa fija sobre los costos de los factores de producción empleados por una empresa, es decir, la diferencia entre ingresos por ventas y compras de otras empresas. Este es el caso de Italia con el *IRAP*, Francia con la *contribution territoriale*, Hungría con el HIPA y Japón (*enterprise tax*). Las diferencias del BVT con el IVA nacional serían: i) el BVT se impondría sobre un área geográfica delimitada, ii) se calcula sobre la base de contabilidad (método de adición o resta), iii) recae sobre la producción más que sobre el consumo y por tanto, se basa en el origen y no en el destino, 5) se impone sobre ingresos brutos o netos y no sobre el consumo y 6) se aplica sobre todas las actividades comerciales sin límites o exenciones (Universidad del Rosario, 2015).

125. En otros países como Brasil se ha propuesto expandir la base del IVA y ajustar las transferencias a los gobiernos sub nacionales, aunque esto tiene dificultades operativas.

126. En síntesis el diseño actual del impuesto de industria y comercio castiga de manera fuerte la eficiencia económica por los efectos cascada que conlleva. Así mismo, la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarios hace que los costos de cumplimiento del impuesto sean elevados. Por último, la falta de claridad en la definición de territorialidad hace que el impuesto carezca de equidad lo que genera disputas entre regiones.

D. Los otros impuestos municipales

127. En los municipios tres tributos representan cerca del 80% de los ingresos tributarios totales pero coexisten con esos tres impuestos cerca de 20 tributos y gravámenes que no representan en su conjunto más del 20% del recaudo de impuestos.

128. En las ciudades de mayor tamaño, suelen ser importantes las contribuciones de valorización para financiar infraestructura vial, y en las ciudades intermedias con procesos de urbanización, los impuestos sobre la construcción, como la delineación

urbana que se causa con las licencias de urbanización y construcción. En todo caso, cuatro impuestos han ocasionado grandes conflictos que requerirían y requerirían precisiones legales pues tienen que ver con funciones municipales: el alumbrado público, la contribución de obra pública destinada a la seguridad, la sobretasa bomberil que se puede cobrar indistintamente sobre el predial o el ICA) y las estampillas que financian por lo general servicios sociales como educación, salud, ancianos, electrificación rural, actividades culturales, entre otros.

V. El caso de las estampillas

129. La proliferación de estampillas está generando sobrecostos importantes para las empresas y no siempre se refleja en mayores niveles de recaudo.

130. La Constitución de 1991, articulo 359, estableció una restricción respecto a los impuestos o rentas nacionales de destinación específica, prohibiéndolas, con excepción de las destinadas a la inversión social. Esta limitación se ha aplicado a los impuestos nacionales, quedando espacio para configurar este tipo de rentas en los ingresos no tributarios de la Nación, pero no aplica para las entidades territoriales. Por esta interpretación, el Congreso de la República ha aprobado o autorizado todo tipo de estampillas y la contribución sobre contratos de obra pública, con destino a municipios y departamentos, para que en su implementación sean reglamentados por Concejos y Asambleas, con una excesiva laxitud en la definición de sus elementos (Bonilla, 2015).

131. En efecto, para compensar el reducido recaudo en otros impuestos, las estampillas han venido proliferando a un ritmo exagerado, especialmente en los departamentos. Como se ha mencionado, las estampillas representan elevados sobrecostos para las empresas y no generan efectos netos importantes sobre el recaudo. Se trata de dinero que recibe el fisco local por un lado pero que puede estar perdiendo por otro, mediante costos adicionales de los contratos públicos. En el caso de los contratos de obra, por ejemplo, el contratista traslada el sobrecosto generado por las diferentes estampillas al costo de las obras. Por lo tanto, en el balance fiscal del gobierno sub-nacional, los ingresos derivados de estas cargas se verían compensados parcial o totalmente por un mayor costo de la inversión. Esto en últimas resulta en una redistribución del presupuesto hacia fines meritorios, pero que no son siempre los más eficientes y urgentes, y genera inflexibilidades de largo plazo en el gasto público local, limitando la autonomía de los gobernantes locales.

VI. Consideraciones sobre el régimen de regalías petroleras y mineras

A. Diagnóstico

132. El régimen colombiano de regalías petroleras y mineras es obsoleto. Este induce al descreme y la explotación muy rápida de los yacimientos, grava muy poco a las explotaciones más rentables y en exceso a las menos rentables –hasta el punto de hacer inviable su explotación. Genera muy pocos ingresos fiscales en épocas de precios altos (como ocurrió entre los años 2003 y 2012) y, en cambio, representa una carga muy fuerte en épocas de precios bajos, como la actual. Por estas razones desestimula la exploración (especialmente la que espera encontrar yacimientos pequeños y medianos o de alto costo de explotación), especialmente en coyunturas como la presente.

133. Estos problemas se deben a que las regalías se cobran sobre el valor de la producción, estimado a boca de pozo o yacimiento, y no consultan la rentabilidad real de las explotaciones. Por esta razón, muchos países petroleros y mineros han ido abandonando estos sistemas tradicionales de regalías y adoptando regímenes modernos que responden a diferencias de rentabilidad en las explotaciones. Así, por ejemplo, los dos mayores exportadores mineros de la región, Chile y Perú, han adoptado regímenes de regalías que dependen de la rentabilidad de cada mina y, en el caso chileno, de su tamaño. Lo mismo han hecho Australia y Sur África, entre otros grandes exportadores mineros que compiten con Colombia en la exportación de minerales como el carbón, y diversos países exportadores de petróleo.

134. Más aún, países como Noruega, el Reino Unido y Canadá (y Australia, temporalmente) han sustituido total o parcialmente el régimen de regalías por un moderno *impuesto a la renta del recurso*, que grava significativamente la renta obtenida en cada yacimiento una vez que el inversionista ha recuperado su inversión a una tasa WACC baja (equivalente a la tasa de interés de los bonos del Gobierno respectivo). La teoría contemporánea demuestra que este tipo de impuesto maximiza simultáneamente las inversiones en exploración y el valor presente de las rentas para el Estado (Perry y Chen, 2015). Sin embargo, este impuesto, por sí solo, no genera flujo de caja para el Gobierno desde el comienzo de la explotación, por lo cual podría generar reacciones adversas de economía política. Por esa razón, es usual recomendar mantener regalías tradicionales con tasas muy moderadas –que no generen problemas demasiado graves de eficiencia- y un impuesto a la renta del recurso que permita descontar las regalías pagadas.

VII. Propuestas

A. Lineamientos

135. Dado el diagnóstico presentado en las secciones anteriores, los lineamientos generales de reforma en el caso de los impuestos territoriales debe propender por:

- Definir de manera expresa y clara las competencias en materia tributaria de la Nación y de los departamentos y municipios, por la vía legal o constitucional. La falta de claridad al respecto, a pesar de las interpretaciones de los tribunales, es una de las razones que ha llevado a tener un sistema tributario territorial disperso en donde conviven multiplicidad de impuestos y gravámenes, con amplia diversidad de bases y tarifas. Ello genera altos costos de cumplimiento para las empresas y las personas naturales y dificultades en la gestión tributaria en las administraciones locales, lo cual se ve agravado por la baja capacidad institucional de gran parte de los departamentos y municipios en el país.

- En general, conforme a lo dispuesto por los artículos 150-12 y 338, la ley debe definir los elementos mínimos del impuesto: hecho generador, base, tarifa y sujetos. Con relación a los impuestos más importantes -ICA y predial- les concede la facultad de fijar la tarifa dentro de unos rangos tarifarios y las exenciones. Sin embargo, puede establecer diferencias según el tamaño y capacidad teniendo en cuenta la categorización legal de los municipios, otorgando mayores competencias a los municipios de mayor tamaño.

- Para que los municipios puedan cobrar a los ciudadanos por el uso del dominio público, por los servicios que presta o por las obras que construye, podría usar tasas y contribuciones como una forma de recuperar los costos administrativos con las tasas y repartir los beneficios de las obras, mediante las contribuciones. Se requiere una ley general que posibilite el uso municipal de estas figuras, definiendo sus elementos esenciales y definiendo el sistema y método para definir los costos y beneficios.

- Los procedimientos de liquidación, recaudo y control de los impuestos, deben simplificarse drásticamente para los municipios de menor tamaño, que sería parte del código de procedimientos y sanciones que proponemos en el capítulo de administración.

- Debe emprenderse una revisión y actualización general e integral del sistema tributario territorial, la cual no se hace desde 1983, es decir hace más de 30 años. En este ejercicio se deben recoger los aspectos de estructura y diseño tributario y también todo lo relacionado con el código de aplicación de las normas y el régimen sancionatorio. Debe además tenerse en cuenta la heterogeneidad en materia de capacidad institucional de muchos gobiernos subnacionales. Dicha revisión debe propender por imprimir mayor orden, simplicidad y eficiencia al sistema tributario territorial. En opinión de la Comisión, esta labor requiere de una institucionalidad particular para lograr este propósito.

- En cuanto a los impuestos departamentales, la Comisión propone ajustes a los impuestos específicos al consumo, que son los más importantes dentro de sus ingresos tributarios, para acercarse a estándares internacionales en los que el propósito de salud pública se ha vuelto prioritario. Estos ajustes apuntan también a imprimir una mejor estructura y avances en recaudo, lo cual no se podrá materializar si la DIAN y los gobiernos subnacionales no hacen esfuerzos importantes para combatir el contrabando, la adulteración y falsificación. La Comisión también propone que el Gobierno estudie y se soporte con estudios de impacto y real beneficio al fin que se perseguiría, que le permitan definir la conveniencia o no de establecer un impuesto a las bebidas azucaradas, como un tributo orientado a los departamentos y con destinación específica al sector de la salud. En este análisis, el Gobierno deberá tener en cuenta no solo los efectos en materia de salud pública sino también los aspectos distributivos. Adicionalmente, la Comisión recomienda revisar la estructura del impuesto sobre los vehículos, de manera que su diseño responda no solo a razones de recaudo sino también a consideraciones ambientales.

- Las propuestas en materia de impuestos municipales, las recomendaciones de la Comisión se centran en el impuesto predial y en el ICA. En cuanto al primero, si bien se proponen algunos cambios en materia de diseño, se resalta la urgencia de adoptar todas las medidas necesarias (que no son de índole tributaria) para lograr una actualización catastral de todo el país. En cuanto al ICA, siguiendo las sugerencias del Banco Mundial, la Comisión hace recomendaciones con el objetivo de simplificar el impuesto buscando una reducción en la dispersión tarifas, la unificación de las actividades gravadas teniendo en cuenta diferencias en rentabilidad y una mejor definición de localización.

- Tanto para el caso de departamentos y municipios, se recomienda al Gobierno Nacional tomar las medidas necesarias para eliminar la creación de nuevas estampillas. No solo este gravamen eleva los costos, afecta la eficiencia económica y conlleva elevadísimos costos de cumplimiento para las empresas, sino también carecen de toda racionalidad fiscal. En efecto, estos gravámenes terminan encareciendo el valor de los contratos y elevan el gasto de los gobiernos subnacionales, de manera que su efecto neto en las finanzas territoriales puede llegar a ser nulo. Además, constituyen una intromisión indeseable del Congreso en la asignación de los recursos sub-nacionales, lesionando la autonomía presupuestal que la Constitución de 1991 quiso otorgarles.

- Así mismo, la Comisión considera que en la revisión de los impuestos territoriales debe estudiar la posibilidad de eliminación de tributos y contribuciones de menor importancia, tales como degüello, tasa bomberil,

alumbrado público, avisos y tableros, entre otros. Estos impuestos contribuyen a la complejidad del sistema, en varios casos ocasionando costos administrativos a los contribuyentes y a las propias entidades territoriales que superan el recaudo que generan.

- Identificación de nuevas fuentes de financiación. En las ciudades de gran tamaño, las experiencias en ciudades de otros países, sugieren alternativas tributarias diferentes a las tradicionales, a fin de gravar los fenómenos de aglomeración y movilidad, como la participación en plusvalías, los cargos por congestión, los derechos de edificabilidad, las tasas por servicios prestados por el municipio o por permitir el uso del dominio público y las contribuciones para distribuir el costo de una obra de beneficio colectivo, como la contribución de valorización.

B. Propuestas

1. Propuesta 1. Definir expresa y claramente las competencias en materia tributaria entre Nación, departamentos y municipios

136. Con el propósito de que el país cuente con un marco organizado de hacienda pública territorial en materia tributaria, se simplifique para los ciudadanos y empresarios del país todo lo relativo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se reduzcan las innumerables controversias con las autoridades competentes de los distintos entes territoriales, la Comisión recomienda que se adopten las medidas que sean pertinentes de carácter legal , para que se establezca con claridad que, respecto a los tributos departamentales y municipales, es competencia exclusiva del legislador establecer de manera unificada, el hecho generador, la base gravable y los sujetos obligados a su pago. En cuanto a la tarifa de los impuestos y para respetar la autonomía de las Asambleas y de los Concejos, lo que corresponde a la ley es fijar unos rangos dentro de los cuales las Asambleas y Concejos Municipales decidan lo que estimen más adecuado.

137. Considerando que la ley debe crear el impuesto y dejar un espacio de autonomía a los municipios, pero, que para tal fin puede diferenciar por tamaño y capacidad, se debería dotar de mayor autonomía a distritos y municipios de mayor tamaño y reglas más estandarizadas a municipios pequeños. Adicionalmente, sobre los impuestos ya creados se trataría simplemente de aclarar algunos puntos o precisar el ámbito de autonomía de los municipios, admitiendo diferenciaciones por lo expuesto anteriormente. En concreto, se plantearían las siguientes propuestas.

La Comisión recomienda adoptar medidas de carácter constitucional y/o legal que establezcan con claridad que, respecto a los tributos departamentales y municipales, la competencia es exclusiva del legislador para establecer el hecho generador, la base gravable y los sujetos obligados a su pago. En cuanto a la tarifa de los impuestos, para respetar la autonomía de las Asambleas y de los Concejos, lo que corresponde a la ley es fijar unos rangos dentro de los cuales las Asambleas y Concejos Municipales decidan lo que estimen más adecuado. Respecto a las tasas y contribuciones, el legislador debe establecer el método y el sistema para definir los costos y los beneficios. Por último, el legislador debe definir los procedimientos tributarios de liquidación, recaudo y cobro de los impuestos municipales, con diferencias según la capacidad administrativa de los municipios y con un régimen sancionatorio adecuado a la naturaleza de los impuestos correspondientes.

2. Propuesta 2. Aumentar el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco

138. La Comisión propone aumentar el impuesto a los cigarrillos con fines de salud pública, acercándolo a estándares internacionales.

La Comisión propone aumentar el monto total del impuesto (*específico* más *ad-valorem*) en 150% en un plazo de 3 años y que el monto total del impuesto se actualice de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor. Lo anterior, a la vez que se adoptan políticas anti-contrabando que permitan identificar y rastrear los productos nacionales y los que han pagado el impuesto en el momento de importarse. Se propone además, remplazar el sistema de tornaguías por la factura electrónica que está implementando el Gobierno Nacional, para lo cual deberá modificar la Ley 223 de 1995.

139. Dado que para acercarse a los promedios de los países desarrollados y de la región, el aumento en el impuesto debería ser mayor al propuesto, se recomienda que al cabo de los dos años, el Gobierno evalúe la posibilidad de un nuevo aumento en este tributo.

140. Para que los resultados en materia de salud pública y en materia de recaudo se materialicen, resulta indispensable que se adopten medidas coordinadas entre el Gobierno Nacional y los gobiernos subnacionales para combatir el contrabando. Se insiste en la importancia de la inversión en tecnologías (trazabilidad) por parte de la DIAN y en el cierre de los mecanismos de importación a través de zonas francas y aduaneras, como es el caso de Maicao.

3. Propuesta 3. Recomendaciones sobre el impuesto al consumo de cerveza y licores

141. Dadas las limitaciones en materia de diseño del impuesto al consumo de cerveza y sobre licores, vinos, aperitivos y similares, y las distorsiones que ello produce en los respectivos mercados, la Comisión recomienda su unificación en un solo impuesto. Este impuesto sería el resultado de combinar un impuesto *específico*, consistente en una suma fija por grado alcoholimétrico que se actualizaría anualmente con la inflación y un impuesto *ad-valorem*, definido como un porcentaje del precio del producto.

142. Por consideraciones redistributivas, recomendamos que este tributo *específico* se combine con un *ad-valorem*.

> La Comisión recomienda unificar el impuesto a las cervezas y a los licores y vinos. Este impuesto tendría una base específica de 400 pesos por grado de alcohol contenido en el producto, e incluiría un tramo exento de 2 grados de alcohol para todas las bebidas. Se propone que para el caso de la cerveza, el aumento se haga de forma gradual en 2 años. En el tiempo, el monto total del impuesto se actualizará de acuerdo a la meta de inflación. Adicionalmente se propone gravar todos los licores sin excepción, con la tarifa general del IVA, y que este recaudo tenga destinación específica para salud y educación. Lo anterior, a la vez que se adoptan políticas anti-contrabando que permitan identificar y rastrear los productos nacionales y los que han pagado el impuesto en el momento de importarse. Se propone además, remplazar el sistema de tornaguías por la factura electrónica que está implementando el Gobierno Nacional, para lo cual deberá modificar la Ley 223 de 1995.

143. De nuevo, los efectos en materia de salud pública y recaudo se materializarán si paralelamente se logran resultados importantes en materia de control del contrabando, la falsificación y adulteración.

144. La Comisión también considera que los monopolios departamentales de licores deben desaparecer.

4. Propuesta 4. Impuesto sobre bebidas azucaradas

> Estudiar la conveniencia o inconveniencia de establecer un impuesto sobre bebidas azucaradas, teniendo en cuenta las consideraciones en el diagnóstico de este documento (numerales 88 a 92).

5. Propuesta 5. Impuesto sobre los vehículos automotores

145. Teniendo en cuenta los elementos del diagnóstico, la Comisión recomienda que el Gobierno revise la estructura del impuesto de manera que no solamente contemple el valor comercial del vehículo sino que también contenga un componente que promueva la protección del medio ambiente.

146. Un criterio que el Gobierno debería explorar es que el componente adicional al valor comercial se base en el nivel de emisión de gases del vehículo. Para mejorar el control, tanto el resultado de emisión de gases como el pago del impuesto deberían ser requeridos en la adquisición del SOAT.

147. Para el recaudo se recomienda estudiar la posibilidad de facturar el impuesto y no exigir declaración, como ocurre actualmente, dado que los departamentos conocen la base y la tarifa para liquidarlo, considerando la factura como un acto administrativo de liquidación, notificable y con efectos de título ejecutivo.

148. La Comisión recomienda extender este impuesto a todas las motos, y que la ley disponga con claridad lo relativo a los derechos de semaforización.

La Comisión recomienda revisar el diseño del impuesto sobre los vehículos y aumentarlo de manera que este se fije no solamente en relación con el valor comercial del mismo sino también de acuerdo con otros criterios relacionados con la afectación que producen al medio ambiente. El criterio de protección ambiental debe ser cada vez más prioritario en el diseño del tributo. Se recomienda al Gobierno evaluar si el criterio basado en el nivel de emisión de gases sería el adecuado y si ligar la revisión de gases como el pago de impuesto al acceso al SOAT constituiría la mejor forma de control del impuesto. La cobertura del impuesto debe extenderse a las motos.

6. Propuesta 6. Sobre el impuesto predial unificado

149. Con relación al impuesto predial, la Comisión recomienda adoptar medidas tendientes a dotar de mayor simplicidad, progresividad y equidad horizontal al impuesto y a avanzar de manera rápida y eficiente en la actualización catastral del país.

En relación con el impuesto predial unificado, la Comisión recomienda:

- Establecer un mecanismo más expedito mediante el cual el contribuyente pueda hacer reclamos en cuanto al valor catastral de su predio.
- Dotar de recursos al IGAC para que complete y actualice el censo inmobiliario del país. Con el fin de asegurar la fuente de recursos y su destinación, se propone que estos se incluyan como un componente del Sistema General de Participaciones. EL IGAC debe dar prioridad a la actualización catastral rural que es la más atrasada.
- Promover a través de la Junta del IGAC, con recomendación de la administración o del DNP, la delegación ejecutoria desde el IGAC a los catastros autónomos, en sus áreas geográficas de influencia, a las ciudades con más de 100.000 habitantes y a las asociaciones de municipios que completen requisitos.
- Para el recaudo se recomienda estudiar la posibilidad de facturar el impuesto y no exigir declaración, como ocurre actualmente, dado que los municipios conocen la base y la tarifa para liquidarlo, considerando la factura como un acto administrativo de liquidación, notificable y con efectos de título ejecutivo. Los contribuyentes podrán optar por el auto avalúo cuando decidan declarar por un mayor valor.
- En el caso de las personas jurídicas o naturales obligadas a llevar contabilidad, cuando el avalúo para efectos contables sea superior al valor catastral el mayor valor será tenido en cuenta para efectos del impuesto predial.

7. Propuesta 7. Sobre el impuesto de industria y comercio ICA

150. Con relación al ICA, la Comisión recomienda adoptar medidas tendientes a simplificar el impuesto y reducir la dispersión de tarifas y otros aspectos relativos a la aplicación del impuesto, al tiempo que, mientras se migra a un impuesto más eficiente desde el punto de vista económico, se alivia el efecto cascada del tributo y la carga que representa para ciertas actividades. Así mismo, la Comisión propone establecer un impuesto simplificado para los municipios de menor tamaño, que sea administrable y eficiente en función de su capacidad administrativa. Los elementos principales de la recomendación que se basan en los estudios recientes del Banco Mundial.

En relación con el impuesto de industria y comercio, la Comisión recomienda lo siguiente:

a. Mantener por ahora la actual base gravable del tributo (los ingresos brutos) por razones prácticas, a pesar de que reconoce los problemas técnicos que esa base origina.
b. Tener a lo sumo tres grupos de tarifas, basándose en las diferencias en rentabilidad entre grupos de actividades. Resulta de la mayor importancia que, previo a la definición de estas tarifas, el Gobierno Nacional en colaboración con los entes territoriales, realicen los estudios necesarios para evaluar el efecto de esa nueva estructura de tarifas en el recaudo.
c. Ampliar la definición de servicios que quedarían gravados con el tributo, aunque esta sería obligatoria solamente para municipios grandes.
d. Los cambios introducidos al tributo deberían tener en cuenta el tamaño del establecimiento y del municipio. Para los municipios pequeños y para establecimientos con ventas inferiores a algún umbral en cualquier ciudad –como lo recomienda el estudio del Banco Mundial-, se recomienda estudiar la posibilidad de cobrar una suma fija, determinada en UVT.
e. Definir el tema de territorialidad para las actividades no-industriales, ya que este tema solamente está resuelto en el caso de las industriales. Entre las alternativas que podrían evaluarse debe contemplarse la del sitio de residencia de la empresa, permitiendo descontar lo que se pagó en otros municipios.
f. Revisar las prohibiciones que tienen los municipios para gravar con ICA determinadas actividades económicas que hoy no están habilitados para gravar.

8. Propuesta 8. Recomendaciones sobre las estampillas y contribuciones sobre contratos de obra pública

Se exhorta al Gobierno Nacional a analizar la vía jurídica apropiada para prohibir la creación de nuevas estampillas y contribuciones sobre contratos de obra pública, tanto por parte tanto del Congreso como de las Asambleas y Concejos.

9. Propuesta 9. Recomendaciones sobre el régimen de regalías petroleras y mineras

151. La Comisión recomienda al Gobierno y al Congreso estudiar la posibilidad de que, para nuevos proyectos petroleros y mineros en Colombia, o bien se adopte un sistema de regalías como el chileno o peruano, o bien se sustituya parte del régimen

de regalías por un nuevo 'impuesto a la renta del recurso'[28] (que permita descontar las regalías pagadas). Ese cambio redundaría en un incremento importante en los niveles de exploración minera y petrolera en Colombia y, al mismo tiempo, aumentaría el valor presente de los ingresos fiscales obtenidos de aquellos proyectos que resulten económicamente productivos. Al no afectar las explotaciones actuales, no se reducirían los ingresos actuales del régimen de regalías. El Gobierno y el Congreso determinarían cómo se distribuye el recaudo del nuevo impuesto entre regiones productoras, no productoras y el Gobierno Nacional.

152. La Comisión considera que este es el camino correcto para estimular la exploración minera y petrolera en Colombia en las actuales circunstancias, en lugar de establecer ventajas especiales para el sector en el impuesto a la renta (o en el nuevo impuesto a las utilidades empresariales).

10. Otras propuestas

Revisar los impuestos que participan poco en el recaudo territorial y analizar la posibilidad de eliminarlos o remplazarlos por un impuesto único sencillo en un plazo no mayor a 2 años.

Avanzar en la elaboración de un código tributario y régimen procedimental y sancionatorio impositivo único para la tributación territorial.

[28] Si se opta por este nuevo impuesto, se requiere definir varios criterios y parámetros claves (Ver Chen y Perry, op.cit), en particular:

1. La tasa de descuento utilizada. La literatura reciente recomienda utilizar la tasa de interés pagada en bonos internacionales del Gobierno a largo plazo
2. La tasa del impuesto. Los países que lo han adoptado utilizan tasas entre 30% y 70%. Un estudio disponible para Colombia recomienda el 50%
3. Si se aplica por empresa o por yacimiento. Hay argumentos prácticos a favor de la segunda opción, para evitar generar situaciones de ventaja para las empresas que ya están operando en el país
4. Si se deduce del nuevo impuesto a las utilidades empresariales, como sucede hoy con las regalías con respecto al impuesto a la renta. Hay argumentos teóricos a favor de esta opción.

Consideraciones institucionales:

La Comisión considera que la actualización legal futura del régimen tributario sub nacional requiere de la creación de una institucionalidad apropiada para este y otros fines de la descentralización en Colombia. En efecto, como se mencionó atrás, la falta de actualización de este régimen se debe en gran medida a que no constituye una prioridad para el Gobierno Nacional (frente a la actualización de los tributos nacionales), quien tiene hoy día la iniciativa exclusiva al respecto.

El ente autónomo propuesto debería tener idealmente rango constitucional, pero también puede ser de creación legal. Tendría como principales funciones: promover estudios sobre la tributación y otros aspectos de las finanzas territoriales y proponer proyectos de Ley, Actos Legislativos, Decretos Reglamentarios y Acuerdos de Asambleas y Concejos, para desarrollar sus recomendaciones; y promover la creación y mejoramiento de capacidades administrativas y técnicas y apoyo en materias tributarias, presupuestales y de prestación de servicios en los entes territoriales que lo requieran.

VIII. Referencias

Baunsgaard, Thomas. (2001). *A Primer on Mineral Taxation*. IMF Working paper, 01/139.

Berardi, N., Sevestre, P., Tepaut, M. & Vigneron, A. (2012). *The impact of a 'soda tax' on prices. Evidence from French micro data.* Documento de Trabajo no. 415, Banco de Francia.

