

JUAN CAMILO RESTREPO SALAZAR
MAURICIO A. PLAZAS VEGA

LA LEY DE FINANCIAMIENTO (LEY 1943 DE 2018)

UNA VISIÓN DE HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO



EDITORIAL TEMIS S. A.
Bogotá - Colombia
2019

ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
Presentación	IX

PARTE PRIMERA

DE LA LEY DE FINANCIAMIENTO AL DESFINANCIAMIENTO

JUAN CAMILO RESTREPO SALAZAR

1. De los presupuestos balanceados a los presupuestos desequilibrados.....	1
2. ¿Cuál fue la situación presupuestal que encontró el gobierno del presidente Duque?	3
3. El déficit de apropiaciones para 2019, no obedece a una caprichosa sumatoria de aspiraciones de los nuevos ministros	5
4. El respeto debido a las normas presupuestales. El lamentable caso de los cupos indicativos	5
5. El endeudamiento público y el problema fiscal	8
6. La ilusoria contabilidad de la ley financiera	10
A) La pretendida ampliación del recaudo del IVA	11
B) La compensación propuesta para el IVA a los estratos más pobres	12
C) ¿Cómo habría calculado y funcionaría el mecanismo de compensación del IVA?	14
7. La aritmética social del proyecto de reforma	17
8. Elementos de progresividad en el proyecto de reforma.....	21
9. Propuestas sobre reactivación económica	22
10. Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación	22
11. Continúa el espejismo de los regímenes de exenciones y privilegios	24
12. Renta presuntiva y tributación sobre los dividendos	25
13. La ley de financiamiento provee apenas una parte de la financiación del posconflicto	26
14. Lo que empieza mal termina mal.....	28
15. De la ley de financiamiento a la de desfinanciamiento: la gran paradoja.....	29

PARTE SEGUNDA

LA LEY DE FINANCIAMIENTO DESDE LA PERSPECTIVA
DE LAS CONDICIONES DE UN SISTEMA
TRIBUTARIO RACIONAL.
ACIERTOS Y DESACIERTOS

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

	PÁG.
1. Debe contar con un “Código de principios básicos y definiciones fundamentales”	35
2. Debe ser inspirado en los principios de “equidad”, “eficiencia” y “progresividad”. Consideraciones sobre los impuestos más relevantes que integran el sistema tributario en Colombia	38
A) Condiciones para la progresividad del impuesto sobre la renta.....	39
B) El impuesto dual y la menor incidencia sobre las rentas de capital de las personas naturales	42
C) El sistema de rentas cedulares para las personas naturales y el aumento de los niveles de incidencia tributaria a su cargo.....	43
D) Los regímenes alternativos simplificados de tributación en el impuesto sobre la renta y, en su caso, en otros impuestos.....	45
E) La incidencia del impuesto a las ganancias de capital derivadas de la enajenación de activos fijos debe ser reducida.....	50
F) Los dividendos no deberían ser gravados con el impuesto sobre la renta. Comentarios sobre los artículos 27, 50, 51, 66 y 68 de la ley y, en su orden 242, 242-1, 245, 235-3 y 895 del Estatuto Tributario. La arbitrariedad del artículo 121 de la ley de financiamiento sobre régimen de transición para el impuesto a los dividendos.....	51
a) Consideraciones generales sobre el impuesto a los dividendos	51
b) La arbitrariedad del artículo 121 de la ley de financiamiento, sobre régimen de transición	55
G) Condiciones para la justicia del “impuesto sobre el valor agregado (IVA)”	58
H) Siendo el IVA el impuesto más importante en los sistemas tributarios, su estructura debe ser justa.....	58
I) Necesidad de eliminar el sistema imperfecto de exoneración del IVA según las llamadas “exclusión” o “no causación”	59
J) La tarifa cero como sistema ideal de exoneración del IVA justo	59
K) Necesidad de revisión de la lista de bienes y servicios que deben ser cobijados por la tarifa cero del IVA	60
L) La falacia de la injusticia de la exención del IVA para los bienes y servicios básicos porque puede favorecer a los ricos	60
M) Las alternativas que se plantearon en torno al proyecto de “ley de financiamiento” que culminó como ley 1943 de 2018. Dos posibles medidas igualmente interesantes	61

