

La tributación sobre la renta en Colombia

Tax on income in Colombia



Fuente: Pexels.com Licencia Creative Commons

La tributación sobre la renta en Colombia¹

Tax on income in Colombia

Wilminton Richard Harrison Polania Bello², Anayibe Ome Barahona³, Evelia Sabí Ramírez⁴

Artículo recibido en octubre 14 de 2020; artículo aceptado en noviembre 11 de 2020

Este artículo puede compartirse bajo la Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional y se referencia usando el siguiente formato: Polania, W. R. H., Ome, A. y Sabí, E. (2021). La tributación sobre la renta en Colombia. *I+D Revista de Investigaciones*, 16(2), 93-103. <https://doi.org/10.33304/revinv.v16n2-2021009>

Resumen

El presente artículo tiene por objetivo analizar los aspectos más sobresalientes del impuesto sobre la Renta, desde su nacimiento internacional y nacional, hasta los acontecimientos actuales. Se hace énfasis en Colombia, donde es un tributo que grava la renta de las personas naturales y los beneficios de las personas jurídicas, basándose en los principios de equidad, justicia y progresividad. Se tiene en cuenta su historia, desde su nacimiento en Inglaterra durante el siglo XVIII con el fin de financiar las guerras de expansión del imperio británico, hasta que es acogido en Colombia durante la tercera década del siglo XIX. Se concluye que se considera un impuesto progresivo a pesar de contemplar múltiples exenciones tributarias e incentivos dirigidos a grupos reducidos de contribuyentes. Lo anterior aumenta el gasto fiscal y disminuye el recaudo efectivo del impuesto.

Palabras claves: impuesto sobre la renta, principios constitucionales, evasión, elusión, reformas tributarias.

Abstract

This article aims to analyze the most outstanding aspects of income taxation, from its international and national birth to current events. It is emphasized in Colombia, where there is a tax that taxes the income of natural persons and the benefits of legal persons, based on the principles of equity, justice and progressivity. The history is taking into account, since it was born in England during the 18th century in order to finance the wars of expansion of the British Empire, until it arrives to Colombia during the third decade of the nineteenth century. It is concluded that it is considered a progressive tax despite the consideration of multiple taxes exemptions and incentives redirected to reduce groups of contributors. The above increases fiscal spending and decreases the effective tax collection.

Key words: Income taxation, constitutional principles, evasion, tax avoidance, tax reforms.

¹ Artículo de reflexión, de enfoque cualitativo, resultado del proyecto de investigación en curso "Fiscalidad ambiental: implicación sobre los tributos tradicionales y su transcendencia en la política económica de Colombia", perteneciente al área de Ciencias Sociales y Derecho Tributario, subárea de Fiscalidad ambiental, desarrollado en el Grupo de Investigación SINAPSIS. Fue financiado por la Universidad de la Amazonia (Florencia, Colombia). Dirección: calle 17, diagonal 17, con carrera 3F, Barrio Porvenir, PBX: (+57) (8) 4358231. Fecha de inicio: junio 2011.

² Especialista en Gerencia Tributaria, Universidad de la Amazonia. Grupo de Investigación SINAPSIS, Universidad de la Amazonia (Florencia, Colombia). Dirección: calle 17, diagonal 17, con carrera 3F, Barrio Porvenir, PBX: (+57) (8) 4358231. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2057-0065>, correo electrónico: w.polania@udla.edu.co.

³ Doctorando en Derecho Tributario Europeo, Universidad de Castilla, La Mancha. Grupo de Investigación SINAPSIS, Universidad de la Amazonia (Florencia, Colombia), dirección: calle 17, diagonal 17, con carrera 3F, Barrio Porvenir, PBX: (+57) (8) 4358231. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6552-7538>. Correo electrónico institucional: a.ome@udla.edu.co.

⁴ Magíster en Tributación, Universidad de la Amazonia. Grupo de Investigación SINAPSIS, Universidad de la Amazonia (Florencia, Colombia). Dirección: calle 17, diagonal 17, con carrera 3F, Barrio Porvenir, PBX: (+57) (8) 4358231. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4176-0295>. Correo electrónico institucional: e.saby@udla.edu.co.

Introducción

La financiación del Estado es una prioridad para solventar los gastos de corte social, como sanidad y educación, y de funcionamiento administrativo de los entes oficiales. De este modo, cada ordenamiento tributario tenga fijado diversos tributos, que detraen recursos económicos a los obligados, de cara a sufragar las cargas estatales. Esta función la adquirió el impuesto sobre la renta, luego que a finales del siglo XVIII fuera solo un primitivo impuesto creado con el fin de financiar las guerras de momento.

En Colombia, es la principal fuente de tributación directa. Gravó de forma similar a las personas naturales y jurídicas hasta principios de la segunda década de los 2.000, cuando, a través de la Ley 1607 de 2012, el legislador fiscal reformó el impuesto estableciendo una tributación diferencial entre estos tipos de sujetos pasivos. En la actualidad, es de tipo cédular e integra el impuesto a las ganancias ocasionales.

El impuesto de renta ha sufrido múltiples cambios durante los últimos tres siglos hasta el punto de convertirse en un tributo directo progresivo y transformarse en una de las principales fuentes de ingresos fiscales. Es decir, en Colombia, ahora hace parte de los principales instrumentos tributarios del Estado, en materia de recaudo. Sin embargo, este impuesto presenta varios problemas que entorpecen su recaudo, originados por: I) las altas tasas de evasión y de elusión fiscal, II) el desconocimiento normativo, propiciado por las frecuentes reformas tributarias, III) la falta de cultura tributaria, y IV) la desconfianza generalizada de los contribuyentes.