Boadway, R., & Keen, M. (2009). *Theoretical Perspectives on Resource Tax Design*. Queen's Economics Department.

Bonilla, R. (2015). *Impuestos territoriales*. Mimeo.

Brownell et al. (2009). "The Public Health and Economic Benefits of Taxing Sugar-Sweetened Beverages". *The New England Journal of Medicine*. Abril, 362(13):1250.

Campos-Vázquez, R. & Medina-Cortina, E. (2015). *Pass-through and Competition: The impact of soft drink taxes using Mexican supermarket stores.* El Colegio de México.

Cawley, J. & Frisvold, D. (2015). *The Incidence of Taxes on Sugar-Sweetened Beverages: The Case of Berkeley, California.* NBER Working Papper No. 21465, Agosto.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT. (2014). *CIATData - Recaudación*. *Revenue Statistics*. Colección trimestral, 1990-2013 [Base de datos].

Tomado de http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/recaudacion.html

Cnossen, S (Ed). (2005). *Theory and Practice of Excise Taxation*. Oxford: Oxford University Press.

EConcept AEI (2014). *Mercado de licores en Colombia: oportunidades en un entorno distorsionado.* Noviembre.

Euromonitor International (2012). *The illegal alcoholic beverages market in six countries*. Special Report.

Gómez Sabaíni, J.C y D. Morán. (2013). "Política tributaria y protección del medio ambiente: Imposición sobre vehículos en América Latina". *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, Cepal, 141.

Guj, P. (2012). *Mineral royalties and other mining specific taxes.* International Mining for Development Centre.

Henry, K., Harmer, J., Piggott, J., Ridout, H., y Smith, G. (2010). *Australia's Future Tax System Review: Final Report*. Volume 2, chapter E.

IMF (2012). *Fiscal regimes for extractive industries*. IMF Working Papers, August.

Johnston, Johnston and Rogers. (2008). *International Petroleum Taxation*. Daniel Johnston & Co.

Johnston, Daniel. (2008). "Changing fiscal landscape". *Journal of World Energy Law & Business*, Vol. 1, No. 1.

Land, B. (2010). "Resource rent taxes: a re-appraisal". In *The Taxation of petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, IMF-Routledge.

Mintz, J., & Chen, D. (2012). *Capturing economic rents from resources through royalties and taxes*. The School of Public Policy.

OCDE (2014). *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Publicaciones OCDE.

OMS (2014a). *Global status report on alcohol and health 2014.*

OMS (2014b). *Raising tax on tobacco: what you need to know.*

OMS (2015). *WHO report on the global tobacco epidemic: Raising taxes on tobacco.*

Otto *et al*. (2006). *Mining Royalties: A Global Study of Their Impact on Investors, Government, and Civil Society*. The World Bank.

P. Daniel, M. Keen, & C. McPherson. (2010). "Resource rent taxes: a re-appraisal". In *The Taxation of petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, IMF-Routledge.

Perry, G. and Ho, S. J. (2012). *The effects of commodity taxation on sector performance*. IDB Working Papers.

Perry, G. y D. Chen. (2015). *Mining Taxation in Colombia*. School of Public Policy, Calgary University.

Santa María, M., y Rozo, S. (2007). "La reforma del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado: impacto sobre el recaudo". *Cuadernos de Fedesarrollo*, No. 24, octubre.

Universidad del Rosario (2015 por publicar). *La crisis de los impuestos territoriales*. Bogotá.

Zapata, J., Sabogal, A., Montes, A., Rodríguez, G., Castillo., J. (2012). "Contrabando de Cigarrillos y Tributación en Colombia". *Cuadernos de Fedesarrollo*, No. 42, noviembre.

Zuleta, L., Caballero, A. & Jaramillo, L. (2008). *Estimación de los Efectos en el Recaudo Tributario Imputables a Modificaciones en las Tasas de los Impuestos de los Vinos, Licores y Cervezas*. Fedesarrollo.

CAPÍTULO IV
Régimen Tributario Especial para las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones constituidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)

I. Diagnóstico

A. Origen del Régimen Tributario Especial (RTE)

1. El legislador optó por establecer un Régimen Tributario Especial (RTE) a fin de controlar a las Entidades Sin Ánimo de Lucro (en adelante ESAL), más para asegurar el cumplimiento de su finalidad que para recaudar impuestos. En efecto, desde la reforma de 1974, estas entidades se consideraban como no contribuyentes, posteriormente, la Ley 75 de 1986, las asimiló a sociedades pero constituyó un Comité para calificar la procedencia de los egresos y la destinación de los excedentes de las ESAL que tuvieran un monto de ingresos y patrimonio determinado, a las actividades del objeto social de salud, educación, cultura e investigación científica y tecnológica, para reconocer la exención. Sin embargo, esta norma fue declarada inexequible por la CSJ porque se trasladaba una competencia del legislador a un comité. De allí surgió, el actual Régimen Tributario Especial (RTE) y la función del Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro que calificaba egresos y la destinación de los excedentes de estas entidades, función que fue eliminada por la Ley 488 de 1998, sin que el Comité haya desaparecido, pues mantiene la función de calificar las importaciones excluidas del IVA por el artículo 480 del E.T. (Artículo 362 y 363 del Estatuto Tributario, en adelante, E.T.).

B. Marco normativo

2. Las ESAL, incluidas las pertenecientes al régimen tributario especial, y las calificadas como NO contribuyentes (denominadas conjuntamente como ESAL en adelante), están clasificadas por el Estatuto Tributario para efectos fiscales en diferentes categorías:

    i. Entidades del Régimen Tributario Especial (Artículo 19, 356 a 364, y reglamentados por el Decreto 4400 de 2004 y Decreto 2623 de 2014);

ii. No contribuyentes obligados a declarar (Artículo 23, 23-1, 23-2 y 598);
iii. No contribuyentes no obligados a declarar (Artículo 22); y,
iv. Contribuyentes del régimen ordinario asimiladas a sociedades limitadas, cuando las ESAL no cumplen los requisitos para pertenecer el RTE.

3. Como puede verse las ESAL, pueden pertenecer al RTE si cumplen los requisitos legales, so pena de ser tratadas dentro del régimen general. Sin embargo, la ley califica a algunas de las ESAL como no contribuyentes, a algunas les impone la obligación de declarar y a otras no.

4. Según los datos de la DIAN, en el RTE aparecen 54.933 y como no contribuyentes 16.729, para un total de 71.662, ESAL, como se observa en el Cuadro 20.

Cuadro 20. Régimen especial y de no contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia

RÉGIMEN ESPECIAL Y NO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COLOMBIA	
RÉGIMEN ESPECIAL	**No. NIT**
ASOCIACIONES	21.990
FUNDACIONES – ONG	14.447
COOPERATIVAS	7.620
CORPORACIONES	6.538
FONDOS EMPLEADOS	2.123
CLUB SOCIAL O DEPORTIVOS	1.383
OTROS	591
EMPRESA ASOCIATIVA DE TRABAJO	200
CAJAS DE COMPENSACIÓN	41
TOTAL	**54.933**
NO CONTRIBUYENTES	**No. NIT**
SALUD	4.605
EDUCACIÓN	2.160
RELIGIOSOS	7.558
PROPIEDAD HORIZONTAL	1.208
ASOCIACIONES PADRES DE FAMILIA	243
DEFENSA CIVIL Y BOMBEROS	235
ASOCIACIONES EXALUMNOS	175
ADMINISTRACION PÚBLICA	140
JUNTAS DE ACCIÓN COMUNAL	89
FONDOS MUTUO, COMÚN Y VALORES	67
SINDICATOS	63
SOCIEDAD MEJORAS PÚBLICAS	45
CRUZ ROJA	38

CABILDOS INDÍGENAS	31
ASOCIACION. MUNICIPIOS	26
FONDOS DE PENSIONES Y CESANTÍAS	25
FONDOS DE PENSIONADOS	12
PARTIDOS POLÍTICOS	9
TOTAL	**16.729**
GRAN TOTAL	**71.662**

Fuente: DIAN (2013).

5. Para pertenecer el RTE se requiere cumplir las siguientes condiciones:

   - Que estén constituidas jurídicamente como Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL),
   - Que desarrollen actividades de interés general,
   - Que la comunidad tenga acceso a sus servicios y,
   - Que su objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental o desarrollo social.

6. El cumplimiento de estas condiciones les otorga el derecho a dos beneficios sustanciales: la exención del impuesto sobre la renta sobre los excedentes que destinen al cumplimiento de su objeto social y una tarifa reducida del 20% cuando resulten excedentes gravados. Adicionalmente, tienen otros beneficios que se describen en el Cuadro 21.

Cuadro 21. Clasificaciones actuales de las Entidades Sin Ánimo de Lucro

Entidades del régimen tributario especial (Art. 19, 356-364 E.T.)	Entidades No Contribuyentes – Declarantes (Arts. 23, 23-1, 23-2 y 598 E.T.)	Entidades No Contribuyentes – No Declarantes (Arts. 22)
Deben presentar declaración de Renta y Complementarios.	Presentan declaración de renta.	No son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios
No les aplica el sistema de Renta por comparación de Patrimonios.	No liquidan Impuesto de renta ni anticipos.	No presentan declaración de Renta y Complementarios ni de Ingresos y Patrimonio.
Están excluidas de la Renta Presuntiva.	Deben liquidarse las sanciones cuando fuere el caso.	Deben liquidarse las sanciones cuando fuere el caso.
No están obligadas a calcular anticipo al impuesto de renta.	No se les efectúa Retención en la Fuente por ningún concepto siempre que demuestren su naturaleza jurídica (Art. 369 E.T.).	No se les efectúa Retención en la Fuente por ningún concepto, siempre que demuestren su naturaleza jurídica. (Art. 369 del E.T.)
Deducen todos los egresos, incluidos las inversiones en el año de su	No declaran ni pagan impuesto al patrimonio, ni a	No declara ni paga impuesto al patrimonio y a la riqueza.

realización.	la riqueza.	
Pagarán impuesto a la tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente fiscal.	Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.	Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.
Las del numeral 1º del artículo 19 del E.T. no están obligadas a declarar y pagar impuesto al patrimonio e impuesto a la riqueza (corporaciones, fundaciones y asociaciones)	Son agentes retenedores por todos los impuestos	Son agentes retenedores por todos los impuestos
Se les practica retención en la fuente solo por ingresos de industria, mercadeo (Compras) y rendimientos financieros. (Artículo 14 Dect. 4400/04)		
Son agentes retenedores por todos los impuestos.		
Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.		
Generalmente son contribuyentes de ICA, dependiendo de la regulación municipal.		

7. Las características y condiciones están definidas de la siguiente manera:

- **Entidad Sin Ánimo de Lucro.** Los aportes al fondo social no pertenecen al aportante y, por ende, no son reembolsables. Los excedentes no se distribuyen ni directa ni indirectamente, a ningún título, ni a los fundadores, ni a los demás miembros aportantes, ni aún en el momento de su retiro de la entidad, ni tampoco por razón de la liquidación de la misma.

- **Objeto social.** Debe figurar en el acta de constitución de la entidad. El Decreto Reglamentario (Artículo 2 del Decreto 4400 de 2004) exige que la calificación de las actividades meritorias sea certificada por los Ministerios o entidades públicas, como requisito para pertenecer al RTE.

- **Destinación de los recursos.** Debe ser aprobada por la asamblea o el máximo órgano de gobierno y su verificación posterior le corresponde a la DIAN.

- **Interés general.** La actividad debe ser benéfica para un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada) (Articulo 2 D.R. 4400/2004).

- **Acceso a la comunidad.** Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares (Artículo 2 D.R. 4.400/2004).

8. Las actividades a las cuales el E.T. les concede la exención son: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, protección ambiental o programas de desarrollo social. Estas definiciones son bastante amplias y no limitan el ejercicio de actividades comerciales excepto para las cajas de compensación, los fondos de empleados, las cuales adquieren la calidad de contribuyentes del impuesto de renta por actividades industriales, financieras, comerciales y de mercadeo. Así mismo, las unidades cerradas de copropiedad, los fondos mutuos de inversión y asociaciones gremiales por sus actividades industriales y de mercadeo, están gravadas.

9. Adicionalmente a las ESAL, las entidades del sector solidario, aunque en estricto sentido no son entidades sin ánimo de lucro, tienen algunas condiciones tributarias especiales y el E.T. las clasifica dentro del RTE. Por tanto, este sector goza de los privilegios de las ESAL, por ejemplo, la exención del impuesto de renta, siempre que determinen sus excedentes conforme a la legislación cooperativa y destinen el 20% de sus excedentes a programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación (Artículos 19, numeral 4 E.T. y 1 D.R. 2.880/2004), sin tener en cuenta la actividad que desarrolla ni el cumplimiento de las demás condiciones exigidas para las ESAL.

10. Las ESAL no están sujetas a renta presuntiva, renta por comparación patrimonial, ni a pagar anticipo del impuesto de renta. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones fueron exoneradas del impuesto de riqueza. Adicionalmente, no están sujetas a retención sobre sus ingresos, salvo por rendimientos financieros; las cajas de compensación, fondos mutuos de inversión y asociaciones gremiales también están sometidas a retención por ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales.

11. Como regla general, todas deben cumplir con las obligaciones tributarias formales, es decir, registrarse, facturar, llevar contabilidad, declarar y reportar información. Así mismo, son agentes de retención y deben cumplir con las obligaciones derivadas de tal calidad. Están obligadas a llevar libros de contabilidad y deben acogerse a las normas contables vigentes, como por ejemplo, llevar libro de actas de asambleas generales, ordinarias y extraordinarias, estar registradas en las cámaras de comercio, en la DIAN o en cualquier organismo público para reconocimiento de su personería jurídica (Artículo 364 E.T., Artículos 15 y 16 D.R. 4400).

12. Las ESAL, para efectos de obtener la exención del impuesto sobre la renta sobre sus excedentes, deberán cumplir los requisitos contenidos en las normas del E.T. (Artículo 358 E.T., Artículos 8, 9, 10 DR 4400/ 2004 y Artículo 4 D.R. 640/2005). Para las Cooperativas las normas sobre exenciones son las estipuladas en: el Artículo 12 D.R. 4400/2004, los Artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 D.R. 2880/ 2004, el Artículo 54 Ley 79/1988 y la Circular Externa 7/2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria).

C. Problemas relevantes

13. Como puede observarse en el Cuadro 21, las ESAL tienen un tratamiento tributario disímil, atendiendo a distintas características, es decir, no todas están sujetas al RTE y las que están dentro del mismo, tienen tratamientos mixtos dependiendo de sus actividades.

14. El objeto social contiene definiciones muy generales de tal forma que no se puede asegurar que cumplan la finalidad por la cual se les otorga un tratamiento especial. Esto es particularmente válido en el caso de los programas de desarrollo social y las actividades de investigación, dado que no existen definiciones legales, y en consecuencia, basta con incluir en el objeto social estas actividades y el beneficio alcanza a todo tipo de entidades, como se puede concluir cuando se advierte que el 48% de la ESAL figuran en el RUT con actividades económicas no clasificadas. Si bien el reglamento las ata a las leyes sectoriales respectivas y exige la acreditación por parte de los Ministerios o entidades públicas del sector, justamente en el caso de los programas de desarrollo social ni existe definición legal, ni deben ser acreditadas por ninguna entidad, luego quedan a la discrecionalidad de la propia entidad y dado que la administración tributaria no desarrolla programas de control, tenemos un beneficio otorgado con excesiva laxitud (Decreto 4400 de 2004).

Cuadro 22. Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su actividad económica en el RUT

No.	Actividad Económica	Número de entidades	Porcentaje
1.	N.C.P.	33.069	48%
2.	Salud	3.295	5%
3.	Religiosas	7.285	11%
4.	Cooperativas	7.670	11%
5.	Otras	25.607	26%
	TOTAL	**69.256**	**100%**

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial.

15. Como puede observarse en el Cuadro 21, las ESAL tienen un tratamiento tributario disímil, atendiendo a distintas características, es decir, no todas están sujetas al RTE

y las que están dentro del mismo, tienen tratamientos mixtos dependiendo de sus actividades.

1. Distorsiones del régimen actual

16. El régimen actual es muy laxo y si a eso se suma la falta de control de la administración tributaria, es probable que se abuse de los beneficios concedidos, que se obtienen tan solo con constituirse bajo la forma de entidad sin ánimo de lucro con el objeto social que indica la ley.

17. El régimen actual no garantiza que al RTE pertenezcan únicamente las ESAL que cumplan funciones de interés general, en tanto, benefician grupos empresariales o familiares. En otros casos, no existe acceso a la comunidad pues solo permiten el acceso a sus instalaciones y actividades a sus socios o aportantes. Es decir, los conceptos de interés general y acceso a la comunidad, como condiciones para pertenecer al régimen, han sido interpretados de manera laxa por la jurisprudencia y la doctrina.

18. Bajo ciertas modalidades, es posible que se distribuyan utilidades indirectamente, como se ha visto en las denuncias públicas de distintas entidades.

19. No tienen control patrimonial en tanto que están excluidas de renta presuntiva, determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial y la mayoría, del impuesto de riqueza, con lo cual acumulan sus excedentes de manera indefinida, desvirtuando el cumplimiento de sus finalidades sociales. No se asegura la destinación de sus excedentes al cumplimiento de su objeto social en cuanto pueden llevarse al patrimonio directamente las asignaciones permanentes sin límite de tiempo.

20. Dentro del RTE se incluyen las Cooperativas que, aun cuando se proclaman como entidades sin ánimo de lucro, operan dentro del mercado, ofreciendo bienes y servicios en clara competencia con el sector empresarial con ánimo de lucro, pero siguen las reglas del sector solidario, esto es, reembolsan sus aportes y distribuyen excedentes, con lo cual, estrictamente no son entidades sin ánimo de lucro. Si bien, por pertenecer al sector solidario el legislador podía concederles un trato especial, no deben pertenecer al RTE, por la simple razón que operan en competencia con el mercado, desarrollando actividades comerciales y, en algunos casos prestando servicios restringidos solo a sus miembros. Solo con destinar el 20% de sus excedentes a programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación están exentas del impuesto (Artículos 19, numeral 4 E.T. y 1 D.R. 2880/2004), sin que deba tenerse en cuenta la actividad que desarrolla ni el cumplimiento de las demás condiciones exigidas para las ESAL.

21. Las ESAL pueden desarrollar actividades comerciales como objeto principal, pero con una ventaja competitiva frente a las entidades con ánimo de lucro, dado que gozan de una exención en el impuesto sobre la renta (esto es particularmente evidente en el caso de las cooperativas). Tan solo algunas ESAL están gravadas sobre sus actividades industriales y de mercadeo (cajas de compensación, fondos mutuos de inversión, asociaciones gremiales, fondos de empleados), con lo cual tienen un tratamiento mixto.

22. Las actividades económicas con las cuales aparecen las ESAL en el RUT no corresponden a las actividades señaladas en el artículo 19, como se puede observar en el Cuadro 22, en donde el 48% figuran como actividades no clasificadas.

23. La DIAN no ejerce sus facultades de control sobre este tipo de entidades, en consecuencia, los beneficios tributarios son concedidos a estas entidades simplemente por el hecho de constituirse como ESAL, sin que la DIAN, asegure ni controle que efectivamente destinen sus excedentes al cumplimiento del objeto social. Un hecho sintomático de su temor a ser revisadas por la administración se revela en que la mayoría de entidades que han sido objeto de retención sobre sus rendimientos financieros, dado que solicitan la exención en su declaración, quedan con un saldo a su favor, -cuyos datos servirán para un programa de control de la DIAN- prefieren trasladarlo o incluso perderlo antes de solicitarlo a la DIAN, para evitar una verificación directa de la DIAN.

24. En resumen, como consecuencia de los vacíos legales y la ausencia de un control efectivo y focalizado por parte de la administración tributaria, proliferan entidades que se constituyen bajo esta forma jurídica sin que la administración verifique si cumplen con la finalidad para la cual se crearon, posiblemente obteniendo los beneficios tributarios en muchos casos de manera indebida para generar ventajas particulares, cumpliendo tan solo formalmente con los requisitos legales, utilizando fundaciones empresariales o familiares de intereses particulares con coberturas y accesos restringidos o simulando donaciones para obtener deducciones en el impuesto sobre la renta para sus donantes.

2. Injustificado fomento de la contratación pública con ESAL

25. El ordenamiento jurídico colombiano fomenta de diferentes maneras la contratación de entidades sin ánimo de lucro por entidades públicas. Las normas establecen que los objetivos de dicha contratación deben relacionarse con el interés público y el desarrollo social, pero dada la generalidad de dichas expresiones y la falta de control; así como la preferencia de entidades sin ánimo de lucro por su sola naturaleza sobre otras entidades, induce a la creación de entidades sin ánimo de lucro solo con el propósito de acceder a estos contratos y de paso obtener los beneficios tributarios.

26. En efecto, el ordenamiento jurídico establece excepciones al Régimen de la Contratación Estatal (Ley 80 de 1993). Una de ellas es que permite a las entidades públicas suscribir contratos y convenios de asociación con entidades sin ánimo de lucro con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de desarrollo Artículo 355 de la Constitución de 1991, desarrollado por los Decretos 777 de 1992, 1403 de 1992 y 556 de 2012.

27. Dicha regulación establece que las entidades privadas sin ánimo de lucro deben ser de reconocida idoneidad, definida como la experiencia con resultados satisfactorios que acreditan la capacidad técnica y administrativa para realizar el objeto del contrato, con 6 meses de existencia y cuyo objeto sea impulsar programas y actividades de interés público.

28. Adicionalmente, otras entidades públicas están específicamente facultadas para contratar con entidades privadas sin ánimo de lucro para la prestación de los servicios públicos que tienen a su cargo. Por ejemplo, el Decreto 2388 de 1979, reglamentario de la Ley 7 de 1979, en sus artículos 123 a 129, establece que atendiendo la naturaleza especial del servicio público de bienestar familiar, faculta al ICBF para la contratación con lo que denomina "Instituciones de Utilidad Pública o Social" de reconocida solvencia moral y técnica, dando preferencia a las más antiguas y que hayan sobresalido por sus méritos y dotes administrativos, para prestar el servicio público de bienestar familiar.

II. Lineamientos de una reforma del RTE para las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones constituidas como ESAL

A. Justificación

29. Las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) constituyen un mecanismo a través del cual los ciudadanos se organizan con el objeto de cumplir finalidades de carácter social y aportar a la consolidación de la democracia mediante la colaboración con los fines del Estado y las comunidades sin alterar el mercado, ni sustituir a ninguno de los actores. Las ESAL tienen como finalidad complementar las funciones del Estado y ofrecer respuestas innovadoras, capacidades, recursos, conocimientos para la solución de problemas locales y nacionales mediante el suministro de servicios de carácter social con las reglas del derecho privado, con el objeto de prestar un servicio socialmente meritorio, sin fines de lucro.

30. Es así como las ESAL actúan donde el Estado y el mercado no tienen la capacidad o se requiere de trabajo complementario para construir tejido social y fortalecer la

institucionalidad. Representan un instrumento poderoso para la expresión de los ciudadanos y de la sociedad civil como agentes de desarrollo social y político. Por eso, se denominan como el tercer sector, en tanto no operan bajo las reglas del mercado como los agentes privados, ni tampoco forman parte del Estado.

31. Además de su naturaleza y finalidades las organizaciones sociales tienen características que le permiten convertirse en pilar de desarrollo porque:

    - Están cerca de las personas y las comunidades y, por lo tanto, conocen sus necesidades y potencialidades. El trabajo cercano y continuo genera confianza.

    - Tienen capacidad para innovar en temas donde el sector privado no encuentra los "incentivos" para hacerlo y donde el sector público no puede "arriesgar" los recursos públicos. Esa capacidad permite probar nuevas formas de hacer las cosas y aprender sobre lo que funciona y no funciona.

    - Puede articular a diferentes actores, prueba de esto son las alianzas donde las organizaciones trabajan con el sector público, la academia y el sector empresarial.

    - Al responder a un bien común y desde un punto de vista independiente las organizaciones sociales pueden llamar la atención sobre aspectos en relación con los cuales ni el sector empresarial ni el estado pueden o quieren pronunciarse.

    - Las organizaciones sociales favorecen la visibilización y participación de los grupos de personas que históricamente han experimentado mayor exclusión.

    - Son fuente de generación de empleo en zonas donde no existe mayor demanda de empleo por parte del sector empresarial o público.

    - En los procesos de construcción de paz, ellas juegan un papel importante por el conocimiento y cercanía con las personas, el conocimiento del territorio y la capacidad que pueden generar para articular la oferta pública y privada y facilitar el acceso a las personas. Es importante tener en cuenta el trabajo que muchas organizaciones sociales vienen desarrollando con las comunidades.

32. El RTE se justifica por la importancia de estimular la actividad privada al logro de objetivos meritorios para la sociedad, pero bajo el cumplimiento de requisitos que otorguen los beneficios tributarios establecidos en la ley con un efectivo control por parte de la DIAN, para evitar los abusos y garantizar la idoneidad de este instrumento de la política fiscal. El régimen significa esencialmente la exención de las rentas derivadas del objeto social meritorio y una tarifa reducida en el impuesto

sobre la renta. Sin embargo, para asegurar que los beneficios se conceden a quienes verdaderamente cumplen este papel y no se utilicen como formas de competir con ventajas frente a los agentes privados del sector real y que no sirvan como vehículos de evasión o elusión, se requiere ajustar los requisitos y condiciones para que las ESAL pueden obtener los beneficios del RTE y los mecanismos de control por parte de las autoridades tributarias, con base en los siguientes lineamientos:

i. *Solicitud de admisión al Régimen tributario especial para las ESAL.* La regla general debe ser que todas las ESAL deben estar sujetas en el impuesto sobre la renta y complementarios a las reglas aplicables a las sociedades limitadas. Las que expresamente la ley califique como no contribuyentes (Artículo 23) deben presentar declaraciones de ingresos y patrimonio. Las ESAL que deseen acogerse al RTE deben solicitarlo ante la DIAN, para lo cual, una vez verificados los requisitos legales serán clasificadas en el RUT con la identificación de la actividad meritoria por la cual, se admite a la ESAL como perteneciente al RTE, el cual deberá actualizarse periódicamente conforme lo indique el reglamento.

ii. *Las ESAL que sean admitidas al RTE, deben tener derecho a la exención por las rentas de las siguientes fuentes*: las derivadas de las actividades del objeto social definidas legalmente siempre que sean de interés general y a ellas tenga acceso la comunidad; las actividades accesorias o en conexión con su actividad principal, las donaciones recibidas que cumplan con los requisitos legales y se destinen al cumplimiento de su actividad meritoria o a su operación; las rentas derivadas de la explotación de su patrimonio, tales como dividendos, arrendamientos y rendimientos financieros y la renta que provenga de la utilidad en la venta de sus activos, en cuanto su producto se destine bien a adquirir un activo de la misma naturaleza o al cumplimiento del objeto social y su actividad meritoria.

iii. *Desarrollo de actividades diferentes a las meritorias que da lugar a la exención.* Las ESAL podrán desarrollar actividades diferentes a las actividades meritorias, en tanto constituyan una forma de financiar las mismas, pero para no distorsionar su objeto meritorio, evitar que tengan un privilegio injustificado y no compitan con el sector real, deben tener un límite y pagar el impuesto sobre tales rentas a la tarifa reducida que les corresponde. Este sería un cambio importante respecto al actual régimen que sigue el modelo de privilegiar la destinación sin considerar la fuente, ahora, debemos considerar no solo el destino de los excedentes a las actividades meritorias, como condición, sino también la fuente, dado que se establece un límite a la posibilidad de realizar actividades económicas o comerciales distintas del objeto principal estas actividades como ocurre en varios países. La otra opción es que se admita que una A, F y C pueda participar en una empresa comercial, y tener como fuente loa dividendos, obviamente la empresa comercial formará parte del régimen ordinario y pagará los impuestos que le corresponda.

iv. *Las donaciones deben ser consideradas como una renta exenta* cuando se cumplan los requisitos legales, pero para evitar el abuso de esta figura se propone establecer una cláusula anti elusiva, que contrarreste las simulaciones, es decir, cuando existen contraprestaciones ocultas por las supuestas donaciones.

v. *Sector solidario.* Las cooperativas incluidas actualmente en el RTE reembolsan los aportes y distribuyen excedentes a sus asociados (Circular Externa 7/2009 de la Superintendencia de la Economía Solidaria). En consecuencia, no pueden hacer parte del RTE, sino que deben estar sujetas al régimen ordinario aplicable a las sociedades limitadas, sin perjuicio de evaluar si deben tener una tarifa reducida.

