



INTERCAMBIO

La reforma tributaria de 2016: ¿potencialmente estructural?

*The tax reform of 2016:
potentially structural?*

.....

José de Jesús Lobo Camargo





LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2016: ¿POTENCIALMENTE ESTRUCTURAL?*

THE TAX REFORM OF 2016: POTENTIALLY STRUCTURAL?

José de Jesús Lobo Camargo**

Resumen

El Congreso de Colombia aprobó a finales de 2016 una reforma tributaria que calificaron de estructural, además de necesaria e impostergable (DIAN, 2017). Los objetivos de la Reforma eran imprimirle al sistema tributario colombiano simplicidad y progresividad. En este ensayo se estudia el carácter estructural de la reforma tributaria aprobada, es decir, si en realidad es una revisión de la estructura de los impuestos con una mirada de largo plazo.

Palabras clave: reforma tributaria, economía colombiana, sistema tributario, política fiscal, estructural, derecho económico; JEL: H20, H30, H61.

Abstract

The tax reform passed by the Colombia's government in 2016 has been called structural and imperative (DIAN, 2017). The reform aimed a more simplified and progressive tax system. The structural

***Artículo recibido:** 27 de febrero de 2018 | **aceptado:** 9 de julio de 2018 | **modificado:** 21 de agosto de 2018. Este ensayo fue producto del curso "Economía colombiana" adscrito al Departamento de Economía de la Universidad Nacional de Colombia Sede Medellín. Extiendo mis agradecimientos al Docente de dicha asignatura, a los estudiantes que han formado parte de *Intercambio* y a los pares evaluadores.

**Economista de la Universidad Nacional de Colombia Sede Medellín; estudiante de la Maestría en Ciencias Económicas de la misma Universidad en su Sede Bogotá. Correo-e: jose.loboc@gmail.com

Intercamb. Rev. Estud. Economía.
N. 2, Medellín
Enero-diciembre 2018
164 pp.
E-ISSN 2619-6131
pp. 101-116

nature of the reform is examined in this paper. The results show that the structural term might be apply to the reform depending on its meaning.

Keywords: tax reform, Colombia, tax system, fiscal policy, structural, economic law; JEL: H20, H30, H61.

1. INTRODUCCIÓN

El 23 de diciembre de 2014, el Congreso de Colombia expidió la Ley 1739 de 2014 por la cual se modificó el estatuto tributario. En el artículo 44¹ se ordena la creación de la “Comisión de estudio del sistema tributario colombiano”, que se conformaría en un plazo máximo de dos meses y presentaría un informe final. El 29 de diciembre de 2016, el Congreso expide la Ley 1819 de 2016 “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”². El 19 de octubre del mismo año, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público había presentado el proyecto de ley respectivo, donde queda explícito durante la exposición de motivos³, que se toma como base las recomendaciones de la Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria (de aquí en adelante solo Comisión de Expertos) para la elaboración de proyecto de ley respectivo.

Entre estas dos reformas (2014-2016), además de la presentación del Informe de la Comisión de Expertos en diciembre de 2015, se presentan difíciles condiciones macroeconómicas como una inflación creciente, la desaceleración del producto y la caída de los ingresos fiscales petroleros (que se reflejan en el alto déficit de la cuenta corriente como proporción del PIB). También durante el proceso legislativo en el Congreso el proyecto de Ley tuvo cambios importantes.

1. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014_pr001.html

2. Este texto corresponde al epígrafe de la Ley.

3. Exposición de motivos del proyecto de Ley por parte del Ministro de Hacienda y Crédito Público, Mauricio Cárdenas. Gaceta del Congreso, Año XXV – N 894.

El carácter de estructural es importante para esta reforma porque permite distinguir entre la necesidad de cubrir el déficit fiscal en el corto plazo y, por otro lado, un cambio de largo plazo en la estructura del sistema tributario. Sin embargo, hay quienes han afirmado que no es estructural como González y Corredor (2016)⁴.

La importancia de que la reforma tributaria (RT de aquí en adelante) sea estructural se debe a las constantes críticas que desde la academia y de organizaciones multilaterales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha recibido el sistema tributario en Colombia. Colombia cuenta con una gran parte de su población en la pobreza, además de ser uno de los países más desiguales del mundo (ver Gómez, 2009 y Núñez, 2012), razón por la cual la política fiscal tiene el potencial de jugar un importante papel en el rumbo del desarrollo económico del país. A pesar de ello, el régimen tributario colombiano ha sido caracterizado como regresivo, con una recaudación baja frente a la potencial y distorsionador de la inversión y del empleo (ver Comisión de Expertos, 2015, p. 8 y González y Corredor, 2016).