	PÁG.
N) ¿Es una alternativa viable la del “impuesto directo sobre el gasto” en lugar del tradicional “impuesto sobre la renta”?	64
O) La sinrazón de los “impuestos a los movimientos financieros”	65
P) La conveniencia de un moderado impuesto sobre la riqueza que obre como complementario del impuesto sobre la renta	66
Q) El impuesto a la riqueza puede ser más justo y razonable que el pernicioso sistema de imposición sobre rentas fictas	70
R) Los tributos ecológicos deben ser regulados de manera integral y armónica. La función ecológica de la propiedad y el compromiso con el medio ambiente hacen necesarios los tributos ecológicos que de capacidad contributiva puede aludirse a capacidad de daño ecológico	71
S) Pertinencia de los tributos que inciden sobre los consumos que perjudican a la sociedad o la salud de los contribuyentes	72
T) Los “incentivos tributarios” para el desarrollo económico, social o ambiental y las “minoraciones estructurales”. Medidas meritorias de la “ley de financiamiento”	73
a) Para las mega-inversiones	75
b) Para las sociedades holding	76
c) Para la inversión en “activos fijos reales productivos”	77
d) Para el endeudamiento como medio financiero de las inversiones productivas. Una corrección necesaria del régimen de capitalización delgada (thin capitalization) o subcapitalización	80
e) Para estimular a las empresas de “economía naranja”	81
f) Para incentivar el desarrollo del campo colombiano	82
g) Por el nuevo régimen de deducción de impuestos pagados y descuento impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros	83
U) Necesidad imperiosa de regular la tributación del comercio electrónico con un criterio de “neutralidad legislativa”	84
3. La Administración Tributaria debe contar con una infraestructura de muy alto nivel y un número de funcionarios no inferior al 0.05 por ciento de la población	89
4. Necesidad de un Tribunal Fiscal, independiente de la administración tributaria, encargado de resolver las controversias tributarias en sede administrativa	91
5. La vía jurisdiccional se debe surtir ante jueces y tribunales especializados en la temática tributaria en general	91
6. Las controversias en materia de aduanas y comercio exterior se deben ventilar ante funcionarios, jueces y tribunales especializados en esas temáticas	92
7. Los funcionarios de la administración tributaria no deben recibir comisiones de gestión	92
8. Una delimitación clara sobre los delitos y las contravenciones de orden tributario. Respeto del principio “non bis in ídem”. Los tipos tributarios penales que creó y modificó la ley 1943 no consultan esas premisas	93

	PÁG.
9. Nuevos casos de solidaridad por participación o gestión en prácticas de evasión, previstas por la ley de financiamiento 1943 de 2018	103
10. Necesidad de un régimen tributario especial para el sector agropecuario. La ley de financiamiento, pese a los incentivos especiales que contempla, es muy precaria en esta materia	105
11. Necesidad de un régimen que garantice la “seguridad jurídica”, la “confianza legítima” y la “presunción de buena fe”. Las ostensibles omisiones de la ley de financiamiento en lo concerniente a regímenes de transición y la sorprendente e inexplicable derogación de la regla sobre la obligatoriedad de sus propios conceptos para la Administración	107
A) La inadmisibles omisión de la ley de financiamiento en lo que concierne al impuesto al consumo del 2 por ciento generado por la compraventa de bienes inmuebles. Un notorio desconocimiento de la seguridad jurídica y la confianza legítima por no prever normas de transición	108
B) La sorprendente e inexplicable derogación del artículo 264 de la ley 223 de 1995	108
12. El sistema tributario no debe contener tratamientos discriminatorios que contravengan los principios de igualdad y generalidad. La injusta sobretasa del impuesto sobre la renta a cargo de las entidades financieras creada por la ley 1943 y su incompleta e inconstitucional configuración por no haber precisado, clara y enfáticamente, lo que se debe entender por “entidades financieras”	110

APÉNDICE

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.....	115
Carta enviada por los autores, al doctor Óscar Darío Pérez, presidente de la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes	203

de la operación u operaciones constitutivas de abuso en materia tributaria”. De otro lado, la responsabilidad solidaria, en este caso, solo se extiende al importe del tributo porque, a diferencia de lo establecido en el literal g), el literal no hace referencia a “los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por la administración tributaria”.