Cuadro 23. Cooperativas por rango de ingresos anuales

No.	Ingresos anuales en $ miles de millones	Cantidad de entidades	Participación número %	Excedente en $ miles de millones	Participación en excedente (%)
1	**Pequeñas** Menor de 565	5.839	76%	35	5%
2	**Medianas** Entre 565 y 4.524	1.233	16%	116	18%
3	**Grandes** Mayor a 4.524	598	8%	504	77%
TOTAL		**7.670**	**100%**	**656**	**100%**

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial

vi. *Fondos.* Los fondos constituyen formas de ahorro e inversión pero ninguno tiene la estructura jurídica de una ESAL, por tanto, no pueden pertenecer al RTE. Si para estimular el ahorro de los empleados se desea incentivar los fondos mutuos de inversión (19) y los fondos de empleados (19), así como la calidad de no contribuyentes de los fondos de ahorro e inversión calificados actualmente como no contribuyentes (Artículos 23-1 y 23-2) podrán mantener el régimen de transparencia y seguir como no contribuyentes en cuanto se limiten a cumplir su finalidad, pero no pueden pertenecer al RTE, porque su naturaleza es la de servir como vehículos de ahorro e inversión y por supuesto no son ESAL.

vii. *Control patrimonial.* Para asegurar que los excedentes se invierten en las actividades meritorias del objeto social, se limita temporal y cuantitativamente su capitalización. El crecimiento permanente del patrimonio a través de las asignaciones permanentes, permite acumular un patrimonio sin ninguna justificación, puesto que esto significa que la entidad genera excedentes en exceso a los que requiere o puede ejecutar para el desarrollo de su actividad meritoria. Por tal razón, los excedentes deben destinarse obligatoriamente en un porcentaje al cumplimiento de la actividad meritoria dentro de un término determinado. Adicionalmente, para asegurar que reportan todas sus rentas, se

deben sujetar al sistema de determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial.

viii. *Controles administrativos.* La ley debe establecer requisitos legales para la admisión de las ESAL al RTE desde su creación, de manera que cuando se les asigne el RUT como pertenecientes al RTE se verifiquen y exijan requisitos y condiciones mínimas que las hacen merecedoras al tratamiento tributario particular del régimen especial, y en consecuencia, admitidas y clasificadas en el RUT como entidades pertenecientes al RTE.

ix. *Controles tributarios.* Para controlar el abuso de distribuciones indirectas o la simulación de donaciones se recomienda adoptar una cláusula general anti elusión para las ESAL, que le permita recalificar las operaciones para efectos tributarios. Es imperativo mejorar, aclarar y precisar los procedimientos tributarios para beneficio del contribuyente (ESAL) y para lograr un control más efectivo por parte de la autoridad tributaria. A las ESAL con ingresos superiores a 160.000 UVT (4.500 millones) (aproximadamente 2.500 entidades), se les exigirá remitir antes del 30 de abril, una memoria económica correspondiente al año anterior, firmada por el representante legal y el revisor fiscal, cuyo contenido será precisado por el reglamento pero que como mínimo contenga un resumen de los proyectos y su financiación, los ingresos y gastos del año, la especificación del patrimonio y las inversiones. Desagregar los ingresos por actividades distintas al objeto social, los excedentes generados y la destinación de los mismos a las actividades meritorias. La DIAN deberá incluir dentro de su plan anual de fiscalización un programa de control a las ESAL, y al año siguiente, deberá rendir un informe de sus resultados al Comité de Entidades sin ánimo de lucro.

x. *Vigilancia y control.* Las ESAL quedarán sujetas a la vigilancia y control por la Superintendencia de Sociedades, con los mismos rangos exigidos para las sociedades comerciales, excepto aquellas vigiladas por otra superintendencia, para asegurar que cumplen con los reportes financieros, condiciones de gobierno corporativo definidos universalmente, control de lavado de activos, prevención de actividades terroristas, entre otros, pues la actual vigilancia por parte de municipios, gobernaciones y el distrito es inoperante. Además, sus actos de constitución, representación legal, consejos directivos, registro de libros de actas y nombramiento de revisoría fiscales deben estar sujetos a registro en la cámara de comercio, sin perjuicio de fortalecer el control de la DIAN.

B. Propuestas específicas

1. Propuesta 1. No contribuyentes, contribuyentes y ESAL

33. Para adoptar estos cambios proponemos sustituir las normas actuales (Artículos 19, 19-1 y 19-2 y 356 a 364 del E.T.) y además modificar los Artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del E.T., en cuanto allí se clasifican las entidades entre no contribuyentes, no contribuyentes obligadas a declarar y las ESAL, tanto las que soliciten ser admitidas al RTE y las que se regirán por el régimen de las sociedades limitadas.

34. *No contribuyentes*. Seguirán como no contribuyentes no obligados a declarar la nación, los departamentos, los distritos y los municipios.

35. *No contribuyentes obligados a presentar declaración*. También se consideran como no contribuyentes, las entidades públicas que actualmente se encuentran incluidas en el artículo 22, Territorios Indígenas, Corporaciones Autónomas Regionales, Áreas Metropolitanas, Asociaciones de Municipios, Superintendencias, Unidades Administrativas Especiales, Asociaciones de Departamentos, Federaciones de Municipios, Resguardos y Cabildos Indígenas, Establecimientos públicos, pero que si están obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio, conforme al artículo 598 del E.T.. Tampoco son contribuyentes las siguientes entidades, que mantienen la obligación de presentar declaración de ingresos y patrimonio, asociaciones de padres de familia, sociedades de mejoras públicas, organizaciones de alcohólicos anónimos, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, asociaciones de ex alumnos y ligas de consumidores.

36. Las entidades que por objeto de esta reforma dejan de ser No Contribuyentes, tales como las cajas y los sindicatos, pertenecen al régimen de las ESAL y deben de tramitar el ingreso al régimen especial y obtener la exención de sus excedentes tal como lo harán las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones.

2. Propuesta 2. Sujetos del Régimen Tributario Especial

37. Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones (en adelante A, F y C) constituidas como entidades sin ánimo de lucro serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades limitadas, o al nuevo impuesto a las utilidades empresariales que lo sustituya, de acuerdo con la propuesta del Capítulo I, salvo las que se califiquen expresamente en el E.T. como no contribuyentes (Artículo 23) y las ESAL constituidas en Colombia que soliciten y sean admitidas al RTE.

38. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como ESAL para ser admitidas al RTE-incluidas las cajas de compensación familiar y sindicatos- deben acreditar:

a. Estar constituidas como Entidad Sin Ánimo de Lucro (ESAL). Por tanto, los aportes no podrán ser reembolsados bajo ninguna modalidad ni tampoco se podrán distribuir sus excedentes, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

b. Que su objeto social principal sea de interés general en una o varias de las siguientes actividades meritorias a las cuales tenga acceso la comunidad: educación formal, salud, cultura, ciencia, tecnología e investigación, deporte aficionado, asociaciones gremiales y actividades de desarrollo social, como se especifican más adelante.

c. Los excedentes anuales se deberán invertir como mínimo en un 60% en las actividades meritorias desarrolladas por la entidad en un término no superior 4 años y con la presentación de un plan de ejecución que formará parte de la memoria económica, que deben presentar las entidades que superen las 160.000 UVT de ingresos anuales, so pena de que se conviertan en renta gravable previo ajuste por IPC, en el año siguiente a aquel en el cual se haya vencido este plazo. El saldo restante de los excedentes, se destinará a fortalecer su patrimonio. En el patrimonio se diferenciarán los excedentes de cada año, de forma que se permita hacer un seguimiento de la destinación en las actividades meritorias dentro del plazo definido.

d. Los ingresos obtenidos por actividades distintas a las de la actividad meritoria, no podrán superar el 40% del total de los ingresos anuales y en todo caso, tales rentas, con la depuración de los costos y deducciones correspondientes, conforme a las reglas generales del Estatuto Tributario, estarán sujetas al impuesto de renta o al nuevo impuesto a las utilidades empresariales que lo sustituya, de acuerdo con la propuesta del Capítulo I, a la tarifa del 20%. En el año en el cual supere este tope dejarán de pertenecer al RTE y quedarán sujetas al régimen del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades limitadas o al nuevo impuesto a las utilidades empresariales que lo sustituya, de acuerdo con la propuesta del Capítulo I. Si en el año siguiente se ajustan al límite indicado, podrán solicitar nuevamente su reingreso con el cumplimiento de los demás requisitos.

Cuadro 24. Propuesta de clasificación Entidades Sin Ánimo de Lucro

Entidades públicas no contribuyentes No Declarantes Art. 22	Entidades públicas y privadas No Contribuyentes Declarantes Art. 23, 598	A, F y C cuyo objeto social es Sin Ánimo de Lucro (ESAL) que pueden solicitar y ser admitidas en el RTE Según Propuesta	Otras entidades que no pertenecen al RTE
• Nación • Departamentos • Distritos • Municipios • entidades territoriales	• Asociaciones de padres de familia • Sociedades de mejoras públicas • Organizaciones de alcohólicos anónimos • Juntas de acción comunal • Juntas de defensa civil • Asociaciones de ex alumnos • Ligas de consumidores • Territorios Indígenas • Corporaciones Autónomas Regionales • Áreas Metropolitanas • Asociaciones de Municipios • Superintendencias • Unidades Administrativas Especiales • Asociaciones de Departamentos • Federaciones de Municipios • Resguardos y Cabildos Indígenas • Establecimientos públicos	• Asociaciones, corporaciones y fundaciones, constituidas como ESAL cuyo objeto principal sean: salud, educación formal, deporte aficionado, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental y desarrollo social, siempre que sean de interés general, cuyas actividades sean de acceso a la comunidad y que destinen su excedentes al desarrollo de estas actividades, siempre que soliciten su admisión al Régimen Tributario especial y que sea admitidas por la DIAN. • Cajas de compensación, sindicatos.	• Cooperativas • Fondos de empleados • Fondos Mutuos de inversión • Fondos de inversión, fondos de valores y los fondos comunes del art. 23-1 del E.T. • Fondos de pensiones y de cesantías del art. 23-2 del E.T. • Fogafin y Fogacoop, art. 19-3 del E.T. • Fondos de pensionados, art 23 E.T.

39. Las Asociaciones, corporaciones y fundaciones constituidas como ESAL para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios, se sujetan al régimen general de las sociedades limitadas o al nuevo impuesto a las utilidades empresariales que lo sustituya, de acuerdo con la propuesta del Capítulo I, cuando no soliciten su admisión el Régimen Tributario Especial o cuando lo hayan solicitado pero no hayan sido admitidas porque no cumplen los requisitos exigidos legalmente.

3. Propuesta 3. Hecho generador y base gravable del impuesto a la renta y complementarios para las ESAL del RTE

40. Para determinar el hecho generador y la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios, se tomarán las reglas generales aplicables a las sociedades limitadas, contenidas en el libro primero del E.T..

4. Propuesta 4. Rentas exentas

41. Las rentas exentas serán aquellas obtenidas por el desarrollo de las actividades meritorias que defina la ley, siempre que sean de interés general, que a ellas tenga acceso la comunidad y que sus excedentes se destinen como lo exigen las normas del Estatuto Tributario. A continuación ofrecemos una lista de actividades meritorias que debe ser revisado por el Gobierno antes de presentar el respectivo proyecto de ley para asegurar que no se excluyan actividades meritorias que deberían ser estimuladas.

i. *Educación formal*: conforme se define por las Leyes 30 y 115, que comprende educación inicial, primaria, secundaria, superior, técnica, tecnológica, profesional, educación continuada o educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente autorizada por el Ministerio de Educación o de las secretarias departamentales, municipales y distritales. También comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia.

ii. *Salud*: la prestación de servicios de salud POS Y NO POS en el marco del Sistema de Seguridad Social en Salud regulado por la Ley 100/93, la prestación de servicios de salud de planes adicionales de salud incluidos los prestados a personas naturales de manera directa, de acuerdo con normas vigentes sobre la materia, por instituciones habilitadas por el Ministerio de Salud, Secretarias de Salud o entidades competentes. Actividades de promoción, apoyo al mejoramiento de la salud y del sistema de salud. Actividades de apoyo en salud pública.

iii. *Cultura*: actividades culturales definidas por la Ley 397 y aquellas actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural.

iv. *Ciencia, tecnología e innovación*: actividades definidas por la ley y las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Así mismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general y a las cuales tenga acceso la comunidad.

v. *Actividades de desarrollo social*, que comprende las siguientes actividades:

   a. Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad, personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de

género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina entre otras.

b. Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos y los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la Organización de las Naciones Unidas.
c. Actividades orientadas a la promoción, desarrollo y mejoramiento del buen gobierno, la transparencia y la participación ciudadana.
d. Actividades orientadas a promover el desarrollo económico y social a nivel regional o local
e. Actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión, siempre y cuando sean para acceso general a la comunidad.

vi. *Actividades de protección al medio ambiente*, conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.

vii. *Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco*; atención y tratamiento a las personas consumidoras.

viii. *Promoción y apoyo a las actividades deportivas* definidas por la Ley 181, correspondientes al deporte aficionado, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.

ix. *Actividades sindicales* realizadas por sindicatos autorizados por el Ministerio de Trabajo en cuanto se refieren a su objeto social.

x. *Actividades de libertad religiosa y de cultos* exclusivamente, desarrolladas por entidades reconocidas como tales por el Ministerio del Interior.

xi. *Actividades de desarrollo empresarial*. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definida por la ley.

xii. *Actividades políticas* que realizan los partidos, movimientos políticos y grupos significativos de ciudadanos de acuerdo con la ley y las autoridades competentes con las limitaciones para desarrollar otras actividades.

xiii. *Promoción y apoyo a los derechos humanos* y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.

xiv. *Las actividades financiadas con los recursos del subsidio familiar a cargo de las cajas de compensación familiar*, siempre que no sean actividades industriales o comerciales, pues en este caso se sujetarán a las reglas generales de las ESAL del RTE, es decir, no pueden superar el 40% del total de sus ingresos, quedan

gravadas con la tarifa del 20% y si superan este porcentaje, quedan sujetas al régimen de las sociedades limitadas.

xv. *Las actividades de administración de conjuntos residenciales*, desarrolladas por las juntas de copropietarios financiadas con las cuotas de los copropietarios.

xvi. *Actividades desarrolladas por las asociaciones gremiales* en cumplimiento de su misión gremial.

xvii. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.

Cuadro 25. Actividades meritorias de las ESAL que dan lugar a la consideración de rentas exentas

No.	Actividad	Sub actividad	Norma reguladora	Entidad Autorizada
1	Educación	• Educación formal (inicial, primaria, secundaria, superior) • Actividades de promoción y apoyo educación pública.	Ley 30 de 1992, Ley 115 de 1994 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Educación
2	Salud	• Prestación servicios de salud Pos y no Pos • Prestación de planes de salud adicionales • Actividades de promoción y apoyo al mejoramiento de la salud y del sistema de salud • Apoyo en salud pública	Ley 100 de 1993 Decreto 4400 de 2004 Ley 1438 de 2011	Ministerio de Salud
3	Cultura	• Promoción y desarrollo de actividades culturales	Ley 397 de 1997 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Cultura
4	Ciencia, tecnología e innovación	• Proyectos aprobados por Colciencias. • Así mismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general y a las cuales tenga acceso la comunidad.	Ley 1286 de 2009 Decreto Ley 591 de 1991 Decreto 2076 de 1992 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Educación, Colciencias
5	Protección al medio ambiente	• Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.	Ley 99 de 1993 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Medio Ambiente
6	Desarrollo social	• Protección, asistencia y promoción derechos de población de especial protección • Desarrollo, promoción y mejoramiento calidad y cobertura servicios públicos • Desarrollo actividades de buen	Ley 1448 de 2011, Ley 142 de 1994	ICBF, Departamento de Prosperidad Social (DPS)

		gobierno		
7	Deportivas	• Deporte aficionado únicamente	Ley 181 de 1995 Decreto 4400 de 2004	Ministerio de Educación, Coldeportes
8	Asociaciones gremiales	• Actividades de su objeto social principal	Código de Comercio	Ministro de Comercio, Industria y Turismo
9	Sindicales	• Actividades de su objeto social principal	Código Sustantivo del Trabajo	Ministerio de Trabajo
10	Libertad religiosa y de cultos	• Actividades desarrolladas por entidades reconocidas	Constitución Política 1991, Ley 133 de 1994	Ministerio del Interior
11	Desarrollo empresarial	• Promoción desarrollo empresarial y emprendimiento	Ley 1014 de 2006	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
12	Actividades financiadas con el subsidio familiar	• Programas desarrollados por las Cajas de compensación, financiados con el subsidio familiar	Ley 21 de1982	Superintendencia del Subsidio Familiar
13	Actividades políticas	• Actividades de partidos, movimientos políticos y grupos significativos de ciudadanos.	Ley 130 de 1994	Consejo Nacional Electoral, Registraduría Nacional, Ministerio del Interior
14	Actividades de derechos Humanos	• Promoción y apoyo a los derechos humanos.	Constitución Política 1991, Ley 589 de 2000, Ley 599 de 2000	Ministerio del Interior
15	Actividades de promoción y mejoramiento de la administración de Justicia	Actividades contempladas en la Ley estatutaria de Justicia	Ley 270 de 1996	Consejo Superior de la Judicatura

42. También estarán exentas las donaciones recibidas por las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones constituidas como ESAL pertenecientes al RTE y a su vez serán deducibles para los donantes que tengan la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

    a. Cumplimiento de los requisitos establecidos en los Artículos 125, 125-1, 125-2, 125-3 y 125-4 del E.T..
    b. Solo dará lugar a deducción la donación efectuada a una A, F y C ESAL perteneciente al RTE, siempre que cumplan con lo dispuesto en las citadas normas.
    c. El valor de las donaciones será tratado como se recomienda al respecto en el Capítulo I de este documento.
    d. Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria. Si la donación está condicionada por el donante, debe registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias. Cuando se done un activo, no podrá ser enajenado de los 5 años siguientes a la donación, so pena de que se trate como una renta gravada con el impuesto.
    e. Establecer una norma anti elusión que permita controlar el abuso por el cual se entregan bienes a título gratuito pero con contraprestaciones convenidas implícitamente.

5. Propuesta 5. Tarifa

43. Las Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones constituidas como ESAL deberán liquidar y pagar un impuesto sobre la renta a una tarifa única del 20% sobre el excedente fiscal (renta líquida gravable).

6. Propuesta 6. Requisitos para solicitud y admisión de las A, F y C constituidas como ESAL en el RTE

44. *Las A, F y C que tengan la calidad de ESAL deben solicitar su admisión al RTE.* Las A, F y C ESAL para efectos del impuesto sobre la renta se asimilarán a las sociedades limitadas, salvo aquellas que la ley haya calificado como no contribuyentes. Las demás podrán solicitar ante la DIAN su admisión al RTE, la cual será válida a partir de su solicitud inicial y la asignación del RUT, en cuanto cumplan con los requisitos legales y se renovará anualmente con la presentación de la declaración de renta. Para las ESAL con ingresos superiores a 160.000 UVT, su pertenencia al RTE está condicionada a que el representante legal radique ante el comité de entidades sin ánimo de lucro previsto en el artículo 362 del E.T., la memoria económica anual de sus actividades, en la cual compruebe que cumplió con su objeto social y con los requisitos para mantenerse en el RTE.

45. Requisitos que deben acompañar las A, F y C ESAL a su solicitud de admisión al RTE:

a. Escritura pública de constitución como A, F y C ESAL, en la cual aparezca como objeto social principal alguna de las siguientes actividades meritorias: educación formal, salud, cultura, ciencia, tecnología e investigación, deporte aficionado, asociaciones gremiales y actividades de desarrollo social. En el RUT esta actividad debe identificarse, corresponder a su objeto social y no podrán aparecer como otras actividades no especificadas. La DIAN debe adecuar la relación de las actividades económicas del RUT, de manera que aparezcan las actividades meritorias que se han definido como el objeto social principal de las A, F y C constituidas como ESAL para que puedan identificarse y ser admitidas al RTE.

b. Acto mediante el cual se le ha reconocido personería jurídica.

c. Inscripción en la cámara de comercio de su jurisdicción, en la cual aparezcan sus administradores, representantes y miembros del Consejo Directivo.

d. Manifestación escrita del representante legal sobre:

- Su carácter de ESAL y que sus aportes no son reembolsables ni se distribuirán sus excedentes ni directa ni indirectamente bajo ningún título.

- Que el objeto social y las actividades son de interés general y que las actividades de la entidad son de acceso general a la comunidad, es decir, que cualquier persona natural o jurídica pueda acceder a las actividades que realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, como afiliaciones que otorguen derechos exclusivos a participar en los beneficios de la entidad.
- Indicarán la fuente de los ingresos con los cuales se cumplirá el objeto social y la certificación de las cuentas bancarias abiertas para el efecto.

Esta manifestación solo se exigirá al momento de su admisión inicial, pues en los siguientes años, todas las ESAL la renovarán con la presentación de su declaración de renta. Las ESAL con ingresos anuales superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior deberán presentar la memoria económica de su gestión anual ante el comité creado en el artículo 362, en la cual manifestarán que han cumplido los requisitos para que se les reconozcan los beneficios del RTE.

e. Certificación por parte de la autoridad que haya definido la ley o el reglamento, que acredite que desarrollan la actividad meritoria.

46. Corresponde a la DIAN admitir a las A, F y C ESAL en el RTE una vez verificados los requisitos legales y por tanto, autorizar su calificación en el RUT. La admisión operará con la sola solicitud y la asignación del RUT, previa la presentación de los documentos exigidos en el E.T., para lo cual se podrán verificar los datos reportados. En caso de incumplimiento de los requisitos no podrá ser registrada en el RUT como ESAL y deberá ser calificada como sociedad limitada en el RUT.

47. Las ESAL actualizarán su RUT anualmente, con la simple presentación de la declaración de renta, pero aquellas que superen 160.000 UVT de ingresos en al año anterior ($4.524 millones), deberán enviar al Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia.

48. Las ESAL deben cumplir con las siguientes reglas para su creación, durante su existencia y hasta su disolución y liquidación:

- *Fondo social*. Las A, F y C ESAL deben conformar su patrimonio con un fondo social que se compone de los aportes de sus fundadores, los excedentes anuales y otras partidas patrimoniales que exijan las normas contables. Este Fondo tan solo le pertenece a la asociación, corporación o fundación calificada como ESAL y

solo podrá destinarse al cumplimiento del objeto social, y deberá ser distribuir en cl caso de disolución y liquidación como lo estipula el Código Civil.

- *Aportes y excedentes de las ESAL*. Ningún aporte de los fundadores, miembros, administradores ni de cualquier otra persona, independientemente de su denominación, generan derechos de ningún tipo para el aportante, ni durante su existencia, ni en su liquidación, por lo cual no serán reembolsables.

- *Excedentes*. Los excedentes generados por la operación de la ESAL deben determinarse bajo las mismas reglas aplicables a las sociedades limitadas del E.T. y no podrán ser distribuidos ni directa ni indirectamente, a ninguna persona natural o jurídica aportante o a sus vinculados, entendiéndose como tales a personas vinculadas como cónyuges o compañeros, y de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y afinidad y único civil con los fundadores y aportantes y entidades jurídicas en donde los fundadores o aportantes posean más de 30% (directa o indirectamente) de aportes o control de la sociedad benefactora de los pagos.

- *Restricciones*. La ESAL, su patrimonio y excedentes no podrán ser objeto alguno de fusiones, escisiones, transformaciones o reorganización empresarial alguna. Cuando se liquiden la totalidad de su patrimonio deberá transferirse a otra entidad de objeto social similar previamente definida en los estatutos o transferirse a una entidad pública, conforme a las reglas del Código Civil.

- *Exenciones*. Se consideran como rentas exentas en cuanto se destinen al cumplimiento del objeto social, las derivadas de las actividades meritorias, las donaciones recibidas que cumplan con las exigencias legales, los ingresos derivados de la explotación de su patrimonio mobiliario o inmobiliario, tales como arrendamientos, rendimientos financieros y dividendos. Cuando se enajenen activos, la utilidad también estará exenta, en cuanto se destinen a las actividades meritorias o al mantenimiento de su patrimonio.

- *Excedentes para el reconocimiento de la exención*. Las ESAL, deben acreditar que sus excedentes determinados conforme a las normas del E.T. aplicable a las sociedades limitadas y respaldadas en los estados financieros conforme a las normas contables vigentes, han sido previamente aprobados por la asamblea general, Junta Directiva o máximo órgano de gobierno antes del 31 de marzo de cada año, dejando constancia en el acta del cumplimiento de las condiciones establecidas en la ley, como la destinación de tales excedentes y los plazos que se defina para tal efecto, así como el porcentaje legal que se permita para el fortalecimiento patrimonial. El control de estas partidas debe separarse contablemente para su identificación y verificación en los años posteriores por la administración tributaria. Así mismo, la Junta o Consejo Directivo, conjuntamente con el representante legal, el revisor fiscal o el contador de la

entidad deben dejar una constancia escrita en la cual manifiesten que se han cumplido todos los requisitos para obtener la exención. El representante legal deberá presentar a su asamblea general un informe anual de gestión, estados financieros completos con notas y certificación de contador y una manifestación sobre el cumplimiento de los requisitos durante ese año para pertenecer al RTE y sobre el cumplimiento de los requisitos para obtener las exenciones solicitadas en la declaración de renta. El informe estará a disposición de las autoridades cuando sea requerido. Para las ESAL con ingresos superiores a 160.000 UVT, deberán presentar ante el Comité del artículo 362 del E.T., la memoria económica correspondiente al respectivo año, para que se le reconozca su pertenencia el RTE.