La siguiente sección presenta el marco conceptual que realiza un breve desarrollo sobre las reformas tributarias estructurales. La tercera sección presenta los resultados del análisis de la RT a partir del marco conceptual y, por último, se presentan las conclusiones.

2. MARCO CONCEPTUAL

El Diccionario de la lengua española⁵ define el adjetivo “estructural” como perteneciente o relativo a la estructura; y “estructura” como disposición o modo de estar relacionadas las distintas partes de un conjunto.

Por lo anterior, una reforma estructural se entiende como aquella que logra modificar el sistema tributario de un país de forma global, es decir, las modificaciones que realiza se extienden a todo el conjunto de entes y ciudadanos involucrados, así

4. Hay que mencionar que los autores no estudiaron la reforma final aprobada en diciembre de 2016 sino la propuesta presentada por la Comisión de Expertos al Ministerio de Hacienda y Crédito Público en diciembre de 2015.

5. Recuperado el 20 de marzo de 2017. <http://dle.rae.es/?id=H0ve9fb>

como hacia sus relaciones económicas. En ese sentido, la reforma estructural acerca el estado actual de sistema tributario a su deber ser, en los términos definidos por los hacedores de política. Esto es diferente a acumular cambios consistentes en crear, eliminar, darle continuidad o modificar impuestos particulares.

Así, una reforma estructural interviene la organización del sistema tributario y a las relaciones que forman sus elementos constitutivos: las entidades encargadas de la recaudación, los contribuyentes, el gobierno y el sistema de justicia. Por tal razón, los cambios estructurales tienen enfoque de largo plazo y no suceden con frecuencia, ya que establecen un sistema tributario que sigue siendo óptimo⁶ ante los choques de demanda y oferta agregada, los cambios regulatorios y los cambios de la estructura productiva, entre ellos, los tecnológicos del mediano plazo.

La estructura de un sistema tributario está orientada a las funciones principales de coerción ejercida por las sanciones, la credibilidad con que se puedan aplicar estas sanciones, la eficiencia administrativa durante la recaudación y las distorsiones que producen en el mercado los impuestos y los beneficios tributarios.

Simplificar el sistema tributario es transversal a los anteriores elementos porque reglas claras llegan a una mayor audiencia y le da credibilidad, además de eficiencia, al sistema de recaudación de impuestos. Modificar la base gravable o las tarifas de un impuesto solo puede ser considerado un cambio estructural cuando se corrobora un efecto positivo sobre los elementos estructurales, porque no cambia de forma global el sistema tributario, sino que impacta directamente solo a un grupo de entidades o ciudadanos de forma limitada. Aumentar el recaudo no es *per se* un cambio estructural, es más bien una consecuencia de cambios estructurales adecuados, por otro lado, aumentar la calidad tributaria sí lo es.

La RT sancionada en la Ley No. 1819 del 29 de diciembre de 2016 afirma, en su epígrafe, que “se adopta una reforma tributaria estructural”. Este término de estructural aparece también en la propuesta de la Comisión de Expertos (2015) pero sólo está presente en enunciados generales y nunca precisan su alcance (González y Corredor,

6. En este contexto, óptimo hace referencia a que el Congreso de Colombia encuentra que la estructura del sistema tributario no genera suficientes dificultades para que se haga necesaria una reforma estructural.

2016). Sin embargo, en la revisión de literatura se encontraron dos conceptos de RT estructural que se describen a continuación.

El primer concepto de RT estructural espera que los cambios calificados como estructurales no se den con frecuencia, es decir, no dependan del ciclo económico o político; lo cual concuerda con el concepto que se utiliza en este ensayo. En Acosta et al. (2012), se antepone lo momentáneo o coyuntural a lo estructural. Y califican a las reformas entre 1990-2009 como de un corte más coyuntural que estructural, ya que siguen el objetivo de incrementar el recaudo para solucionar problemas fiscales. Es decir, las reformas no son estructurales porque ajustan el sistema tributario a los choques particulares de demanda o de oferta que recibe la economía, pero no reforman al sistema tributario para que en el largo plazo pueda ser lo suficientemente flexible, de tal forma que se ajuste automáticamente a los choques, sin que sea necesaria otra reforma.

El segundo concepto de RT estructural es el que usan González y Corredor (2016, p. 1), según el cual:

“Una reforma es estructural si considera el balance neto impuestos/subsidios, desde el punto de vista de los hogares. Y si modifica las relaciones factoriales en el sentido definido por el legislador, desde la perspectiva de las empresas.”