La temática abordada en el presente trabajo de investigación resultó de gran interés para el autor del mismo puesto que el impuesto sobre la renta constituye el tributo más relevante para el Estado, por la cuantía de recursos financieros que llega a las arcas de la nación. Esto llevó a indagar sobre sus antecedentes históricos y la principal problemática que lo aqueja. El hecho que apareciera en Colombia con una corta vigencia de tres años, en la primera mitad del siglo XIX, y que la Ley 56 de 1918 lo reviviera para dejarlo de forma indefinida, a comienzos del siglo X, no significa que actualmente carezca de fundamentación constitucional. Todo lo contrario, debe basarse en los principios tributarios que contempla la Carta Política de 1991. Por eso se realiza un breve esbozo sobre los principios esenciales que cimienta el impuesto sobre la renta y, en general, el sistema tributario. Las particularidades enunciadas, asociadas a la tributación sobre la renta en el ordenamiento colombiano, condujeron a establecer el presente planteamiento teórico y a estructurar el tema que aquí se desarrolla.

Metodología

El presente trabajo es una investigación documental con un enfoque descriptivo-analítico que expone principios constitucionales de la tributación colombiana, aborda aspectos relevantes de la tributación directa e indirecta, estudia la génesis internacional y nacional del impuesto sobre la renta, examina los principales acontecimientos del impuesto sobre la renta en Colombia, durante el siglo XX, y los sucesos actuales que giran en torno a este. Asimismo, contempla la problemática de la evasión y de la elusión fiscal que afecta las arcas del Estado y, finalmente, recoge las particularidades de las últimas reformas tributarias. Asimismo, trata cuestiones desarrolladas a partir de los postulados constitucionales y legislativos, así como desde el análisis de los distintos conceptos doctrinales de la literatura jurídica en materia tributaria.

Principios constitucionales de la tributación colombiana

La Constitución Política de 1991 introdujo los principios de justicia y equidad (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 95) y eficiencia y progresividad tributaria (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 363). Esta novedad propendió a que los nuevos tributos y las modificaciones a estos cumplan con estos criterios en aras de respetar la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo bajo la premisa que entre más ingresos y renta se perciba, mayor será la contribución (Muñoz Cárdenas, 2018).

La Corte Constitucional ha sido enfática en opinar que la acción de tributar, si bien es un deber constitucional de plena obediencia y observancia por parte de todos los ciudadanos colombianos (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 95), es preciso que esté fundamentado en principios constitucionales para evitar abusos del Estado sobre los administrados. Así las cosas, el legislador, además de atender los principios antes citados, no puede establecer tributos confiscatorios. Las figuras tributarias que se fijen han de permitir que las personas cuenten con recursos para subsistir y desarrollarse como individuos dentro de la sociedad a la que pertenecen (Bolaños Bolaños, 2017).

La equidad y la progresividad son principios fundamentales del sistema tributario colombiano, difícilmente el uno puede existir sin el otro. Un tributo resulta constitucional cuando es progresivo, es decir, cuando consulta la capacidad del contribuyente (Peña Sánchez, 2016). Asimismo, es progresivo si grava directamente a las personas en el ámbito del ingreso percibido o del patrimonio poseído y si las tarifas marginales se ajustan al hecho que entre mayor base gravable, mayor ha de ser la tarifa diferencial del impuesto (Rodríguez, 2015).

Al revisar los anteriores requisitos, un tributo debe ser equitativo desde el punto de vista horizontal y vertical.

Es horizontal cuando las cargas impositivas que soportan las personas en situaciones financieras similares se exigen en igual proporción; vertical, cuando en el evento que las personas en mejores condiciones financieras contribuyen en mayor medida que las menos favorecidas (Plazas Vega, 2016).

Los conceptos de “equidad horizontal” y “vertical”, aunque se reconocen dentro del sistema tributario colombiano, no consideran realmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, puesto que solamente se plantean los ingresos como fuente para definir la situación económica de la persona. No se tiene en cuenta el hecho que las personas naturales con el mismo nivel de ingresos pueden llegar a tener erogaciones diferentes y, a su vez, distintos beneficios tributarios (deducciones por dependientes, intereses por vivienda de habitación, etc.), circunstancia que, en últimas, cambian el monto del impuesto (González y Corredor, 2016).

Frente al anterior panorama, se evidencia cómo el Estado dificulta la materialización del principio de equidad. Cada reforma tributaria trae diferentes exenciones con el fin de incentivar la inversión en ciertos renglones de la economía nacional, desestimulando al mismo tiempo los demás sectores que no reciben el beneficio otorgado (Muñoz Cárdenas, 2018).

Rara vez se mide el impacto real de los beneficios que se conceden, situación que repercute en el recaudo efectivo, incluso en algunos sectores económicos se tornan contraproducentes. Los beneficios otorgados para incentivar el empleo, la inversión nacional y extranjera, aunque dinamizan la economía del país, resultan mayor a lo realmente recaudado. Entonces, estos beneficios atentan contra la equidad horizontal, toda vez que no toman de manera generalizada a los contribuyentes en similares condiciones económicas, sino que se focalizan en sectores específicos, incentivando, en cierto grado, la evasión y elusión fiscal en los no beneficiados por estas medidas (Villabona Robayo y Quimbay Herrera, 2017).

Acotación de la tributación directa e indirecta

El Estado, basándose en el deber constitucional de contribuir, exige el pago de impuestos a las personas naturales y jurídicas que realizan el hecho generador. La renta detrída la usa para financiar la política pública encomendada por la Carta Magna. El Estado, en el caso de la categoría de impuesto, no está obligado a retribuir al sujeto pasivo por su contribución; sin embargo, a nivel de las tasas sí existe una contraprestación. El ente público para hacerse acreedor del recaudo está en la obligación de prestar un servicio o desarrollar una actividad administrativa a favor del contribuyente.

El recaudo por esta prestación económica se destina a cubrir los costos incurridos en la prestación de los servicios o en la realización de la actividad. Por el contrario, si las

personas no hacen uso de lo uno o de lo otro, no tienen la obligación de pagar la tasa. Las contribuciones especiales son tributos que se pagan para financiar obras públicas que tienden a mejorar las condiciones de un grupo de personas o de una comunidad en particular (Ramos Escamilla et al., 2015).