- *Destinación de excedentes*. Los excedentes se deberán invertir como mínimo en un 60% durante los cuatro años siguientes, en las actividades meritorias desarrolladas por la entidad y el resto se destinará a incrementar el patrimonio en activos financieros emitidos o respaldado por entidades vigiladas por la superintendencia financiera, inventarios, activos fijos y tecnología que apoye las actividades a desarrollar y que genere rentas suficientes para el futuro crecimiento y desarrollo de la ESAL. La constancia sobre la aprobación de esta decisión debe quedar dentro del acta que apruebe el balance y el estado de resultados anuales y deberá especificarse el destino de tales excedentes. Así mismo, cada año en la aprobación del balance y el estado de resultados anuales, se controlará la ejecución de los excedentes de cada año para lo cual deberán identificarse dentro de la contabilidad.

- *Donaciones*. Las A, F y C pertenecientes al RTE podrán registrar contablemente las donaciones como ingresos o directamente en el patrimonio cuando haya sido una condición del donante. Si se trata de un activo donado, no podrá ser enajenado dentro de los 5 años siguientes, so pena de que tal donación o la venta del activo se considere como un ingreso gravado con el impuesto de renta.

- *Gastos administrativos*. Los gastos administrativos de las ESAL no podrán exceder del 20% de sus ingresos anuales, entendiendo como ingresos anuales para estos efectos la suma de los ingresos propios y los ingresos administrados de terceros por parte de la entidad. El exceso no será deducible para la determinación de la renta líquida. Para tal efecto, se entienden como gastos administrativos aquellos destinados a su administración, como arriendos de oficinas administrativas, servicios públicos, los correspondientes a los pagos laborales del personal encargado de los procesos administrativos exclusivamente, el pago de honorarios a miembros del Consejo, Junta Directiva o máximo órgano de gobierno que sean miembros independientes y otros gastos que no puedan identificarse de manera directa como costo de los proyectos costo de ventas por los servicios prestados o los productos vendidos y costo de actividades realizadas en función del objeto social de la entidad . Para efectos

fiscales, las ESAL deberán identificar de manera separada en su contabilidad y en los EEFFF: a) los costos de proyectos, costos y gastos de las actividades de venta de bienes o servicios o de actividades realizadas en función del objeto social de la entidad y b) los gastos administrativos, para su verificación por la administración tributaria, todo lo cual, deberá certificarse por el Revisor Fiscal o contador. Las donaciones realizadas a otras ESAL calificadas dentro del RTE, los gastos por depreciación y amortización y los intereses pagados a terceros no se consideran, para estos efectos, gastos administrativos.

El total de los gastos administrativos determinado como se menciona en el párrafo anterior, se divide entre la suma de los ingresos propios y los ingresos administrados de terceros por la entidad. El porcentaje resultante no debe de ser mayor al 20%.

- *Pagos a fundadores y administradores*. Los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, así como la celebración de contratos o actos jurídicos onerosos o gratuitos realizados con los fundadores, aportantes, donantes, representante legal y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde tenga control, se considera una distribución indirecta de excedentes y como consecuencia, la ESAL dejará de pertenecer al RTE a partir del año en el cual se haya efectuado el pago y por tanto, se asimilará a las sociedades limitadas. Únicamente se admitirán pagos laborales a los administradores y al representante legal, siempre y cuando demuestren el pago de los aportes a la seguridad social, parafiscales y demás obligaciones que se tiene con los empleados. El administrador o gerente deberá tener vínculo laboral.

- *Actividades diferentes a las actividades meritorias del objeto social que otorgan derecho a la exención*. Las entidades podrán realizar "actividades diferentes" a las actividades meritorias del objeto social que otorgan el derecho a la exención, siempre que no excedan del 40% de sus ingresos anuales registrados en su contabilidad. En todo caso, los ingresos derivados de estas "actividades diferentes" no otorgan exención y constituyen renta gravable, con la depuración de los costos y gastos correspondientes conforme a las reglas generales del E.T., a la tarifa del 20%. En el año en el cual superen el 40% dejan de pertenecer al RTE y se asimilarán a las sociedades limitadas. La base sobre la cual se calcula el monto de las "actividades diferentes" no incluye, los ingresos provenientes de la explotación de su patrimonio tales como intereses, rendimientos financieros por inversión de su portafolio en entidades vigiladas por la superintendencia financiera, dividendos, arrendamientos y regalías. Tampoco formarán parte de la base para calcular este monto, los ingresos obtenidos por la venta de activos

fijos en cuanto se destinen bien reinvertir en el objeto social o en el fortalecimiento patrimonial. Las ESAL podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles sujetas al régimen general, pero sin perjuicio del cumplimiento de su objeto social en los límites definidos en la ley que reformará las ESAL.

- *Utilidades por la venta de inmuebles*. Las utilidades por la venta de bienes inmuebles estarán exentas del impuesto sobre la renta siempre y cuando se inviertan en la adquisición de un activo similar, en las actividades meritorias o en su fortalecimiento patrimonial.

- *Contabilidad*. El sistema de información financiero será igual al de las entidades con ánimo de lucro, puesto que la aplicación de las NIIF constituye una obligación establecida por la Ley 1314 de 2009. La información de las declaraciones deberá estar debidamente soportada en su contabilidad, conforme lo exigen las normas tributarias.

- *Precios de transferencia*. Las ESAL del RTE estarán sujetas al régimen de precios de transferencia, en cuanto realicen operaciones económicas sujetas a cumplir con las obligaciones previstas en el E.T.

- *Obligaciones tributarias formales*. Las ESAL del RTE deben cumplir con las obligaciones tributarias formales (inscripción, facturación, declaración, contabilidad, información) y cumplir igualmente con las obligaciones como agentes de retención, cuando la ley lo indique.

- *Otros impuestos*. Las ESAL del RTE están sujetas a los impuestos del orden nacional y territorial bajo las reglas generales de cada impuesto.

- *Pérdidas*. Cuando la ESAL del RTE registre pérdidas por un monto superior al 60% de su fondo social y/o si por un término de tres años no logra compensar sus pérdidas, será causal de disolución y liquidación.

7. Propuesta 7. Control

49. La DIAN incorporará en su plan anual de fiscalización un programa de control a las ESAL que debe ser aprobado por el Comité establecido en el artículo 362. La Dirección de Fiscalización de la DIAN debe presentar al mismo Comité un informe de los resultados en el mes de febrero del año siguiente a fin de que sea evaluado y considerado para definir el programa del siguiente año. El programa anual de fiscalización debe combinar los criterios sectoriales, territoriales y el tamaño o importancia de la actividad. Cuando se detecten fraudes en las operaciones de las ESAL, el término de revisión de las declaraciones al cual se refiere los artículos 705 y 714 del E.T., podrán extenderse hasta por tres años.

50. Se establece una cláusula general anti-elusión para el control de las fundaciones empresariales y familiares, la distribución indirecta de aportes y excedentes y la simulación de donaciones para dotar a la administración tributaria de herramientas para su fiscalización, mediante la configuración de infracciones por el abuso de las normas y la posibilidad legal de desconocer sus efectos tributarios. Los términos de la cláusula son los siguientes:

51. En ningún caso se reconocerá la aplicación del régimen tributario Especial (RTE) previsto para las entidades sin ánimo de lucro ESAL a aquellas entidades que abusando de las posibilidades de configuración jurídica defrauden la norma tributaria que sería aplicable o mediante pactos simulados encubran un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar o la simple ausencia de negocio jurídico.

52. Le corresponde a la autoridad tributaria regularizar mediante liquidación oficial, siguiendo el procedimiento establecido en el E.T., los supuestos de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación en los que incurran las entidades beneficiarias del régimen tributario previsto para las entidades sin ánimo de lucro. A tal fin, la declaración de abuso, fraude o simulación por parte de la Administración de Impuestos produce efectos exclusivamente tributarios y no está sometida a prejudicialidad alguna ni a procedimiento distinto al consagrado para proferir la liquidación oficial de revisión en los artículos 702 a 714 del Estatuto Tributario. En ese acto oficial, además del impuesto eludido, se exigirán los intereses moratorios y se impondrá la sanción por inexactitud.

53. Sin perjuicio de lo anterior, de manera particular se considera que la utilización del régimen tributario especial RTE previsto para las entidades sin ánimo de lucro ESAL obedece a una estructura negocial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

    - El fin principal de la entidad no obedezca a un interés general mediante la realización de las actividades meritorias sino a la realización de una explotación económica con fines de distribución de los excedentes directa o indirectamente. En la apreciación de esta circunstancia se debe tener en cuenta entre otros factores, cuáles son las principales fuentes de percepción de ingresos y cuál es la destinación efectiva de tales recursos.

    - Sean destinatarios directos o indirectos de las actividades que realice la entidad los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los

artículo 260-1 y 450 del Estatuto Tributario, o se beneficien de condiciones especiales para acceder a los bienes o servicios ofrecidos por la entidad.

- Se adquieran de manera directa o indirecta bienes o servicios a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o a cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículo 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.

- La remuneración de los cargos de fundadores, asociados, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno o de cualquier relación labora contratada por la entidad le dé derecho a quien emplea su capacidad de trabajo a participar en los resultados económicos de la entidad directamente o a través de persona o entidad interpuesta.

- Se reciben formalmente como donaciones, dinero, bienes o servicios, por los cuales, las ESAL retribuyen directa o indirectamente al donante como contraprestación implícita por la supuesta donación. En este caso, los valores recibidos como donación serán gravadas en cabeza de la ESAL como ingresos distintos a los de su objeto social y adicionalmente no concederá deducción alguna al donante en el impuesto sobre la renta.

54. La ESAL que no sea admitida y reconocida dentro del RTE en el RUT, será asimilada a una sociedad limitada para fines del impuesto sobre la renta y complementarios y CREE. Cuando la ESAL pertenezca al RTE, si no cumple los requisitos para obtener la exención, tales rentas se gravarán a la tarifa del 20%.

55. El gobierno podrá establecer tarifas de retención para las ESAL hasta por el 10% de sus ingresos, diferenciando su naturaleza, actividades y tipos de ingresos. Las ESAL disponen de un año contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, para solicitar el saldo a favor que resulte en su declaración de renta.

56. Adicionar el actual Artículo 795 para incluir a las ESAL cuando se utilicen como mecanismo de evasión. Cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, y las ESAL, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la Junta o el Consejo Directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.

8. Propuesta 8. Vigencia y transición

57. El RTE para las ESAL será aplicable a partir del periodo siguiente al de la fecha de su expedición y sustituirá las actuales normas del E.T. (Artículos 19, 19-1 y 19-2, 356 a 364).

58. La ley que adopte estos cambios deberá conceder un plazo, para que quienes se encuentren actualmente en el RTE puedan acreditar los nuevos requisitos exigidos para acceder a este régimen.

III. Número de entidades e ingresos anuales de las ESAL

59. Para evaluar las implicaciones de las modificaciones propuestas, debe considerase lo que revelan los datos de la DIAN, que por lo demás reflejan su concentración, puesto que el 4% (2.524 entidades) representan el 88% de los ingresos, mientras el 86% (59.769 entidades) apenas significa el 4% de los ingresos.

Cuadro 26. Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su tamaño, según sus ingresos anuales

No.	Ingresos anuales en miles de millones de pesos (COP)	Cantidad de entidades	Participación	Excedente en miles de millones (COP)	Participación en excedente (%)
1	**Pequeñas** Menor de 565	59.769	86%	267	4%
2	**Medianas** Entre 565 y 4.524	6.963	10%	690	8%
3	**Grandes** Mayor a 4.524	2.524	4%	6.360	88%
TOTAL		**69.256**	**100%**	**7.237**	**100%**

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial.

Cuadro 27. Entidades Grandes (ingresos superiores a 4.524 millones COP) del Régimen Tributario Especial.

No.	Actividad	Cantidad de entidades	Participación %	Excedente en miles de millones (COP)	Participación en excedente (%)
1	Salud y seguridad social	700	28%	1,322	20.8%
2	Educación	254	10%	123	1.9%
3	Financiero	93	4%	224	3.5%
4	Religiosas	145	6%	20	0.3%
5	N.C.P.	287	11%	484	7.6%
6	Otras	1.045	41%	4,185	65.8%
TOTAL		**2.524**	**100%**	**6.360**	**100%**

Fuente: Ministerio de Hacienda (2015). Entidades del Régimen Especial

CAPÍTULO V
Administración tributaria en Colombia: diagnóstico y propuestas*

I. Introducción

1. Del diagnóstico sobre la administración tributaria colombiana elaborado por la Comisión se concluye que para enfrentar los grandes retos tributarios, el país requiere con urgencia de una reorganización profunda de varios de los aspectos operativos y legales de la actual administración.

2. Esta reorganización exige una profunda voluntad política por parte del Congreso y del Ejecutivo y seguramente deberá apoyarse en un sólido equipo técnico guiado por un proyecto de mediano plazo.

3. Ello es indispensable para resolver los altos índices de evasión, elusión y contrabando, lo cual seguramente va a exigir una ampliación de su tamaño como administrador de procesos tributarios y una actualización institucional, jurídica y tecnológica de grandes proporciones.

4. A nivel institucional es primordial dotar de mayor autonomía a la administración tributaria, la cual se debe regir por sus propios procesos de gobierno y gestión.

5. Es necesario establecer un régimen legal especial para la DIAN para la administración del recurso humano que debe incluir la estructuración de las convocatorias para la incorporación de personal, evaluación, entrenamiento y procedimientos de auditoría.

6. Se debe dotar a la DIAN de una infraestructura tecnológica adecuada a los estándares internacionales y a las complejidades inherentes al caso colombiano. Revisar las estructuras de software y hardware para su adecuado funcionamiento, además de homogenizar su implementación para que la interacción entre las diferentes plataformas sea eficiente, son tareas prioritarias.

*Este capítulo se fundamentó de manera importante en las presentaciones de la Universidad Externado de Colombia, en un trabajo sobre moralidad tributaria de la Universidad de los Andes (Universidad de los Andes, 2015), un documento de la Universidad del Rosario sobre tributación regional (Universidad del Rosario, 2015) y presentaciones de las diferentes direcciones de la DIAN.

7. Se deben modernizar y simplificar los mecanismos y procedimientos de recaudo, fiscalización y régimen sancionatorio mediante la expedición por parte del Congreso de un Código de Procedimiento Tributario, aplicable a todos los impuestos, tasas y contribuciones, con el objeto de hacer más trasparente y eficaz la relación del Estado con los contribuyentes y reducir los costos derivados de los conflictos en la aplicación de la ley tributaria.

8. Se debe fortalecer la capacitación de los funcionarios de la DIAN interna y externamente a la entidad, para garantizar la calidad técnica del personal.

9. Para cumplir con los mejores estándares internacionales, la Comisión recomienda seguir las políticas diseñadas por la OCDE para evitar el traslado de beneficios a otras jurisdicciones y la erosión de las bases gravables, mediante la adopción progresiva y adaptada a las quince acciones del plan BEPS.

10. Es necesario reformular la cláusula general anti elusiva, que fue adoptada en la ley 1607 de 2012 como abuso de la norma tributaria, que por cuenta de las modificaciones en el proceso legislativo, es inaplicable.

11. En los cambios propuestos para las entidades territoriales es necesario incluir modificaciones procedimentales adecuadas a las necesidades y a la capacidad de los municipios de población inferior a 20 mil habitantes, que representan más del 80% de los municipios colombianos, bajo los principios de simplicidad y eficiencia.

II. La administración tributaria eficiente como elemento central de una reforma estructural

12. Colombia presenta altos índices de evasión tributaria. Los estimativos oficiales de evasión en el IVA en Colombia están alrededor de 23% (cerca de 2 puntos del PIB), pero cálculos más recientes del Fondo Monetario Internacional sugieren que la tasa de evasión del IVA estaría alrededor de 40% (OCDE, 2015).

13. En el caso del impuesto de renta, Cruz (2015) estimó que la tasa de evasión promedio de las personas jurídicas para el periodo 2007 – 2012 se ubicó en un nivel de 39%. Ello significa que anualmente por causa de la evasión hay una pérdida de impuestos por un monto cercano a $15 billones. Los cálculos indican que cada punto de reducción de la tasa de evasión del impuesto de renta de las personas jurídicas le aportaría a los ingresos tributarios $442 mil millones en pesos de 2012. Por otro lado, no existe en la actualidad un cálculo de la evasión del impuesto de renta personal.

14. De acuerdo con la UGPP, la evasión a la protección social en Colombia fue del 26.8% en 2012. Esta cifra se traduce en $14.6 billones anuales que deja de recibir el

sistema, de los cuales el 35.9% corresponde a pensiones, el 25.6% a salud y 19.6% a riesgos profesionales.

15. Las estimaciones del gobierno y de la DIAN muestran que el contrabando anual se encuentra entre los US$6 mil y los US$7 mil millones, lo que equivale a cerca de 2 a 3% del PIB y 10% de las importaciones.

16. De acuerdo con la DIAN, en la actualidad existen aproximadamente 376.810 deudores morosos y una acumulación histórica de cartera de 853.153 obligaciones tributarias administradas, que datan algunas de ellas desde el año 1991. A 31 de diciembre la cartera gestionable de la entidad ascendía a $ 4.25 billones.

17. Combatir la evasión, elusión y morosidad no solo contribuye a aumentar los ingresos tributarios sino que también hace al sistema tributario más justo y equitativo y más compatible con la eficiencia económica. En efecto, el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituyen un beneficio para aquellas firmas e individuos que no pagan sus impuestos y pone en una situación de desventaja a aquellos que sí cumplen con sus obligaciones con el fisco. Por ello mismo distorsiona la asignación de recursos en la economía en favor de las empresas evasoras.

18. Diferentes factores influyen sobre la decisión de no cumplir con las obligaciones tributarias dentro de los cuales la existencia de un sistema tributario complejo, inequitativo e ineficiente, la reducida eficiencia con la cual opera la administración para identificar a aquellos que evaden al fisco y hacerlos cumplir con las obligaciones tributarias y la transparencia, eficiencia y equidad del gasto público (principio de reciprocidad fuerte) están dentro de los más importantes.

19. Se genera, además, un círculo vicioso pues entre mayor la evasión, más individuos justifican su propia evasión (principio de reciprocidad débil) y se arriesgan (al ver que no pasa nada a quien evade); es decir, existe un bajo riesgo subjetivo al incumplimiento, haciendo cada vez más extenso el control por parte de la administración.

20. Adicionalmente, los beneficios tributarios, los vacíos normativos y la imprecisión de las normas inducen a aprovechamientos indebidos que fomentan el fenómeno de la elusión bajo diferentes modalidades jurídicas y financieras que son complejas de detectar y combatir.

21. Sin desconocer los avances que se han venido produciendo en varios aspectos de la organización y funcionamiento de la DIAN, la Comisión considera que se requieren mejoras muy significativas de modernización y fortalecimiento de la administración para que los resultados de una reforma estructural sean efectivos y para poder contar con una administración capaz de cumplir adecuada y eficientemente sus

funciones con el nivel de profesionalismo y excelencia requeridos en el mundo actual.

22. En efecto, en cualquier país del mundo, tener la mejor política tributaria no sirve de mucho si esta no puede implementarse adecuadamente. Para que el gobierno cumpla su función de proveer bienes públicos requiere de ingresos y para recaudarlos debe contar con una administración tributaria eficiente (Bird, 2010). Por administración tributaria eficiente se entiende aquella que recoge el monto de impuestos que debe recolectar y en el momento que debe hacerlo, de acuerdo con las leyes establecidas y, todo esto con los menores costos de transacción posibles para la administración y los contribuyentes.

23. Corroborando la afirmación anterior, la experiencia de América Latina de las últimas décadas muestra que las reformas tributarias han obtenido resultados exitosos solamente cuando estas han emprendido paralelamente mejoras en la administración tributaria. Igualmente, la experiencia sugiere que una de las razones detrás de los esfuerzos fallidos de reformas tributarias en la región ha sido la falta de coordinación entre los cambios en la política tributaria y las medidas tendientes a hacer la administración de impuestos más eficiente (Gómez-Sabaíni y Jiménez, 2012).

24. Nuestra constitución establece en sus Artículos 95 y 363, dos principios fundamentales en nuestra configuración como sociedad. Todos debemos contribuir con los gastos a cargo del Estado de acuerdo con los principios de justicia y equidad y que el sistema tributario debe ser progresivo, equitativo y eficiente. Por sistema tributario, entendemos los impuestos, tasas y contribuciones que representan cerca del 20% del PIB actualmente en Colombia y por el cual se define quienes deben pagar, cuanto deben pagar y en función de que factor de capacidad económica. Pero también, incluye los mecanismos de liquidación, recaudo y discusión de los tributos, que comprende tanto las obligaciones como los derechos de los contribuyentes de una parte, y también las facultades de control de la administración del Estado y su responsabilidad en la facilitación del cumplimiento de tales obligaciones.

III. Elementos Generales de la administración tributaria eficiente

25. Según USAID las principales responsabilidades de una administración de impuestos son (USAID, 2013):
    a. Facilitar y promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con las normas tributarias del país
    b. Administrar las leyes tributarias de una manera justa e imparcial

c. Minimizar los costos de transacción en el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes
d. Hacer cumplir las leyes tributarias en caso de incumplimiento
e. Utilizar los recursos con los que cuenta de manera eficiente y efectiva
f. Asegurar que sus empleados desempeñen sus funciones con integridad y honestidad

26. Para facilitar el cumplimiento por parte de los contribuyentes, la administración tributaria debe asegurar que los individuos y empresas que deberían estar en el sistema tributario efectivamente estén incluidos y estén cumpliendo con las normas tributarias vigentes. Con ese objetivo, la administración debe contar con:

    a. Un sistema de registro eficaz y sencillo
    b. Procesos y herramientas que le permitan determinar los montos de las obligaciones tributarias (acceso a bases de información exógenas y cruces efectivos entre ellas y las declaraciones de los contribuyentes junto con procesos de fiscalización eficientes) y, de ser posible, mecanismos modernos para facilitar el cumplimiento tributario como el envío de pre-declaraciones elaboradas con base en información exógena
    c. Un equipo humano suficiente, capacitado y motivado y una gerencia pública con un plan estratégico que permita lograr las metas a través de los planes y programas anuales de control
    d. Sistemas de recolección de información de las operaciones económicas sujetas a imposición, eficientes, principalmente a través del sistema financiero y utilizando en la medida de lo posible los avances en materia de pagos electrónicos
    e. Servicios adecuados para los contribuyentes, mediante la provisión de información telefónica, vía correo electrónico, página web, *call centers*, cartillas, agencias de asesoría, y puntos de pago, entre otros (Bird, 2010)

27. Así mismo, la existencia de un código tributario que contenga las reglas de cumplimiento para los contribuyentes y las facultades de la administración que sea efectivamente aplicado se refleja en una mayor eficiencia de la administración.

28. Hacer cumplir las leyes tributarias y combatir la evasión y la elusión por parte de aquellos contribuyentes que no son honestos, son tareas indispensables para la administración. Una mayor efectividad de la administración tributaria en este aspecto requiere:

    a. Medir frecuentemente la brecha tributaria (*tax gap*); es decir, del monto potencial de impuestos que la administración no logra recaudar y, la identificación y caracterización de las actividades, sectores e individuos en donde los esfuerzos anti-evasión y anti-elusión tendrían mayores retornos en

materia de recaudo y, de los principales determinantes de dicho comportamiento
b. Mecanismos para asegurar que aquellos que sí están dentro del sistema paguen sus impuestos a tiempo
c. Una estructura de sanciones y penalidades diseñada adecuadamente de manera que genere incentivos al cumplimiento tributario y desincentivos para evadir el fisco (Bird, 2010).

29. La adecuada gobernanza de la administración tributaria también es un requisito para incrementar su eficiencia y efectividad. En efecto, los contribuyentes no encontrarán motivación para cumplir con sus obligaciones tributarias si perciben que la estructura tributaria es compleja, inequitativa e ineficiente, si los recursos públicos no se están utilizando para cumplir eficazmente con las funciones del Estado y, tampoco si perciben que existen prácticas arbitrarias o deshonestas en la administración tributaria.

30. Varios elementos pueden contribuir de manera importante para prevenir acciones arbitrarias o deshonestas por parte de los oficiales de la administración (USAID, 2013):

    a. Simplicidad del sistema tributario
    b. Adecuada estructura de la administración tributaria y sólido sistema de control y auditoría internos
    c. Elevada transparencia y altos estándares de conducta junto con el establecimiento de mecanismos de rendición de cuentas (*accountability*) para los funcionarios de la administración

31. Todo lo anterior exige que la administración tributaria cuente con la institucionalidad y organización adecuada, que esté dotada de un recurso humano suficiente y capacitado y que haga una utilización intensiva de tecnologías de información.

32. A partir de 1999 la Comisión Europea ha desarrollado una serie principios institucionales para el adecuado funcionamiento de la administración tributaria que permite evaluar la eficiencia y el grado de evolución. Tales principios se enumeran a continuación:

    a. Adecuado nivel de autonomía de la institucionalidad tributaria
    b. Las obligaciones están claramente definidas en la misión, visión y objetivos de la institución
    c. La administración tributaria posee su propia estructura para la efectiva y eficiente operación

d. Accede a un adecuado nivel de recursos, que además son entendidos como de alta importancia
e. La estructura institucional es estable legalmente
f. Es sujeta de rendición de cuentas y supervisión por parte de agentes externos a la administración

33. Por otro lado el Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional hace las siguientes recomendaciones en orden de obtener una administración tributaria eficiente:

    a. Tener una administración unificada de impuestos directos e indirectos
    b. La administración tributaria debe tener un grado suficiente de autonomía cuyos alcances incluyen aspectos de organización, planeación, administración presupuestal, evaluación del desempeño y administración de recurso humano
    c. Una administración basada mayormente en funciones, pero presentan una división dedicada a la administración y monitoreo de grandes contribuyentes
    d. La administración debe tener una oficina central con los suficientes recursos para su operación, pero no ser responsable primaria de los asuntos de política tributaria, los cuales recaen en el ministerio de finanzas
    e. Contar un marco común para la administración de todas las herramientas impositivas, pero en un esquema en que cada una posee su propia estructura
    f. La red de oficinas para los programas de administración tributaria debe ser diseñada tomando en cuenta la viabilidad y consideraciones económicas. Debe contar con centros regionales o nacionales para algunas funciones

34. Como se puede observar existe, en las instituciones multilaterales e inclusive en los algunos tratadistas del país, un relativo consenso en el tema de administración tributaria en cuanto a:

    a. Debe existir una estructura institucional estable y suficiente para lograr los objetivos, con una mayor autonomía administrativa
    b. El monto de los recursos asignados a la DIAN deben ser suficientes para las inversiones permanentes que se requieren en estructura, tecnología y recursos humanos
    c. El personal de la DIAN debe de ser idóneo, técnico con experiencia, con alta capacidad de compromiso y de cumplimiento de objetivos y metas y con una capacitación permanente que garantice la mayor especialización en los asuntos tributaros y aduaneros.
    d. Es necesario simplificar los procedimientos de recaudo y control, mediante la expedición de un Código de Procedimiento tributario, que defina con trasparencia los derechos y obligaciones de los contribuyentes y las facultades de la administración, de forma que las relaciones de la

administración con el contribuyente estén regladas con certeza, simplicidad y eficiencia.