No nos adherimos a éste porque consideramos que, a pesar de que, es una condición necesaria para tener una RT estructural considerar el efecto sobre el ingreso disponible en los hogares y las distorsiones que crean en el uso de los factores de producción, esto no es suficiente para calificar una RT como estructural. Esto sucede porque, por ejemplo, para realizar una modificación al impuesto sobre las ventas se puede hacer la consideración que requieren los autores, sin embargo, esto no hace a una reforma tributaria estructural. A pesar de lo anterior, González y Corredor (2016) concluyen que la RT del 2016 no es estructural.

En resumen, los cuatro criterios, que aportan el marco conceptual de este ensayo, para calificar una RT como estructural son los siguientes:

1. La RT afecta a todo el conjunto de entes y ciudadanos de la economía.

2. La RT afecta las relaciones entre las entidades encargadas de la recaudación, el gobierno y el sistema de justicia.
3. La reforma implica más que modificaciones a la base gravable o las tarifas de impuestos particulares.
4. La RT establece un sistema tributario que sigue siendo óptimo ante los choques de demanda y oferta agregada, los cambios regulatorios y los cambios de la estructura productiva del mediano plazo.

En la siguiente sección, se utiliza el marco conceptual anterior con el fin de caracterizar la RT de 2016 y responder a la pregunta de si es potencialmente estructural.

3. ELEMENTOS ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2016

Para este ensayo, se realiza un análisis conceptual de los potenciales efectos introducidos por la RT, y con una definición precisa de qué es estructural, se da una respuesta al carácter potencialmente estructural de la RT.

Según la exposición de motivos del proyecto de ley correspondiente a la RT, ésta tiene tres objetivos principales: (i) alcanzar una mayor calidad tributaria, (ii) elevar el recaudo a su nivel potencial y (iii) fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión. La RT puede ser llamada estructural por los objetivos (i) y (iii), aunque el objetivo (ii) pueda alcanzarse a través del (i) y el (iii). Como se entiende la calidad tributaria en el documento significa, entre otras cosas, fomentar la competitividad de las empresas con impuestos que corrijan los efectos adversos de diversas externalidades negativas, así como con un marco normativo más claro y simple. El fortalecimiento de la lucha contra la evasión y la elusión tiene el potencial de aumentar la eficiencia administrativa, porque un recaudo efectivo mayor, dejando fijos los costos de la administración de impuestos,⁷ aumenta la eficiencia, lo cual también tiene que ver con sanciones

7. Esto quiere decir que una inversión en tecnología, como la que se tiene planeada en la RT, aumenta el rendimiento de la recaudación con respecto a los costos en los que incurrieron.

más claras y creíbles. Por eso se adoptan medidas para modernizar la institucionalidad fiscal, considerando los estándares internacionales.

El recaudo se refiere a los recursos obtenidos a través de los impuestos, estos son ingresos tributarios que sirven para financiar las actividades del estado. Durante los periodos no esperados de desaceleración del crecimiento de la economía, el estado ve reducido sus ingresos, por lo que puede recurrir a financiar el mayor déficit fiscal con modificaciones en la tarifa o la base gravable de los impuestos. Por tal razón, los periodos recesivos (o de desaceleración), como el ocurrido entre 2014 y 2016, favorecen los aumentos de las tarifas de los impuestos, como la del impuesto al valor agregado (IVA) (Castañeda, 2015).

Los impuestos son caracterizados en términos de cuáles son sus sujetos pasivos, el hecho generador, la base gravable y las tarifas. En ese sentido, las RT han tendido a ser una colección de mandatos que suben o bajan las tarifas de los impuestos. Según Betancur y Tamayo (2017), las 16 RT que se han dado entre 1986 y 2012 dan indicios de cómo sistemáticamente se utilizan para resolver problemas coyunturales más que estructurales, esto también es soportado por Acosta, Mejía, Montoya y López (2012). Sus resultados muestran cómo las distintas RT han cambiado la base gravable, las tarifas y exenciones del impuesto de renta, a las ventas, al patrimonio y a los movimientos financieros (ver también la Tabla 1 en López et al., 2011). Además, destacan como un objetivo, en la mayoría de ellas, aumentar la recaudación, como más prioritario que cualquier otro. En línea con el marco conceptual del ensayo, se puede afirmar que una RT estructural puede aumentar los ingresos tributarios, pero los ingresos tributarios o la recaudación puede aumentar también con una RT no estructural, por ejemplo, aquella que modifica la tarifa o la base gravable de un impuesto.