Los tributos, divididos en directos e indirectos, tienen por finalidad principal financiar los gastos e inversiones sociales a cargo del Estado. Los tributos directos consultan la capacidad económica del contribuyente, antes de gravar sus ingresos y propiedades, mientras que los indirectos gravan el consumo de bienes y la adquisición de algunos servicios (Abello Zapata, 2016; Almeida Espinosa y Rojas Prada, 2018). La nación cuenta con varios tributos directos que son administrados por la DIAN, mientras que los gravámenes de los entes territoriales (distritos, municipios y departamentos) son administrados por las secretarías de hacienda a través de sus oficinas de tributos.

Se cree que los principios de equidad y de progresividad se cumplen plenamente con los impuestos directos. Martínez (2016), en concordancia con lo expuesto, y refiriéndose al caso argentino, considera que los tributos indirectos, al ser figuras regresivas, desestiman la economía del país, afectando el recaudo tributario. No obstante, los ingresos de las personas también se ven mermados con la exigencia de los impuestos directos encargados de detraer renta de manera progresiva. También pasa esto con los sujetos pasivos, al contar con menos recursos económicos. El consumo resulta igualmente disminuido y, por tanto, el recaudo de los impuestos indirectos se ve mermado. Entonces, este fenómeno perjudica doblemente el recaudo global (Aldaz Peña, 2009).

Los gobiernos han optado por maximizar el recaudo tributario a través de tributos indirectos bajo el entendido que estos garantizan la solvencia fiscal, pues su causación es instantánea. El recaudo se realiza —justo— al momento del consumo, lo que evita la evasión en cabeza de los contribuyentes o sujetos pasivos económicos que son quienes soportan el impuesto. Los impuestos indirectos, al recaer en distintas actividades, permiten gravar con tarifas variadas, como se evidencia en el caso del impuesto nacional al consumo (Abello Zapata, 2016).

En el caso de Colombia, del total del recaudo tributario, entre 1990 y 2010, el 56,90 % ha correspondido a tributos indirectos mientras que el restante 43,10 % tiene por fuente la tributación directa (López Acero y Chaparro Parra, 2014). A pesar de ir en contravía con los principios constitucionales de equidad y de proporcionalidad, los impuestos indirectos son los que más proporcionan recursos tributarios a las arcas estatales. En Colombia, por ejemplo, el IVA, desde los años 90, se ha caracterizado por allegar la mayor parte de recursos tributarios al erario

público, relegando a un segundo plano los impuestos directos, especialmente el de renta. Pese a ello, Colombia y Brasil se catalogan líderes en Latinoamérica en lo que respecta al recaudo efectivo de impuestos directos, especialmente a nivel de renta (Macías Cardona y Cortés Cueto, 2015).

Breve revisión histórica del impuesto sobre la renta

Génesis internacional y nacional

Hoy en día, el impuesto de renta, en muchos estados de occidente, es bastante antiguo. Data del siglo XVIII en Inglaterra, donde "(...) aparece el primer impuesto personal analítico (...)" (Torres Diz, 1973, p. 41). Este país lo estableció para detraer renta de sus ciudadanos con el fin de financiar la guerra. Fue recaudado durante un par de décadas hasta que el parlamento británico lo desmontó. A mediados del siglo XIX se desengavetó ante la creciente necesidad que presentó la corona británica de recaudar recursos para atender el aumento progresivo del gasto social, que, a finales de siglo pasado, se generalizó en todo el mundo. Esto llevó a más de 15 países a darle vida jurídica a este tributo de tipo cédular, con el fin de gravar diferentes tipos de renta, a un tipo impositivo del 10 % (Barreix et al., 2010).

La doctrina española reconoce como primera forma de imposición de las rentas el gravamen a la propiedad, que resultó ser una antesala para luego gravar las rentas brutas y, posteriormente, el producto neto de distintas fuentes de renta, que terminó con la imposición personal (Torres Diz, 1973). También, sitúan el origen de la imposición sobre la renta el 28 de agosto de 1809, cuando la Junta Superior del Principado de Cataluña dicta en esa fecha una Orden para establecer una contribución. Tratándose, sin duda alguna, de la imposición sobre la renta, hoy en día conocido como impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Se cree que fue la Junta Superior del Principado de Cataluña la primera en establecer esa contribución. Luego, la Junta Superior Central, siguiendo el mismo ejemplo, el 12 de enero de 1810, fijó la Contribución Extraordinaria de Guerra (Crespo Garrido, 2009).

En Estados Unidos, el impuesto de renta fue introducido como impuesto federal y sirvió de fuente de financiación en el período de la gran depresión (1929) y en la entrada de este país en la segunda guerra mundial (1941). El recaudo se vio masificado cuando se aumentó en 15 veces el universo de contribuyentes, principalmente de trabajadores, que se gravaron en un 60 % iniciando la década de los 40 (Barreix et al., 2010).

En Colombia, este tributo data desde los albores de la independencia, cuando el Congreso de Cúcuta lo aprobó gravando salarios de manera progresiva, hasta su suspensión en 1823 y la abolición definitiva en 1826. Durante el siglo XIX el impuesto sobre la renta no tuvo

un importante recaudo. Las rentas provenientes de la explotación de bienes de propiedad de la nación, junto con los derechos de aduanas y, particularmente, los derechos a la importación fueron la principal fuente del fisco nacional (Díaz, 1997).

Principales acontecimientos del impuesto sobre la renta en Colombia durante el siglo XX

En 1918, con la Ley 56 de ese año, se revivió jurídicamente el impuesto a la renta, con ciertas similitudes a las que presenta el que actualmente está vigente (Reyes Amaya, 2014). No obstante, empezó a regir en 1922, constituyéndose en 1923, una composición de tan solo el 7 %, dentro de los ingresos tributarios. Cinco años más tarde, la Ley 64 de 1927 hizo la distinción entre renta bruta y líquida (Departamento Nacional de Planeación, 2002). Durante la tercera década del siglo XX, el impuesto sobre la renta comenzó a tomar fuerza gracias al crecimiento de la economía nacional que inició por los años 20, promovido por la expansión cafetera y el surgimiento de la industria (Mora Toscano, 2013). A medida que aumentaba el universo de contribuyentes, el legislador, mediante la Ley 81 de 1931, incorporó varias deducciones y declaró como exentas las rentas originadas en concepto de intereses.

La pujanza económica que experimentaba el país llevó a la Ley 78 de 1935, modificada por la Ley 63 de 1936, a crear los impuestos al exceso de utilidades y al patrimonio que, junto con el impuesto a la renta, fortalecieron la tributación directa en el ordenamiento colombiano (Mora Toscano, 2013). Posteriormente, la Ley 45 de 1942 estableció por primera vez una sobretasa temporal en el impuesto de renta, con el fin de contrarrestar los efectos negativos que por esa época experimentaba la economía nacional a raíz de los acontecimientos del comercio internacional (Lewin Figueroa, 2008).

Colombia empezó a gravar los dividendos con el impuesto sobre la renta en 1931, a través de la Ley 81 de ese año. En 1953, el Gobierno recibió presiones de los empresarios para desmontar la doble tributación en este tipo de renta. Sin embargo, no cedió a sus pretensiones (Rodríguez Salazar, 1996). A cambio, mediante el Decreto 2615 de esa anualidad, permitió que las sociedades o compañías decidieran pagar un impuesto de renta proporcional del 5 % sobre los dividendos o participaciones que recibieran o causaran a su favor. Además, estableció un tipo impositivo del 3 % para el caso de las sociedades limitadas.

El Gobierno nacional, por primera vez, mediante Decreto 1651 de 1961, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 81 de 1960, expidió un estatuto tributario en materia de procedimiento (Lewin Figueroa, 2008). Cerca de treinta años después, a través del Decreto 624 de 1989, estableció el actual estatuto tributario, de cara a regular los impuestos Administrados por la Dirección General de impuestos

Nacionales, norma que recoge todo lo concerniente al procedimiento tributario.

La Ley 38 de 1969 estableció las primeras retenciones en la fuente sobre salarios y dividendos. En la siguiente década, se estableció de manera temporal la renta presuntiva en el agro (Ley 4 de 1973), se ampliaron las exenciones personales (Ley 6 de 1973) que estuvieron vigentes hasta la reforma tributaria de 1974, cuando fueron sustituidas por descuentos. En esta misma época, se aumentaron las deducciones y las exenciones tributarias (Ley 5 de 1973). Medidas que no sirvieron de mucho para remediar de fondo la situación de estructura tributaria, que para ese entonces ya estaba afectada (Lewin Figueroa, 2008).

El régimen tributario vigente en 1974, compuesto por los Decretos legislativos 2053 y 2247, y el Decreto Especial 2821, procedió a: i) establecer el gravamen a las ganancias ocasionales, ii) revivir la renta presuntiva, iii) unificar el tratamiento tributario de las sociedades, iv) declarar la renta y complementarios como un solo impuesto, v) incluir las empresas industriales y comerciales del Estado como contribuyentes, vi) precisar los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, vii) fijar las rentas especiales, viii) aumentar los tipos impositivos de renta, ix) promover el principio de progresividad y x) aumentar el impuesto sucesoral (García Molina y Gómez, 2005).

La Ley 20 de 1979 fue la última reforma de los años 70 del siglo pasado. Señaló con precisión las ganancias ocasionales que gravaría este impuesto y entró otorgando nuevos estímulos a los contribuyentes a nivel del impuesto sobre la renta, puesto que, en su momento, el régimen de 1974 había reducido las prerrogativas especiales que estableció la Ley 81 de 1960 (Lewin Figueroa, 2008). En la década de los 80, hubo cuatro reformas que comprometieron el impuesto sobre la renta. En la última década, la historia registra ocho. Siendo en total 24 reformas las decretadas durante el siglo XX. De esa cantidad, tan solo diez se promulgaron en la primera mitad del siglo. Es decir, que la segunda mitad soportó grandes cambios en materia tributaria (Departamento Nacional de Planeación, 2002).

Fue la mayor presión fiscal que soportó el pueblo colombiano tras el surgimiento de la democracia en nuestra patria. El Estado necesitaba disponer de recursos económicos suficientes para atender la inversión social que impuso la Carta Política de 1991. De ahí que la última reforma sucedida con la Constitución de 1886, a través de la Ley 49 de 1990, impulsara la entrada de capitales colombianos colocados en el exterior, con el establecimiento de una amnistía tributaria. Capitales que a raíz de los efectos del conflicto armado se habían escabullido.

Acontecimientos actuales del impuesto sobre la renta en Colombia

El impuesto a los ingresos, el impuesto sobre utilidades (personas jurídicas) o impuesto sobre la renta, como es conocido en Colombia, es el perfecto exponente del principio de la progresividad tributaria. Para su determinación se han establecido varios factores que, en últimas, ayudan a comprobar la capacidad de contribuir de los sujetos pasivos según los ingresos que perciban por el desarrollo de actividades económicas. Además, el nivel de ingresos constituye una de las formas para determinar si una persona tiene o no la obligación de elaborar y presentar su declaración tributaria y si da o no lugar al pago del tributo en cuestión (González Becerra, 2019).

A partir del año 2012, el sistema tributario colombiano tuvo un gran cambio en el manejo histórico del impuesto de renta. La Ley 1607 de 2012, estableció nuevas reglas mostrando la clara intención del gobierno de turno para diferenciar la forma en que las personas naturales y jurídicas depuran la base gravable y liquidan el impuesto. Posteriormente, con la Ley 1819 de 2016 y la Ley 1943 de 2018, se establece un nuevo sistema cederar a cargo de las personas naturales manteniendo; grosso modo, el clásico sistema de depuración manejado por empresas desde antes del 2012 (Farfán-Rodríguez et al., 2019; Muñoz Cárdenas, 2018; Pinillos Villamizar, 2018). No obstante, existen factores, que, si bien no son tratados en la ley, se presentan y son solo de relevancia al momento de calcular la estimación del impuesto de renta. Uno de estos factores es el género del declarante, que influye ampliamente en la determinación del impuesto a pagar, puesto que sus situaciones particulares, tanto de ingresos, patrimonio y egresos, suelen ser claramente diferenciales (Ávila Mahecha, 2019; González Becerra, 2019) y para el Estado constituye un indicativo de riqueza.