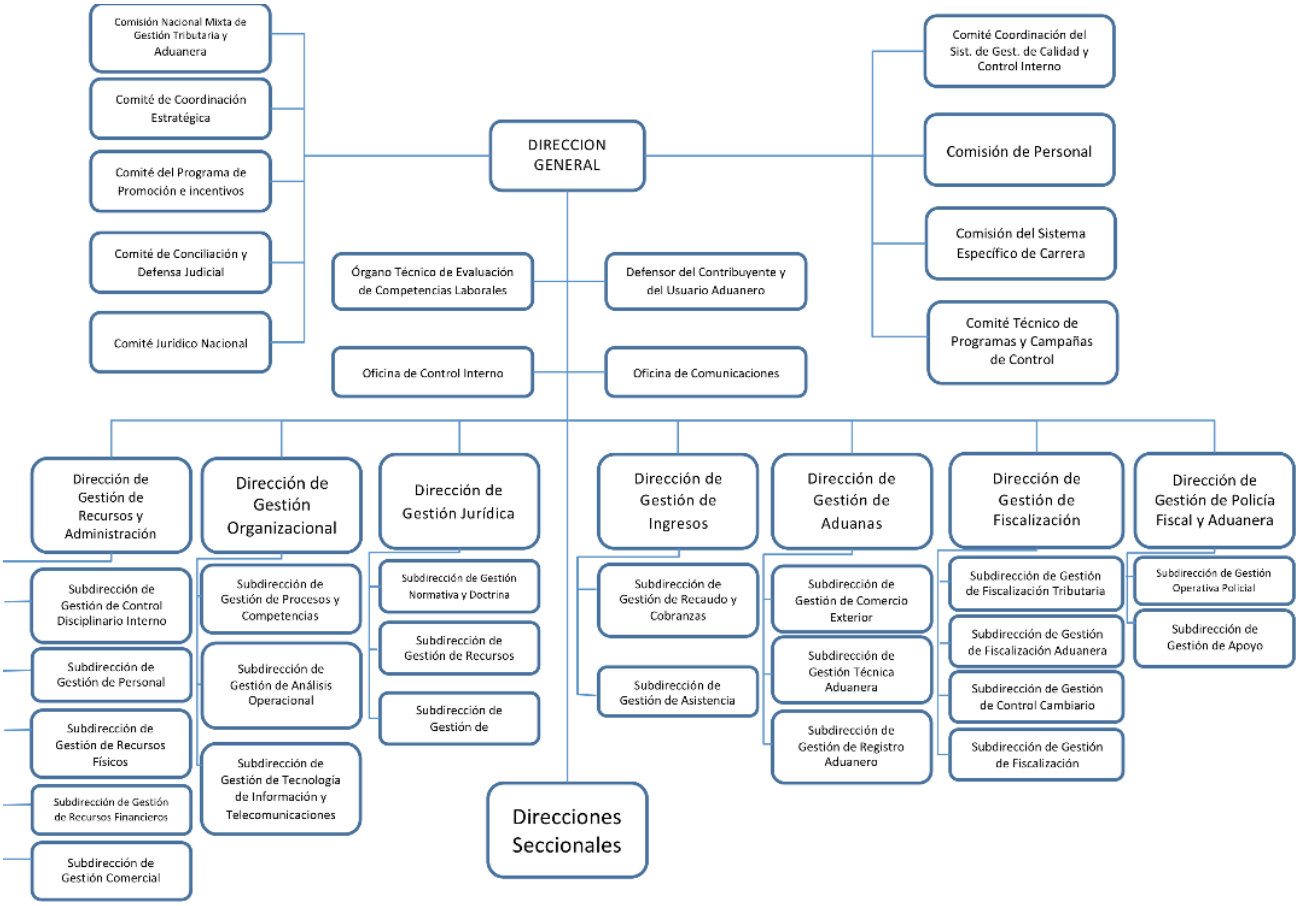
IV. Descripción general y operativa de la DIAN

35. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) es una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Se constituyó en 1992 cuando se fusionó la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN). Se han hechos esfuerzos de restructuración de la DIAN en 1999, 2008 y 2011.

36. De acuerdo con su naturaleza jurídica, la DIAN es una Unidad Administrativa Especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Esta unificación de la administración de los impuestos nacionales y de las aduanas responde a la tendencia internacional.

37. La sede central de la DIAN está localizada en Bogotá y la entidad tiene presencia en 49 ciudades del país. La administración central está organizada en siete direcciones de acuerdo con sus funciones (Diagrama 1).

Diagrama 1. Organigrama de la DIAN - Sede Central



Fuente: DIAN (2015).

38. La DIAN cuenta en la actualidad con 9.000 cargos, de los cuales están asignados 7.685. De estos, un poco más de 5.600 son funcionarios en carrera.

39. La DIAN cuenta con un presupuesto cercano a $1.3 billones de pesos. El 84% de los recursos se destina a funcionamiento y 16% a inversión.

A. Competencias

40. La DIAN tiene dentro de sus competencias el recaudo de Impuesto de renta de empresas y personas, riqueza, IVA y GMF, así como los tributos aduaneros. Como se observa en Cuadro 28 otros países presentan competencias de recaudo similares. Las cotizaciones de seguridad social están asignadas a una entidad diferente (UGPP) y los impuestos departamentales y municipales son administrados por cada departamento y municipio de manera autónoma.

Cuadro 28. Impuestos administrados por las oficinas de recaudo por país 2013



Fuente: OCDE (2015).

B. Autonomía

41. Siguiendo la tendencia de la mayoría de países, la administración tributaria colombiana tiene una estructura semi-autónoma y una organización basada en funciones. Sin embargo, en relación con el grado de autonomía observado en la OCDE y varios países de América Latina (Cuadro 29), la DIAN parece tener menor independencia.

42. Como se puede observar en el Cuadro 29 los niveles más bajos de autonomía en Colombia se encuentran en temas relacionados con la administración del recurso humano. De los nueve aspectos evaluados por el estudio, la administración tributaria colombiana no puede realizar cambios sin aprobaciones externas en cuatro aspectos de la administración, tres de los cuales se relacionan con el recurso humano. Esto lo distancia de la mayoría de países de la OCDE y de países de la región como Chile, México y Argentina.

Cuadro 29. Autonomía de la administración tributaria 2015

	No. Países	Emitir conceptos y reglamentación		Establecer penalidades		Diseñar estructura interna		Asignar Presupuesto		Fijar los niveles y distribución de planta		Establecer estándares de servicio		Influir criterios contratación de personal		Contratar y despedir pérsonal		Negociar niveles salariales	
		Atonomía																	
		Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No
OECD	34	34	0	33	1	27	7	27	7	25	9	34	0	33	1	33	1	20	14
Non OECD	22	21	1	16	6	15	7	15	7	14	8	22	0	17	1	16	6	8	14
Colombia																			
Brazil																			
Chile																			
Artgentina																			
México																			
España																			
Francia																			
Alemania																			
Estados Unidos																			
Australia																			
Candá																			

Fuente: OECD (2015).

V. Diagnóstico por temas

A. Recursos humanos

43. La DIAN cuenta con una baja autonomía en cuanto al manejo del recurso humano. Esta situación se desprende del hecho de que en la actualidad, el régimen de carrera de la institución se rige por la normatividad de la Comisión Nacional del Servicio Civil. La Ley 909 de 2004 trató de otorgarle mayor autonomía y clasificó a la DIAN entre las entidades que cuentan con Sistemas Específicos de Carrera – SEC. Sin embargo, esta autonomía se perdió con la Sentencia C-1230 de la Corte Constitucional (Cuadro 30).

Cuadro 30. Marco Jurídico del sistema de carrera administrativa de la DIAN

MARCO JURÍDICO DEL SISTEMA DE CARRERA DE LA DIAN
Art. 130 de la Constitución Política le atribuye a la Comisión Nacional del Servicio Civil (CNSC) la administración y vigilancia de los sistemas de carrera distintos a los especiales.
Ley 909 de 2004 determinó la existencia de Sistemas Específicos de Carrera (SEC) para algunas entidades públicas, entre ellas para la DIAN, y dispuso que las entidades que cuentan con SEC estarían sometidos a la vigilancia de la CNSC y su administración le correspondería a cada una de esas entidades. De igual manera, concedió facultades extraordinarias para su regulación, que para el caso de la DIAN se expidió el Decreto Ley 765 de 2005.
Con la Sentencia C – 1230 de 2005 la Corte Constitucional declaró exequible el numeral 3 del artículo 4 de la Ley 909 condicionado a que se entienda que la administración de los SEC le compete a la CNSC, generándose la inaplicabilidad de algunas normas del 765 del 2005. La administración y vigilancia de la DIAN queda a cargo de la CNSC.
Declaratorias de inexequibilidad de normas del actual SEC del Decreto Ley 765 de 2005 (Sentencias C – 1262 de 2005 y C – 285 de 2015). Como consecuencia de ambos pronunciamientos las reglas particulares y de especificidad que regían para la DIAN se afectaron debiéndose regir el SEC por las normas de carácter general.
Artículo 60 de la Ley 1739 de 2014 que dispuso que la CNSC dará prioridad a los concursos para la provisión de empleos de la DIAN, utilización de listas de elegibles y la provisión transitoria de empleos sin sujeción al término de los 6 meses indicado en las normas generales de carrera.

Fuente: DIAN (2015).

44. Según la OCDE, con respecto a la autonomía en las decisiones relacionadas con la administración de personal y su incorporación, Colombia se encuentra atrasada frente a los países de la OCDE e incluso frente a algunos países que no hacen parte de la OCDE como se explica en el Cuadro 31.

Cuadro 31. Autonomía y flexibilidad en las decisiones concernientes a la incorporación de personal en países de la OCDE y No OCDE

Aspectos sobre los que la AT posee autonomía/flexibilidad	OCDE (34)		No OCDE (22)		Colombia
	Países que sí	% del total	Países que sí	% del total	
Número de empleados	24	71%	9	41%	No
Cualificaciones	28	82%	15	68%	No
Duración de los contratos	28	82%	11	50%	No
Localización geográfica	31	91%	17	77%	Sí
Meritocracia	31	91%	14	64%	Sí

Fuente: OCDE (2015).

45. De acuerdo con el diagnóstico de la DIAN sobre este particular, la ausencia de autonomía en cuanto a la carrera administrativa es problemática por las siguientes razones:

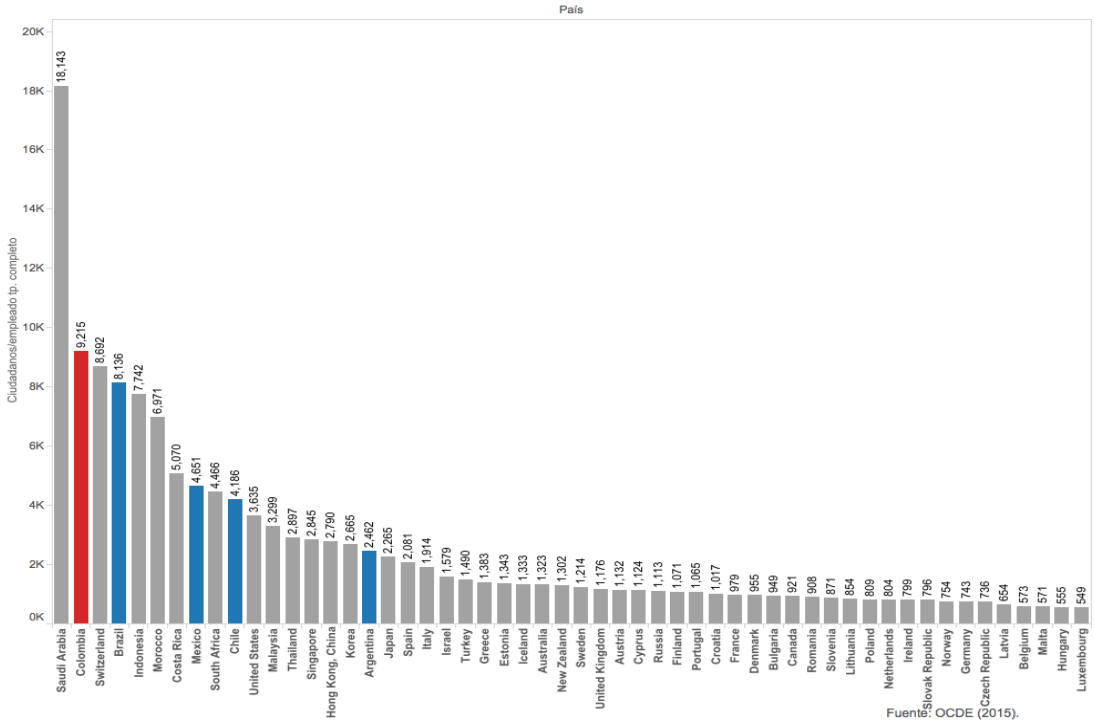
    a. Imposibilidades de ascenso y promoción de los mejores funcionarios. El último proceso mediante concurso de méritos fue en 2009
    b. La disfuncionalidad de la planta debido a la frecuente incongruencia entre el nivel del empleo y los estudios y experiencia de los empleados
    c. La desmotivación del talento humano,
    d. El envejecimiento y baja rotación de funcionarios
    e. La ausencia de procesos de formación especializada en la propia escuela de la Dian, como parte de los procesos de ascenso y remuneración.
    f. La ausencia de un proceso de renovación de la planta con procesos continuos de enganche de profesionales jóvenes.

46. Colombia se encuentra dentro de los países de menores porcentajes de personas menores de 49 años dentro del total de su planta permanente frente a países de la OCDE y no OCDE. Adicional a lo anterior, Colombia presenta de lejos el mayor porcentaje de personal mayor a 59 años (38%) dentro de todos los países de la muestra.

47. Lo anterior sugiere que Colombia no ha seguido la estrategia de conformar de un recurso humano joven y mejor preparado, en especial en lo relacionado con la aplicación de técnicas modernas de información, fiscalización y recaudo, como parte del fortalecimiento de la administración.

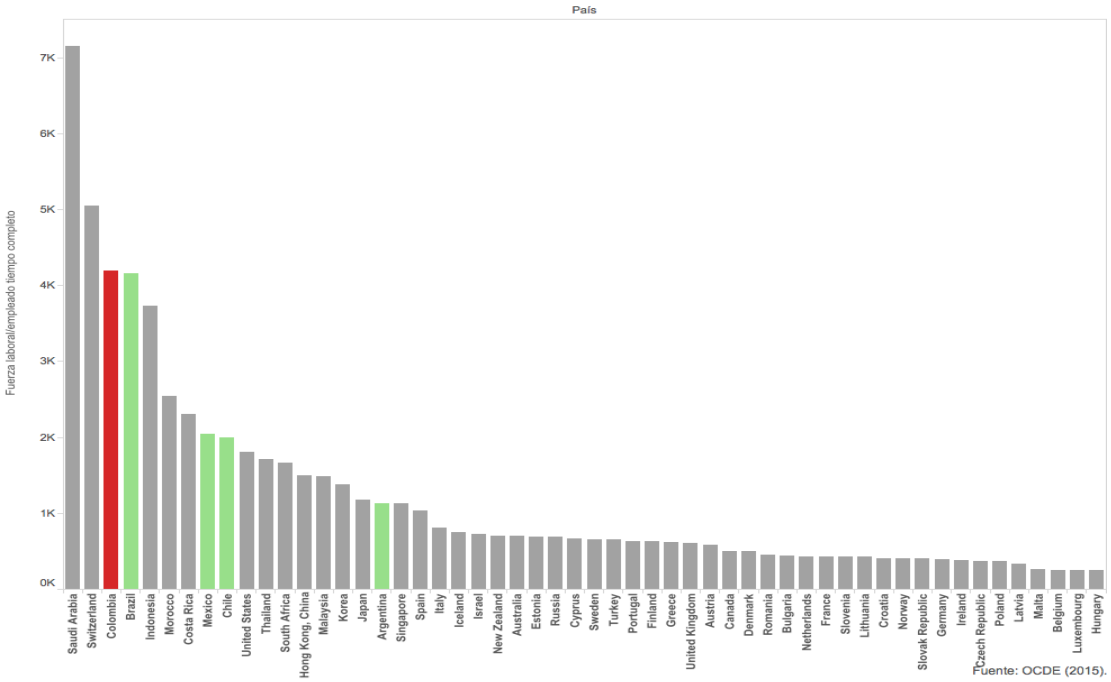
48. Adicionalmente, en comparaciones internacionales, el recurso humano de la DIAN luce insuficiente en relación con la población que debe atender (Gráfico 60 y Gráfico 61). Dentro de una muestra amplia de países que encuesta la OCDE, Colombia es el país que presenta la segunda mayor razón de ciudadanos por empleado de tiempo completo en la DIAN y la tercera mayor en términos de Población Económicamente Activa por empleado de tiempo completo en la DIAN. Cierto es que los países de América Latina muestran porcentajes elevados para ambos indicadores, pero Colombia los supera a todos en los dos casos. Frente al promedio de la muestra, el tamaño de los dos indicadores es 5 veces más alto en Colombia.

Gráfico 60. Número de ciudadanos por empleado tiempo completo 2013



Fuente: OCDE (2015).

Gráfico 61. Fuerza de trabajo/empleado de tiempo completo 2013



Fuente: OCDE (2015).

49. En la función de resolución de controversias, se percibe que la falta de capacitación y de recursos humanos ha debilitado de manera importante la necesaria imparcialidad y debida atención y el análisis objetivo de los argumentos de los contribuyentes, lo que genera no solo una grave inseguridad jurídica, sino también el desconocimiento de la ley y de precedentes de los tribunales.

B. Sistemas de Información

50. La DIAN ha hecho esfuerzos para actualizar sus recursos tecnológicos siendo el más importante el desarrollo del modelo de gestión MUISCA (Modelo Único de Ingresos y Servicios de Control Automatizado), que sin embargo, más de dos décadas después adolece de serias deficiencias no solo en términos de arquitectura y diseño, en sincronización tanto en equipos como en aplicaciones, sino también y especialmente de obsolescencia y atraso tecnológico.

51. En todo caso, a este sistema se debe la introducción del RUT, los mecanismos electrónicos para tramitar devoluciones y pagos, la factura y la firma electrónica y el desarrollo de sistemas para capturar información exógena de terceros y para fiscalización virtual. No obstante, todos estos procesos se encuentran en etapas incipientes que revelan un uso reducido a juzgar por los indicadores de cobertura en la fiscalización.

52. Así mismo, la DIAN ha desarrollado y sigue perfeccionando sus modelos de perfilamiento de riesgo con el fin de facilitar el cumplimiento tributario y la fiscalización eficiente. Sin embargo, no se conocen los efectos sobre su uso y eficacia. De acuerdo con Ortega (2011), entre 2003 y 2010, la capacidad de almacenamiento y procesamiento de información de la DIAN creció en cerca de 1.200%, pues la exigencia de información ha venido bajando los topes a partir de los cuales debe reportarse la información. Sin embargo, la ampliación de la información no se acompasa con la capacidad de su utilización por parte de la DIAN en sus programas de fiscalización. Por otro lado, la entidad ha logrado avances en materia de servicios al cliente como son la apertura de numerosos puntos de atención al cliente, los *call centers* y la asistencia a través de la página *web* y del correo electrónico, que en todo caso deben mejorar su cobertura y eficiencia a fin de que puedan ser plenamente utilizados como vehículos para notificaciones seguras en los procedimientos de control tributario.

53. No obstante, de acuerdo con el diagnóstico realizado por la DIAN, existen diversas limitaciones en cuanto al desarrollo tecnológico de la entidad. Por ejemplo, si bien en el caso de los tributos nacionales, el desarrollo del MUISCA fue un paso en la dirección correcta para actualizar los sistemas informáticos y proteger la información tributaria, hasta ahora se está avanzando en el desarrollo de un modelo más adecuado, eficiente y efectivo para el caso de las aduanas. La seguridad en la información (acceso, consulta, modificaciones y actualización) es un factor decisivo en la operación de una administración tributaria.

54. En el caso de impuestos, si bien ha habido avances, todavía existen limitaciones en materia de seguridad, almacenamiento, consultas y cruces frente al incremento tanto en el número de declaraciones pero sobre todo en los requerimientos de información que la administración solicita. La misma administración percibe que se requiere una renovación tecnológica permanente para contrarrestar la rápida obsolescencia de cualquier solución tecnológica y así poder administrar la información que requiere de la DIAN. Con el acceso al intercambio automático de fuentes de información internacional, las exigencias serán mayores tanto en cantidad como en calidad si se pretende mejorar la capacidad administrativa en orden a disminuir los fenómenos de evasión y elusión.

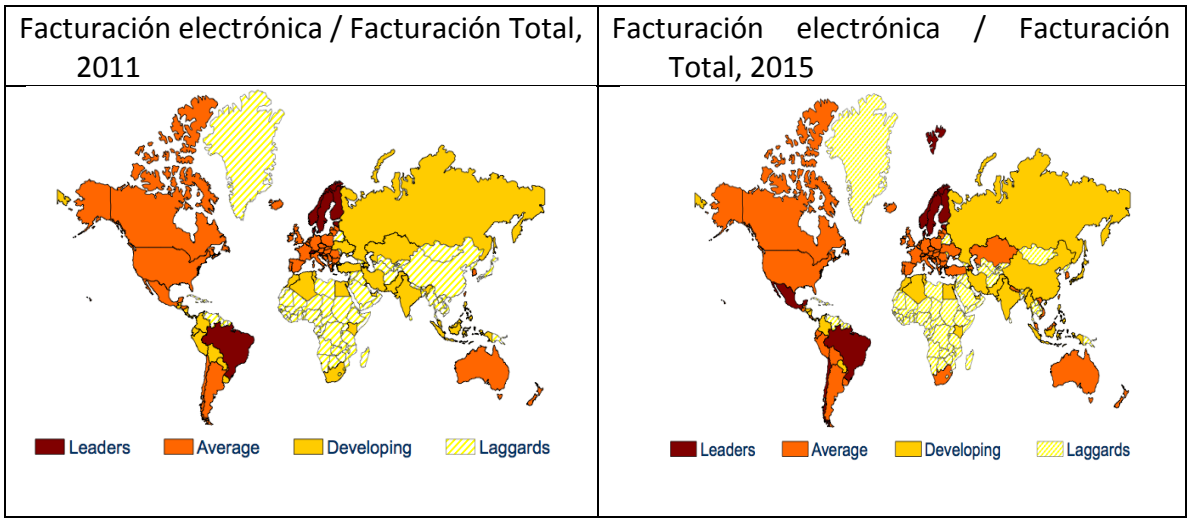
55. Por su parte, los sistemas de información concernientes a las aduanas aparecen aún más obsoletos y no permiten que la DIAN tenga un control eficiente de la información en cuanto al almacenamiento, consultas y cruces lo que dificulta sus actividades de control aduanero. Por otro lado, a pesar de que la DIAN administra tanto los impuestos internos como las aduanas, nunca se ha logrado una integración de la información para fines de fiscalización.

56. Por su parte, aunque la regulación sobre la factura comenzó en 1995, el proceso se ha estancado como se demuestra con el atraso en la implantación de la factura

electrónica, que tan solo ahora a finales de 2015 se acaba de expedir el decreto para su adopción. Este mecanismo requiere de importantes esfuerzos para ponerlo a andar y masificarlo. Las debilidades del mecanismo de control vigente han elevado los fenómenos del uso de facturas falsas por la laxitud en el otorgamiento de las autorizaciones de facturas y sus impresiones.

57. En efecto, el desarrollo de la factura electrónica en Colombia es muy bajo. En los últimos años, los gobiernos de América Latina han promovido el uso de la factura electrónica como una forma de lucha contra la evasión y algunos países como Brasil están a la vanguardia en el mundo (Gráfico 62). Entre 2011 y 2015, varios países de la región pasaron de registrar niveles bajos de desarrollo en materia de penetración de la factura electrónica a tener niveles similares a los de países desarrollados. Una de las excepciones es el caso de Colombia que ha mantenido un nivel bajo de desarrollo.

Gráfico 62. Penetración de la factura electrónica 2011-2015



Fuente: Billentis.

58. Avances en materia de masificación también deben darse en el área de fiscalización electrónica y del uso los diferentes servicios virtuales. Ilustración de ello es que la utilización de medios virtuales para el trámite de devoluciones es supremamente bajo en Colombia, no solo en comparación con países de la OCDE, sino también en relación con países de América Latina (Cuadro 31).

59. En efecto, el porcentaje de trámites de devoluciones realizados a través de medios electrónicos es de 6% en el impuesto de renta personal, 23% en renta corporativa y 20% en el caso del IVA. En Chile, México y Argentina, la mayoría de estos porcentajes están en 100%.