La modificación de la tarifa del IVA, que hizo parte de la RT, se puede entender por las razones descritas más arriba. Pero la RT incorpora otros elementos adicionales que si pueden llamarse como cambios estructurales. Debido a esto, se superponen dos motivaciones

en la RT: asegurar el grado de inversión de la deuda pública cumpliendo con la regla fiscal⁸, que tiene que ver con aumentar los ingresos tributarios, y lo que el Ministro de Hacienda y Crédito Público determinó como “asegurar una tributación de mejor calidad”.

La mayor parte del proyecto de ley presentado por el Gobierno se refiere a cambios no estructurales del sistema tributario, como se puede ver, en el Anexo 1, donde se encuentra una tabla que lista los principales puntos tratados⁹ por el proyecto de Ley de la RT. De ellos los de mayor impacto potencial en la simplificación del recaudo son el tratamiento de los sistemas del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN), el Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS) y el ordinario del pago del impuesto de renta de las personas naturales, que identifican a las personas por su actividad y por su fuente de ingresos; la obligación de llevar tres contabilidades (NIIF, Col-Gapp y ejercicios contables para la determinación del impuesto); delimitar con mayor claridad las competencias administrativas a nivel nacional y territorial; y unificar los formularios de impuesto de industria y comercio.

En lo pertinente a la lucha contra la evasión y la elusión existe el objetivo de controlar y prevenir la ocurrencia de las siguientes prácticas:

- Traslado irregular de recursos a entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor (sociedades sin ánimo de lucro o paraísos fiscales)
- No presentación de declaraciones o presentación con inexactitudes (omisión de activos o pasivos falsos)
- No cobrar el IVA o no declararlo al Estado
- Omisión de registro de las transacciones realizadas
- Auto-clasificación en el régimen simplificado del IVA sin cumplir los requisitos.

El grado de efectividad de los instrumentos planteados en la RT, para modernizar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y controlar la elusión y eva-

8. “La Ley 1473 de 2011 estableció una Regla Fiscal que opera como estabilizador automático de la política macroeconómica, permitiendo que se mantenga un nivel de gasto público coherente con los ingresos de largo plazo” (ver nota 4 página 99).

9. Estos puntos se toman textualmente de la exposición de motivos del proyecto de Ley por parte del Ministro de Hacienda Mauricio Cárdenas. Gaceta del Congreso, Año XXV – N° 894.

sión, es incierto, por eso la RT solo es potencialmente estructural. Esto quiere decir, que el diseño de política apunta al cambio de la estructura del sistema tributario del país, pero que la política no ha sido implementada todavía.

4. CONCLUSIONES

Dada la ambigüedad sobre la definición de estructural en la literatura consultada, es posible afirmar que se puede ajustar este concepto tanto como se quiera para cambiar la respuesta sobre si la RT de 2016 es potencialmente estructural. Por eso, se hizo importante dar claridad sobre éste, siguiendo y construyendo una convención, con el fin de que pudiese ser utilizado para responder la pregunta del ensayo. Debido a ello, el término estructural se aborda de forma independiente a los conceptos de eficiencia y equidad.

El razonamiento deductivo y la revisión de literatura desarrolladas en este ensayo nos lleva a concluir que la RT de 2016 tiene el potencial de ser estructural. Este potencial solo se hará efectivo con el desarrollo adecuado de su implementación, es decir, que las resoluciones tanto de la DIAN como del gobierno nacional al respecto sean favorables a los cambios estructurales señalados más arriba. También es necesario que las actualizaciones en tecnología y en gestión humana al interior de los distintos entes involucrados sean consistentes con los objetivos de la RT. Para estudios posteriores, se puede precisar si durante el tránsito legislativo, el Congreso tendió a hacer más o menos estructural la reforma tributaria. Esto teniendo en cuenta que el análisis aquí realizado parte del Informe de la Comisión de Expertos y del proyecto de Ley.

Por último, se recomienda que el proceso legislativo brinde los instrumentos necesarios para definir el carácter estructural de la RT, en vez de dejar espacio para la ambigüedad y la confusión. Esta es una forma para llegar a un consenso acerca del carácter estructural de la RT.