Es curioso notar cómo el impuesto de renta en Colombia es relativamente progresivo gracias a las tarifas marginales. Sin embargo, sigue siendo solo una ilusión puesto que las personas de baja renta y los inversores menores son quienes más tributan. Estos son datos que se extraen de la comparación con los titulares de grandes capitales y los beneficiarios de altos salarios percibidos en el país (Rodríguez y Ávila Mahecha, 2017).

Problemática de la tributación colombiana

La evasión

La evasión, entendida como toda infracción de la normatividad tributaria cometida para disminuir o anular la cuota tributaria, es uno de los mayores flagelos que acosa el sistema tributario colombiano. Este fenómeno ha sido analizado cuidadosamente por la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la DIAN, desde el año 1993 (Bedoya Martínez y Rua, 2016). Las Altas Cortes y la Administración

tributaria han desarrollado el tema de evasión fiscal, al punto que, en consenso, la tildan de ilegal, indistintamente de la modalidad utilizada por el sujeto pasivo en beneficio de sus propios intereses (Bedoya Martínez y Rua, 2016).

Varios factores incentivan la evasión tributaria, entre ellos, la informalidad económica, que presenta una alta tasa de evasión de impuestos. La reforma tributaria de 2012 incorporó el término de “trabajador por cuenta propia” para comenzar a regular este sector informal y ponerlo a tributar, a partir de cierto nivel de ingresos (Osorio-Copete, 2016). También, las múltiples reformas tributarias que se presentan. En Colombia, por ejemplo, se han llegado a expedir hasta dos reformas por Gobierno. La falta de cultura tributaria también influye. Bajo la premisa de la “cultura del vivo que se aprovecha del más ingenuo” y, por último, la poca efectividad de la administración tributaria en la labor de proteger el bien jurídico protegido de la hacienda pública, que se concreta en detectar y sancionar a los evasores (Zamora Cusme, 2018).

En la actualidad, Colombia no cuenta con un sistema tributario que permita identificar exactamente la renta de los colombianos (patrimonio e ingresos), siendo el momento de la adquisición de las propiedades cuando los particulares y las empresas evaden impuestos (Peña Sánchez, 2017). Ante esta situación, es necesario que el Estado invierta en la actualización de los predios, tanto urbanos como rurales, para contar con información fidedigna y vigente del patrimonio de los particulares que, a raíz de las arcaicas mediciones de catastro, ocultan sus bienes y, en muchos casos, sus ingresos volviéndolas propiedades desconocidas para la DIAN (Peña Sánchez, 2017).

El sistema tributario colombiano presenta un evidente atraso en materia de modernidad, cuestión que gira en contra de la lucha contra la evasión y la elusión. Tema central de las reformas estructurales tributarias, no solo en el ordenamiento colombiano, también en el ámbito de los regímenes continentales. Varias reformas tributarias de Colombia anuncian hacer frente a la evasión y a la elusión fiscal. Desafortunadamente, no contemplan medidas que posibiliten a los funcionarios de la Administración tributaria actuar eficazmente en materia de fiscalización y en la lucha contra los delitos que atentan contra las arcas del Estado, de cara a aumentar el recaudo e impedir que los evasores se apropien de los impuestos de los colombianos (Picón Gaviria, 2016).

La evasión tributaria, que afecta el erario público de todos los países, suele ir acompañada de las palabras elusión y contabilidad creativa. Dos conceptos que propenden por lo mismo disminuir la cuota tributaria a cargo de los contribuyentes, prácticas que al mismo tiempo son dolosas, ya que reducen el recaudo de recursos que financian las cargas del Estado (De la Hoz Escorcía et al.,

2018). Las reformas tributarias de los últimos años han buscado brindar herramientas a la administración de impuestos para luchar contra la evasión, entendida esta como la práctica de pagar menos impuestos de forma ilegal, es decir, infringiendo las leyes fiscales.

A raíz de lo perjudicial que resulta la evasión para las arcas estatales, la cooperación internacional constituye una herramienta esencial y eficaz para disminuir este flagelo. Los gobiernos buscan evitar que las personas naturales y jurídicas trasladen sus capitales a paraísos fiscales donde fácilmente pueden evitar el pago de impuestos o pagar en menor cantidad. Una de las estrategias dentro de la auditoría tributaria es el cruce de información, que lleva a identificar la comisión de evasión (Patiño Jacinto et al., 2019).

Pese a que Colombia tiene un sistema tributario más progresivo que el resto de países de la región, presenta altas tasas de evasión y de elusión fiscal en materia de impuestos directos e indirectos. Esto ocurre especialmente en lo referente al impuesto de renta de las personas naturales. Gran parte de la tributación recae sobre las empresas que, históricamente, han contado con una única tarifa del impuesto. Esto elimina el factor progresivo del sistema al gravar en igual intensidad a las empresas grandes y a las de bajos ingresos (Concha et al., 2017).

Por su parte, Pinto López y Tibambre Oviedo (2019) realizan un análisis detallado de las posibles causas de la evasión fiscal en el país, basándose en estudios de otros autores que han abordado el tema. Las causas, según aseguran, pueden resumirse en: i) las altas tarifas impositivas que suelen asfixiar a los contribuyentes, ii) la falta de cultura tributaria que no ha sido correctamente fomentada en el país, iii) la percepción de la corrupción que lleva a los obligados a dudar sobre los beneficios comunitarios de la tributación, iv) la complejidad de la normativa tributaria que hace difícil cumplir con la obligación sustancial y v) los excesivos beneficios tributarios sobre ciertos sectores económicos que propician la inequidad tributaria entre los contribuyentes.

La lucha contra la evasión y el aumento del recaudo es el fin último de las administraciones tributarias en Colombia y en América Latina, por lo que las nuevas leyes brindan herramientas a la administración para luchar contra este flagelo. Pese a ello, siguen presentándose altas tasas de evasión de impuestos, especialmente en lo que refiere al impuesto de renta sobre las personas naturales, sector de los contribuyentes en el que no se ha logrado disminuir este fenómeno (Solís Arriaga et al., 2019).

Contrario a lo que podría pensarse, existe otra cara de la evasión de impuestos. Una faceta en la que el evasor no es del todo consciente de lo que hace. Una de las razones principales que conducen a este comportamiento obedece a que en muchos casos el contribuyente no

cuenta con formación (educación) y conocimiento amplio en materia fiscal, situación que lo vuelve evasor sin saberlo. Eso sí, es de aclarar que el desconocimiento de la norma no exime de la responsabilidad de declarar y de contribuir (Figueroa Álamos et al., 2019).

El tema de la evasión es la bandera de muchas reformas tributarias desde hace muchos años, que resaltan las sanciones civiles y penales establecidas por la ley para combatirla. Pero es un flagelo que todavía persiste en nuestra sociedad, perjudicando en gran medida el sistema tributario. Las consideraciones que tienen los obligados tributarios, al momento de evadir el pago de impuestos, van desde la presión fiscal, pasando por la corrupción y el no aprovechamiento de los recursos tributarios en la inversión social, que se supone el fin último de los impuestos, cuestión que debe garantizar el Estado tras financiarse mediante el pago de tributos (Peña Sánchez, 2017).

La elusión fiscal

La elusión fiscal, desde un contexto amplio, es entendida como una evasión disfrazada de beneficios tributarios que los gobiernos conceden, básicamente, a las grandes empresas poseedoras de importantes capitales, con el fin de incentivar la inversión en el país, pero que, en últimas, termina siendo contraproducente con la financiación estatal (Martner, 2017).

La legislación colombiana no consagra de manera taxativa el fenómeno de la evasión fiscal. Sin embargo, el legislador hace esfuerzos mayores para cerrar esa brecha en la elaboración del derecho positivo, mediante el esquema de cláusulas particulares y sectoriales (Cahn-Speyer Wells, 2009). Resulta conveniente, en consecuencia, no solo recocer la comisión de esta práctica, sino evitar vacíos legislativos en las normas tributarias, de modo que los contribuyentes puedan, en marco de la legalidad, pagar menos impuestos (Concha et al., 2017).

La Corte Constitucional reconoce el ahorro fiscal como una forma legítima de reducir el impuesto y un derecho del contribuyente, siempre que no infrinja la normativa a la hora de minimizar la carga fiscal (Corte Constitucional, 1993). Si el sujeto pasivo evita el nacimiento de la obligación tributaria, puede hablarse de una elusión ilegal y si abusa de los preceptos jurídicos en función de reducir el impuesto, se estaría frente a una elusión ilícita (Bedoya Martínez y Rúa, 2016).

Antes de la entrada en vigor la Constitución Política de 1991, el Consejo de Estado expresó que los ciudadanos tienen el deber de cumplir con los preceptos legislativos y no se concibe la idea de aprovechar las limitaciones de la norma para cometer fraude a la ley de forma directa o indirecta, así se trate de procedimientos aparentemente legales, pero encaminados a defraudar la ley tributaria (Consejo de Estado, 1990).

Particularidad de las últimas reformas tributarias

La principal fuente de ingresos de Colombia radica en los tributos que nacionales y extranjeros aportan a las arcas estatales. Cada Gobierno establece nuevos impuestos para financiar las actividades proyectadas a desarrollar a lo largo de sus mandatos. La deficiencia de recursos, propiciada generalmente por la evasión tributaria, los ha llevado a tomar esa decisión para financiar los programas sociales (Hernández-Belaidés y Orozco Arenas, 2018).

A raíz de las 18 reformas tributarias, que en los últimos 33 años el legislador ha aprobado, un promedio de dos por cada gobierno de turno, es difícil apuntar que el sistema tributario colombiano goce de estabilidad jurídica. Esta realidad deja en evidencia la coyuntura de nuestro sistema tributario, que cada vez requiere de recursos para atender el gasto público y cubrir el hueco fiscal que año tras año crece, develando la falta de voluntad política para resolverlo a través de una reforma estructural (Jaramillo Betancur y Balbín Tamayo, 2017).

Los gobiernos de turno han gestionado al menos una reforma tributaria con el fin de aumentar el recaudo y garantizar el funcionamiento del aparato estatal y el cumplimiento del cometido constitucional en materia de inversión social. Los cambios introducidos en las últimas dos décadas se pueden resumir en: i) aumento de las tarifas de los impuestos existentes; ii) creación de nuevos tributos, como el impuesto a las bolsas plásticas y el mono tributo, que desapareció con la Ley 1943 de 2018; iii) la ampliación del universo de contribuyentes personas naturales para que declaren renta y iv) la ampliación del período de recaudo de varios tributos temporales que el legislador insiste en hacer perdurar en el tiempo, como ocurrió con el Gravamen a los movimientos financieros (Hernández-Belaidés y Orozco Arenas, 2018). A lo que debe sumarse la modificación de los hechos generadores a esos fines (Lobo Camargo, 2018).

Conclusiones

En definitiva, el impuesto de renta es casi tan antiguo como nuestro país, pero, recién a finales del siglo XX, cobra relevancia en el ámbito nacional como principal tributo directo de la nación. Al ser un impuesto directo, se considera progresivo pese a contemplar múltiples exenciones tributarias e incentivos dirigidos a grupos reducidos de contribuyentes, que aumentan el gasto fiscal y disminuyen el recaudo efectivo del impuesto.

En la última década se ha propendido por diferenciar entre las personas naturales y jurídicas en lo referente al impuesto de renta, tal como se observa a partir de la reforma tributaria del 2012, regulada por la Ley 1607 de ese año. Esta novedad es bien vista y aplaudida por los estudiosos de los temas tributarios, en tanto que, las condiciones y características de estos dos grupos de

contribuyentes distan ostensiblemente los unos de los otros, haciendo la tributación más justa y progresiva.

Por otro lado, la evasión y elusión siguen siendo un problema que, irónicamente, se ve fuertemente influenciado por la gama de reformas tributarias aprobadas por el congreso durante las últimas décadas. Lo cual crea incertidumbre entre los contribuyentes e inversores extranjeros, en quienes diluye la ilusión de la estabilidad jurídica. Estas cuestiones que incentivan la desigualdad tributaria y hacen perder el efecto redistributivo.

Referencias

- Abello Zapata, C. R. (2016). ¿Equidad o inequidad tributaria en el impuesto indirecto? *Revista Dos Mil Tres Mil*, 4(18), 59–70.
- Aldaz Peña, R. (2009). La crisis internacional y la economía de Quito. En *Quito, desarrollo para la gente*, 101–173.
- Almeida Espinosa, A., y Rojas Prada, G. (2018). Reforma tributaria y el impacto sobre la renta de las personas jurídicas en Colombia. *Revista GEON (Gestión, Organizaciones y Negocios)*, 5(2), 68–81. <https://doi.org/10.22579/23463910.5>
- Ávila Mahecha, J. (2019). Brechas de género en el patrimonio, ingresos y renta en Colombia: su identificación a través de las declaraciones del impuesto de renta personal. *La Manzana de La Discordia*, 14(1), 75–90. <https://doi.org/10.25100/la-manzanadeladiscordia.v14i1.8061>
- Barreix, A., Bes, M., y Roca, J. (2010). *Breve historia del impuesto sobre la renta*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2010_09.pdf
- Bedoya Martínez, O. H., y Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 69–97.
- Bolaños Bolaños, L. del C. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Revista de Derecho*, 48, 54–81.
- Cahn-Speyer Wells, P. (2009). La Elusión fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado*, 42, 2–8.
- Concha, T., Ramírez, J. C., y Acosta, O. L. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de estudio*. Naciones Unidas.
- Consejo de Estado. (1990). *Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta*. <https://www.rama-judicial.gov.co/-/consejo-de-estado-sala-de-lo-contencioso-administrativo-seccion-cuar-4>
- Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 95. 7 de julio de 1991 (Colombia).
- Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 363. 7 de julio de 1991 (Colombia).
- Crespo Garrido, M. (2009). El IRPF español dos siglos después de su implantación; el concepto de renta fiscal como base de la imposición. *Estudios de Economía y Empresa*, 7, 29–45.
- De la Hoz Escorcía, K., Urquijo Amaya, L., Durango Aguirre, J. E., y Miranda-Redondo, R. J. (2018). Modalidades de evasión, elusión y contabilidad creativa en personas naturales y jurídicas en Colombia. *Liderazgo Estratégico*, 8(1), 111–121.
- Departamento Nacional de Planeación. (2002). *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)*. [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20\(I\).pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20(I).pdf)
- Díaz, S. B. (1997). Finanzas públicas del Gobierno Central en Colombia 1905-1925. *Historia Crítica*, 14, 59–79. <https://doi.org/10.7440/histcrit14.1997.04>
- Farfán-Rodríguez, J. C., Duque-Correa, M., Orrego-Cárdenas, M. D.-S., y Sossa-Urbe, S. M. (2019). Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta sobre asalariados en Colombia, 1989 a 2018. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 103–125. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a05>
- Figueroa Álamos, J., Cisternas Rodríguez, C., y Cofré Peña, E. (2019). Análisis de las medidas tomadas a favor de la disminución de la evasión tributaria en Chile para el período 2014 – 2017. *Revista de Investigación Aplicada en Ciencias Empresariales*, 7(1), 73–92. <https://doi.org/10.22370/riace.2018.7.1.1788>
- García Molina, M., y Gómez, A. P. (2005). ¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia? *Revista de Economía Institucional*, 7(12), 43–61.
- González Becerra, L. P. (2019). La capacidad económica en el impuesto de renta. Análisis con enfoque de género y ponderación de principios relacionados. *Revista de Derecho Fiscal*, 15, 101–143. <https://doi.org/10.18601/16926722.n15.05>
- González, J. I., y Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*,

- 18(34), 173–200. <https://doi.org/10.18601/01245996.v18n34.11>
- Hernández-Belaidés, H. J., y Orozco Arenas, K. (2018). La tributación en Colombia: Discurso y trazabilidad. *ADGNOSIS*, 7(7), 92–100.
- Jaramillo Betancur, F., y Balbín Tamayo, M. Y. (2017). Los objetivos macroeconómicos y las reformas tributarias 1986 – 2012. *Agora U.S.B.*, 17(1), 225–242. <https://doi.org/10.21500/16578031.2821>
- Lewin Figueroa, A. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. En *Fundamentos de la Tributación*, 1–42.
- Ley 4 de 1973. Por la cual se introducen modificaciones a las Leyes 200 de 1936, 135 de 1961 y 1ª de 1968. Se establecen disposiciones sobre renta presuntiva, se crea la Sala Agraria en el Consejo de Estado y se dictan otras disposiciones. 29 de marzo de 1973. D.O. N.º 33828.
- Ley 5 de 1973. Por la cual se estimula la capitalización del sector agropecuario y se dictan disposiciones sobre títulos de Fomento Agropecuario, Fondo Financiero Agropecuario, Fondos Ganaderos, Prenda Agraria, Banco Ganadero, Asistencia Técnica, Autorizaciones a la Banca Comercial, deducciones y Exenciones Tributarias y otras Materias. 29 de marzo de 1973. D.O. N.º 33828.
- Ley 6 de 1973. Por la cual se crean estímulos tributarios para las sociedades anónimas, se aumentan las exenciones personales y se dictan otras disposiciones en materia tributaria. 02 de abril de 1973. D.O. N.º 33828.
- Ley 49 de 1990. Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. 31 de diciembre de 1990. D.O. N.º 39615.
- Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. 26 de diciembre de 2012. D.O. N.º 48655.
- 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. 29 de diciembre de 2016. D.O. N.º 50101.
- Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. 28 de diciembre de 2018. D.O. N.º 50820.
- Lobo Camargo, J. de J. (2018). La reforma tributaria de 2016: ¿potencialmente estructural? *Revista de Estudiantes de Economía*, 2, 101–116.
- López Acero, H. F., y Chaparro Parra, M. S. (2014). Equidad y ética en el recaudotributario colombiano: 1990-2010. *Apuntes del Cenes*, 33(58), 83–108.
- Macías Cardona, H., y Cortés Cueto, J. (2015). Disminuir la tarifa general del IVA en Colombia aumentaría el recaudo tributario. *Semestre Económico*, 7(13), 20–42.
- Martínez, C. (2016). impuestos directos e indirectos en la argentina: su relación con el desempeño económico. *Estudios Económicos*, 33(66), 47–64.
- Martner, R. (2017). Someter la evasión fiscal para reducir la desigualdad: Agendas globales y locales. *Nueva Sociedad*, 272, 114–126.
- Mora Toscano, O. (2013). La reforma tributaria de 1935 y el fortalecimiento de la tributación directa en Colombia. *Apuntes del Cenes*, 32(56), 35–72. <https://doi.org/10.19053/22565779.2442>
- Muñoz Cárdenas, M. I. (2018). Supuesta equidad tributaria de los impuestos de renta, IVA e ICA en Colombia. *Inclusión y Desarrollo*, 5(1), 113–118. <https://doi.org/10.26620/uniminuto.inclusion.5.1.2018.113-118>
- Osorio-Copete, L. M. (2016). Reforma tributaria e informalidad laboral en Colombia: Un análisis de equilibrio general dinámico y estocástico. *Ensayos sobre Política Económica*, 34(80), 126–145. <https://doi.org/10.1016/j.espe.2016.03.005>
- Patiño Jacinto, R. A., Mendoza Gómez, S. T., Quintanilla Ortiz, D. A., y Díaz Montenegro, J. (2019). Evasión tributaria, una revisión. *Revista Activos*, 17(1), 167–194. <https://doi.org/10.15332/25005278.5399>
- Peña Sánchez, A. (2016). Ausencia de los principios de progresividad y eficiencia tributaria, efectos negativos sobre la cultura fiscal y el recaudo del impuesto predial en Cartagena de Indias. *Gerencia Libre*, 2, 107–117.
- Peña Sánchez, A. (2017). La ineficacia de la penalización tributaria en Colombia. *Gerencia Libre*, 3, 108–117. https://doi.org/10.18041/2422-1732/gerencia_libre.0.2017.3199
- Picón Gaviria, R. (2016). Planeación tributaria internacional y abuso en los convenios de doble imposición. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 68, 97–117.
- Pinillos Villamizar, J. (2018). Cambio de enfoque en la determinación del impuesto de renta para

- personas naturales en Colombia a partir de la Ley 1819 de 2016. *Revista Espacios*, 39(18), 30.
- Pinto López, F. A., y Tibambre Oviedo, A. K. (2019). *Determinantes de la evasión de impuestos en Colombia 2007-2017*. https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/972/
- Plazas Vega, M. A. (2016). Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 74, 25–72.
- Ramos Escamilla, M., Olives, J. C., Sáenz Ozaetta, C., y Reyes Tomalá, L. G. (2015). Estudio econométrico de la evolución del impuesto a la renta: Un enfoque de Cointegración para el caso ecuatoriano. *Ciencia desde el Occidente*, 2(2), 29–42.
- Reyes Amaya, C. E. (2014). *Acercamiento Histórico y Desarrollo Técnico de la Estructura Tributaria de Colombia y España Delimitada al impuesto De Renta para las Personas Naturales. Una Mini Revisión de la Literatura* [Pontificia Universidad Javeriana].
- Rodríguez, J. A. (2015). *Impuesto sobre la renta: dime cómo opera y te diré cómo redistribuye* (pp. 2–34). <http://www.fce.unal.edu.co/centro-editorial/documentos/escuela-de-economia/1533-54-impuesto-sobre-la-renta-dime-como-opera-y-te-dire-como-redistribuye.html>
- Rodríguez, J. A., y Ávila Mahecha, J. (2017). La carga tributaria sobre los ingresos laborales y de capital en Colombia: el caso del impuesto sobre la renta y el IVA. *Cuadernos de Economía*, 36(72), 99–138. <https://doi.org/10.15446/cuad.econ.v36n72.65877>
- Rodríguez Salazar, O. (1996). Nuevas perspectivas en historiografía fiscal. *Cuadernos de Economía*, 15(24), 209–230.
- Sentencia C-015/93 [Corte Constitucional]. En el proceso ordinario de constitucionalidad del artículo 278 del Decreto Ley 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de impuestos Nacionales”. 21 de enero de 1993.
- Solís Arriaga, L. I., Valverde Triana, E. D., y Andrade Valenzuela, P. P. (2019). La Evasión Tributaria y su impacto en el Presupuesto General del Estado Ecuatoriano en los años 2014 – 2018. *Pro Sciences*, 3(19), 21–26. <https://doi.org/10.29018/issn.2588-1000vol3iss19.2019pp21-26>
- Torres Diz, C. (1973). El impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas y la imposición a cuenta. *Revista de Economía Política*, 64, 33–84.
- Villabona Robayo, J. O., y Quimbay Herrera, C. J. (2017). Tasas efectivas del impuesto de renta para sectores de la economía colombiana entre el 2000 y el 2015. *Innovar*, 27(66), 91–108. <https://doi.org/10.15446/innovar.v27n66.66805>
- Zamora Cusme, Y. (2018). La evasión tributaria y su incidencia en la economía del Ecuador, 2010-2014. *Quipukamayoc*, 26(50), 21–29. <https://doi.org/10.15381/quipu.v26i50.14721>