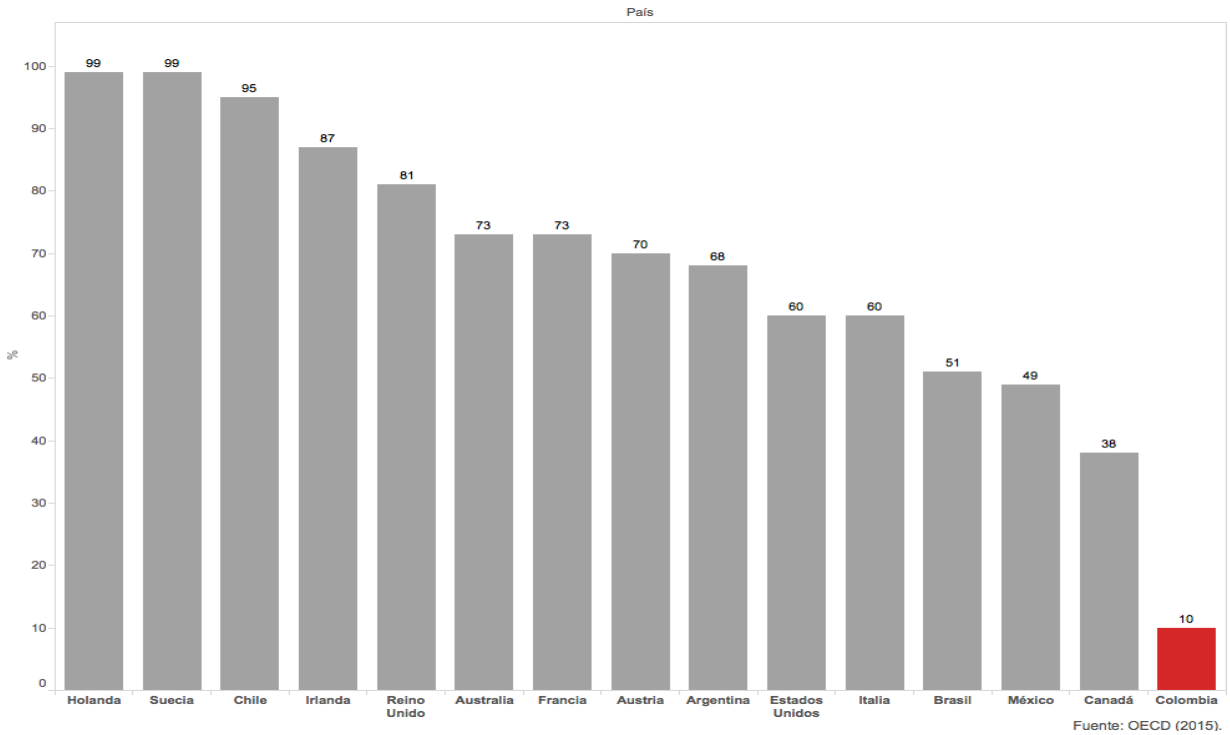
Cuadro 31. Trámite de devoluciones a través de medios virtuales 2013

	Renta personal	Renta corporativa	IVA
Colombia	6	8	16
Chile	99	96	94
México	99	100	100
Argentina	100	100	100
Brasil	100	100	
OCDE (34 países	72	81	77
No países por encima de 80% (dentro de 34)	21	23	25

Fuente: OCDE (2015).

60. De la misma manera, el uso de pagos electrónicos en los cuales el contribuyente puede hacer él mismo la totalidad de la operación a través de internet u otros medios especializados como quioscos es baja en Colombia. El porcentaje de estos pagos electrónicos es 10% en Colombia, mientras en Chile es 95%, en México es 49% y en Brasil 51% (Gráfico 63).

Gráfico 63. Porcentaje de pagos realizados por medios electrónicos (2013)

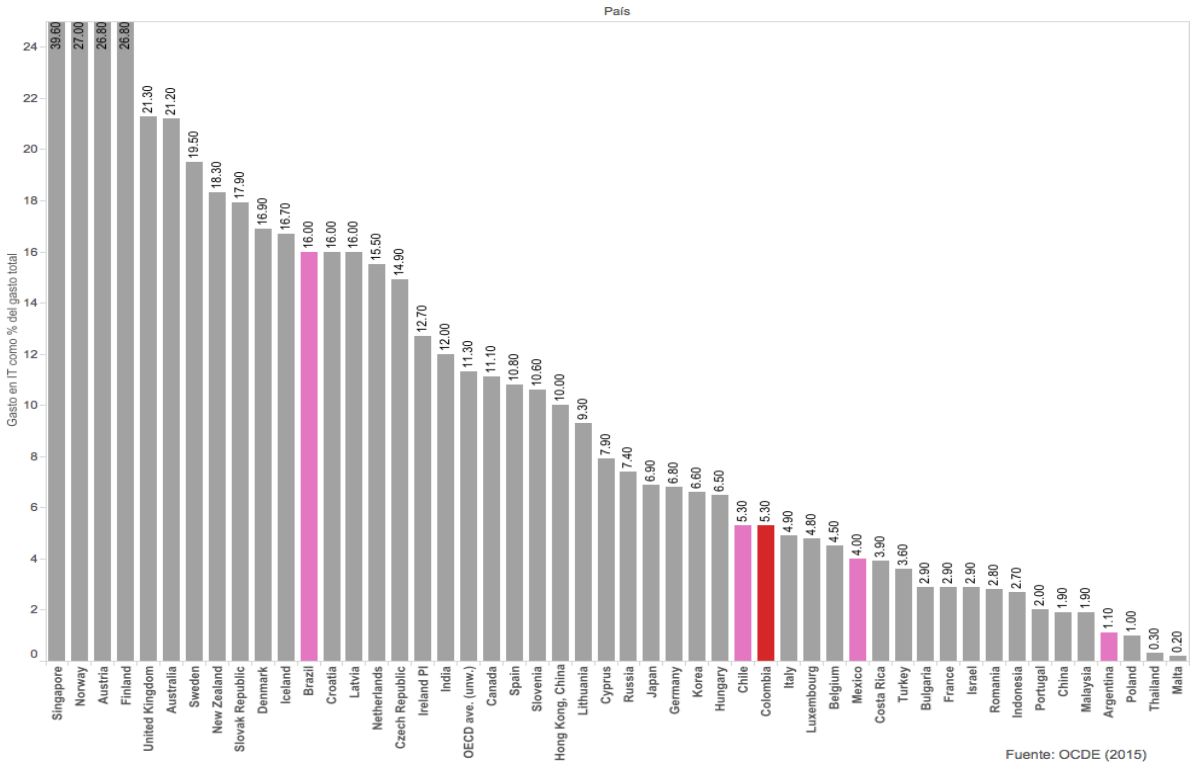


Fuente: OECD (2015).

61. Una razón detrás de este relativo rezago es que Colombia no invierte en mejoras de la infraestructura tecnológica de su administración de impuestos. De acuerdo con cifras recogidas por la OCDE, el gasto en tecnologías de la información como porcentaje del total de los gastos de la DIAN se ubica alrededor de 5.3% (Gráfico

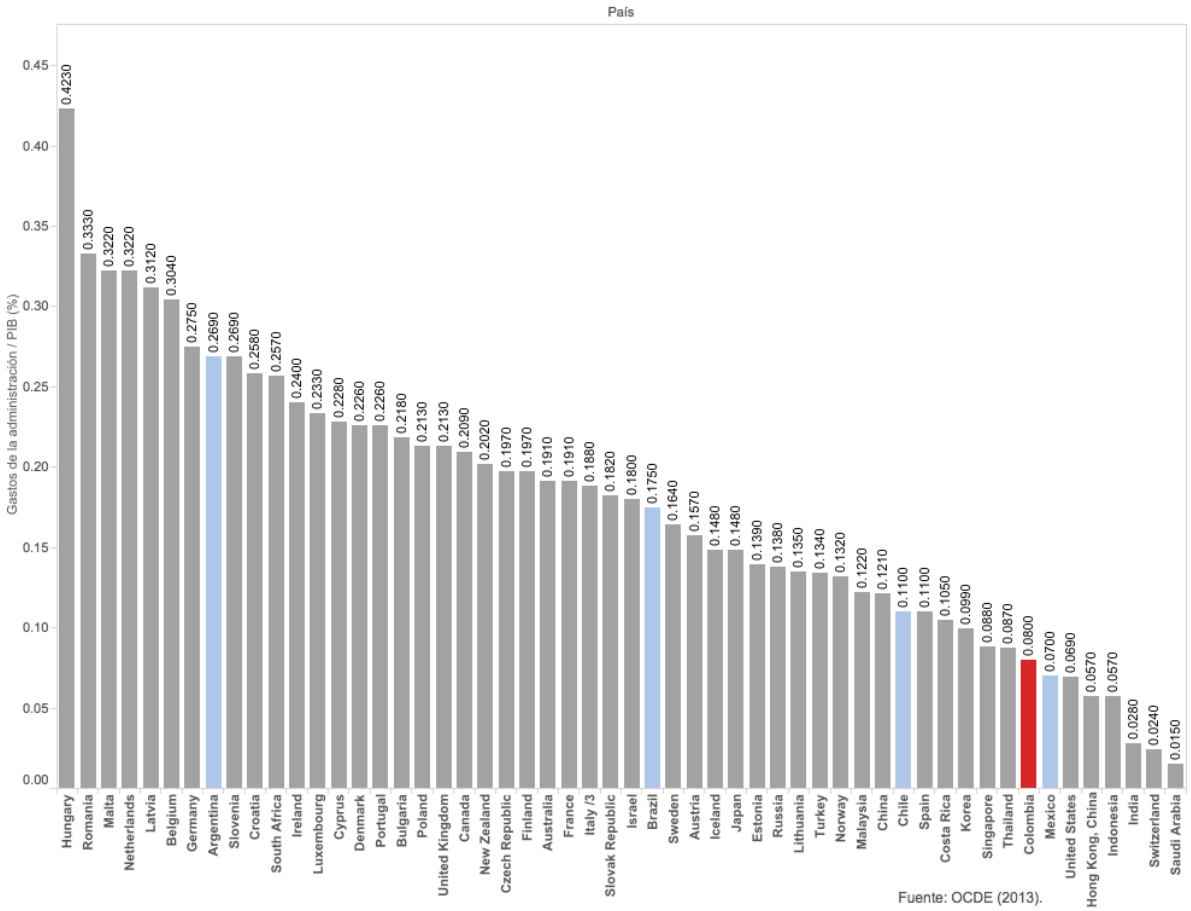
64). En varios países de la OCDE, este porcentaje está por encima de 15%-20% y por ejemplo, en Brasil está alrededor de 16%.

Gráfico 64. Presupuesto en investigación y tecnología (2013)



62. Muchos países han buscado incrementar los recursos para el funcionamiento de las administraciones bajo la idea de que si esos recursos se orientan a aumentar su eficiencia, es una inversión con un retorno favorable. El monto de recursos del presupuesto asignado a la DIAN es relativamente bajo en una comparación internacional. Aunque en ningún país los gastos totales de la administración superan el 0.4% del PIB, en Colombia este porcentaje es uno de los más bajos, 0.08% del PIB. En relación con el PIB, Argentina, Brasil y Chile destinan más recursos a la administración tributaria (Gráfico 65).

Gráfico 65. Gasto de la Administración Tributaria como porcentaje del PIB (2013)



C. Aduanas y contrabando

63. En Colombia la administración tributaria y la aduanera están integradas en una sola entidad. La administración de las aduanas integrada al sistema tributario es una práctica que se lleva a cabo en 13 de los 34 países de la OCDE, siendo una práctica bastante común en países de Suramérica y África (OCDE, 2015). Los argumentos a favor de esta práctica se concentran en las sinergias producidas por el cobro del IVA a las importaciones, factores históricos y esfuerzos para obtener economías de escala en cuanto al recursos humanos y los recursos tecnológicos (OCDE, 2015). Sin embargo, en Colombia, las auditorias integradas no constituyen una práctica usual.

64. Desde mediados de los noventa, el gobierno colombiano ha venido implementando un sinnúmero de acciones en la lucha contra el contrabando, a través de la existencia de un marco institucional y normativo ajustado principalmente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público bajo la dirección de la DIAN y la UIAF, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Consejo Superior de Comercio

Exterior, el Ministerio de Defensa, las entidades territoriales y en menor medida por la Fiscalía General de la Nación.

65. Dentro de las medidas aduaneras tomadas recientemente en Colombia resalta la Ley 1762 de 2015 la cual busca garantizar la continuidad en los procesos investigativos y sancionatorios del comercio ilegal, promover la eficiencia y equidad, y con el endurecimiento de las penas, se proyecta atacar las conductas que por medio del comercio delictivo y la competencia desleal contribuyen a la financiación del lavado de activos, del terrorismo y del crimen organizado.

66. El esfuerzo principal ha recaído sobre i) la implementación de un sistema de gestión de riesgo y control, ii) el proceso de fiscalización, iii) la administración de bienes, iv) la investigación, acusación y sanción, v) la implementación de acuerdos bilaterales de intercambio de información, vi) el incremento en el número de miembros de la fuerza pública y vii) la promoción de una cultura de legalidad y de prevención.

67. Sin embargo, todas estas acciones en la práctica han sido dispersas, poco coordinadas, carentes de los recursos financieros, tecnológicos y estadísticos suficientes, así como no materializadas en los resultados esperados. Las elevadas cifras de contrabando dan cuenta de la ausencia de una política integral para hacer frente a este flagelo.

68. Uno de los problemas latentes en la lucha contra el contrabando es la debilidad estadística e informática, la falta de inversión en tecnología por parte del gobierno (en otros países de la región los *scanners* ya permiten inspeccionar en tiempo real el 100% de los contenedores sin abrirlos y ocasionar demoras y daños y se usan sistemas de trazabilidad en productos sensibles, como cigarrillos y licores, que han reducido fuertemente el contrabando). En todo caso, la falta de presencia de la DIAN en algunas zonas de frontera, debilita la capacidad de vigilancia y control.

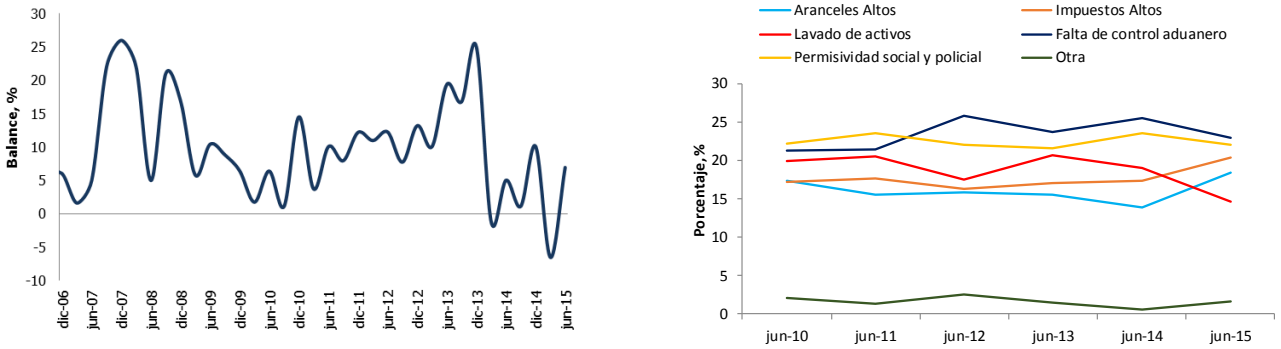
69. Ante la ineficacia de la política del gobierno central contra el contrabando, se han generado una serie de iniciativas independientes encaminadas a enfrentar este flagelo, principalmente provenientes de la iniciativa de los sectores productivos y de las entidades territoriales, en ambos casos de manera insuficiente.

70. Dentro del sector productivo, el contrabando afecta particularmente los combustibles líquidos, cigarrillos, licores y un segmento del agro.

71. Por ejemplo, una queja del sector de combustibles líquidos es que la intervención del gobierno se ha orientado hacia la reducción del diferencial de precios en las zonas de frontera, lo que ha sido ineficaz para reducir el contrabando abierto y, por el contrario, ha permitido la expansión del contrabando técnico. Lo mismo sucede con los regímenes especiales en algunas fronteras y en las zonas francas. Esto se ve reflejado en una percepción desfavorable de los industriales sobre el control del

contrabando durante la última década. Así, para el grueso de los empresarios, según la Encuesta de Opinión Empresarial de Fedesarrollo, la debilidad en el control aduanero y la permisividad social y policial son los factores más determinantes del incremento del contrabando (Gráfico 66).

Gráfico 66. Percepción (2006-2015) y factores explicativos del contrabando (2010-2015)



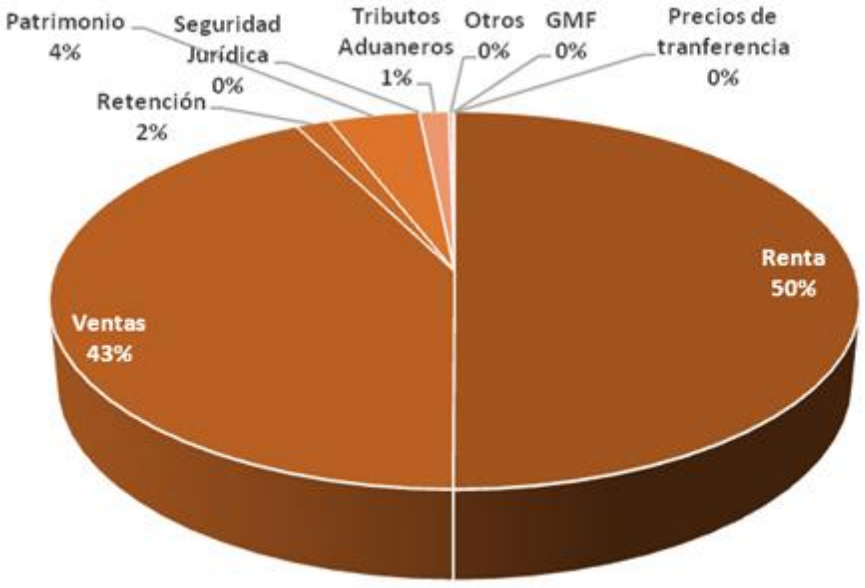
Nota: Datos sin desestacionalizar
Fuente: Encuesta de Opinión Empresarial (EOE) – Fedesarrollo

72. Con la Ley Anticontrabando (Ley 1762 de 2015se busca facilitar intercambios de información y fortalecer el régimen sancionatorio. Sin embargo, al seguir enmarcada en lo punitivo, limitó las transformaciones necesarias en aspectos centrales como la modernización aduanera y mecanismos de coordinación interinstitucional.

D. Recaudo (pagos y retenciones) devoluciones y cobro coactivo

73. En la actualidad existen aproximadamente 376.810 deudores morosos y una acumulación histórica de cartera de 853.153 obligaciones administradas por la DIAN, que datan desde el año 1991. La Gráfico 67 muestra la participación del tipo de cartera 31 de diciembre de 2014, la cual en total suma $4,25 billones.

Gráfico 67. Composición de la Cartera gestionable a diciembre de 2014

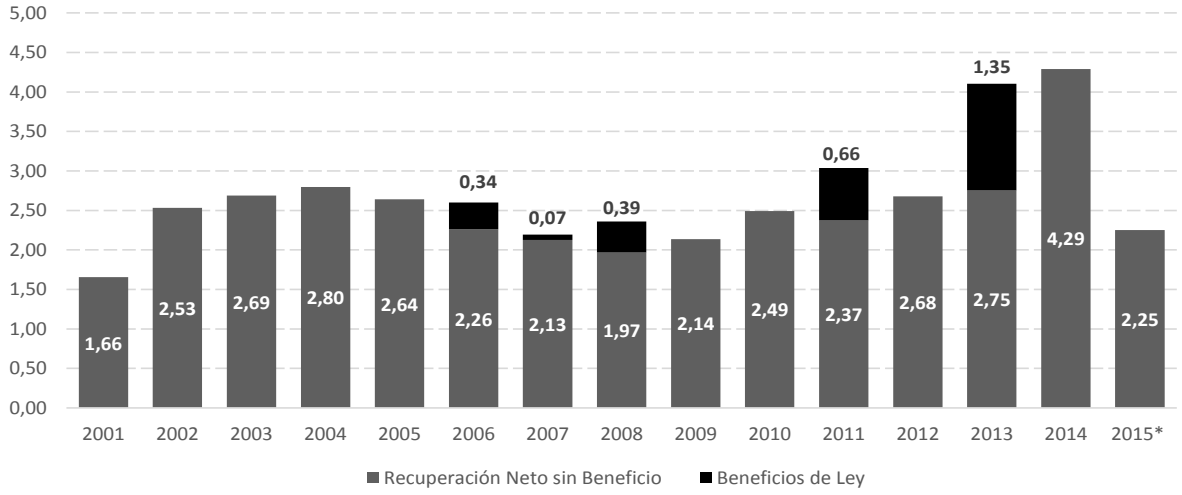


Fuente: DIAN (2015).

74. El Procedimiento administrativo de cobro coactivo de competencia de la DIAN fue adoptado mediante Decreto 2503 de 1987, es decir tiene 28 años de vigencia, lo cual conlleva a que no se encuentre ajustado tanto en la parte tecnológica como normativa, a las necesidades actuales, especialmente frente a la apertura económica y al desarrollo tecnológico.

75. Aparentemente, la recuperación de cartera ha sido importante en algunos años, sin embargo como en la Gráfica 11 la recuperación de cartera en los años 2006, 2008, 2011 y 2013 realmente corresponde a la aplicación de condiciones especiales de pago establecidas por la ley, es decir, no revela mayor productividad del área de cobranza como se observa en el Gráfico 68. Por otra parte, esta clase de disposiciones normativas no envía un buen mensaje para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y por lo tanto, no son una solución recomendable ni efectiva a la situación planteada.

Gráfico 68. Recuperación de Cartera 2001-2015 (Billones de pesos corrientes)



* Datos a Mayo de 2015. Los datos de Beneficios de Ley no se encuentran Disponibles a la fecha.

Fuente: DIAN (2015).

76. Adicionalmente, no existe un sistema informático unificado que integre un modelo de gestión, las obligaciones y el procedimiento administrativo de cobro, lo cual se refleja en la existencia de numerosos aplicativos que no permiten una interrelación efectiva entre ellos. A modo de ejemplo pueden citarse los siguientes: SISCOBRA implantado en el año 1989; SIPAC vigente desde el año 1990; SISCOBRA ADUANERO existente desde el año 1992; SIE de Invitación a Pago que se aplica desde el año 2014; Cuenta Corriente Contribuyente aplicable desde 1990; Obligación Financiera vigente desde el 2006; Liquidación de intereses adoptado en el año 2008 y Normalización de saldos vigente desde 2010.

E. Fiscalización y sanciones

77. Colombia es el único país latinoamericano que no cuenta con un código tributario o una ley de procedimiento tributario. Nuestro estatuto tributario (1989) fue una simple compilación de las reformas adoptadas entre 1974 y 1989. Sin duda requiere modernizarse y sobre todo tener una concepción sistemática del procedimiento tributario, que sea aplicable a todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) sean nacionales, departamentales o municipales. Una ley general de procedimiento otorga certeza a los contribuyentes, define el ámbito de competencia de los funcionarios, reduce el elevado número de las consultas y las costosas controversias con la administración.

78. En general el régimen de infracciones y sanciones tributarias requiere modernizarse, de manera que se convierta en un instrumento de facilitación para el cumplimiento voluntario de las obligaciones, pero también para dotar a la

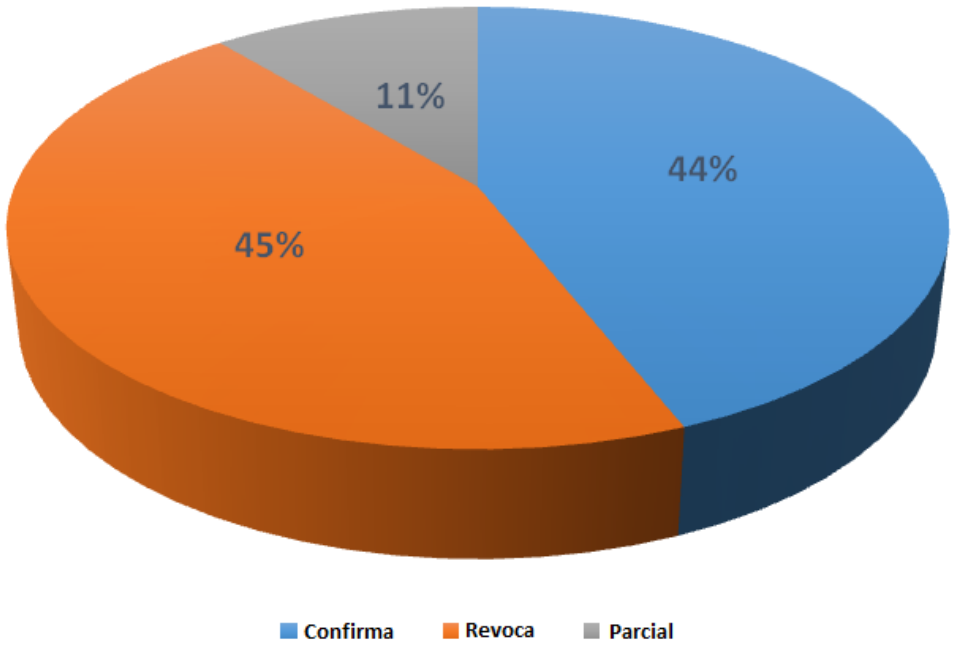
administración tributaria de las herramientas que le permitan controlar con eficacia la evasión y la morosidad.

79. La DIAN resuelve los recursos de reconsideración contra las sanciones a través de una marcada tendencia a confirmar las decisiones previas, incluso cuando existen precedentes jurisprudenciales que han dado la razón en casos similares a los contribuyentes; esta circunstancia no solo impide que exista una verdadera justicia en el marco del procedimiento administrativo tributario, sino que además, dicha tendencia lesiona gravemente los derechos de los contribuyentes además de congestionar la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

80. Más del 90% de los distintos recursos (reconsideración, reposición, apelación) son confirmados por las oficinas jurídicas, pero el Consejo de Estado revoca total o parcialmente aproximadamente el 56% de los actos administrativos proferidos por la DIAN

81. En este sentido los fallos de nulidad y restablecimiento de derecho que llegaron al Consejo de Estado en el año 2012 (Gráfico 69) se fallaron en un 44% desfavorablemente y el 11% parcialmente desfavorablemente. Esto quiere decir que si los fallos favorables a la DIAN por la vía gubernativa fueran demandados por los contribuyentes en la jurisdicción de lo contencioso administrativo y llegaren al Consejo de Estado, el 51,5%; esto es, más la mitad serían revocados.

Gráfico 69. Porcentaje de tipo de fallos ante el Consejo de Estado 2012

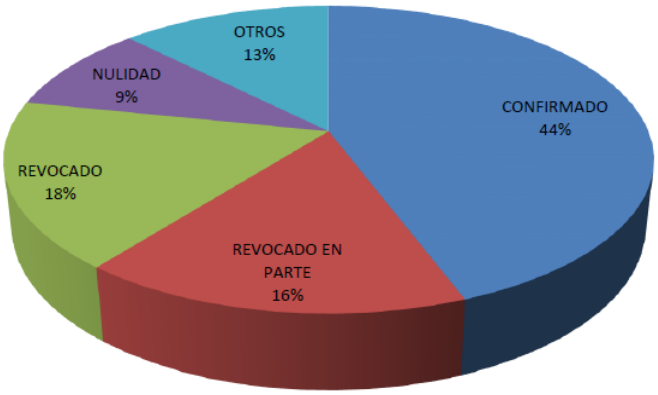


Fuente: Deloitte (2015).