REFERENCIAS

1. Acosta, L. J., Mejía, C. A., Montoya, J. E. y López, J.C. (2012). ¿Han sido eficientes y exitosas las reformas tributarias en Colombia en el período 1990-2009? *Perfil de Coyuntura Económica*, (20), 61.
2. Betancur, F. J., & Balbín Tamayo, M. Y. (2017). Los objetivos macroeconómicos y las reformas tributarias 1986 - 2012. *El Ágora USB*, 17(1), 225–242
3. Bonilla, E. y J. I. González. (2016) “Las propuestas tributarias de la Comisión de Expertos”, *Razón Pública*, 22 de febrero de 2016.
4. Castañeda, V. M. (2015). Las crisis económicas y el escenario político en la introducción de reformas tributarias. La experiencia argentina (1980-2010) y una constatación para Latinoamérica. *Cuadernos de Economía*, (35), 67: Número especial: Política Fiscal. Universidad Nacional de Colombia - Facultad de Ciencias Económicas.
5. Congreso de la República de Colombia. Ley 1819 (2016). Recuperado de [http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY 1819 DEL 29 DE DICIEMBRE DE 2016.pdf](http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY_1819_DEL_29_DE_DICIEMBRE_DE_2016.pdf)
6. Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (2015). *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá. Recuperado de <http://hdl.handle.net/11445/2879>
7. Constitución Política de Colombia de 1991.
8. DIAN. (2017). Abecé reforma tributaria, p. 18. Recuperado el 19 de febrero de 2017 <https://www.dian.gov.co/impuestos/Reforma%20Tributaria%20Estructural/ABC%20Reforma%20Tributaria%202016.pdf>
9. González, J. I., y Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, (34), 173. <http://doi.org/10.18601/01245996.v18n34.11>
10. Gómez Jiménez, A. (2009). Tres afirmaciones sobre pobreza, ciclo económico y desigualdad social desde los años noventa en Colombia. *Revista Finanzas y Política Económica*, 1, (2) 125-144. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=323527252008>.

11. López, M., Torres, E. y Molina, C. (2011). La constitución de 1991 y sus implicaciones en materia tributaria y de equidad. Una aproximación a la medición de la progresividad en Colombia. *Perfil de Coyuntura Económica*, 17.
12. Núñez Méndez, J. (2012). Pobreza, empleo y movilidad social. Tesis de doctorado. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
13. Piza, J. (Ed.). (2017). Análisis crítico de la reforma tributaria Ley 1819 de 2016. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

ANEXO 1

TABLA 1: Lista de cambios propuestos por el proyecto de Ley de la RT de 2016

I. Tributos nacionales

- Reestructurar el impuesto sobre la renta tanto para personas naturales como jurídicas
- Reducir la tarifa a cargo de las sociedades
- Ampliar la base gravable limitando beneficios y deducciones
- Modificación de la estructura de tarifas y del nivel de tramo exento
- Gravar dividendos en cabeza de las personas naturales
- Sistema de determinación del impuesto a partir de las normas NIIF
- Crear un monotributo como un régimen simplificado de pago del impuesto de renta para personas naturales que tengan ingresos anuales inferiores a 100 millones, que será voluntario
- Eliminar el Impuesto sobre la Renta para la Equidad
- No prorrogar el impuesto a la riqueza
- Reformar el impuesto sobre las ventas
- Reformar el impuesto al consumo
- Dar continuidad al gravamen a los movimientos financieros
- Crear la contribución parafiscal al combustible
- Crear impuesto al consumo de bebidas azucaradas
- Fortalecer el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

II. Tributos territoriales

Modificaciones al:

Impuesto sobre vehículos automotores

Impuesto de industria y comercio

Impuesto de alumbrado público

Imposición de límites al cobro por contribución de obra pública y estampillas territoriales

Procedimiento tributario territorial

III. Medidas de carácter administrativo

- Fortalecer el régimen tributario especial de las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL)
- Tomar medidas en materia de tributación internacional
- Imponer límites en los pagos realizados en efectivo para efectos de su deducción en el impuesto sobre la renta
- Aumentar la autonomía administrativa y financiera de la organización, mejorando el recurso humano y tecnológico
- Afinación de algunas normas relacionadas con los precios de transferencia
- Potenciación del intercambio automático de información internacional
- Nueva definición de los paraísos fiscales
- Facultad para ampliar la planta de personal, crear una escuela de capacitación

III. Régimen de infracciones y sanciones

- Nuevo tipo penal para quienes omitan activos o declaren pasivos inexistentes
- Establecer medidas en materia de administración tributaria en la Unidad de Gestión pensional y parafiscales UGPP y de la Dirección de impuestos y aduanas nacionales DIAN
- Simplificar y unificar los procedimientos y el régimen de infracciones y sanciones para todos los impuestos, tasas y contribuciones tanto del orden nacional como regional y local, mediante la expedición de un código tributario
- Tipificación del delito de emisión de activos y la inclusión de pasivos inexistentes

Fuente: Elaboración propia a partir de la exposición de motivos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del proyecto de Ley de la RT de 2016 y de Piza (2017)