En esos dos casos, como en general en los de solidaridad previstos en el artículo 793, citado, según lo dispone el párrafo 1° de la norma, “la Administración deberá notificar sus actuaciones a los deudores solidarios, en aras de que ejerzan su derecho de defensa”. Una prescripción obvia e indispensable que, sin embargo, no es suficiente para que se considere superada la textura abierta del literal g), comentado.

En lo que respecta al párrafo 2°, es claro que la *responsabilidad subsidiaria* es como la del *fidor reconvenido* que regula el Código Civil, de manera que solo en el supuesto de que el Estado no haya podido obtener el recaudo mediante las actuaciones que promueva contra el contribuyente puede pretender resarcirse contra el custodio o administrador. En este caso sí por los “tributos, intereses y sanciones, entre otras, respecto de períodos posteriores a su posesión”. Con una vaguedad que resulta inexplicable y ostensiblemente inconstitucional como es la expresión “entre otros”, que incluyen. ¿Quién define lo que significa “entre otros”? Por lo demás, lo curioso es que no haya previsto la ley nada en lo que concierne a las condiciones procedimentales y procesales en que opera en la práctica esa responsabilidad. Porque es claro que el párrafo 1° de la disposición se refiere a los *responsables solidarios* y no a los *subsidiarios*.

10. NECESIDAD DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA EL SECTOR

AGROPECUARIO. LA LEY DE FINANCIAMIENTO, PESE A LOS INCENTIVOS ESPECIALES QUE CONTEMPLA, ES MUY PRECARIA EN ESTA MATERIA

La doctrina ha sido particularmente enfática, en particular en lo que concierne a los países en vía de desarrollo, sobre la necesidad y la urgencia de un régimen especial relacionado con la tributación del *sector agropecuario*, que comprenda todos los tributos que integran el *sistema* tributario y, principalmente, los impuestos *sobre la renta y sobre el valor agregado* (IVA).

De todos es suficientemente conocido que la producción agropecuaria tiene connotaciones muy particulares, tanto en lo que toca con las transacciones internacionales como en lo que atañe al mercado doméstico. Los productos del sector son perecederos en muy corto tiempo, y las actividades que comportan suelen ser ejecutadas en territorios o regiones que no cuentan con las mismas facilidades e infraestructura que obran como soporte para otras actividades económicas.

No se trata de establecer regímenes subsidiados para la actividad agropecuaria, sino de evaluar, de manera integral, y no segmentada ni coyuntural, las

condiciones tributarias que verdaderamente consulten la capacidad contributiva de los partícipes del sector y sean acordes con las perspectivas de desarrollo económico y social que le sean propias.

Una institución de singular importancia para la actividad agropecuaria, especialmente en los países en vía de desarrollo, es la *parafiscalidad*, infortunadamente abordada con frecuencia por la doctrina con una visión negativa que no corresponde a lo que puede representar para los integrantes del sector. Los textos que se ocupan del tema, en efecto, tienden a orientar los análisis a su naturaleza tributaria o no tributaria y a cuestionarla, las más de las veces, por comportar un desconocimiento velado del *principio de reserva de ley* y de otros principios de la tributación.

No se trata, en esta oportunidad, ni en este texto, de volver a esa controversia sobre la cual solo cabe reiterar aquí que, si ese es el problema fundamental, simplemente basta con que la Carta Política del país de que se trate disponga que las *rentas parafiscales* solo pueden ser creadas por el legislador, con indicación de todos los elementos, y señale los principios básicos que han de ser atendidos al efecto⁸⁹.

La *parafiscalidad agropecuaria*, con sus dos modalidades de *fondos*, de *fomento* y de *regulación económica*, ha sido y puede ser de gran importancia para la producción agropecuaria. La primera, porque los *fondos de fomento* pueden ser destinados a actividades de apoyo efectivo para los productores y, ante todo, a la realización de trabajos de investigación, de contenido científico y tecnológico, cuya trascendencia no admite discusión. La segunda, porque los regímenes de estabilización de la rentabilidad de los productores, mediante la exigencia de *cesiones* a quienes vendan sus productos al mejor mercado y el reconocimiento de *compensaciones* a quienes hagan lo propio a los mercados de menor precio, ofrece condiciones de seguridad y consistencia económica que difícilmente se logran si cada productor obra según su leal saber y entender, guiado únicamente por sus intereses individuales.