82. Ahora bien, del total de $341.943 millones de pesos sometidos a discusión ante el Consejo de Estado el 69% de dicha cuantía fue favorable al contribuyente, en tanto que el 31%, fue resuelto a favor de las Autoridades Administrativas, es decir que $235.941 millones fueron favorables para los demandantes, de los cuales el 29% correspondían a procesos relacionados con impuestos y 71% relacionados con sanciones.

83. En muchos países (España, Argentina, México, Chile, Perú), la discusión jurídica se tramita ante una autoridad independiente de la administración tributaria, por lo general un tribunal administrativo, que garantiza independencia e idoneidad y que por tanto, reduce las discusiones en la vía judicial, reduciendo el costo de los litigios. En España, existen tres recursos de revisión: uno ante la misma administración tributaria, que resuelve también la Reposición y un tercer recurso de Reclamación Económico-Administrativa ante el tribunal administrativo que debe decidir en un año.

Gráfico 70. Porcentaje de tipo de respuesta de resoluciones de SUNAT tramitadas ente el Tribunal Fiscal de Perú (2013)



RTF: ENERO/junio 2013	%
CONFIRMADO	44.71
REVOCADO EN PARTE	16.55
REVOCADO	17.74
NULIDAD	9.38
OTROS	12.62

Fuente: Deloitte (2015).

F. Segmentación de contribuyentes

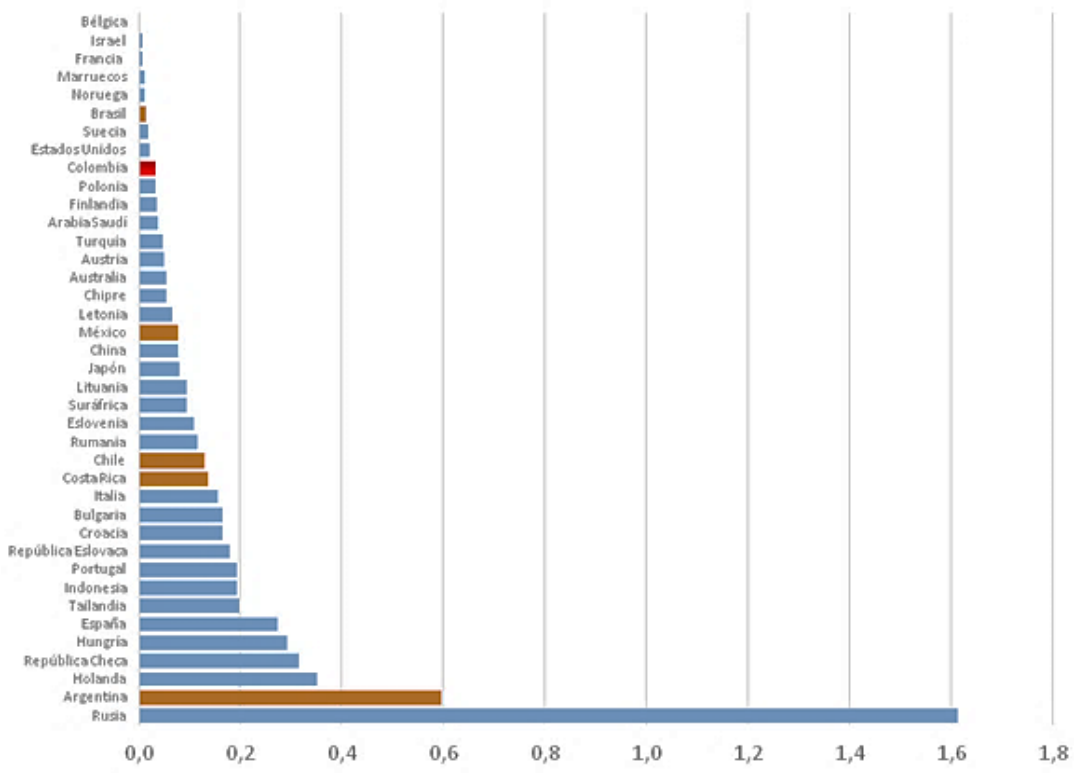
84. Reconociendo la heterogeneidad en las características de los contribuyentes, algunas administraciones han creado áreas especiales para los grandes contribuyentes y en algunos casos, unidades específicas para contribuyentes de tamaño mediano y pequeño. Asimismo, algunas administraciones disponen de grupos con competencias especiales para la fiscalización de actividades complejas y

de alto recaudo potencial como por ejemplo minería y petróleo, sector financiero y sector comercio. Incluso en algunas administraciones han implementado una unidad especializada en individuos que poseen un alto valor neto.

85. Colombia tiene una administración de grandes contribuyentes, como ocurre en general en los países latinoamericanos y de la OCDE. Sin embargo, el número de funcionarios en relación al número de grandes contribuyentes registrados es bajo en comparación a otros países.

86. Colombia presenta uno de las menores razones de empleados de tiempo completo dedicados a temas exclusivos de grandes contribuyentes y el total de contribuyentes, dentro de una muestra de 39 países entre países OCDE y No OCDE. Solo supera a Brasil, quedando detrás de Chile, México, Costa Rica y Argentina (Gráfico 71).

Gráfico 71. Total empleados tiempo completo dedicados a GC sobre Total de Grandes Contribuyentes



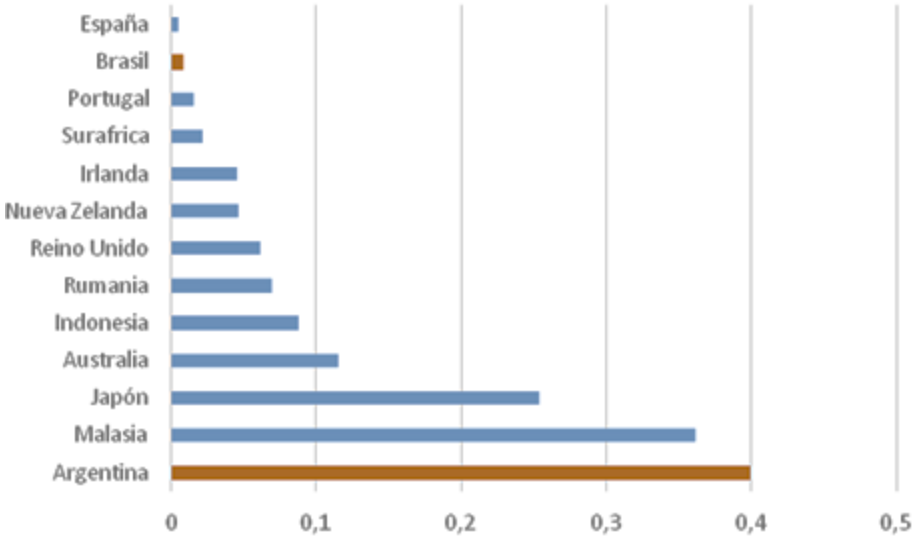
Fuente: OCDE (2015).

87. Una de las justificaciones para tener una administración especializada de grandes contribuyentes son los montos y complejidad de sus inversiones y operaciones y la mayor capacidad que tienen para hacer planeación tributaria agresiva, lo cual exige

en muchos casos cooperación internacional en aras de compartir información y experiencia entre países sobre este segmento de contribuyentes

88. En algunos países se han creado grupos especiales para controlar a los contribuyentes personas naturales de altos ingresos, como en Argentina, Malasia y Brasil dentro de la muestra de 13 (Gráfico 72).

Gráfico 72. Número de personas dedicadas a segmento de individuos con alto ingreso respecto al número de individuos de alto ingreso fiscalizados



Fuente: OCDE (2015).

G. Elusión y evasión internacionales

89. Los mecanismos de evasión y elusión internacionales son más complejos y suponen unas cuantías mayores por lo que su control se hace más difícil. Adicionalmente, a esta dificultad también contribuyen la falta de información y los diferentes mecanismos que buscan trasladar los beneficios a jurisdicciones de baja imposición y erosionan la base gravable en Colombia, como por ejemplo el diferimiento del impuesto en el exterior, los esquemas de tributación agresiva, el uso de paraísos fiscales, la falta de identificación del beneficiario efectivo y el abuso de los CDI.

90. El régimen sancionatorio parece ser desproporcionado. Por ejemplo, el Artículo 651 del Estatuto Tributario aplica sanciones excesivas frente a la jurisprudencia de la Corte Constitucional (C -160 de 1998) que ordena que, para la aplicación de la sanción por no suministro de la información o error en el suministro de información, debe existir un daño y, que la multa sea proporcional a este último.

91. El sistema de “listas de paraísos fiscales” (o “listas negras”) es teóricamente fácil de administrar, pero en la práctica su aplicación se dificulta por razones políticas y diplomáticas que genera la inclusión de dichos países en la lista de paraísos fiscales.

92. Una de las herramientas que se ha venido implantando para combatir prácticas de planeación tributaria agresiva es la adopción de cláusulas antielusión, ya sea como norma general o a través de disposiciones específicas que le permitan a la administración desconocer figuras jurídicas para eludir la obligación tributaria. Colombia adoptó en la ley 1607 una norma de abuso del derecho. Sin embargo, las modificaciones introducidas en el proceso legislativo la han hecho inaplicables.

H. Defensoría del contribuyente

93. La Defensoría del Contribuyente y de Usuario Aduanero es un órgano adscrito a la DIAN que vela por la defensa de las garantías de los contribuyentes en la defensa de sus derechos en los distintos procedimientos tributarios, procurando que los ciudadanos reciban un tratamiento justo, equitativo, amable y respetuoso. No obstante, la Defensoría del Contribuyente no tiene competencia ante entidades nacionales y territoriales y tampoco cuenta con la capacidad para representar contribuyentes. Adicionalmente, carece de autonomía, pues depende del director de la DIAN, limitando el marco de acción de sus competencias y la relación con los agentes interesados.

VI. Propuestas y Recomendaciones Generales

1. Propuesta 1. Propuesta general

94. La propuesta es transformar a la DIAN en una agencia estatal adscrita al Ministerio de Hacienda con fundamento en el Artículo 150 - Numeral 7 de la Constitución Política, la cual otorga al legislador mayor libertad de configuración[29]. Esta figura de agencia estatal le da flexibilidad a la entidad en cuanto a la aplicación del Estatuto de la Contratación (Ley 80 de 1993), como por ejemplo en cuanto a la duración de los contratos, lo cual sería muy importante para avanzar en inversiones en tecnología, y también mayor autonomía frente a las asignaciones presupuestales y

[29] La experiencia internacional demuestra que todas las Administraciones Tributarias tienen un vínculo fuerte con el Ministerio de Hacienda, el Departamento del Tesoro o la organización correspondiente. La AEAT depende del Ministerio de Hacienda español, el Servicio de Impuestos Internos chileno del Ministerio de Hacienda, la Australian Taxation Office del Treasury; La AFIP del Ministerio de Economía, la DGFiP francesa del Ministerio de Finanzas y Presupuesto, la IRS americana del Departamento del Tesoro, etc.

para el establecimiento de un régimen específico (no especial) de carrera administrativa, lo cual resulta fundamental para el manejo del recurso humano.

95. En Colombia el modelo de Agencia Estatal es reciente (Ley 1444 de 2011 y sus decretos reglamentarios). No obstante la figura ya encuentra diferentes expresiones como en la Agencia Nacional de Hidrocarburos o en la Agencia Nacional de Infraestructura. Estas son entidades que tienen una misión muy específica y su objetivo se resume en gestionar, implementar, coordinar y evaluar funciones asignadas a cada una de ellas de una forma autónoma, pero bajo la dirección de un órgano colegiado. Los logros que estas entidades han alcanzado se relacionan principalmente con el grado de autonomía y también con el hecho que el órgano máximo de decisión es una junta directiva integrada por representantes del presidente, de los ministerios y de las entidades relacionadas con cada sector.

La Comisión propone configurar la DIAN como una Agencia Estatal para dotar a la administración de una organización jurídica que le permita disponer de mayor autonomía administrativa, técnica y presupuestal, adoptar una política integral de recursos humanos y tener una plataforma tecnológica a la medida de sus funciones, todo ello bajo un esquema de gobierno corporativo que asegure la continuidad de sus políticas administrativas.[1]

2. Propuesta 2. Organización jurídica y administrativa

96. Se aconseja implementar para el caso de la DIAN, una organización en forma de Organismo Semiautónomo Unificado sujeto a control de una Junta u Órgano Colegiado o en su defecto, simplemente, la de Organismo Semiautónomo Unificado. Ambos tipos de organización se caracterizan por tener las funciones de Autoridad Tributaria en cabeza del mismo Organismo Público y reportar su desempeño al Ministerio de Hacienda.

97. Los tres cuellos de botella más críticos que hoy presenta la Administración Tributaria colombiana (recursos humanos, presupuesto y plataforma tecnológica) se mitigarían o se resolverían a través de su transformación en una Agencia Estatal. Sin embargo, las limitaciones derivadas de los procesos concursales solo podrían solucionarse de tajo con una reforma constitucional que, o bien elimine la Comisión de Personal, como ya ocurrió con la Comisión de Televisión, o bien le confiera a la administración tributaria el carácter de carrera específica. De esta manera, la DIAN quedaría liberada del régimen de carrera general aplicable al común de las entidades públicas del Estado, y determinaría desde sus facultades el modo de reclutamiento, entrada, movilidad, ascenso y salida de los funcionarios, todo ello enmarcando su desempeño en los más altos estándares de calidad y eficiencia. Una segunda posibilidad, que se ha intentado, es calificar a la administración tributaria

como una carrera especifica. La tercera es la que ya se aprobó en la Ley 1739, al establecer algunas prioridades en los procesos concursales.

98. Por otro lado, el esquema de Agencia Estatal permitiría que la DIAN disponga más autónomamente de los recursos presupuestales necesarios para la operación técnica, eficiente y eficaz de sus competencias, independientemente de las restricciones fiscales. Adicionalmente, se podría implementar un esquema de financiación de la entidad a partir de un porcentaje sobre lo recaudado para que la inversión en temas cruciales como el desarrollo de la plataforma tecnológica sea prioritario y su diseño y aplicación no dependa de las dinámicas propias de la asignación del presupuesto.

99. Por último, con esta modificación, se darían mayores las garantías para que la DIAN logre actualizar su plataforma tecnológica bajo estándares de eficiencia, eficacia y continuidad internacionales, sin tener los inconvenientes que hoy representa para estos fines el régimen ordinario de contratación estatal.

Se propone para la DIAN un modelo de Agencia Estatal organismo sujeto al control de una Junta, en la medida en que este permite implementar una administración tributaria cuyo funcionamiento se decante bajo los parámetros y reglas de un Gobierno Corporativo de tipo empresarial. En este modelo, la DIAN tendría las siguientes funciones (OCDE, 2013):

a. Manejo de gasto de presupuesto designado a la entidad, con discrecionalidad para establecer prioridades de gasto, de acuerdo con las necesidades básicas de la administración.
b. Planeación y organización interna: otorgándole a la administración la responsabilidad de: i) determinar la organización interna a través de la cual, se conducirán las operaciones y funciones puestas a su cargo, incluyendo oficinas y dependencias de carácter departamental o municipal sí es del caso y ii) formular políticas y planes de operación.
c. Estándares de funcionamiento de manera que la administración pueda definir sus propios estándares y que estos operen como marco de referencia para el cumplimiento de metas, funciones y roles por parte de sus funcionarios.
d. Personal. Dentro de las limitaciones señaladas, la Agencia debería señalar los criterios de reclutamiento, ascenso, movilidad, remuneración y salida; definir técnicamente, estándares y sistemas de evaluación; diseñar procedimientos de entrenamiento y preparación de los funcionarios y procurar niveles de remuneración de acuerdo a nivel/categoría/responsabilidad de cada cargo.
e. Tecnologías de la Información: la administración debe definir una plataforma tecnológica que parta de una arquitectura que comprenda tanto el *hardware* como el *software*, como quiera que es la materia prima esencial para cumplir su misión institucional. Se requiere que la autoridad defina y administre su propio sistema informático y plataforma tecnológica o, en su defecto, tenga la facultad de subcontratarlo con particulares con arreglo a las opciones contractuales que pueden ser utilizadas por la Agencia.
f. Interpretación de la norma tributaria: reconociendo la capacidad de la administración para proveer interpretaciones sobre la aplicación de las leyes tributarias en forma de conceptos vinculantes y sobre cómo debe entenderse el alcance y significado de las mismas.
g. Sanciones e Intereses, teniendo la facultad de imponer sanciones e intereses, en casos de incumplimiento formal y material de cualquier obligación tributaria por parte de los contribuyentes.

100. La Junta podría conformarse con un número entre 5 y 7 miembros, delegados del Presidente, el Ministro de Hacienda, el Departamento nacional de Planeación y algunos miembros externos a la entidad. La propuesta de la Comisión es que la Junta

esté compuesta por Ministro de Hacienda o su delegado, Director del DNP o su delegado y tres (3) miembros independientes.

101. Dentro de este esquema, el Director de la DIAN sería el responsable de poner en marcha las estrategias definidas por la Junta y sobre todo de conseguir las metas propuestas.

3. Propuesta 3. Recursos humanos

102. Cabe anotar que el régimen de carrera administrativa es independiente de la naturaleza jurídica de una entidad pública, puesto que el artículo 130 superior concede a la Comisión Nacional del Servicio Civil – CNSC – la función de administrar y vigilar los concursos de carrera a nivel nacional (regulada por la Ley 909 del 2004), de suerte que las distintas entidades estatales que necesitan ocupar vacancias laborales de empleados de carrera, se remiten a la CNSC para que esta los realice a través de las instituciones con las cuales por ley tiene convenio, por ejemplo, con ciertas universidades. Las únicas entidades respecto de las cuales la CNSC no tiene competencia son aquellas expresamente señaladas por la Constitución como regímenes especiales.

103. Actualmente la DIAN cuenta con un sistema específico (y no especial) de carrera que se encuentra en el Decreto Ley 765 del 2004, luego la DIAN no puede realizar por sí sola los concursos para vincular al personal que necesite, sino que puede aplicar regulaciones específicas para el desarrollo y aplicación de los concursos.

104. La DIAN tiene unos niveles salariales poco competitivos con sus equivalentes en el sector privado y quizá competir en ese terreno sea utópico, pero en todo caso, los sistemas de remuneración deben ser evaluados y comparados con estándares internacionales, que han adoptado mecanismos que privilegian la productividad y una combinación entre experiencia, formación, capacitación y rendimiento personal y colectivo, por áreas y administraciones, todo lo cual, exige una evaluación individual bien diseñada y aplicada consistentemente. Mediante la definición de una política clara de cómo es el proceso de evaluación, el cual debería ser de 360 grados y debidamente documentado, discutido y aceptado por la parte evaluada y el evaluador. Es decir, requiere un compromiso institucional y un equipo de directivos que participen efectivamente en el proceso, que debe servir tanto para premiar a los mejores, como para excluir a quienes no cumplen las metas de rendimiento.

105. Es indudable que el conocimiento de los asuntos tributarios y aduaneros tienen un alto componente de experiencia, pero los retos son tan variados y complejos, dado que suponen la comprensión mínima de las distintas formas negociables y sus aplicaciones, jurídicas, financieras, contables y administrativas y quizá en los casos más relevantes, en contextos internacionales. Pero, además es decisivo formar

también a los administradores en buenas prácticas gerenciales, con lo cual el proceso de capacitación y formación especializada resulta ser una pieza clave en la política de recursos humanos de la entidad.

106. Adicionalmente se deben generar políticas de ingreso, capacitación, remuneración, ascenso y promisión en el nivel departamental y municipal con el fin de proveer los cargos de las administraciones tributarias de tales niveles de gobierno, pues hoy no cuentan con estrategias claras de enganche laboral y dependen de lo poco que se hace a nivel central en cuanto a la capacitación y a la transmisión de conocimiento directo por parte de los funcionarios más antiguos.

4. Propuesta 4. Plataforma tecnológica

107. Debe definirse un plan tecnológico riguroso que incluya la arquitectura de *hardware* y de *software*, como un proceso de largo aliento, que resuelva los problemas del corto plazo pero comience con un plan más robusto de mediano y largo plazo, considerando además que parte de la propuesta de la Comisión suponen una ampliación muy significativa del universo de los contribuyentes.

108. Se debe implementar un régimen de contratación especial que garantice la excelencia y transparencia necesarias, pero que brinden la posibilidad de tener un plan tecnológico a largo plazo cuyas actualizaciones e incorporaciones de nuevos desarrollos garanticen la compatibilidad de diferentes tecnologías y proveedores de este tipo de servicios.

109. Asimismo, se requiere un plan a nivel territorial (departamentos y municipios) para el desarrollo tecnológico que permita la construcción de una arquitectura informática sólida que posibilite el uso adecuado de la información que llega a las administraciones tributarias de los departamentos y los municipio, sobre todo los de niveles 4, 5 y 6, donde los problemas de la Administración tributaria nacional se replican en lo territorial.

5. Propuesta 5. Presupuesto

110. Como este es un tema ligado a la autonomía, la experiencia internacional revela una práctica generalizada para incentivar el desarrollo de la función tributaria a través de la asignación de un rubro específico relacionado con la gestión de la Administración Tributaria, por ejemplo, un porcentaje del recaudo total de la DIAN. En el caso de la DIAN este porcentaje debería estar priorizado en el mantenimiento y desarrollo eficaz de la plataforma tecnológica.

111. Por otro lado, en el ordenamiento jurídico colombiano existen múltiples excepciones al régimen de contratación estatal para bienes y servicios específicos, tales como la contratación de la administración del subsidio de salud (Ley 100 de

1993), enajenación de acciones del Estado (Ley 226 de 1995), contrato de asociación para actividades científicas y tecnológicas (Ley 29 de 1990), disposición por parte de la DIAN de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas (Decreto 2685 de 1999), etc. En concordancia, es posible determinar un régimen específico, o incluso uno de Derecho Privado, para la contratación de bienes y servicios determinados (esencialmente tecnología que implica decisiones informadas y estratégicas de valor significativo y vida útil larga) que, por su naturaleza, afecten directamente el funcionamiento misional de la administración tributaria.

6. Propuesta 6. Herramientas para la administración tributaria

Modernizar, especializar y dotar a la administración tributaria de los instrumentos jurídicos adecuados para cumplir su misión. Este objetivo podría lograrse a través de cuatro herramientas: un tribunal administrativo que resuelva los recursos contra las liquidaciones y las sanciones; un código tributario que defina principios, competencias, procedimientos y sanciones; un reglamento para las consultas vinculantes para dar certeza a los contribuyentes sobre el régimen tributario de sus inversiones y una clausula general anti elusiva como arma jurídica para combatir sofisticadas estructuras jurídicas de planeación tributaria para evitar el pago de impuestos en Colombia.

a) Crear un tribunal jurídico administrativo independiente de la DIAN

112. Según la experiencia que han tenido otros países como España, Perú, Argentina, México y Chile en su regulación respecto del procedimiento tributario, consideramos oportuno crear un tribunal jurídico administrativo, conformado por expertos en materia de impuestos, adscrito al Ministerio de Hacienda, pero autónomo e independiente en sus decisiones, y que se constituya como última instancia en sede administrativa antes de acudir a la jurisdicción contencioso administrativa.

113. El Tribunal Jurídico Administrativo tendría como principal función resolver los recursos contra las liquidaciones oficiales y la aplicación de las sanciones que la DIAN realice a los contribuyentes. En todo caso, este tribunal solo atendería un recurso de apelación antes de la etapa en la jurisdicción del contencioso administrativo.

114. Esta instancia serviría para calificar el trabajo de la administración tributaria, especializar la calidad jurídica que asegure la garantía de los contribuyentes y la calidad de las decisiones administrativas y para descongestionar la jurisdicción administrativa.

b) Expedir un Código tributario de principios, competencias, procedimientos y sanciones

115. Se hace necesaria la expedición de un Código Tributario acorde a las necesidades actuales de la tributación en Colombia que incluya todas las normas procedimentales nacionales, municipales y departamentales (obligaciones y sanciones) que permitan establecer el carácter permanente de este tipo de normas y concedan tanto a la entidad como a los contribuyentes certeza sobre el proceso de tributación.

116. El principio de legalidad comienza por la certeza tanto en los derechos y las obligaciones de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias como en las facultades y competencias de las autoridades para exigir su cabal cumplimiento. La ausencia de un código tributario explica el papel que ha tomado la jurisprudencia como fuente del derecho tributario. Sin embargo, la jurisprudencia resuelve los conflictos individuales derivados de una legislación precaria, atendiendo a factores específicos más que a categorías tributarias generales que causan incertidumbre.

117. En el ámbito de los tributos departamentales y municipales, en las tasas y contribuciones, el asunto es caótico por ausencia de normas que lo regulen, lo cual ha dejado en cabeza de la jurisprudencia una autonomía territorial exagerada e inconveniente que atenta contra el principio de igualdad, aumenta los costos de cumplimiento y genera incertidumbre, como se demuestra con la proliferación de estampillas y de formas de cobrar el alumbrado público, así como de regulaciones especificas del ICA y de otros impuestos.

118. Ahora, si bien los impuestos considerados individualmente cambian permanentemente en función de las necesidades fiscales, los aspectos procedimentales sobre la forma de cumplir con las obligaciones, los derechos de los contribuyentes, las competencias y las facultades de la administración y sobre todo, el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como los procedimientos para su aplicación, tienen una vocación de permanencia, pues allí radica en buena parte el principio de seguridad jurídica.

119. Así entendido, un código debe cubrir todas las figuras tributarias, es decir no solo los impuestos nacionales, administrados por la DIAN, también los impuestos departamentales y municipales y toda suerte de impuestos, tasas y contribuciones vigentes en los distintos niveles territoriales y sin importar la denominación que tengan, eso sí, diferenciando aquellas que se liquidan y cobran por las autoridades, de aquellas que se declaran y autoliquidan por los contribuyentes, de manera que permita tener la flexibilidad de ser útil tanto para la administración tributaria nacional, como para las cotizaciones masivas como la seguridad social, y los sistemas tributarios departamentales y municipales.

120. Casi todos los países latinoamericanos, excepto Argentina y Colombia, tienen un Código Tributario. España tiene la Ley General Tributaria y Alemania la Ordenanza tributaria. El CIAT actualizó este año el Modelo de Código tributario para Iberoamérica. El contenido general del código es el siguiente:

a. Principios constitucionales del sistema tributario
b. Derechos y garantías para los contribuyentes, sujetos y responsabilidades
c. Facultades, competencias y jurisdicción de las autoridades tributarias
d. Obligaciones tributarias sustanciales (pago) y formales (registro, contabilidad, facturación, información, declaración y retención)
e. Obligación sustancial, determinación y extinción
f. Infracciones y sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales
g. Régimen probatorio
h. Procedimientos tributarios
    i. Determinación (liquidación oficial y liquidación privada)
    ii. Fiscalización y liquidaciones oficiales
    iii. Mecanismos alternativos de resolución de conflictos
    iv. Recursos en la vía administrativa
    v. Procedimiento de devolución y compensación de saldos a favor
    vi. Procedimiento de cobro persuasivo y coactivo
    vii. Procedimiento de aplicación y discusión de las sanciones
    viii. Otros procedimientos menores
    ix. Otras reglas de carácter procedimental, identificación, clasificación, notificación y ubicación.

121. A nivel territorial (departamentos y municipios) el nuevo Código debe dotar de estabilidad jurídica a los procedimientos y sanciones en estas administraciones tributarias. Por ejemplo, debería permitir que en el caso de los impuestos territoriales se pueda hacer una factura como sucede con los impuestos a la propiedad, lo cual dotaría a administraciones departamentales y locales de mayor eficiencia a la hora de hacer los cobros respectivos, aunque ello se consideraría como un acto administrativo que se notifica y le concede a los contribuyentes la opción de impugnarla.

122. Si bien, podría acudirse al expediente de conceder facultades extraordinarias para el desarrollo de este nuevo código tributario, considerando que no se trata de decretar impuestos sino de definir principios, competencias, procedimientos y el régimen de sanciones e infracciones tributarias, quizá sea más conveniente que el Congreso acompañado por el ejecutivo solicite la conformación de una comisión especializada para que en un plazo razonable prepare un proyecto que apoye al Congreso en la tarea de discutir, aprobar y expedir la ley que contenga el Código Tributario, como recientemente ocurrió con el código del proceso-Ley 1564 de 2012- o con el código contencioso administrativo (Ley 1437 de 2011).

c) Reglamentar las consultas vinculantes para nuevas inversiones y beneficios tributarios

123. Consultas vinculantes. Es usual que los países del derecho anglosajón utilicen lo que denominan *rulling*, como instancias administrativas para fijar la interpretación de las normas tributarias para casos específicos. Por esa vía, algunos países latinos han incorporado esta figura, considerando que dada la dinámica de los negocios y la obsolencia y generalidad de las normas o la falta de regulación de nuevas formas de hacer negocios, la función de interpretar oficialmente las normas tributarias, toma un significado tan relevante que la jurisdicción ha aceptado que son verdaderos actos administrativos, sujetos a control judicial, que por esa vía termina anulando muchas veces los conceptos interpretativos de la DIAN. Por esta razón se propone que para nuevas inversiones y para normas que consagran beneficios se permita que un contribuyente eleve una consulta con los datos del caso y que la administración responda igualmente de manera específica sobre el caso planteado y que por tanto, estos conceptos tengan un valor jurídico que le confiera certeza al contribuyente sobre el régimen tributario de su inversión o sobre el uso de un beneficio tributario

d) Reformular la figura del abuso de la norma tributaria que actualmente es inaplicable (GAAR por sus siglas en inglés)

124. La cláusula general antielusiva o el abuso de la norma tributaria. La evolución de la tributación internacional y la planeación tributaria agresivas se caracteriza por usar mecanismos sofisticados basados en formas jurídicas (sociedades, contratos y esquemas de asociación sin personería) detrás de las cuales existen operaciones económicas, que les permite eludir formalmente la obligación o utilizar beneficios. Muchas veces estas figuras pueden lindar con otras formas de simulación o fraude. Para combatir estas formas de abuso del derecho, se han utilizado las clausulas antielusivas, bien específicas, para operaciones o negocios concretos o bien las clausulas generales, aplicables a todas las operaciones con efectos tributarios. En concreto, se trata de dotar a la administración de una herramienta que le permita ante estas estructuras de recalificar en función de la sustancia económica y solo para efectos tributarios, reclasificar la operación con todas sus consecuencias fiscales, en todo caso, con las debidas cautelas con arreglo al debido proceso. Estas normas se han entendido incluso en beneficio de los contribuyentes que tienen mayor certeza sobre los riesgos de usar estos mecanismos para hacer sus negocios. La figura del abuso de la norma tributaria quedo tan desconfigurada que es preciso ajustarla de manera que pueda ser efectivamente aplicable.

125. Existen varias legislaciones y prácticas que el legislador colombiano puede consultar para mejorar la norma actual a nuestras necesidades. La OCDE dice sobre el particular: “Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos

artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica, entendiendo por mecanismo cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento."

7. Propuesta 7. Ámbito internacional

La Comisión propone avanzar en el control tributario a operaciones internacionales poniendo en práctica gradualmente el plan BEPS (erosión de la base gravable y traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación) que recomienda la OCDE y adaptándolo a las condiciones del país.

126. Con el desarrollo del proyecto para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de la OCDE y el G20 (en adelante el Proyecto BEPS), se han puesto sobre la mesa muchos temas sobre supuestos específicos de abuso de las normas fiscales por parte de empresas que operan internacionalmente y que cuentan con amplios desarrollos. Se trata de problemas que la globalización económica ha supuesto para las normas fiscales y que no siempre pueden ser solucionados unilateralmente por parte de los Estados. Por lo anterior, los informes de la OCDE pretenden una acción coordinada y resultan fundamentales en todo estudio para modificar las normas tributarias de un Estado. Sin embargo, debe aclararse que los trabajos presentados en octubre de 2015 no son documentos obligatorios para los Estados miembros, ni mucho menos para los observadores, como Colombia. Incluso, muchas de las acciones presentadas aún están inconclusas y habrá que esperar hasta 2016 para conocer los documentos finales. Por otro lado, existen tendencias en el Derecho comparado respecto de recetas normativas que son también de obligada consulta.

127. La Comisión considera que la DIAN debe seguir implementando gradual y efectivamente el plan con las 15 acciones desarrolladas por la OCDE bajo el plan BEPS (reglas para evitar el traslado de beneficios a otras jurisdicciones y para evitar la erosión de las bases gravables) las cuales buscan evitar que con el impuesto de renta corporativo la transferencia de utilidades (beneficios fiscales) en países/jurisdicciones de baja imposición erosionen la base tributaria del país/jurisdicción en el que se lleva la actividad económica. Sin embargo, tales medidas deben contemplar un estudio previo para adaptarlas e introducirlas al contexto colombiano en aras de lograr la mayor efectividad posible.

128. Colombia ha avanzado en algunas de estas, adoptando el régimen de precios de transferencia, incorporando los mecanismos de intercambio de información automática y financiera, estableciendo la obligación de presentar la declaración de activos en el exterior, adoptando la figura del abuso de la norma tributaria, y

celebrando convenios para evitar la doble imposición-CDI y estableciendo la lista de paraísos fiscales acompañada con reglas de control con retenciones sobre pagos a estas jurisdicciones. Pero requiere avanzar más rápido, adaptando la legislación y preparando los mecanismos alternativos y desde luego, formando a los funcionarios en la aplicación de estas medidas.

129. Esta política de BEPS busca proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales para que puedan ajustar las potestades impositivas a la actividad económica real, modificando la ley tributaria, desarrollando actuaciones coordinadas por las administraciones tributarias y adoptando un acuerdo multilateral que defina parámetros comunes para los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) y definiendo en cada país un Plan de Acción integral para el desarrollo de las propuestas. Las 15 acciones definidas son:

a. Abordar los retos de la economía digital
b. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
c. Reforzar las normas sobre CFC
d. Limitar la erosión de la base con deducciones de intereses
e. Combatir prácticas tributarias nocivas. Sustancia sobre forma
f. Impedir la utilización abusiva de los convenios
g. Impedir la elusión artificiosa del estatus de EP
h. Regulación y uso más preciso de los precios de transferencia
i. Intercambio de información Recopilación
j. Revelación de esquemas de planificación fiscal
k. Mecanismos de resolución de controversias
l. Convenio multilateral que regule los CDI

8. Propuesta 8. Estrategias de control tributario

130. Si la DIAN se concentra en su misión de recaudar y sobre todo controlar la correcta liquidación de los impuestos, debe utilizar estrategias idóneas para lograr su cometido, como aconseja la práctica internacional, diferenciando los comportamientos de los contribuyentes. A los cumplidos debe facilitarles el cumplimiento voluntario, a los que requieren orientación, asistirlos, a los que se resisten aplicarles la ley y a aquellos que utilizan formas fraudulentas combatirlos con herramientas proporcionales.

131. Para tal fin, la administración debe contar con piezas claves para el control: un RUT más completo y actualizado, segmentar a los contribuyentes por tamaño, uso intensivo de la tecnología, en particular como lo hemos señalado adopción plena de la factura electrónica, pero también pagos, devoluciones y notificaciones, diseñar mapas de riesgo y adoptar planes anuales e fiscalización y cobro, que midan la productividad de los directores seccionales, para evaluar su desempeño. Resulta importante también utilizar distintas estrategias con los grandes contribuyentes y en

los sectores más organizados; mecanismos cooperativos con los contribuyentes informales utilizar mecanismos sencillos de liquidación de los impuestos como mecanismos alternativos que le faciliten el proceso de formalización con reducción de costos y riesgos tributarios.

a) Registro de contribuyentes (RUT)

132. Consolidar al RUT en el ámbito legal, tecnológico y administrativo y facultar a la DIAN para cancelar, suspender o dar de baja el registro en circunstancias tales como inactividad de las sociedades por más de tres años. Ello equivaldría a una liquidación para fines tributarios, con todas las consecuencias, además, cuando exista fraude tributario y en otras casos, por inexistencia de la dirección o de la identidad.

133. El RUT debe integrar las diferentes obligaciones tributarias de las empresas, y personas y sus características. Por ejemplo, en las personas debe integrar las obligaciones de pagar la seguridad social y el ICA, incluyendo en esta última también a las sociedades.

134. Incluir en el RUT un espacio para que el contribuyente identifique el lugar o los lugares donde tributa para que las administraciones tributarias territoriales tengan mayor control sobre sus contribuyentes. Por otro lado, permitir que la información exógena se incluya la ubicación del lugar donde tributa, lo cual va atado a la obligación de Registro del RUT.

b) Recaudo y retención

135. La retención ha sido un mecanismo de recaudo y control muy efectivo, pero también se ha prestado para afectar la liquidez en algunos sectores dado que en especial en el impuesto sobre la renta no está asociado al volumen de operaciones de los contribuyentes. Por tal razón, proponemos evaluar que utilizando el criterio de segmentación, bien sea los grandes contribuyentes se les permita liberarlos de la retención sobre sus ingresos y que ellos mismos liquiden sus cuotas con base en el impuesto liquidado el año anterior, privilegiando la confianza, en la práctica sería un mejoramiento de lo que. actualmente opera en el CREE bajo el equívoco nombre de autoretención, en la línea de que las retenciones cubran su impuesto con mayor aproximación a la realidad individual de cada contribuyente. Se pueden establecer infracciones para quien abuse del mecanismo.

136. Facilitar la compensación de saldos por los distintos impuestos con las retenciones, e incluso, bajo ciertos parámetros que eviten los abusos, permitir la compensación automática, sin perjuicio de las facultades de fiscalización.

c) Cobro coactivo

137. El proceso de cobro requiere algunos ajustes legales y administrativos como la creación del Centro de Investigaciones de Bienes, el registro electrónico de medidas preventivas, el remate virtual para garantizar la trasparencia en las posturas de los interesados, adoptar criterios razonables para el castigo de la cartera, establecer parámetros claros para la valoración de bienes en procesos de cobro coactivo, que CISA reciba los bienes para remate y adecuar algunas normas del Código Contencioso y del Código del Proceso

138. Para modernizar el proceso de cobro se requiere una modificación legal para desarrollar un modelo efectivo y único de recuperación de la cartera de la DIAN. En desarrollo de este objetivo se propone diseñar, desarrollar e implementar un modelo de gestión de la cartera para la DIAN, un sistema informático único y un nuevo proceso administrativo de cobro coactivo eficiente y un mecanismo de castigo de cartera para hacer más transparentes las cuentas.

d) Elusión y evasión

139. En cuanto a temas de elusión y evasión, se recomienda entre otras la atención a los siguientes aspectos principales:

a. Creación de la figura del auditor tributario que remplace las responsabilidades que de manera genérica se atribuyen la revisor fiscal, más aun si se adopta el esquema de tomar el propuesto impuesto sobre las utilidades comerciales y se precise en el ámbito de las NIIF, las responsabilidades legales ante la autoridad tributaria. Otra opción es adoptar el dictamen fiscal, como un mecanismo de control de la información tributaria y de la liquidación de los impuestos en los contribuyentes de mayor importancia, muy similar al que hoy en día se utilizan en países como México.
b. Acelerar el plan de implementación de la Factura Electrónica ahora que ha salido su reglamentación.
c. Utilizar las clausulas antiabuso, tanto la general como las especiales.
d. Limitar la deducibilidad de los pagos en efectivo en concordancia con el capítulo de impuestos directos de este documento.
e. Revisión del sistema de retención y del régimen de patrimonios autónomos, Consorcios, uniones temporales, contratos de colaboración, cuentas en participación y todas las formas jurídicas de asociación que no impliquen personería para evitar los abusos por beneficios tributarios.
f. Capacitación especializada y fortalecimiento de personal de fiscalización.
g. Aplicación efectiva de precios de transferencia de pagos al exterior y régimen selectivo a transacciones locales de cuantía relevante o material.
h. Identificación de beneficiarios efectivos de pagos que se efectúan desde Colombia.

i. Ampliación de facultades de solicitud de información.
j. Retenciones y otros controles de pagos al exterior a jurisdicciones de baja tributación.

e) Defensoría del contribuyente

140. Dotar la defensoría del contribuyente y el usuario aduanero de recursos y competencias en beneficio de la sociedad en general frente a las entidades nacionales y las territoriales.

141. Estudiar diferentes experiencias internacionales acerca de la importante función que puede desempeñar tanto en los procesos de reforma tributaria sino en general en la aplicación práctica de las normas, para garantizar que los principios de equidad, legalidad y objetividad permanezca en la relación de los contribuyentes y el Estado.

f) Moral y cultura tributaria

142. Promover la formación en ética tributaria a través de herramientas de educación continuada en las aulas académicas en niveles escolares (primaria y bachillerato).

143. Se precisa de la construcción de un Código de Ética tributaria para los contribuyentes, asesores y la administración tributaria.

144. Más allá de incrementar beneficios tributarios y amnistías, las cuales no se deberían promover a futuro, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias es necesario buscar políticas estables que garanticen el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes

145. Para establecer un paradigma de confianza, se pueden revisar los siguientes temas:
a. Usar medios masivos para reforzar el cumplimiento tributario como un comportamiento ético y exponer a los evasores
b. Enfatizar y hacer explícita la conexión entre el pago de los impuestos y los servicios ofrecidos por el Estado
c. Enlistar otras organizaciones para promover el cumplimiento tributario
d. Evitar que los individuos piensen que el incumplimiento y el fraude es un comportamiento aceptable
e. Establecer un procedimiento de aclaración sobre las inequidades percibidas por la gente

146. Establecer mecanismos para que los contribuyentes informen de manera voluntaria sus mecanismos de planeación fiscal, es con el objeto de entender y corregir las estrategias tributarias agresivas y abusivas.

147. Establecer mecanismos para que los contribuyentes conozcan el gasto y el impacto que tienen el uso de los impuestos.

148. Se requiere que los asesores tributarios (contadores y asesores fiscales) estén vinculados en el direccionamiento de las políticas tributarias y ejerzan buen ejemplo para el cumplimiento de las leyes por parte de los contribuyentes.

149. Para mejorar la simplificación del sistema tributario en cuanto al ciudadano se requiere:

a. Promover la educación de los contribuyentes
b. Ofrecer asistencia por parte de la administración tributaria para que los contribuyentes puedan hacer la declaración y el pago de impuestos
c. Mejorar el sitio web de la DIAN para que sea más útil al contribuyente
d. Mejorar el servicio del call center de la DIAN
e. Simplificar el pago de impuestos y la comprensión de los mismos
f. Simplificar los formatos de las declaraciones

150. Generar un centro de estudios de contribuyentes para entender los mecanismos de evasión usados y el comportamiento habitual de los contribuyentes. Adicionalmente se requiere generar cifras de evasión real de los impuestos con metodologías adecuadas a efectos de tener claridad sobre las problemáticas que se deben enfrentar.

151. Para promover la moral tributaria, siguiendo un estudio reciente de la OCDE (2013), se recomienda:

a. Clarificar y fortalecer los vínculos entre ingresos fiscales y el gasto público. La percepción positiva de los individuos en relación con el Gobierno y las demás instituciones públicas y la satisfacción con los servicios públicos que recibe aumentan la moral tributaria,
b. Mantener la equidad en el diseño y aplicación de las normas;
c. Elaborar perfiles de los contribuyentes con el fin de caracterizar las actitudes y percepciones de los ciudadanos frente a los temas tributarios. Ello permite identificar a aquellos grupos de individuos o empresas más resistentes a cumplir con sus obligaciones y trabajar a través de diferentes mecanismos y campañas para informarlos y convencerlos de los beneficios de pagar impuestos
d. Entender mejor la informalidad
e. Modernizar la administración tributaria
f. incorporar en los sistemas de educación formal, cátedras orientadas a formar a los ciudadanos y concientizarlos de la utilidad y beneficio de un buen sistema tributario para la consolidación de la sociedad,

g. desarrollar mecanismos de cumplimiento cooperativo, en particular, para las grandes empresas y los gremios del sector productivo.

VII. Reglas para la expedición y aplicación de las normas tributarias

152. En desarrollo de las funciones encomendadas a la Comisión de estudio del sistema tributario colombiano tendientes - como lo expresó la ley – a hacer dicho sistema más equitativo y eficiente, algunos temas diferentes a los exclusivamente económicos, de política fiscal y contables, justifican algunas reflexiones con una óptica de carácter jurídico y vinculado con cuestiones y principios constitucionales. Deben considerarse los aspectos jurídicos que resaltaremos con la importancia que merecen en la preparación de una reforma tributaria estructural o de carácter integral. En esa dirección plantearemos enseguida unas reflexiones que pretenden, dada su trascendencia en la relación Estado–Contribuyentes, complementar los planteamientos, las propuestas y recomendaciones específicas de carácter económico y de política tributaria y fiscal que la Comisión hace en su informe final.

A. El deber de contribuir y la facultad para controlar el cumplimiento.

153. La producción y aplicación de las normas tributarias inciden en los costos de transacción -públicos y privados- de la sociedad en general, puesto que son los empresarios y ciudadanos quienes deben liquidar sus propios impuestos aplicando la ley, pero el Gobierno se reserva la facultad de revisar tal aplicación y de ejercer su potestad sancionatoria, con lo cual es natural el conflicto que se genera entre la administración y el contribuyente.

154. Uno de los propósitos de una reforma debe ser simplificar los procedimientos para facilitarle a los contribuyentes el oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias y delimitar las facultades de las autoridades tributarias.

155. En nuestro sistema el proceso de pagar impuestos compromete primordialmente a ciudadanos y empresarios, en primer lugar, pero luego a los funcionarios de la administración tributaria que deben verificar su cabal cumplimiento. Sin embargo, en el proceso también intervienen, gerentes, abogados y contadores y muy especialmente los jueces cuando dirimen las controversias. Por tanto, es muy importante que tanto el Congreso como el Gobierno en la expedición de normas tengan presente la necesidad y la importancia de expedir las normas bajo las reglas que Adam Smith formuló y que siguen vigentes: certeza, comodidad, simplicidad y eficiencia.

156. Por tanto, nos conviene recordar principios constitucionales que rigen las relaciones entre los contribuyentes y el Estado, a propósito de que el país asuma la necesidad de expedir una reforma tributaria estructural:

- Es un deber de los ciudadanos contribuir con las cargas y los gastos públicos en función de los principios de equidad y justicia.

- Los tributos -impuestos, tasas y contribuciones- solo pueden ser creados por el Congreso mediante una ley que debe definir los elementos esenciales: el hecho generador, la base gravable, la tarifa y los sujetos. En los tributos locales, el legislador cuando establezca un tributo debe fijar los elementos mínimos y definir la órbita de la autonomía tributaria local.

- En el caso de las tasas (recuperación de los costos de prestar un servicio o permitir el uso de bienes de dominio público) o de las contribuciones (distribución de los costos de obras o servicios que benefician a un grupo determinado), las autoridades pueden establecer las tarifas si la ley ha establecido el sistema y método para distribuir los costos y beneficios.

B. Equidad, Eficiencia, Competitividad y Seguridad Jurídica.

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

C. Código Tributario y Reforma Integral

158. Partiendo de unas propuestas de cambio de algunos elementos del actual sistema tributario, lo conveniente no es continuar "recargando" el Estatuto Tributario actual que ya es una colcha de "retazos" conformado por numerosas reformas normativas parciales de distinta época, originadas en diferentes circunstancias y reformas tributarias e inspiradas en objetivos y finalidades diversas. La recomendación apunta a transmitir a la sociedad que este proyecto es de suma importancia y en tal sentido sugerimos que el Gobierno conforme un equipo de trabajo que no solo armonice las distintas normas en un proyecto de ley rigurosamente redactado para la discusión y aprobación del Congreso.

159. Se requiere que los contribuyentes, las autoridades y el país en general tengan, al igual que en otras áreas del derecho, un verdadero estatuto normativo, integrado y único que le ofrezca certeza y precisión en materia tributaria.

160. En la propuesta de los aspectos administrativos, incluimos expresamente la preparación y expedición de un Código de principios, competencias, procedimientos y sanciones, para comenzar por ordenar las reglas que deben regir a contribuyentes y Estado para cumplir con las obligaciones tributarias y a la Administración para exigir su cumplimiento.

D. Leyes, Decretos y Conceptos de la DIAN

161. Es urgente que así como lo han señalado los tribunales en numerosas decisiones, las autoridades se abstengan de fundamentar sus actuaciones en Conceptos de la DIAN. Los requisitos y condiciones que hacen procedente los costos, deducciones y en general el tratamiento de los hechos económicos son los que estén previstos en las leyes. Ni el Gobierno ni las autoridades administrativas tienen competencia alguna para establecer requisitos o condiciones para la procedencia de costos o deducciones diferentes o adicionales a los previstos por la ley.

E. Resolución de controversias en la vía gubernativa

162. Al igual que ocurre en gran cantidad de países desde hace 15 años, Colombia debería establecer una instancia autónoma, independiente e imparcial frente a la DIAN que sea la competente para decidir las controversias entre los contribuyentes y las autoridades de la Administración de Impuestos. Esta recomendación apunta no solo a garantizar la adecuada defensa de los contribuyentes en la controversia misma, sino también a promover la rigurosa y correcta interpretación y aplicación de las normas en los procesos de fiscalización y liquidación de los tributos.

F. Impuestos Territoriales y la Constitución

163. Mientras no se precise lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución y se establezca con absoluta claridad que es solo el Congreso (no las asambleas ni los concejos) el único órgano que debe fijar los elementos esenciales de los tributos territoriales, tales como el hecho generador, los sujetos, las bases y unos topes tarifarios, no podrá contar el país con una estructura y legislación relativa al sistema tributario territorial armónico, claro y organizado como debe tenerlo un república unitaria como lo proclama la constitución.

164. Similar reflexión puede hacerse respecto de las tasas y contribuciones, como formas tributarias que permiten recuperar los costos o distribuir los beneficios de una obra o servicio y que si bien exige una ley creadora, admite la colaboración de la administración, incluyendo desde luego las entidades territoriales, para la fijación de las tarifas.

G. Facultades Extraordinarias en materia Tributaria

165. La Constitución de 1991 en su artículo 150 numeral 10 prohíbe al Congreso conferir facultades al Gobierno para decretar impuestos. En todo aquello que no sea decretar impuestos, el Congreso sí puede dar facultades extraordinarias al Gobierno.

166. En materia de aspectos procedimentales y de sanciones, por ejemplo, no existe ninguna restricción de carácter constitucional para que se establezca un cuerpo normativo en desarrollo de facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso al Gobierno y esta es una opción que podría considerarse con el fin de lograr la expedición de un cuerpo organizado, claro, consistente y único de carácter procedimental y de sanciones. El congreso en el otorgamiento de las facultades tendría siempre la oportunidad de fijar los criterios, parámetros, topes y limitaciones que estime necesarios.

167. En todo caso, considerando que los códigos solo pueden ser expedidos por el congreso, lo que usualmente se estila es la conformación de una comisión que se encargue prepara un proyecto en un lapso razonable a fin de que el gobierno presente un proyecto que pueda ser discutido y aprobado mediante ley, que en el caso de los procedimientos resulta más viable dada la continuidad de este tipo de normas, como se puede demostrar con la recientes leyes por las cuales se expidieron el Código del proceso (ley 1573) y el código contencioso administrativo (ley 1437, como se incluye en la propuesta sobre administración tributaria .

H. Control de la evasión, la elusión y la morosidad

168. La administración por supuesto debe contar con herramientas legales y logísticas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones, pero también para combatir estos fenómenos, con herramienta legales, como se recomienda desde la OCDE con las mejores prácticas internacionales, la más reciente y ambiciosa, la cláusula general antielusión, que como fue aprobada en el 2012 es inaplicable.

169. El ordenamiento jurídico debe facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias, delimitar el ámbito de las facultades de las autoridades y conceder a los contribuyentes suficientes garantías para el ejercicio de sus derechos en los procedimientos de verificación y control de los tributos y la imposición de las sanciones.

VIII. Referencias

Baer, K., & Silvani, C. (1997). *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*. IMF Working paper.

Bird, W. (2010). “Smart Tax Administration”. *Premise*, 36, The World Bank.

Cruz, A. (2014). *Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012.* Mimeo, DIAN.

Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero (2015). *Propuestas preliminares para ser analizadas como mecanismo de mitigación de riesgos a la Luz de la reforma tributaria.*

Deloitte (2015). *Propuesta para la creación de un tribunal fiscal*. Junio

DIAN (2015). *Propuesta Reforma Tributaria [PPT].* Julio (presentaciones realizadas por las direcciones de la DIAN ante la Comisión).

Documento preparado por la Universidad Externado de Colombia sobre la naturaleza y atributos de la administración tributaria, liderado por los profesores Gabriel Muñoz y José Castro y el equipo de jóvenes investigadores de la UEC, María Paula Baptiste, Cynthia Támara, Alejandro Camargo y Camilo Rodríguez, 2015.

Gómez-Sabaíni, J.C. y Jiménez, J.P. (2011). “Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina”. *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, 118.

Lozano, E. (2015). *Plan de cultura tributaria.* Documento Enviado a la Comisión Tributaria – Universidad de los Andes (Septiembre de 2015).

OCDE (2013). *Tax Administration 2013: Comparative Information on OCDE and Other Advanced and Emerging Economies*. http://www.OCDE.org/tax/administration/tax-administration-series.htm

OCDE (2013). “What drives tax morale”. *Tax and Development*.

OCDE (2015). *Colombia Economic Survey 2015*. Publicaciones OCDE.

OCDE (2015). *Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.* Publicaciones OCDE.

Universidad del Rosario (2015 por publicar). *La crisis de los impuestos territoriales*. Bogotá.

USAID (2013). *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean. An Overview.* USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM), Agosto.