La obligatoriedad de esa vinculación sectorial, que implica la *parafiscalidad*, es una alternativa de sumo interés para la intervención del Estado que no se debe diluir en medio de las comentadas disquisiciones sobre su naturaleza jurídica.

⁸⁹ Los arts. 150 y 338 de la Const. Pol., por ejemplo, disponen que las llamadas “contribuciones parafiscales” solo pueden ser creadas por el legislador. Sobre esta temática, se remite al lector al volumen II, sobre *derecho tributario*, de la tercera edición de la obra *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, del autor de este escrito, en uno de cuyos capítulos se aborda *in extenso* la *parafiscalidad*. En ese texto, se niega la naturaleza tributaria de la *parafiscalidad*; pero, abstracción hecha de esa posición jurídica, se examinan en detalle, entre otros temas, las diferentes clasificaciones de la *parafiscalidad*, su dimensión esencialmente sectorial y su trascendencia para el sector agropecuario.

Mucho menos resulta admisible que las autoridades de hacienda dirijan su mirada hacia los *fondos parafiscales* con la idea de nutrir las falencias de las finanzas públicas con esos recursos, directa o indirectamente. Son de censurar, sin duda, las iniciativas, que no faltan, en el sentido de integrar los aludidos *fondos* en uno solo, administrado por el Estado, como mecanismo que en realidad lo que busca es acrecer las arcas públicas en claro desmedro del sector agropecuario. Como cuestionables son las propuestas que se formulan, en ocasiones, para que los rendimientos financieros que generen los *fondos parafiscales* pasen, en cualquier proporción, a incrementar los recursos de la *unidad de caja presupuestal*.

Ya en lo que concierne a la *ley de financiamiento* es de destacar que, durante las discusiones en primer debate ante las comisiones económicas del Congreso, se planteó, sin éxito, el establecimiento de una tarifa especial en el impuesto sobre la renta del 15 por ciento para la actividad agropecuaria y, como se mencionó *supra*, en su texto definitivo se incluyeron dos grupos de exenciones, en los numerales 2 y 5 del nuevo texto del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (79 de la ley en análisis). Empero, se echa por completo de menos un verdadero régimen tributario completo y especial para el sector, sobre cuya necesidad se ha insistido infructuosamente en la doctrina, y en la propia jurisprudencia, desde hace muchos años.

11. NECESIDAD DE UN RÉGIMEN QUE GARANTICE LA “SEGURIDAD JURÍDICA”, LA “CONFIANZA LEGÍTIMA” Y LA “PRESUNCIÓN DE BUENA FE”. LAS OSTENSIBLES OMISIONES DE LA LEY DE FINANCIAMIENTO EN LO CONCERNIENTE A RÉGIMENES DE TRANSICIÓN Y LA SORPRENDENTE E INEXPLICABLE DEROGACIÓN DE LA REGLA SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DE SUS PROPIOS CONCEPTOS PARA LA ADMINISTRACIÓN

Un sistema tributario racional debe garantizar plenamente a los contribuyentes la *seguridad jurídica*, la *confianza legítima* y la *presunción de su buena fe*.

Lo mínimo a que pueden aspirar los contribuyentes es a que las reglas de juego en el marco de las cuales actúan sean respetadas por el Estado, de forma tal que no resulten sorprendidos por cambios intempestivos en la legislación o en la doctrina oficial. De ahí el principio de *certeza o predeterminación normativa* que con tanta insistencia se ha prohijado en el *derecho tributario* como una de las más importantes expresiones de la *reserva de ley*. Un principio que, en concordancia con los de *confianza legítima* y *presunción de la buena fe*, se ha hecho extensivo en Colombia a la doctrina oficial de las autoridades tributarias, inicialmente por vía de la jurisprudencia y, más adelante, mediante expreso reconocimiento legislativo por el artículo 264 de la ley 223 de 1995.

Lamentablemente, tan necesarias premisas de la relación jurídico-tributaria fueron ignoradas o abiertamente desatendidas por la *ley 1943 de 2018*, como a *continuación se pone de manifiesto*: