

EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EFECTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA DEL 2012 EN LA MODALIDAD DE
RECAUDO DEL IVA EN PERSONAS NATURALES

ALEXANDER MÉNDEZ CÁRDENAS

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
BOGOTÁ D.C.
2016

EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EFECTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA DEL 2012 EN LA MODALIDAD DE
RECAUDO DEL IVA EN PERSONAS NATURALES

ALEXANDER MÉNDEZ CÁRDENAS

TUTOR
FERNANDO CASTILLO CADENA PhD

MONOGRAFÍA JURÍDICA PARA OPTAR EL TÍTULO DE ABOGADO

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
BOGOTÁ
2015

NOTA DE ADVERTENCIA

“LA UNIVERSIDAD NO SE HACE RESPONSABLE POR LOS CONCEPTOS EMITIDOS POR SUS ALUMNOS EN SUS TRABAJOS DE TESIS. SOLO VELARÁ PORQUE NO SE PUBLIQUE NADA CONTRARIO AL DOGMA Y A LA MORAL CATÓLICA Y PORQUE LAS TESIS NO CONTENGAN ATAQUES PERSONALES CONTRA PERSONA ALGUNA, ANTES BIEN SE VEA EN ELLAS EL ANHELO DE BUSCAR LA VERDAD Y LA JUSTICIA”.

Tabla de contenido

Tabla de contenido	4
1 Introducción	6
2 Ingresos Públicos	8
2.1 Noción de Ingresos Públicos	8
2.2 Derecho Tributario	9
2.3 Poder, potestad y función tributaria.....	11
2.3.1 Poder Tributario.....	11
2.3.2 Potestad tributaria.....	12
2.4 El deber de contribución.....	13
3 PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN.....	13
3.1 Consideraciones generales.....	13
3.2 Principios Administrativos de la imposición	17
3.3 Principios económicos de la imposición	18
4 EL TRIBUTO	23
4.1 Noción.....	23
4.2 CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL TRIBUTO	24
4.3 ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL TRIBUTO	26
4.3.1 Notas características:.....	26
4.4 Finalidad del Tributo	27
4.5 ELEMENTOS DEL TRIBUTO.....	27
4.5.1 SUJETOS.....	27
4.5.2 Hecho Gravable	28
4.5.3 Hecho Imponible	29
4.5.4 BASE GRAVABLE	29
4.5.5 Tarifa.....	29
4.5.6 Criterios de no sujeción, exclusión y exención.....	29
4.6 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	30
4.6.1 Clasificación tripartita constitucional de los tributos.....	30
4.6.2 Clasificación económica de los tributos.....	34
4.6.3 Clasificación según la Incidencia.....	34
4.6.4 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	35
4.7 PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	37
4.7.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	38
4.7.2 PRINCIPIO DE EFICIENCIA: MAYOR CANTIDAD DE RECAUDO A MENOR COSTO.....	40
4.7.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD	42
4.7.4 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.....	43
4.7.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	45
4.7.6 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.....	45
5 El Impuesto al Valor Agregado	51
5.1 Concepto.....	51
5.2 Características.....	52
5.3 Generalidades.....	52
5.4 El IVA en Colombia desde una perspectiva jurisprudencial.....	53
5.4.1 Principios del derecho tributario en materia de IVA.....	54

6	El Impuesto al Valor Agregado en Colombia	58
6.1	Generalidades.....	58
6.2	Elementos del impuesto sobre las ventas.....	58
6.2.1	Hecho generador del IVA.....	58
6.2.2	Elementos que configuran el Hecho Gravable en el IVA.	59
7	La crisis del IVA en Colombia. Análisis económico comparado	62
8	Periodos de pago del Impuesto al valor Agregado en personas naturales	65
9	Análisis de la eficiencia del recaudo del IVA a personas naturales	68
10	Conclusiones.....	74
11	Bibliografía.....	75

1 Introducción

El propósito de la presente monografía jurídica, consiste en presentar un estudio sustentado en el análisis económico del derecho, sobre los efectos que puede desencadenar una reforma normativa no solo en la consecución del objetivo general de la misma, sino en los efectos que puede producir en la dinámica de un sector productivo de la economía nacional y en la afectación de los principios generales que debe perseguir una norma de esta categoría en particular.

En este sentido, este texto abordará aspectos del derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. En tanto que las normas fundamentadas en estos asuntos se constituyen como la fuente primaria de obtención de recursos para la operatividad de la maquinaria estatal y por ende, cualquier impacto en su estructura; definición de principios y efectos conlleva un impacto relevante para la economía en general.

De ahí la importancia de analizar el efecto económico que tienen las reformas tributarias en el recaudo de los ingresos del Estado, puesto que al no tener suficiente cuidado en la planeación y ejecución de la política fiscal, se puede afectar tanto el ciclo de ingresos y la dinámica económica del sector que debe contribuir, así como los principios reguladores que dan origen y sustento a la determinación y dirección de tal política. Lo anterior debido a que los tributos, en general, son el resultado del poder de imperio del Estado: Son creados, establecidos por ley, atienden y cumplen fines estatales y se materializan en una prestación de carácter personal y pecuniario a favor del Estado y en cabeza del contribuyente.¹

Para tal efecto, se ha elegido como caso de estudio al “Impuesto al Valor Agregado en personas naturales sometidas el régimen común”, puesto que en este caso en particular, a

¹ RESTREPO, JUAN CAMILO. Hacienda pública, Bogotá. 9ª Ed, Universidad externado de Colombia, 2012. Pág. 200 – 204

partir de las reformas tributarias incorporadas en la ley 1607 de 2012 y la ley 1739 de 2014, pueden evidenciarse los efectos de la misma en términos de la eficiencia, equidad y progresividad del recaudo. La afectación a este sector de la economía en general y la concordancia con los principios aplicables de la hacienda pública y del derecho tributario en particular.

En este sentido, el presente trabajo se centra en analizar el Impuesto al Valor Agregado, estudiando su contenido y especialmente realizando una comparación en términos de eficiencia de su recaudo antes y después de la reforma de la ley 1607 de 2012. Así pues, se podrá esclarecer si con la misma se logra dar paso a un sistema tributario progresivo y eficiente -donde la distribución de la carga tributaria obedece un sistema justo y equitativo- o por el contrario, obedece a una decisión arbitraria que genera un impacto negativo en el sistema. En particular, el problema consiste en determinar si los cambios contemplados en la reforma tributaria planteada por el Gobierno Nacional, tomando como referencia el sistema de recaudo de uno de los tributos con más alto impacto tanto en la economía nacional como en la sociedad en general, resulta mantener o mejorar las condiciones de eficiencia en comparación a los mecanismos probados en las normas derogadas.

En una primera parte introductoria, se buscará hacer un muy breve recorrido sistemático desde el concepto de ingreso público hasta llegar al Impuesto al Valor Agregado, reseña que no pretende hacer una compilación de conceptos teóricos, sino simplemente señalar algunos principios y fundamentos teóricos desde el derecho de la imposición, que cualquier sistema tributario debe observar detenidamente, con el propósito de garantizar su eficiencia, y llegado el momento, analizar los efectos económicos que un cambio en dicho sistema pueda llegar a generar.

En ese sentido, la investigación se dividirá en tres partes: conceptual, casuística y conclusiones. En la primera se desglosa el concepto general de impuesto, realizando énfasis en el Impuesto al Valor Agregado y las herramientas de análisis económico a utilizar, a fin de brindar conceptos claros y bases teóricas que servirán como parámetros de comparación en la segunda parte, en la que se propone el caso del *IVA en las personas naturales del*

régimen común. Por último, una tercera parte concluyente presentará las conclusiones del análisis en torno al caso; propuestas de solución para las problemáticas y nuevos espacios de discusión.

2 Ingresos Públicos

2.1 Noción de Ingresos Públicos

El concepto de *“ingreso público”* ha sido ampliamente abordado por los principales tratadistas de la hacienda pública, en tanto que los ingresos públicos se constituyen como uno de los elementos sustanciales que estudia esta materia, como lo cita el economista alemán *Gerhard Colm* a propósito de un ensayo sobre los objetivos que ésta persigue ... *“estudia la forma en que se logran los objetivos del sector público a través de los medios de ingresos y gastos públicos, dirección de la administración de la deuda y las transacciones correspondientes”* (Colm, 1955) y que, siguiendo ese mismo propósito, Juan Camilo Restrepo, en su obra sobre Hacienda Pública resalta como uno de los elementos centrales de la misma ... *“En primer lugar trata de una disciplina que analiza los objetivos buscados por el sector público a través de los ingresos y de los gastos presupuestales”* (Restrepo, 2012).

No obstante lo anterior, el concepto de *Ingreso Público*, no puede asociarse directamente al concepto general determinado en el estatuto tributario pues, según el artículo 26 del decreto 624 de 1989, para que se considere un ingreso éste debe ser *“susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción”* (Díaz Roa, 2015), definición más acorde al concepto propio de las ciencias económicas y contables. Lo anterior claramente difiere del concepto que aquí se persigue, en tanto que los ingresos públicos no solo son constituidos por recursos adicionales que entran a incrementar el patrimonio de la nación, sino que también lo componen aquellos recursos disponibles con los que cuenta el Estado como los denominados *empréstitos*.

En este sentido, el concepto de Ingreso Público debe asociarse como un elemento inherente a la existencia Estado, puesto que, para el ejercicio de sus funciones, su estructura orgánica y para aquello definido como el ejercicio del poder del imperio, se precisa de una serie de recursos, sean estos económicos o de otra índole, lo que nos permite entonces citar una aproximación al concepto de *Ingresos públicos* definiéndolo como “El conjunto de recursos con que cuenta el Estado para cumplir sus fines” (Plazas Vega M. A., 2005)

Esta aproximación permite analizar la importancia de los *ingresos públicos*, entendidos estos como la generalidad de los recursos que el Estado tiene a su disposición para la planeación, ejecución y evaluación de los objetivos que éste pretende alcanzar. Lo anterior resulta subordinado a los principios elementales para la administración pública lo que obliga indirectamente al gobierno del momento a ser especialmente cuidadoso con el uso y disposición de los mismos pues el manejo eficiente de los recursos se traduce en un índice muy volátil de éxito o fracaso de su gestión como gobernante de un Estado.

En complemento a lo anterior, se hace necesario aclarar la relación que existe entre ingreso público y tributos. La anterior obedece a una relación de género y especie, en tanto que además de los tributos hay otras fuentes de ingresos que entran a ser parte de esta categoría, pero que no serán parte de esta investigación, pues ésta se centrará en el modelo de recaudo del Impuesto al Valor Agregado en las personas naturales, que resulta ser un ejemplo minúsculo en la gran estructura de la tributación, pero que reviste un gran efecto en términos económicos y de gestión gubernamental.

Así las cosas, la noción de *Ingreso Publico* que se acaba de referir, solo tiene como propósito ilustrar sistemáticamente el origen primario del *Impuesto al Valor Agregado*, así como señalar las áreas de investigación académica que lo estudian como la hacienda pública, el derecho tributario y la economía, de los cuales esta investigación ha tomado algunos apartes para su justificación.

2.2 Derecho Tributario.

En desarrollo de la línea conceptual que sigue el presente escrito, se hace necesario referenciar el concepto de derecho tributario, pues es en esta rama donde se debaten los asuntos relacionados a los tributos y especialmente a los impuestos, bien sea desde sus orígenes y principios rectores, hasta su dimensión procesal.

La definición más recurrente sobre este asunto, la trae el tratadista italiano *Aquiles Donato Giannini* en su obra de 1937, “*Es aquella parte del derecho administrativo que expone los principios, y las normas relativas a la imposición y recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre entes públicos y los particulares*” (Giannini A. D., 1937).

En ese mismo sentido José Luis Pérez de Ayala lo define como “*la parte de la hacienda pública que se ocupa de los principios, reglas del derecho y las normas que se refieren a la creación, determinación, discusión u pago de los tributos*” (Ayala, 2009).

“*Llamamos entonces Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos y en especial a los impuestos*” sintetiza *Dino Jarach* sobre este asunto, definición que, a pesar de su simplicidad, reúne todo lo que sobre él debe decirse, puesto que el Derecho Tributario incorpora el marco normativo donde, además de estructurarse su origen y su hoja de ruta, también se establecen las reglas de juego sobre las cuales debe discutirse un asunto surgido entre el Estado y los particulares.

En lo relativo a su relación con el derecho administrativo debe tenerse en claro que existe una relación dual. En primer lugar lo relativo a la búsqueda de recursos para el financiamiento y el cumplimiento de los fines del Estado, lo que atiende a la esencia material de los tributos. En segundo lugar la existencia de organismos dentro de la estructura del Estado, que como parte de la rama de la administración pública deben asegurar el cumplimiento del deber de contribución de los asociados, en desarrollo de la función pública y como entes asociados a una especie de “policía fiscal”.

Así las cosas, el concepto de derecho tributario se construye a partir de varias fuentes del derecho y, en especial, a partir del derecho administrativo, que aunque debe relacionarse

armónicamente con ellas, su materialización práctica y el destino que persigue puede parecer muy diverso y complejo. Es por esta razón que existe una interdependencia y un orden jerárquico específico, donde se priorizan la consecución de recursos para la realización de los fines del Estado hasta llegar a la estructuración de los agentes de la administración que deben hacer efectivo este propósito. De allí que su composición está dada por el Derecho Tributario Sustancial y el Derecho tributario Procesal.

2.3 Poder, potestad y función tributaria.

2.3.1 Poder Tributario.

Aunque en tiempos pasados la concepción de poder se sustentaba en el antiguo criterio traído de los tratadistas alemanes de mediados del siglo XIX como Garber y Jellinek quienes sostenían, como lo enuncia el Dr. Plazas Vega en su obra, *“Que el poder tributario fungía como el vínculo sobre el que se edificaba la relación de poder que el Estado ejercía en papel de soberano, sobre sus súbditos los administrados”*

El poder tributario, hoy se concibe como la facultad que tiene el Estado de establecer tributos como manifestación de su soberanía. Sin embargo, la obra citada anteriormente señala que *“el poder tributario es la facultad de crear tributos cuyo ejercicio, por regla general, le corresponde a la rama ejecutiva del poder público”*². En este sentido, dispone la facultad del Estado para la creación de los tributos, siempre y cuando ésta esté sujeta a los lineamientos constitucionales de cada país y la necesidad de originarlos por medio de una ley, previo análisis y control de quienes ejercen al facultad de representación.

En nuestro país, en virtud del artículo tercero de la Constitución Política, la soberanía reside exclusivamente en el pueblo, y puede ser ejercida directamente o a través de representantes (facultad de representación) en cada uno de los niveles de descentralización del Estado a saber; El Congreso, las Asambleas Departamentales y Concejos Municipales.

Así pues el poder tributario desde la soberanía se consolida de la siguiente manera:

² Véase a Plazas Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Vol. I). Bogota: Temis ,pag. 482

- ❖ Originario: Emanan directamente de la Constitución sin sujeción a otros límites que los que la propia Constitución establezca. Es el que emana del Congreso en virtud del artículo 338 de la Constitución.

- ❖ Derivado: Poder que, aunque reconocido constitucionalmente, debe someterse a ley de autorizaciones.

2.3.2 Potestad tributaria

La potestad tributaria es aquella facultad que tiene la administración para velar por la recaudación de los tributos. Esta potestad tributaria tiene su fundamento en el artículo 189 numeral 20 de la Constitución Política. En virtud de la potestad tributaria es que el gobierno puede entrar a regular por medio de leyes, siempre que el fin último sea lograr el recaudo efectivo de los tributos. Entonces es por medio de la potestad tributaria que la rama ejecutiva del poder público tiene la facultad de reglamentar, por medio de las leyes, los tributos.

Lo anterior es mencionado en la obra de Matías Cortés de la potestad tributaria *“facultad normativa de la rama ejecutiva del poder público, solo puede ser concebida como instrumento para garantizar la cumplida ejecución de la ley, y por consiguiente, descarta la discrecionalidad del gobernante.”*

Función Tributaria

La función tributaria es la que se entiende como la actividad concreta que debe cumplir cada ente estatal para administrar, controlar y recaudar los tributos, es decir que la función tributaria es el mecanismo por medio del cual la rama ejecutiva del poder público se despliega para poder obtener el recaudo.

2.4 El deber de contribución

El deber de contribución, es un deber solidario por medio del cual los sujetos están obligados a concurrir con su esfuerzo a financiar cargas públicas. De acuerdo al artículo 95 de la Constitución Política, todos los ciudadanos deben contribuir con la financiación de las cargas públicas, claro está dentro de los límites de justicia y equidad. Esto se traduce en que debe haber índices de riqueza y capacidad económica del sujeto obligado. El deber de contribuir se enmarca en los principios del sistema tributario, establecidos en el artículo 363 de la Constitución Política: equidad, eficiencia y progresividad. También en los principios de irretroactividad y con el debido proceso.

3 PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN

3.1 Consideraciones generales

Antes de abordar cualquier tema tributario, bajo la óptica de la hacienda pública y del análisis económico del derecho, debe hacerse referencia al estudio y mención de los principios básicos sobre los que se edifica cualquier sistema tributario. Es por tanto, que los denominados principios de la imposición, resultan tan relevantes a la hora de asumir cualquier posición frente una modificación en un sistema tributario que haya generado una consecuencia evidente en el desarrollo económico de un país y en concreto a un determinado sector productivo, como el que en el caso sujeto a estudio en éste trabajo, constituya una gran parte de la economía productiva del país.

Aunque en el análisis económico que se hace de la hacienda pública, deben incorporarse conjuntamente tanto el gasto de la política presupuestaria, como los métodos de consecución de ingresos, la mayoría de los tratadistas suelen escindirlos y abordarlos por separado, lo que resulta muy útil para el caso en concreto que se analizará más adelante y sobre el cual resulta pertinente empezar señalando aquello que se debe considerar como requisitos para establecer una *buena estructura tributaria* tal como la define *Richard Musgrave* en su obra sobre ésta materia y que se resume así:

El sistema fiscal de cualquier nación ha ido evolucionando en respuesta a muchas influencias económicas, políticas y sociales. No ha sido construido por un arquitecto magistral en línea con los requisitos óptimos de una “buena” estructura fiscal. Sin embargo, las ideas en cuanto a lo que constituye el referido sistema tributario han dejado sentir su influencia. Economistas y filósofos sociales, desde Adam Smith, han ido proponiendo lo que deberían ser tales requisitos. Entre ellos, los siguientes aunque no incluyen todos los posibles:

- 1. La distribución de la carga tributaria debe ser equitativa. Se debe hacer que cada uno pague su “parte justa”*
- 2. Se debe elegir los impuestos de forma que resultara mínima la interferencia con las decisiones económicas en unos mercados en otro caso eficientes. Estas interferencias imponen excesos de gravamen que debe minimizarse.*
- 3. Cuando la política fiscal se utiliza para alcanzar otros objetivos, como la concesión de incentivos a la inversión, esto debería hacerse de tal forma que se minimizara la interferencia con la equidad del sistema.*
- 4. La estructura fiscal debería facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento.*
- 5. El sistema fiscal deberá permitir una administración justa y no arbitraria, y deberá ser comprensible para el contribuyente.*
- 6. El coste de administración y cumplimiento debería ser todo lo bajo que resulte con los demás objetivos³.*

Estas consideraciones y objetivos que se vienen señalando desde hace muchos años, no han sido vinculantes para quienes tienen a su cargo la creación de las leyes y diseño de los tributos, pues si en Colombia se sometiera cualquiera de las normas tributarias que construyen la estructura fiscal a un examen de calidad, utilizando como parámetro los criterios antes señalados, se haría más evidente el pésimo diseño de políticas fiscales y la

³ (Musgrave & Musgrave, 1983)

ausencia de un estudio de incidencia sobre las actividades de la economía nacional que permita disminuir el impacto, la regresión y el lastre que le impide desarrollarse como una economía productiva y eficiente. Para tales efectos como ejemplo se propone el caso de la modalidad de cobro del IVA a personas naturales, que se ha tomado como ejemplo para éste trabajo.

En éste mismo sentido, la obra del reconocido hacendista alemán *Fritz Neumark*, resulta muy útil a la hora de estudiar los principios antes referidos, pues como lo enuncia a manera de síntesis su prologuista “*los principios de la imposición son aquellos a los que debe ajustarse la elaboración de un sistema tributario que pretenda alcanzar los valores permanentes de la justicia, que cumpla con los requisitos pedidos por la racionalidad económica y acepte los mandamientos impuestos por la eficacia de la técnica impositiva.*”⁴

Según esta obra, el desbalance de los principios de la imposición, suscitado por múltiples factores sociales, económicos y políticos, son los que generan la imperiosa necesidad de una reforma fiscal al interior de un Estado, principalmente por dos razones;

La primera de ellas consistente en analizar la relación entre el sistema tributario y los fines que los tributos que lo componen deben servir; Es decir que los tributos se constituyen como medios al servicio de fines y que en ausencia de éstos o de la exposición de sus finalidades resulta imposible juzgar la pertinencia y oportunidad del sistema tributario de cualquier país y por su parte pronunciarse sobre las líneas de su reforma.

En segunda instancia, el continuo surgimiento de reformas tributarias que se evidencian en la actualidad, procuran definir un sistema tributario de carácter general y coherente que responda a los fines atribuidos a la imposición y que sirviera como referencia para identificar las *irracionalidades históricas*⁵ de los tributos vigentes en cada país así como para establecer cuáles pueden ser las correcciones normativas que pueden ayudar al perfeccionamiento de los sistemas tributarios.

⁴ (Neumark, 1974)

⁵ (Plazas Vega M. A., 2005)

Es tan acertada ésta apreciación, que en Colombia, durante la última década se han generado múltiples reformas en materia de tributos, no solo modificando o ajustando tarifas, sino que producto de una deficiente planeación de políticas fiscales, un bajo sistema de control de la evasión y un reiterado abandono del seguimiento de los fines sobre los cuales se debe fundamentar la imposición, entre otros, que se traduce en la producción de una reforma tributaria en varios niveles aproximadamente cada dos años.

Así las cosas, volviendo al método propuesto por el Profesor Neumark, los principios de la imposición surgen de los fines a los que los tributos deben servir para que éstos sean válidos, La suma de ellos se traducen en un conjunto de parámetros impositivos que darán lugar a un sistema tributario ideal y por supuesto de los elementos que lo componen. Si se pudiera ejemplificar como un diagrama, éste iniciaría con la integración de una cadena lógica cuyo primer enlace lo constituyen los fines a los que deben responder los impuestos y en un proceso lógico la creación de un sistema tributario y por último la estructura de los tributos.

Antes de abordar los principios, es pertinente mencionar las finalidades que, según la obra guía sobre éste tema, deben ser considerados como esenciales para orientar la creación de un sistema tributario y son cinco a saber:

1. Un fin ético, la justicia
2. Tres fines económicos:
 - a. La eficacia en la asignación de los recursos,
 - b. La estabilidad
 - c. El desarrollo económico.
3. Un fin objetivo; la eficacia de la técnica tributaria.

En síntesis, debe dejarse en claro que los principios de la imposición se configuran como aquellos parámetros que además de materializar los fines para los cuales se edifica un sistema tributario, sirven como base fundamental para el diseño de un sistema tributario

íntegro y ajustado a la necesidad básica a la que pretende satisfacer los tributos que no es otra que un sistema de ingresos para el gasto público de un Estado.

No obstante a que existe una especie de jerarquización de los principios en razón a los fines que persigue, es muy importante tener en cuenta que aquí no se debe observar como un criterio de subordinación, sino más bien un sistema de interrelacionamiento e integralidad entre los principios, que atendiendo a los fines principales, que parten de la base de un sistema de ingresos para la administración de una sociedad equitativa puedan dar origen a un sistema tributario integral.

Teniendo en cuenta que el propósito de éste escrito radica en un análisis económico sobre algunos aspectos de la imposición, aplicado sobre un caso en concreto, se mencionarán algunos de los principios que sean vinculantes y apropiados para comprobación de la tesis, pues no es objeto de éste estudio, analizar los dieciocho (18) principios de la imposición que relaciona *Neumark* en su obra, ni de incorporar otros principios de otros autores que se enuncian, sino como un fundamento teórico para integrar los principios de la imposición, con los denominados principios del derecho tributario que de cierta forma se replican y su inclusión en el sistema normativo de nuestro país, empezando por la Constitución Política de Colombia y demás normas aplicables.

A continuación se enunciarán algunos de los principios y sus características más relevantes, dejando incluso de lado los más relevantes, como el de legalidad y progresividad, puesto que éstos se abordan en el acápite de principios del derecho tributario, y más bien concentrándose en aquellos que nos sirven como soporte para el análisis económico, en una breve descripción de aquellos considerados como administrativos, económicos y financieros.

3.2 Principios Administrativos de la imposición

Son aquellos considerados como originarios, pues se remontan a la enunciación que hizo *Adam Smith*⁶ y tuvieron por propósito equilibrar de manera equitativa la relación, en materia económica, claro está, entre el Estado y los particulares:

- a. **Los impuestos deben ser justos:** Debe consultarse la capacidad contributiva de los contribuyentes a la hora de fijar los tributos.
- b. **Los impuestos deben ser ciertos:** (Desarrollado más adelante con el principio de legalidad). Las leyes que establezcan tributos deben fijar con precisión el tiempo del pago, el modo de pago y la cantidad a pagar; Condiciones que de manera anticipada deberá conocer el contribuyente.
- c. **Los impuestos deben ser cómodos:** La comodidad de la imposición, según *Neumark*⁷, constituye un principio cuya vigencia debe manifestarse en el plazo de las declaraciones tributarias y en el pago (aclarando en lo posible el pago y el hecho imponible al que se asocie la capacidad económica del sujeto pasivo del gravamen fraccionando su cuantía o anticipándola y eligiendo la forma más accesible al contribuyente para realizarlo. Así pues, los impuestos deberán recaudarse en el tiempo más conveniente y pertinente para el contribuyente.

Por ejemplo, en Colombia el impuesto de Renta tiene varios plazos para su pago, pues el Congreso de la República, al momento de fijar los plazos tuvo en cuenta la capacidad limitada de la administración tributaria para el procesamiento de la información de recaudo y en especial para que los contribuyentes, pudieran aliviar un poco el flujo de caja, frente a gastos como el de las cesantías y las primas, que son pagadas a final y principio de cada periodo fiscal.

3.3 Principios económicos de la imposición

3.2. Principios Económicos de la Imposición:

Los principios económicos de la imposición son aquellos postulados que tienen por objeto garantizar el desarrollo de actividades económicas nacionales al ser afectadas con la creación de los tributos y evitar las distorsiones en los efectos y objetivos de la imposición.

⁶ La riqueza de las naciones.

⁷ (Neumark, 1974)

Aunque *Neumark*, prevé varias clasificaciones por asociación para los principios de la imposición en materia económica, es pertinente mencionar aquellos que denomina en su obra como “político-económicos”⁸, pues la no sujeción a estos principios, traería como consecuencia un efecto regresivo en los impuestos, tal cual como explicaremos más adelante.

La eficaz asignación de recursos económicos que sigue de la existencia de la economía de mercado requiere el cumplimiento de tres principios político-económicos,

- 1. Evitar el dirigismo fiscal: entendido como aquel que reclama que la imposición no discrimine en contra o a favor de determinados subsectores económicos o sociales obstaculizando la realización de la competencia y contrariando a los principios de generalidad igualdad y capacidad de la imposición.*
- 2. Minimizar las intervenciones tributarias en la economía privada. Aunque éste debe considerarse subordinado a los principios político sociales, habla sobre la preferencia de los impuestos generales sobre el consumo a los tributos específicos para evitar el exceso de gravamen que en éstos últimos introducen en las preferencias de los particulares y la de procurar la conciencia entre magnitudes económicas y fiscales para que el establecimiento de impuestos no desoriente el comportamiento de los agentes económicos*
- 3. Evitar las distorsiones de la competencia y favorecerla. Constituye el reforzamiento de la antigua norma de la neutralidad impositiva, en términos que hoy nadie cree que la competencia se logre de manera pasiva, sino que por el contrario ha de ganarse con actividad y ello recorta un amplio quehacer positivo a la política fiscal y económica. Los impuestos*

⁸ (Neumark, 1974)

deben entonces ser neutrales en los gravámenes de productos iguales o similares, no deben alterar las decisiones de producción formas de empresa o métodos de financiación.

Estos tres sub principios son los que debe observar la actividad de la economía pública para afirmar y respetar el orden constitucional de la economía de mercado, un orden económico que en los sistemas de capitalismo se cree que vale la pena defender y conservar. Es decir, que de conformidad con los preceptos propios del capitalismo y en especial a aquellos que regulan las economías de libre mercado, deben ser observados al momento de establecer un tributo, pues en caso contrario crearía un obstáculo para el desarrollo de actividades económicas y por ende una desaceleración del crecimiento económico de la sociedad. No obstante se mencionaran otros principios asociados al caso de estudio.

- a. **Elección de la Fuente sobre la cual recae la Imposición:** En derecho tributario se le conoce como “Hecho Gravado” y es aquellos sobre lo cual recae el tributo. Es la elección que hace el estado sobre aquello que quiere gravar con un impuesto. Ésta es de carácter esencialmente valorable económicamente, pero a su vez político; puesto que el Estado debe elegir cual será el hecho o acto sobre el cual se va a originar un tributo.

Aunque en sus orígenes solo la renta y la posesión de capital era gravada, con el avance de la imposición se han ido generando nuevos hechos gravables como el consumo, los actos jurídicos, la producción y el consumo de bienes y servicios.

- b. **Repartición de la carga tributaria en las economías privadas:** Al igual que la elección sobre la fuente imponible el Estado debe considerar al momento de la creación de un impuesto, debe definir cuáles son los contribuyentes que deben soportar la carga económica que la imposición acarrea. Usualmente en el mismo instrumento de creación del tributo (La ley) es la que define que sujetos son aquellos que fueron sujetos a la nueva carga impositiva. Sin embargo existen varios fenómenos que pueden aislar al sujeto sobre el cual recaería la carga tributaria si no se prevén éstos aspectos en el instrumento que da origen a la obligación tributaria manifestada en el tributo, pues como lo enuncia *Musgrave* en su obra y en

específico sobre éste tema “*Aun cuando las leyes son a fin de cuentas, el reflejo imperfecto de la voluntad de los electores, una vez promulgadas se convierten en exacciones obligatorias que imponen cargas que el contribuyente intentará evitar o traspasar a otros*”⁹, de los cuales se resaltan a continuación los siguientes:

1. **Impacto:** Cuando la ley define la creación de un tributo, señala dentro de ella el denominado sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya definición se expondrá más adelante en el acápite de elementos del tributo. Sin embargo el impacto se produce cuando el sujeto pasivo efectivamente paga el tributo, antes no.
2. **Incidencia:** El objeto de la incidencia es determinar quién es el que efectivamente paga el tributo. Como ya se mencionó, en el instrumento de creación del tributo se determina quién es el sujeto, a este factor se le denominará **incidencia legal**. Sin embargo debe irse más allá de las leyes fiscales. Esto implica dos consideraciones a saber:
 - a. En primer lugar es preciso reconocer que al final, la totalidad de la carga ha sido soportada por los individuos. Aun cuando los impuestos puedan ser recaudados de las empresas comerciales, su incidencia última hay que buscarla en las economías de los individuos, bien sea como dueños, trabajadores o clientes de sus productos.
 - b. En segundo lugar la distribución de la carga fiscal puede diferir de la correspondiente a las obligaciones legales, ya se aplique el impuesto sobre los individuos o sobre las empresas. Tanto los individuos como las empresas pueden ajustar sus ventas y compras, afectado la posición de los demás.¹⁰
3. **Traslación:** Se define como el procedimiento según el cual el sujeto incidido inicialmente con un impuesto, traspasa parte o todo el gravamen económico a otra persona o grupo de personas, por ejemplo aumentando rentas, recargando costos, etc. El mejor ejemplo más reciente, sucedió con ocasión del impuesto al consumo que sustituyó el IVA en ciertos bienes, como por ejemplo el consumo

⁹ (Musgrave & Musgrave, 1983, pág. 365)

¹⁰ *Ibíd.*

en restaurantes, que no fueran parte de franquicia o de una cadena, cuando los vendedores en lugar de ajustar su precio disminuyendo el excedente de tarifa, incrementaron sus precios, con cargo a los consumidores para mantener el precio constante.

4. **Evasión:** Es el momento en que el sujeto sobre el que recae el impuesto se sustrae del pago de los impuestos. Se suele castigar de manera pecuniaria por medio de la imposición de multas, suspensiones o clausuras e incluso en algunos Estados diferentes a Colombia con penas restrictivas de la libertad. En este aspecto debe mencionarse la gravedad de las consecuencias puesto que no solo altera la proyección de recaudo del Estado y la correcta ejecución del presupuesto sino que obliga a crear nuevos impuestos o a aumentar las tasas para compensar el vacío que se genera.
5. **Elusión:** Se define como el proceso mediante el cual se logra evitar el pago de impuestos o se paga un menor valor, mediante el uso de mecanismos lícitos que no fueron contemplados en el momento de la creación de la ley. Es decir utilizar los vacíos legales o errores que en la ley existan para disminuir la carga impositiva.

Por último, como síntesis a esta fundamentación teórica, se considera prudente citar una reflexión tomada del tribunal supremo de los Estados Unidos de Norteamérica acerca de los tributos que reza *“El poder para establecer impuestos es la única gran potestad sobre la que se fundamenta el tejido de la nación. Es tan necesario para la existencia y prosperidad de una nación como lo es el aire para que los hombres puedan respirar. No se trata solo de un poder para destruir, sino también para guardar la vida”¹¹*

Cerrado el capítulo sobre los principios de la imposición, debe abordarse aquello relacionado con el tributo como elemento esencial de la hacienda pública y como una breve reseña que facilita la comprensión del caso de estudio.

¹¹ (Tribunal Supremo de los Estados Unidos de Norteamérica, 1889)

4 EL TRIBUTO

4.1 Noción

El concepto de tributo ha sido sujeto a múltiples interpretaciones teóricas, por lo que se considera pertinente incluir algunas definiciones de tratadistas europeos como nacionales. Por ejemplo para Francesco Tesaurò el tributo es “*una prestación obligatoria impuesta vinculada a un hecho económico que implica la concurrencia de todos al financiamiento del gasto público*” (Tesaurò, 1998), así como para Augusto Fantozzi el tributo es “*una prestación patrimonial impuesta cuyo fundamento se encuentra en la necesaria concurrencia de todos para la financiación de los gastos públicos*”, Juan Rafael Bravo Arteaga quien menciona como elemento fundamental del tributo “*la destinación a procurar recursos a las autoridades para la realización del bien común, como su causa final*” (Bravo Arteaga, 1997) y por último se relaciona la de Plazas Vega que lo define de la siguiente manera “*Son tributos las prestaciones pecuniariamente valuables que el estado o una comunidad supranacional exige con fundamento en el deber de colaboración, en ejercicio de su poder tributario y en virtud o por medio de una ley o de una decisión o acto jurídico comunitario, para cubrir sus gastos corrientes y de inversión en general, para obtener la realización de sus fines*” (Plazas Vega M. A., 2005)

El *tributo* es en esencia el objeto de la *obligación tributaria sustancial*, como prestación generalmente dineraria que debe asumir el deudor, bien sea como contribuyente o bien como sustituto del contribuyente, a favor del Estado que se constituye como el Acreedor.

No obstante lo anterior, sea éste el momento oportuno para aclarar que los tributos no siempre obedecen a un asunto financiero o su beneficiario sea estrictamente el Estado, pues como se analizará más adelante, existen varias especies de tributos y su destinación puede beneficiar a un determinado sector de la economía o de la sociedad en específico sin que éste sea administrado formalmente por el Estado (v.g. Las contribuciones parafiscales).

En conclusión podemos decir que además de ser el objeto de estudio del derecho tributario, puede definirse como una obligación de carácter legal exigida por el ordenamiento constitucional para atender gastos e inversiones del Estado atendiendo los principios de justicia y equidad, igualmente consagrados con regularidad en la carta magna, (Principios de los cuales se hablará más adelante).

4.2 CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL TRIBUTO

Retomando los elementos concurrentes de la definición de tributo, puede empezarse hablando de la denominada *prestación patrimonial*, que hace referencia a la contribución que sustentada en el deber de colaboración, los ciudadanos deben efectuar para el cumplimiento de los fines del estado, siendo éstas aportadas generalmente en dinero o como en otrora en especie, siempre siendo éstas últimas cuantificables en dinero. Estas contribuciones que surgen del deber como persona sujeta al poder del imperio, pueden atender a naturalezas distintas, pues los tributos se categorizan en tres modalidades a impuestos, tasas y contribuciones, pues si bien es cierto que el impuesto es la modalidad más recurrente del tributo, no es la única. A su turno la Corte Constitucional de Colombia en su sentencia C-040 de 1993 se dio a la tarea de aclarar las precisiones terminológicas existentes en diferentes preceptos de la Carta Política y advirtió que la noción de tributo es una acepción genérica de la cual se desprende una división tripartita conformada por impuestos, tasas y contribuciones.¹²¹³ Por último, debe mencionarse también la necesidad de la expedición de una norma precedente¹⁴ para su existencia pues aunque tiene relación directa con el principio de legalidad del cual se hablara mas adelante, se hace necesario para poder diferenciarlos de otro tipo de ingresos.¹⁵

¹² Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 7º y Decimotercero de la ley 40 de 1990.

¹³ Véase a Plazas Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Vol. I). Bogota: Temis ,pag. 54.

¹⁴ El tributo constituye esencialmente una obligación *ex lege* con régimen especial, cuyo nacimiento no depende de la voluntad del titular del poder tributario, sino de la realización del hecho generador precedentemente establecido por ley, en términos generales y abstractos. (Véase a Plazas Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Vol. I). Bogota: Temis ,pag. 60)

¹⁵ Es necesario distinguir de otras prestaciones que el estado exige de manera coactiva y en ejercicio de su poder de imperio, que si bien tienen su fuente en la ley, están sometidas a un régimen diferente, Tal puede ser el caso de las multas. (Véase a Tesauro, Francesco. (1998). *Istituzioni di diritto tributario* (Vol. 1). Milano: Unione tipografico editrice Torinese).

En segundo lugar y no menos importante, se encuentra el principio de legalidad o reserva de ley, el cual predica que ningún tributo puede ser impuesto sin que haya sido creado por el órgano legislativo o de representación popular de un Estado, puesto que la relación entre el Estado y sus administrados se estructura construida sobre éste principio, en tanto que al gobierno de un estado en materia tributaria, le asiste principalmente la función de diseñar, proponer y recaudar los tributos necesarios para el funcionamiento del Estado, a través de un proyecto que debe ser aprobado por el sumo precinto que agrupa la representación de los administrados. La creación de un tributo esta necesariamente sometida al principio de representación , según el cual la regulación de sus elementos esenciales (hecho generador, sujetos, base gravable y tarifa) debe provenir de el órgano de representación popular¹⁶ con la única salvedad del arancel aduanero, establecido de conformidad con una ley macro¹⁷.

Por otra parte, se hace necesario resaltar, el ejercicio del poder del imperio del Estado, entendido éste como la facultad que a éste le asiste, para la creación y establecimiento de la forma de recaudación de los tributos, encontrándose en un plano de superioridad jerárquica sobre el ciudadano. No obstante, por el concepto predominante del Estado de Derecho, esta relación jerárquica se desdibuja en tanto que el Estado, requiere de la aprobación de una ley creada por un organismo de representación de los ciudadanos en donde se origina realmente el tributo y la amplia facultad que le otorga para el recaudo del mismo. En éste mismo sentido hoy debe acudir más a los principios de solidaridad y colaboración, pues éste fundamento resulta más apropiado en los Estados modernos, tal cual como lo resalta Plazas, en lo referente a éste tema, *“En el contexto del estado de derecho y el estado constitucional, los asociados deben contribuir con el Estado en su propio beneficio y en desarrollo de ese principio de colaboración, deben contribuir, entendido éste último término como tributo”*. (Plazas Vega M. A., 2005, pág. 66)

¹⁶ Según lo regulado en la Constitución Política de Colombia, en sus artículos 150, numeral 19 y 189 numeral 25.

¹⁷ Véase a Plazas Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Vol. I). Bogota: Temis ,pag. 54

En cuarto lugar, debe hacerse referencia a que el tributo se establece por regla general a favor del estado, pero como se mencionó anteriormente, cierta clase de tributo puede establecerse a un sector determinado de la sociedad o también a un ente supranacional como por ejemplo en la comunidad europea, los impuestos provenientes del carbón y el acero tienen como destinación sufragar los gastos de un ente supranacional como la Unión Europea¹⁸. Asimismo hay ocasiones en las que los particulares en desarrollo de una función pública son los destinatarios de un tributo específico, como por ejemplo los derechos que recibe un notario en ejercicio de una función pública como el registro.

Por último, debe tomarse en cuenta la capacidad de pago de quien deba asumirlo, por lo menos en sentido general o abstracto y según la incidencia pretendida por el legislador no siempre lo hace y por tal razón no deja de ser tributo, independientemente de las controversias que puedan ser sometidas en jurisdicción constitucional desde el punto de vista del principio fundamental de justicia.¹⁹

Sobre éste última característica, se centrará el objeto de ésta investigación, puesto que no solo la capacidad de pago en términos de la cuantía del impuesto es la que genera alteraciones importantes en la vida de los ciudadanos al igual que la generación de efectos contrarios en la dinámica económica de un Estado, sino que el cambio en la modalidad de recaudo también puede constituirse como un factor relevante que coarte la libertad económica, de trabajo y empresa de los ciudadanos y así como su capacidad de pago.

4.3 ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL TRIBUTO

4.3.1 Notas características:

En éste acápite se propone principalmente enunciar las cuatro características esenciales del tributo, puesto que si alguno de los elementos que se describirán a continuación brillare por

¹⁸ La creación de éste tributo se dio mediante la el tratado constitutivo de la Union Europea , en lo concerniente a sus elementos generales y al principio de reserva de ley. (Véase a Sainz de Bujanda , F. (1983). Un esquema de derecho internacional financiero. Facultad de derecho de la universidad de Granada, Doctorado Honoris Causa.)

¹⁹ (Plazas Vega, 2005, p 53)

su ausencia, no sería pues un tributo en estricto sentido. Es de anotar también que lo señalado a continuación tiene relación transversal sobre el concepto, la fuente y los elementos del tributo y su desarrollo se puede observar desde los principios rectores, su proceso de creación y su estructuración vertebral ante el ordenamiento jurídico y constitucional.

- a) Fuente Legal. En primer lugar debe advertirse que los tributos tienen su origen en la ley y su desarrollo responde a la premisa “No hay tributo sin representación”
- b) Carácter personal del vínculo.
- c) Naturaleza pecuniaria. Dentro del régimen de obligaciones, puede asociarse el tributo como una obligación de dar, valuable en dinero
- d) Afectación a fines estatales.

4.4 Finalidad del Tributo

Hay dos finalidades del tributo que se deben tener en cuenta, el fiscal y el extra-fiscal, ambos serán explicados a continuación,

- ❖ Fiscal: sufragar los gastos del Estado.
- ❖ Extrafiscal: Hay otras finalidades de los tributos, por ejemplo redistribuir los ingresos, o los costos de transacción adicionales para la realización de ciertas actividades. Por ejemplo las externalidades negativas²⁰ en un proceso productivo como la contaminación, en términos de la imposición de tasas que desincentiven la producción de contaminantes o le permita al Estado financiar los costos de procesos que mitiguen tal externalidad.

4.5 ELEMENTOS DEL TRIBUTO

Aunque existen varias clasificaciones sobre los elementos del tributo, a continuación señalaremos la siguiente:

4.5.1 SUJETOS²¹

Sujeto activo

²⁰ (Perloff, 2004, pág. 18)

²¹ (Jimenez, 2016)

Es el acreedor de la obligación tributaria. En éste sentido puede verse al sujeto activo desde dos perspectivas:

- a. Como encargado de creación del tributo y la recaudación del mismo
- b. Como el sujeto sobre el cuya cabeza recae la suma pecuniaria del tributo, es decir quien tiene la facultad de exigir la obligación.

Sujeto Pasivo:

Por definición el sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, sin embargo, de conformidad con la interpretación de la Corte Constitucional de Colombia²², hay lugar a diferenciar dos tipos de sujeto pasivo.

- El primero (de iure), a quien le corresponde formalmente pagar el impuesto.
- El segundo (de facto), a quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen.

No obstante, dependiendo si es un impuesto directo o indirecto, el sujeto no siempre coincide, pues en los primeros como el impuesto de renta generalmente ambos sujetos coinciden, pero en los indirectos como el IVA el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.²³

4.5.2 Hecho Gravable

Para Juan Rafael Bravo Arteaga, el hecho gravado se define como el tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Los elementos del hecho gravado son lo siguientes,

²² Sentencia C 412 de 1996

²³ Derecho de la hacienda pública, Plazas Vega, pgs 446 y 447

- a. Elemento objetivo
- b. Elemento subjetivo
- c. Elemento temporal
- d. Elemento espacial

4.5.3 Hecho Imponible

Hecho Imponible:

Es el acontecimiento económico al cual se destina la carga fiscal. Siempre el hecho imponible será el ingreso, el gasto o el ahorro.

Según el autor Ramírez Cardona *“el hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación”*.

4.5.4 BASE GRAVABLE

Es la magnitud o medida del hecho gravado, el aspecto cuantitativo del hecho gravado, descriptor de un parámetro a través del cual puede expresarse la magnitud de aquel en valores económicos que deben ser establecidos por procedimientos especiales para cada caso.

4.5.5 Tarifa

Es el factor aritmético que aplicado a la base gravable determina el valor del impuesto a pagar. La tarifa puede ser de tres clases, fija, proporcional o progresiva.

4.5.6 Criterios de no sujeción, exclusión y exención

- No sujeción: Implica no estar sujeto porque la conducta que se está realizando no se subsume en el supuesto fáctico del hecho generador.
- Exención: Si bien la conducta que se está realizando se subsume en el supuesto fáctico del hecho generador, su base gravable es de tarifa de 0%.
- Exclusión: Si bien la conducta que se está realizando se subsume en el supuesto fáctico del hecho generador, por expresa disposición legal no está gravada.²⁴

4.6 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Como en la generalidad de los conceptos del derecho tributario, existen múltiples teorías para la clasificación de los tributos. Siguiendo el objetivo de ésta parte de la investigación, que tiene por objeto la ubicación sistémica de los impuestos en el ordenamiento jurídico, para luego hacer un análisis sustentado en el derecho económico, simplemente nos referiremos a éstos conceptos de conformidad con su función, así se toque transversalmente la clasificación asociada con los tributos vinculados y los no vinculados. En tanto que los primeros son aquellos que se originan en una actividad del Estado referida al contribuyente y los segundo a los que no tienen esta actividad.

4.6.1 Clasificación tripartita constitucional de los tributos

La clasificación que a continuación se propone, resumida en una simple división de tres especies denominadas tasas, contribuciones e impuestos, atiende a la denominada *clasificación jurídica* de los tributos. Dicha clasificación es ampliamente discutida en la doctrina, pues, tanto ésta como sus elementos, llevan no solo discutir la naturaleza de estos últimos, sino su consideración como elementos individuales, puesto que en el caso de algunos tratadistas italianos como *Berliri*²⁵ que, según la cita que Plazas Vega, acota en su texto de derecho tributario sobre este respecto, dice “*si bien las tasas interesan al derecho tributario no constituyen propiamente tributos por que no participan del elemento de*

²⁴ Acta de cátedra. (Especialización en Derecho Tributario, 2015)

²⁵ Véase a Antonio Berliri, que según los comentarios del traductor la tesis del autor fue contraria al pensamiento tradicional y a la postre, se tradujo en la negación del genero tributo como comprensivo de las tasas, contribuciones especiales e impuestos. (Plazas Vega, 2005) (Berliri, 1962)

*coacción, que es inherente a las prestaciones propuestas por el soberano; y las contribuciones y contribuciones especiales, por su parte son realmente impuestos aunque su pago se exija únicamente a quienes resulten beneficiados con la acción estatal de que se trate.*²⁶”

4.6.1.1 Tasas

Según Maurice Duverger, en su obra sobre finanzas públicas las tasas son “*el precio pagado por el usuario de un servicio público no industrial en contrapartida de las prestaciones o ventajas que él recibe de ese servicio: así el envío de la correspondencia de una tasa postal, los derechos de inscripción pagados por estudiantes de la educación superior son tasas*”²⁷.

Así pues entiéndase por tasa a toda remuneración que los ciudadanos de un Estado aportan por el uso de determinado servicio prestado por el Estado, así éste no sea cubierto en su totalidad por el aporte.

Se diferencian radicalmente de las rentas públicas en tanto que en las primeras el Estado está percibiendo el ingreso que genera la gestión industrial o comercial de algún patrimonio destinado a ese propósito, como cuando el Estado compra o vende algún tipo de bien o servicio bien sea de carácter particular o en concurrencia con un particular.²⁸

En síntesis, se puede concluir que una tasa es una erogación pecuniaria generada por la prestación efectiva de un servicio público o por el uso de un bien público. Las tasas se obran como recuperación del servicio prestado y, por lo tanto, su pago es obligatorio para poder disfrutar del servicio. Su valor se determina en función del costo que implica prestar el servicio, es decir que su pago es obligatorio únicamente cuando se quiera utilizar el servicio. A modo de ejemplo, podemos encontrar los peajes, el registro de una empresa antes la Cámara de Comercio y la tasa aeroportuaria.

26 Berliri, A. (1962). Principios de Derecho Tributario. (F. V. Arche Domingo, Trad.) Madrid: Revista de Derecho Financiero.

27 Duverger, M. (1968). Finances Publiques. Paris: Presses Universitaires de France.

28 Restrepo, J. C. (2012). Hacienda Publica (9ª Edición ed.). Bogotá: Universidad Externado de Colombia. P. 125

4.6.1.2 Contribuciones

Se trata de pagos que deben hacer los usuarios de ciertos organismos públicos o semipúblicos para asegurar el financiamiento de éstas entidades de manera autónoma. Como ejemplos comunes se pueden nombrar las cotizaciones a la seguridad social.²⁹

Al igual que el impuesto, las contribuciones son obligatorias, sin embargo, la destinación de éstas es específica al servicio que le sirve de causa y beneficio a los propios contribuyentes. El valor de la contribución se determina en función del beneficio que reporta la obra o servicio y tiene como límite su costo.

Dentro de las contribuciones, se distingue la contribución parafiscal establecida por la Ley 225 de 1995. Esta figura se deriva de la intervención sectorial del Estado en la economía. Las contribuciones parafiscales representan una contrapartida a cargo de un conjunto de personas, no correspondiente al universo de contribuyentes, cuyo objeto es adelantar acciones que benefician a un sector económico al cual pertenecen quienes deben asumir el pago de dicha contribución.

Dentro de las contribuciones parafiscales podemos encontrar las siguientes características: Afectación determinada; generación de una contrapartida al grupo de personas gravadas; imposición a favor de entes públicos, semipúblicos y privados que ejerzan actividades de interés general. Dichos recursos no entran al presupuesto de la Nación. Por otro lado, este tipo de contribuciones son obligatorias y objeto de fiscalización como cualquier recurso público.

4.6.1.3 Impuestos

De la misma manera en que existen múltiples clasificaciones y definiciones que le son propias al concepto de *tributo*, existen también sobre el concepto de *impuesto*. Es oportuno mencionar aquí que sobre este último ha habido múltiples desarrollos teóricos, abordados desde ciencias económicas, sociales y jurídicas, entre muchas otras que dan lugar a la denominada teoría de la imposición. Es precisamente a esta teoría a la que se acudirá más adelante, para ilustrar específicamente los efectos del tributo en la sociedad.

²⁹ Ibid., p. 127

No obstante a lo anterior, y siguiendo el orden definido por esta investigación, es preciso citar algunas definiciones del concepto de impuesto que no solamente hacen parte del desglose de los tributos, sino que a su vez sirve como elemento introductorio a la teoría de la imposición.

En primer lugar observamos la definición de *Gastón Jeze* , “*una prestación pecuniaria a los particulares por vía de la autoridad a título definitivo y sin contraprestación con el objeto de atender las cargas públicas*”³⁰. Definición tomada del libro de Hacienda Pública de Juan Camilo Restrepo que a su turno refiere que ésta definición “...*como lo ha hecho notar Duverger, destaca los tres grandes distintivos del impuesto: Su carácter obligatorio; el hecho de que no incorpora prestación alguna; y el carácter definitivo.*”³¹

De allí debe citarse que son los denominados *distintivos* de los impuestos, a lo que la Corte Constitucional de Colombia se refiere como las características que diferencian a los impuestos de las contribuciones parafiscales y las tasas.³²

De la aproximación italiana puede citarse la siguiente definición: “*El impuesto es la prestación pecuniaria que en un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio en los casos, en la medida y en la forma establecida por ley, con el objeto de obtener un ingreso.*”³³. Construida por A.D. *Giannini* a partir del análisis financiero de la imposición así como de la expresión manifiesta del poder de imperio del Estado, de la que además puede inferirse el vínculo obligatorio con la ley para que pueda presumirse su existencia y su capacidad de cobro junto con su finalidad asociada a la generación de un ingreso, que como se vio anteriormente responde como elemento de la hacienda pública como fuente de financiación de un Estado.

³⁰ (Duverger, 1968)

³¹ Restrepo, J. C. (2012). Hacienda Publica (9ª Edición ed.). Bogotá: Universidad Externado de Colombia. P. 127

³² Sentencia No.040 de 1993 (Corte Constitucional de Colombia).

³³ Giannini, A. D. (1956). I concetti fondamentali di diritto tributario. Torino : UTET, pags, 70-71. (Jarach, 1996)

Por otro lado, a continuación citamos la definición de *Dino Jarach* tomada de su libro sobre Finanzas Públicas y Derecho Tributario “*Llámesese impuesto al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: Estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortunas*³⁴”.

4.6.2 Clasificación económica de los tributos

Responde a la ecuación general de la economía:

$$Y(\text{Ingreso}) = \text{gasto/consumo} + \text{ahorro.}$$

Se debe diferenciar entre hecho imponible y hecho gravado. Donde el ***Hecho imponible***: es el ámbito de la realidad económica que se pretende gravar. Siempre el hecho imponible será o el ingreso, o el gasto, o el ahorro. Por su parte, el ***Hecho gravado***: es aquel tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria.

4.6.3 Clasificación según la Incidencia³⁵

Impuestos directos:

Desde el punto de vista económico, los conceptos de contribuyente del impuesto y deudor de la obligación tributaria coinciden. Quien soporta o asume el tributo desde la perspectiva de la intención del legislador, es quien lo paga al ente público titular del crédito tributario. Coinciden en una misma persona el incidido económicamente con el impuesto y el responsable jurídico del impuesto.

³⁴ Jarach, D. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

³⁵ (Plazas Vega M. A., 2015, pág. 5)

Impuestos indirectos:

Desde el punto de vista económico, diferentes personas tienen la condición de contribuyente y deudor. Quien soporta o asume el impuesto difiere de quien lo sufraga al Estado en condición de deudor, al menos desde la perspectiva de la intención del legislador. No coinciden en una misma persona el incidido económicamente con el impuesto y el responsable jurídico del impuesto.

4.6.4 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Se consideran como fuentes materiales del derecho tributario:

1. Fuentes Formales
 2. La costumbre
 3. La Jurisprudencia
 4. La Doctrina
 5. Principios generales del derecho
-
1. Fuentes formales
 - a. La constitución nacional como carta magna a la cual se debe acoger las demás normas de un Estado.
 - b. Tratados internacionales: Se definen como acuerdos entre sujetos de derecho internacional. Conforme al principio de legalidad, en Colombia se sigue un procedimiento solemne en el que participan las tres ramas del poder público para su aprobación. Hay distintos tipos de tratados: tratados de protección a inversión extranjera, tratados de intercambio de información, tratados para evitar la doble imposición. La primera necesidad de celebrar este tipo de acuerdos surge entre las actividades de transporte aéreo y marítimo. Se acordó que estas compañías pagarían impuestos en el lugar de su domicilio. En los tratados para evitar la doble imposición se utilizan dos criterios rectores principales: el de la fuente y el de la

residencia³⁶. Se puede descontar de la base gravable de renta los impuestos pagados certificados en el exterior. Tiene un límite y es el impuesto a cargo que efectivamente se debe pagar en el exterior, es decir, no se pueden descontar saldos a favor. Hay tres modelos comunes de convenidos para evitar la doble imposición. El de la OCDE³⁷ usado generalmente por países del continente Americano, el modelo de las Naciones Unidas.

- c. Normas supranacionales: En materia tributaria, las integraciones supranacionales en primer lugar se encargaron de permitir el libre intercambio de bienes y servicios eliminando o reduciendo las barreras aduaneras.

Colombia: Pacto andino y comunidad Andina de Naciones. Los parlamentos de estas integraciones toman decisiones de aplicación inmediata dentro de la legislación local. No se rompe el principio de legalidad porque al momento de integrarse el Congreso de la república aceptó que las decisiones de estos entes serían de aplicación inmediata.

- d. La ley: es la ordenación de la razón al bien común, solemnemente promulgada por el Congreso. Según la Constitución, salvo en los casos de estados de excepción, los tributos sólo se pueden crear a través de la ley.

- e. Decretos leyes: El Congreso puede revestir al presidente con facultades extraordinarias para que en determinadas materias expida decretos con fuerza de ley. Conforme al numeral 10 del art. 150 de la Constitución, el Congreso NO puede otorgarle al gobierno facultades extraordinarias para decretar impuestos.³⁸ Decretos legislativos: El presidente puede expedir decretos con fuerza de ley para atender a ciertos requerimientos:

- Estado de excepción de guerra exterior (art. 212): los decretos tendrán vigencia hasta tanto se declare restablecida la normalidad.
- Estado de conmoción interior (art. 213): decretos por un término de 90 días, prorrogables por 2 periodos más, para un total de no más de 270 días.

³⁶ (Estatuto Tributario Nacional, 1989, pág. Art. 254)

³⁷ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

³⁸ Esto para respetar el principio común del derecho tributario referente a que no existe imposición sin representación, *no taxation without representation*.

- Estado de emergencia económica, social o ecológica (art. 215): 30 días, no más de 90 días.
- f. Decretos reglamentarios: le corresponde al gobierno la reglamentación de la Ley. Con base en el art. 189 Const. El Gobierno puede expedir decretos que reglamenten la ley tributaria. Dichos decretos en materia tributaria tienen ciertas características:
- No puede exceder los términos de la ley.
 - No pueden imponer obligaciones tributarias o definir los elementos de la obligación tributaria.
 - Puede sin embargo, establecer los mecanismos para hacer efectiva la obligación tributaria.
- g. Ordenanzas departamentales y Acuerdos municipales: En orden para establecer un tributo en su jurisdicción, es indispensable que la entidad territorial correspondiente expida un Ordenanza o Acuerdo municipal según el caso, para tales efectos. Esta ordenanza podrá fijar ciertos elementos esenciales del tributo, en ejercicio de la autonomía que se predica de esas entidades.

4.7 PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

El sistema tributario es una herramienta fundamental en la existencia, fortalecimiento y funcionamiento del Estado, ya que provee al mismo de recursos necesarios para la ejecución de su labor. Es por esto, que al momento de diseñar las normas tributarias, el Congreso, en representación del pueblo y bajo el principio de legalidad, debe tener especial cuidado en la observancia de los principios generales que rigen la actividad impositiva del estado, consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, con el fin de ajustar la normatividad a la tendencia socio-económica de los administrados y poder sacar el mejor provecho de su deber contributivo, estipulado en el artículo 95-9 de la Carta Política.

Así las cosas, en este acápite analizaremos el alcance de los principios del derecho tributario, ajustándolo al contexto del recaudo, ya que aquí nos ocupa examinar si el diseño actual del recaudo del IVA para el régimen común es una herramienta eficiente.

4.7.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La soberanía Tributaria deriva del artículo 338 de la Constitución Política, estableciendo que:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales (...) La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.(...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

La citada disposición ha sido objeto de diversas revisiones doctrinales y jurisprudenciales, al contener en la misma diversos mandatos y no ser clara respecto a quien tiene la competencia para crear tributos.

En relación a quien ostenta la competencia para crear tributos se ha adoptado un criterio que a nuestro sentir es correcto. El cual señala que la soberanía tributaria, se divide en soberanía primaria y soberanía subordinada. La primera, se refiere a la capacidad de crear tributos, competencia exclusiva del Congreso de la República al ser el órgano que puede expedir leyes en sentido estricto, artículo 150 numerales 11 Y 12. A su vez, la subordinada, está en cabeza de las asambleas y consejos, quienes en observancia de las leyes expedidas por el congreso pueden complementar la regulación del tributo.

Complementariamente, la jurisprudencia ha señalado que la soberanía tributaria tiene al menos tres enfoques: (i) Representación popular, (ii) elementos mínimos de acto creador del tributo, y (iii) soberanía subordinada.³⁹

(i) Representación Popular: La legalidad del tributo surge de la representación democrática y es por esto que solo los órganos de elección popular pueden crear y/o determinar las condiciones del tributo.⁴⁰ Recordando, aquello señalado respecto a la soberanía del tributo.

(ii) Elementos Mínimos de Acto Creador del Tributo: Íntimamente relacionado con el precepto de seguridad jurídica, exige que se “*determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, pues de lo contrario no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas ‘se permiten los abusos impositivos de los gobernantes], o se fomenta la evasión, ‘pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado’.*”⁴¹

Lo anterior, es conocido en el ordenamiento jurídico tributario como el principio de certeza del tributo, cuyo contenido exige que se determinen los elementos esenciales del tributo, sin prohibir la interpretación de la regulación por parte de los operadores. Es por lo mismo, que en ocasiones la ley solo establece un elemento y deja la determinación de su contenido en cabeza de otros órganos de elección popular.⁴²

(iii) Soberanía Subordinada: Anudada al principio de certeza del tributo, el principio de decisión en los tributos de carácter territorial. Recordemos, que la soberanía subordinada, está en cabeza de los concejos y asambleas, quienes por autonomía territorial deben tener un espacio en la configuración del tributo.

³⁹ Sentencia C 304 de 2012

⁴⁰ Sentencia C-121 de 2006

⁴¹ Sentencia C-488 de 2000

⁴² Sentencia C-822 de 2011

Así las cosas, la jurisprudencia ha señalado que dicho principio de decisión permite:” i) que la ley señale los elementos del tributo; o ii) que la ley fije algunos de los elementos del tributo y permita que las ordenanzas o los acuerdos señalen los restantes, o iii) que, autorizando su creación y determinando el hecho generador, se deje a los cuerpos normativos expedidos por los órganos de representación territorial la fijación de los elementos restantes del tributo autorizado”.⁴³

Concluyendo que, el principio de legalidad en materia tributaria debe entenderse como un todo, dividido en distintos niveles de competencia. Siempre recordando que, el Congreso por medio de ley será el único que creará el tributo, pudiéndose delegar válidamente la labor de determinación a los órganos populares territoriales, subordinada a los parámetros establecidos en la ley.

4.7.2 PRINCIPIO DE EFICIENCIA: MAYOR CANTIDAD DE RECAUDO A MENOR COSTO

La eficiencia consagrada en el artículo 363 de la carta política, como principio de la actividad legislativa en materia tributaria, exige que el fin de la creación impositiva, sea el de lograr el mayor recaudo del tributo con el menor costo social para el contribuyente.

La eficiencia tributaria, tiene distintos matices al ser un parámetro que influye tanto en el diseño del tributo como en su recaudo, son: (i) eficiencia de tributo y, (ii) eficiencia del recaudo.

(i) Eficiencia del tributo: La jurisprudencia ha señalado que, cuando se mide la eficiencia del tributo se hace referencia a su sentido económico, comprando en términos de costo-beneficio en relación al mantenimiento del tributo y el beneficio final que recibe la administración.⁴⁴

⁴³ Sentencia C-459 de 2013

⁴⁴ Sentencia c 1714 de 2000

De lo anterior se puede deducir que:

- Si el mantenimiento del tributo es mayor que el beneficio obtenido con el mismo, el tributo será ineficiente y se debe optar por: No crear el tributo, modificar el tributo a fin de que su administración sea menos costosa proceder a su eliminación.
- Si el mantenimiento del tributo es menor al beneficio obtenido con el mismo, el tributo será eficiente y se debe: crear el tributo o mantener las condiciones del mismo en el ordenamiento jurídico.

Este examen sólo es válido en relación a la existencia del tributo y se debe acompañar de estudios sobre el costo de administración del tributo, relacionados especialmente con gastos de funcionamiento de la administración y análisis del sector económico que tendrá el deber de contribuir, a fin de determinar qué impacto va tener en la economía del sector y así en la economía general.

(ii) Eficiencia de Recaudo: Encaminada a examinar las estrategias y mecanismo idóneos para el cobro del tributo, determinado si las mismas permite superar los proceso de elusión, evasión y contribuir a los ingresos del Estado.⁴⁵

Si bien, toda persona está obligada por mandato constitucional según el artículo 95 numeral 9 de la Carta política y esta es la principal fuente de ingresos de la nación. El legislador, debe tener en cuenta que el cumplimiento de la obligación debe permitir racionalizar la economía, mejorar las condiciones de vida de los administrados, la redistribución de recurso, oportunidades y beneficios.⁴⁶

La regla de eficiencia que se deriva del análisis del recaudo es:

⁴⁵ Ídem

⁴⁶ Sentencia c 543 de 2005 y artículo 334 de la Constitución política de 1991.

En relación con su exigibilidad,

- Si el costo de exigibilidad del tributo es mayor al beneficio obtenido (ingresos), el recaudo será ineficiente.
- Si los costos de exigibilidad del tributo son menores al beneficio obtenido, el recaudo será eficiente.

En relación a los medio utilizados para asegurar el cobro del tributo,

- Si el costo de usar el medio de cobro del tributo resulta ser mayor que el beneficio obtenido con el mismo, el recaudo es ineficiente.
- Cuando el costo de usar el medio de cobro tributario resulta menor al beneficio obtenido, el recaudo es eficiente.

Al realizar este análisis respecto a una determinada norma, se puede concluir según los resultados obtenidos, si es necesaria la reformulación del método del recaudo cuando el mismo resulta ineficiente.

Finalmente, bajo los argumentos antes expuestos podemos concluir que la eficiencia esgrima como un recurso técnico del sistema tributario que permite que el sistema tributario responda un criterio pragmático y no dogmático, esto es, a la realidad social.

4.7.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD

El artículo 95 de la Constitución Política habla del deber relativo de contribuir, lo que significa que se deberá contribuir en términos de justicia y equidad. La equidad es la aplicación de la justicia a casos concretos. Se habla de equidad horizontal, tratar igual a los que están en igual de condiciones, y equidad vertical, dar un tratamiento distinto a los que se encuentran en niveles distintos. Así se dice que a cada quién se le debe gravar de acuerdo a su capacidad contributiva y por ende hay distintos regímenes tributarios.

Por otro lado, el artículo 363 de la Constitución Política, dice que el sistema tributario tiene como principios la equidad, eficiencia y progresividad. Estos principios se predicen del sistema tributario. La Corte Constitucional dijo que los principios tienen una aplicación concreta y por ello los principios son operantes como herramientas de control de constitucionalidad, pero claro está, se tiene que hacer de manera gradual, ya que hay impuestos que son potencialmente regresivos por lo cual pero se han adoptado ciertas medidas para darle una menor regresividad al impuesto como ha ocurrido con el IVA.

4.7.4 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El principio de progresividad tiene por objeto hacer justo el sistema de tal manera que el legislador atienda la capacidad contributiva de las personas y los gravámenes no sean simplemente proporcionales sino que quien tenga mayor capacidad contributiva asuma obligaciones mayores. Puede verse como una exigencia del principio de igualdad.

La existencia de impuestos proporcionales no implica que desaparezca la progresividad del sistema. Para que un sistema tributario consulte el principio de progresividad deben reunirse dos condiciones:

- a. Que los impuestos de tarifa proporcional no representen ingresos preponderantes sobre los impuestos progresivos dentro del correspondiente sistema.
- b. Que los impuestos indirectos tengan tarifas diferenciales, de tal manera que los consumos lujosos tengan un mayor impuesto que los consumos corrientes.

Equidad vertical: para estar bien repartida, la carga tributaria debe ser de tal naturaleza que quien tenga más contribuya al gasto público no sólo en proporción a su renta sino en algo más que su proporción. La progresividad es la expresión de la equidad vertical. Que las tarifas impositivas sean crecientes en la medida de mayores niveles de capacidad de pago. Un impuesto es progresivo cuando consulta mediante su tarifa, sus exclusiones o sus exenciones, el grado de riqueza de cada contribuyente en particular. Así, la progresividad

puede clasificarse en la originada en exclusión, en tarifa cero o en exención y en la tarifa progresiva, entre otros.

El sistema tributario es progresivo cuando su estructura afecta con mayor incidencia a quienes tienen mayor capacidad contributiva.

Análisis jurisprudencial del Principio de Progresividad:

- Consejo de Estado, sentencia del 5 de agosto de 1994: Quien más tiene más aporta. El principio de eficiencia del sistema tributario busca la redistribución del ingreso que permite el desarrollo económico y social del país a fin de elevar el nivel de vida de los habitantes. El principio de progresividad obliga a que se atiendan condiciones especiales de los sujetos que deben pagar el impuesto. Para ello se debe conocer el sujeto pasivo de la relación tributaria ya que atendiendo a su nivel económico se establece una tarifa progresiva simple o progresiva gradual. Ello no ocurre en los impuestos indirectos en donde el impuesto se paga por el consumidor en donde no es posible establecer de manera directa la capacidad económica del sujeto pasivo y por ello no puede pretenderse una tarifa progresiva. La tarifa proporcional propone que quien más consume más paga.
- Sentencia de la Corte Constitucional, C-364 de 1993: La falta de progresividad de un tributo puede verse compensada por la razonabilidad y equidad del mismo. Si se vuelve fundamental el criterio de progresividad se perdería la recepción de los impuestos indirectos los cuales contribuyen enormemente al sistema tributario. Por ello es admisible los tributos indirectos aunque no respondan a la progresividad y sin que dejen de responder a la constitucionalidad.
- Sentencia de la Corte Constitucional, C-080 de 1996: El principio de progresividad no es aplicable a los impuestos indirectos. La progresividad es un mecanismo a través del cual la alícuota que corresponde a cada contribuyente crece en la medida en que la base aumente; tratándose de impuestos directos fijos, este principio no es aplicable. No obstante si es aplicable a los impuestos directos.
- Sentencia de la Corte Constitucional, C-1060 de 2001: La progresividad es una especie del principio de igualdad en lo tributario y del de equidad en el deber de

contribuir. La progresividad busca la igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos antes el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos para que el sacrificio fiscal sea similar. La progresividad sustituye la proporcionalidad y así la igualdad formal.

- Sentencia de la Corte Constitucional, C-364 de 1993: No puede conferirse un alcance tan absoluto al principio de progresividad hasta el punto que para reservar su aplicación se sacrifiquen valores como el de la equidad y la eficiencia. El legislador debe penetrar los principios para que el sistema los refleje adecuada y equilibradamente.

4.7.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Proscribe los privilegios odiosos a favor de determinadas personas, grupos o sectores⁴⁷ El principio de generalidad no tiene una consagración legal expresa, la misma es una expresión del artículo 95 de la Constitución Política y lo que busca es que no haya discriminaciones arbitrarias con la imposición de tributos. Esto lo que quiere decir, es que todo aquel que se encuentre dentro de un supuesto jurídico, como las circunstancias previstas como generadoras del nacimiento de la obligación de pago, deben soportar la imposición del tributo.

Las excepciones que se dan para el principio de generalidad son las siguientes,

1. Deberes sociales del Estado, entidades sin ánimo de lucro.
2. Función social de la propiedad.
3. Interés general: justifica que haya una excepción de pago de tributos a cargo del Estado, pues trasladar dinero de un lugar a otro le genera un gasto adicional.

4.7.6 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

⁴⁷ (Plazas Vega M. A., 2005, pág. 438)

La aplicación de la ley a situaciones de hecho surgidas en una ley anterior pero pendientes de consolidarse (irretroactividad). En los impuestos de causación instantánea el periodo gravable no es un asunto ateniendo a la causación del impuesto sino a su recaudo.

Antes de la Constitución Política de 1991, ocurría que en los últimos días del año se hacían reformas tributarias que aplicaban a todo el periodo gravable porque era retrospectiva.

Los impuestos cuya base gravable sean los hechos ocurridos durante un periodo determinado, no podrán cobrarse sino a partir del periodo fiscal siguiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 338 de la Constitución Política.

Retroactividad: puede ser de grado máximo o auténtica, de grado mínimo (retroactividad) y de grado medio.

- Grado máximo: ocurre cuando la ley afecta derechos consolidados ya integrados al patrimonio de un sujeto o sobre situaciones absolutamente definidas.
- Grado mínimo (retroactividad): cuando la ley se aplica a efectos aún no nacidos de derechos adquiridos y situaciones no consolidadas. No pareciera entenderse como una aplicación retroactiva de la ley ya que no afecta derechos concretos o situaciones ya consolidadas al amparo de una ley. Se ve como una aplicación equitativa.
- Grado medio: cuando se afecta derechos en curso

En materia tributaria no basta con que la ley sea anterior al momento en que se configura el hecho imponible, sino que se requiere además que se expida en el año anterior para que los sujetos sepan con antelación cuales son las reglas que al final del año van a servir para determinar los impuestos por los actos que se van a realizar durante ese ejercicio.

Como la base gravable de los impuestos de periodo es lo ocurrido en un periodo determinado, a este aplicara una nueva ley a partir del periodo siguiente de la expedición de la reforma.

Análisis jurisprudencial del principio de irretroactividad:

- a. Fundamento, esencia y finalidad del principio de irretroactividad:

- Sentencia de la Corte Constitucional, C-549 de 1993: El fundamento de la irretroactividad es dar estabilidad al ordenamiento jurídico y afianzar la confianza que en él se tiene. Sin él se dan confusiones sobre la oportunidad de regulación. De ahí que la ley tributaria deba tener una eficacia temporal. El principio de irretroactividad tiene una excepción consistente en cuanto se trate de normas favorables a los contribuyentes. La seguridad jurídica es requisito para la configuración del orden público. La seguridad se ve vulnerada ante la incertidumbre de la actuación del Estado.

La esencia de la irretroactividad es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. La irretroactividad es una respuesta para dar seguridad al ordenamiento jurídico.

En virtud de la favorabilidad las normas pueden entrar a regir inmediatamente, esa favorabilidad debe ser concurrente en el contribuyente y en el bien común.

La naturaleza jurídica de la irretroactividad es la premisa según la cual en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley que tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias que favorezcan tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común de manera concurrente. Es por ello que no se trata de un principio absoluto.

Actualizar el valor de la deuda tributaria no es equivalente a regular con una nueva disposición una situación jurídica definida con sujeción a las normas de su momento, sino la adaptación del valor a la realidad. La actualización no altera una situación del pasado sino que la mantiene en procura de que no mengüe su valor económico por los efectos de la depreciación.

- Sentencia de la Corte Constitucional, C-511 de 1992: Adaptarse a la realidad de cada momento no implica hablar de retroactividad. La retroactividad sólo es censurable cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores y no por la influencia que puede tener sobre los derechos en lo que hace a su proyección futura. La fijación de un límite en el tiempo para hacer efectivo un beneficio tributario no tiene efecto retroactivo pues el término no se aplica hacia el pasado sino hacia el futuro.

b. La noción de periodo y el principio de irretroactividad:

- Sentencia de la Corte Constitucional C-527 de 1996: Cuando se trate de contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, las leyes que se expidan durante el mismo, sólo empiezan a aplicarse a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.
- Salvamento de voto de la sentencia de la Corte Constitucional C-063 de 1998: los hechos tributarios esenciales para que se configure la obligación tributaria tiene que haber ocurrido plenamente, de manera completa para que pueda entenderse que el contribuyente está vinculado por la norma tributaria y que por tanto, el Estado se halla legitimado para cobrar el tributo. Entre tanto se está ante un periodo en curso que no puede ser afectado en contra del contribuyente.

c. Alcance de la prohibición de retroactividad. Leyes permisivas favorables:

- Sentencia de la Corte Constitucional C-527 de 1996: Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, por justicia y equidad, si puede aplicarse al mismo periodo sin que se quebrante el artículo 338 CN ya que ese artículo se encamina a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso. Ello se debe a que el Estado no puede modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

Limitar en el tiempo la aplicación inmediata de una norma que regula un impuesto de periodo busca favorecer al contribuyente en el sentido de que este tenga la oportunidad de programar el gasto y ordene los medio que le permiten asumir su costo.

La retroactividad de normas favorables para el contribuyente no aplicara si el legislador dispone en el acto de creación una fecha determinada de entrada en vigencia.

- Sentencia de la Corte Constitucional C-926 de 2000: La retroactividad está ligada con su aplicación en el tiempo, pues una ley no puede tener efectos hacia el pasado salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad. No se ha contemplado el caso en el que una disposición tributaria es favorable para unos y desfavorable para otros.

d. Inversiones forzosas y principio de irretroactividad:

No se deben respetar los hechos consolidados o cumplidos cuando se trata de sumas recaudadas por el Estado con fundamento en normas contrarias a la Constitución Política.

e. Principio de irretroactividad frente a los principios de justicia, equidad y buena fe:

- Sentencia de la Corte Constitucional C-149 de 1993: Reintegro de un tributo opuesto a la Constitución Nacional por la prevalencia del derecho sustancial. Si no se ordena el reintegro de los dineros se constituiría un caso de enriquecimiento sin causa para el Estado y un perjuicio injustificado para los contribuyentes. Desaparecida la norma que ordenaba los pagos, estos deben ser restituidos en virtud del principio de justicia y por el principio de buena fe.
- Sentencia de la Corte Constitucional C-478 de 1998: El derecho adquirido es diferente de las meras expectativas. El derecho adquirido no puede ser desconocido por las leyes posteriores mientras que las meras expectativas no gozan de esa protección. Esta distinción responde a la aplicación de la ley en el tiempo y la prohibición de retroactividad ya que una norma posterior no puede desconocer situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de una regulación anterior, pero en cambio la ley puede modificar las meras probabilidades o esperanzas que se tiene de obtener algún día un derecho. Es necesario que los sujetos conozcan previamente las normas para que puedan adecuar su comportamiento a las mismas. La aplicación retroactiva de una ley desconoce la libertad y autonomía de los destinatarios de la norma con lo cual se vulnera su dignidad.
- Sentencia de la Corte Constitucional C-604 de 2000: La buena fe, en materia tributaria, se basa con el respeto de los derechos adquiridos. Una vez el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., estas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el Acto correspondiente.

La buena fe se refiere a la confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada. La administración y el administrado deben adoptar un comportamiento leal en el perfeccionamiento, desarrollo y extinción de las relaciones jurídicas. Ello aplica también en las situaciones unilaterales del Estado. La buena fe implica el deber de observar en el futuro la conducta inicialmente desplegada, de cuyo cumplimiento depende en gran o arte la seriedad del procedimiento administrativo, la credibilidad del Estado y el efecto vinculante de sus actos para los particulares.

5 El Impuesto al Valor Agregado

El impuesto al consumo, refiriendo una cita que hace el *Dr. Plazas Vega* en su libro sobre el *Impuesto al Valor Agregado*, resulta muy pertinente para iniciar con la breve reseña sobre éste impuesto que se resume en *“la imposición en función del consumo y particularmente el impuesto general o selectivo sobre las ventas, si bien es de vigencia relativamente reciente, tiene antecedentes doctrinarios de vieja data. Thomas Hobbes, el autor del Leviatán, sostenía desde hace muchos años que “el bienestar de una persona en un periodo determinado se mide por la cantidad de sus consumos y no por sus rentas”*

El impuesto al Valor Agregado, atiende a un sistema alternativo para el recaudo de impuestos, pues la doctrina económica clásica del gasto como índice representativo de la capacidad de pago, hoy en día se edifica como un pilar fundamental para la consecución de ingresos públicos, distanciándose cada vez más del modelo tradicional de imposición frente a las rentas y activos poseídos por un individuo.

5.1 Concepto

El impuesto al valor agregado es un gravamen al consumo, del orden nacional y naturaleza indirecta, se ha estructurado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado (IVA) en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final.

5.2 Características

- Es un impuesto indirecto porque recae sobre el consumo y los costos de producción. Es trasladable al consumidor final a través de los precios.
- Es real y objetivo: La descripción del hecho imponible no hace referencia al elemento subjetivo o personal del impuesto.
- Es instantáneo: nace a la vida jurídica en el momento en que se realiza el hecho generador.
- Proporcional: en cuanto que las operaciones sujetas se gravan con una tarifa fija, independientemente de la cuantía o magnitud de la base gravable a diferencia de los impuestos de suma fija los cuales el valor a pagar es el mismo, cualquiera que sea su cuantía.
- General: recae sobre todos los hechos que constituyen hecho generador.

5.3 Generalidades

Es evidentemente un impuesto indirecto, puesto que de conformidad con el criterio de incidencia que se abordó en anteriores páginas, no es un impuesto donde coincida el sujeto obligado a asumir la carga y el responsable del pago.

Se dice que el impuesto es regresivo en la medida que no consulta la capacidad económica de los contribuyentes. 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. Para corregir ese impacto negativo, se utilizan tarifas diferenciales o se excluyen ciertos bienes de este tributo.

Como elementos del tributo, además de lo ya considerado, debemos ratificar lo siguiente: a) El Sujeto activo es la nación, salvo aquellos recursos recaudados sujetos a una destinación específica asociada especialmente al concepto de inversión social. B) Sujeto pasivo es el adquirente o usuarios de bienes y servicios gravados, salvo las personas que han sido

excluidas del pago. También son sujetos pasivos del IVA los responsables del impuesto. c) El hecho gravable también cobija la determinación del impuesto. El IVA grava las diversas etapas de la cadena productiva, por lo que la cuantificación del gravamen requiere que se contabilice lo que los participantes en la cadena puedan recuperar luego de la venta del bien o servicio por concepto del impuesto previamente pagado en la transformación o comercialización, y así evitar el impuesto en cascada (Pagar el impuesto en cada etapa de la producción sin que sea descontado para el que transfiere, elevando el costo en cada operación y pagando el impuesto más de una vez).

5.4 El IVA en Colombia desde una perspectiva jurisprudencial⁴⁸

En la sentencia C 773 de 2003, la Corte realizó una recopilación normativa sobre el desarrollo del IVA en Colombia y su vinculación e interpretación a la luz de lo previsto en la Constitución Política de Colombia, así las cosas de ésta sentencia podemos extraer las siguientes conclusiones:

- a. El impuesto a las ventas se instituyó en 1963 como un impuesto de una etapa, aplicable sobre bienes manufacturados de consumo final. A mediados de los años setenta, éste se transformó en un impuesto al valor agregado aplicable tanto a la venta de bienes como de servicios, el cual se causa en las diferentes etapas de producción y comercialización de los bienes y servicios gravados.
- b. El Decreto 1988 de 1974 y Ley 6ª de 1992 introdujeron para los bienes y para los servicios, respectivamente, una metodología consistente no en la enunciación de lo expresamente gravado sino de lo expresamente excluido o exento;
- c. La base del impuesto ha experimentado una tendencia de expansión, pasando de un gravamen sobre bienes manufacturados de consumo a uno generalizado sobre casi todos los bienes y servicios
- d. No obstante lo anterior, se aprecia que hasta la expedición de la Ley 788 de 2002, el legislador había conservado un régimen de exclusiones y exenciones, que, contadas excepciones –tales como la leche o algunos productos médicos -, había sido mantenido de manera reiterada al conjunto de bienes y servicios de primera necesidad.

⁴⁸ (Especialización en Derecho Tributario, 2015, pág. A. Bolaños)

De conformidad con el artículo 116 de la Constitución política de Colombia, el Congreso de la República, en ejercicio de sus facultades, busca cambiar el sistema tributario, puesto que el que estaba vigente en ese momento incluía bienes que se encontraban excluidos y exentos dentro de los gravados, teniendo como derrotero el respeto los principios de equidad y progresividad.

En materia tributaria, el Congreso a la luz de la constitución Política de Colombia puede eliminar exclusiones y exenciones en el pago de IVA sobre bienes y servicios, pero limitado a la constitución. La potestad impositiva del Estado tiene como correlato el deber de toda persona de tributar. El tributo es un aporte razonable que debe hacer toda persona fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley.

El IVA es un impuesto de creación legal, por lo que el legislador debe determinar los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables y las tarifas de conformidad con lo previsto en el artículo 338⁴⁹ del estatuto tributario nacional.

5.4.1 Principios del derecho tributario en materia de IVA

Principio de equidad: es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos. Por lo tanto la imposición debe darse respetando las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, observando los mandatos de la constitución especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho. Así, no solo deben observar el principio de capacidad contributiva sino también los derechos al trabajo, a la familia, al mínimo vital.

Principio de progresividad: Hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados al pago según la capacidad contributiva, es decir, analiza la proporción

⁴⁹ (Diaz Roa, 2015)

del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. Es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y menor capacidad, progresivo el que las disminuye y regresivo el que las aumenta. Se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público. No solo es mantener la proporción de aportar lo que se tiene, sino que *“el que tenga más que aporte más”*. El principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical porque permite dar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta para que progresivamente terminen aportando más. Es una manifestación del principio de equidad. Arregla la insuficiencia del principio de proporcionalidad porque no es suficiente mantener las diferencias porcentuales.

Tanto el sistema como cada tributo deben propender a que el deber de contribuir atienda a la capacidad real de pago de los contribuyentes. Los impuestos indirectos, por su estructura técnica y por la necesidad de administración eficiente no son sucesibles de ser creados atendiendo el criterio de progresividad. Sin embargo, no obsta para que se haga el análisis del impacto del impuesto indirecto para determinar si hace o no progresivo el sistema tributario.

Si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad -en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás.

Los principios de equidad y progresividad tributaria. La Corte ha dicho que debido a su naturaleza de impuesto indirecto, el principio de progresividad no es aplicable prima facie en su diseño. No se rige por la capacidad económica del contribuyente sino por el consumo

(aplica en general para los impuestos indirectos). Sin embargo eso no obsta para que se analice el IVA dentro del sistema tributario en su totalidad bajo el principio de progresividad.

Los criterios que ha esbozado la Corte para decir que el IVA es un impuesto indirecto, y que no contaría la Constitución son: (i) que la adquisición de un bien o servicio gravado indica que quien lo adquiere, tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen; (ii) que quien más consume, más aporta; (iii) que las personas gozan de libertad para adquirir o no adquirir bienes o servicios gravados; y (iv) que el significado del IVA para la progresividad del sistema tributario se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto. El análisis por lo tanto no es del impuesto en sí, sino del sistema tributario una vez incluido el IVA es progresivo sistemáticamente.

La Corte ha dicho que la adquisición de un bien o servicio es un indicio de que quien lo adquiere tiene capacidad contributiva. También que una justificación del IVA es que con los recursos recaudados terminan beneficiando a los que contribuyen al consumir el bien. Sin embargo en relación con el IVA ha dicho la Corte que una imposición indiscriminada relativa a todos los servicios sin tener en cuenta su naturaleza sus objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales puede atentar al principio de igualdad.

Algunos mecanismos para distribuir la carga tributaria impuesta por el IVA son el régimen simplificado, las tarifas diferenciales y las exclusiones y exenciones. El régimen simplificado busca aligerar las obligaciones a los minoristas y de los pequeños prestadores de servicios. Las tarifas diferenciales podrían gravar con una mayor tarifa ciertos bienes o servicios que son adquiridos por las personas que tienen más o menores tarifas para aquellos bienes que generalmente son adquiridos por las personas que tienen menos. La equidad horizontal y la equidad vertical tienen relación con el principio de progresividad.

Sobre las exclusiones y exenciones de bienes y servicios consumidos por sectores de la población relacionados con sus necesidades básicas, se predica que es un alivio de la carga tributaria para las personas con menores ingresos.

Principio de eficiencia: Se refleja en el diseño de los impuestos y en el recaudo por la administración. En cuanto al primero se relaciona al artículo 363 de la Constitución Política de Colombia sobre la función del legislador de imponer contribuciones fiscales y la de las ordenanzas y acuerdos para fijar los elementos de los impuestos. Sobre el recaudo el artículo 189 de la constitución Política sobre la función del presidente de velar por la recaudación y administración de las rentas públicas y el artículo 305 sobre la de los gobernadores de velar por la exacta recaudación de rentas departamentales.

La Corte Constitucional, ha interpretado el principio de eficiencia tributaria también como un principio que busca que la imposición de un tributo acarree el menor costo social para el contribuyente.

El ámbito de la Corte está limitado en relación a pronunciarse sobre la amplitud de la base gravable de un impuesto o su tarifa, la facultad del Congreso es muy amplia. Sobre la eficiencia, la Corte ha controlado la constitucionalidad de las normas impositivas así: (i) ponderación de los fines que persiguen y los medios de los que se valen a la luz de la constitución y (ii) analizando las implicaciones de medidas que en el corto plazo pueden ayudar a la eficiencia pero que generan consecuencias negativas.

Principio de igualdad: Se de tratar igual a personas en la misma situación. La Corte ha declarado inconstitucional las normas tributarias que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y por lo tanto son discriminatorias. Se han declarado inexecutable exenciones que se dan a un determinado grupo pero no a otro sin justificación alguna.

6 El Impuesto al Valor Agregado en Colombia

6.1 Generalidades

- El origen legal del IVA en Colombia se encuentra en las facultades extraordinarias otorgadas al Presidente de la República, a través de la Ley 21 de 1963, para establecer los impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados, efectuadas por parte de productores o de importadores.
- Concepto: es un gravamen al consumo, del orden nacional y de naturaleza indirecta, se ha estructurado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final.
- Por regla general es plurifásico (el impuesto se causa en cada fase del proceso de producción y comercialización sobre estos bienes). La excepción es que sea monofásico (el impuesto se causa una sola vez en el proceso de producción y comercialización sobre estos bienes).
- Regla general de interpretación: Todo está gravado salvo lo excluido expresamente.

6.2 Elementos del impuesto sobre las ventas.

6.2.1 Hecho generador del IVA

Sobre éste tema en particular se requiere hacer una precisión muy particular, puesto que debe diferenciarse el objeto imponible y la materia imponible, en la medida que:

- a. El *Objeto imponible* es aquel hecho, derecho real o situación que en el ámbito real proyecta una manifestación expresa de la capacidad económica y en consecuencia y advierte un deber frente a la sociedad, en el marco del poder tributario que así lo define.
- b. La *Materia imponible* se define como «Elemento económico sobre el que se asienta el impuesto y en el que directa o indirectamente tiene su origen» puede estar representado por un bien, un producto, un servicio, una renta.

6.2.2 Elementos que configuran el Hecho Gravable en el IVA.

Aunque el propósito de ésta tesis no radica en hacer una compilación de los elementos integradores del impuesto sobre las ventas, ni sobre la normatividad legal que regula el hecho gravable, si es pertinente mencionar, algunos aspecto sobre lo que se considera como hecho gravable, toda vez que el caso que se analizará está sujeto al impuesto y su crítica no se elabora en razón a la sujeción del impuesto, sino a la eficiencia en el recaudo del mismo.

El hecho gravable en el IVA hace referencia al aspecto objetivo, en términos de señalar los hechos sobre los cuales recae el impuesto y que se listan a continuación.

- a. Venta de bienes corporales muebles.
- b. Prestación de servicios gravados en el territorio nacional
- c. Importaciones de bien gravados
- d. Operaciones de juego de suerte y azar

Sobre la prestación de servicios se deben observar las siguientes condiciones especiales, en especial por aquellos que se consideran prestados en el territorio nacional, de conformidad con lo previsto en el decreto reglamentario 1732 de 1992

Definición de servicios prestados en el territorio nacional:

Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en

*especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.*⁵⁰

Una vez transcrita la definición del decreto se procederá a enlistar aquellas notas características que permiten la identificar aquello que se considera como servicio materia fiscal, puesto que todo aquello que no encaje dentro de éstos parámetros, sin importar si son considerados como servicios por materias, no serán tratados como tal como materia fiscal.

- Son todas aquellas actividades labor o trabajo, prestado que no provenga de una relación o contrato laboral.
- Son exclusivamente obligaciones de hacer.
- Debe generar una contraprestación en dinero o en especie.
- El servicio debe ser prestado en el territorio nacional.

Sobre la territorialidad del servicio debe clarificarse que por regla general los servicios se entienden prestados en la sede del prestador del servicio, puesto que para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados desde el exterior no son sujetos del gravamen. Sin embargo, los siguientes servicios se entienden prestados en Colombia incluso si el prestador del servicio se encuentra en el exterior:

- a) Asistencia técnica: causa IVA del 16%.
- b) Consultoría, asesoría y auditoría: causa IVA del 16%.
- c) Licencias y autorizaciones para el uso y explotación de regalías: causa IVA del 16%.
- d) Arrendamiento de bienes corporales muebles con excepción de los destinados al transporte internacional (Por ejemplo: arrendamiento de maquinaria donde arrendador está en el extranjero y el arrendatario está en Colombia es un servicio gravado con IVA). En renta sí están gravados porque se consideran ingresos de

⁵⁰ (Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6a de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones., 1992)

fuelle nacional los provenientes de los bienes corporales muebles que se explotan en el país.

- e) Los servicios de traducción.
- f) Los servicios de seguros y reaseguros, por aplicación de la regla general.
- g) Servicios de conexión o acceso satelital y televisión satelital están gravados con IVA.

Ahora bien, debe aclararse que los servicios técnicos tampoco generan IVA, puesto que entre la asistencia técnica y servicio técnico existe una gran diferencia consistente en que en la asistencia técnica hay transmisión del conocimiento tecnológico mientras que en el servicio técnico no hay transmisión de tecnología.⁵¹

⁵¹ (Concepto DIAN, 2015)

7 La crisis del IVA en Colombia. Análisis económico comparado

Después de lo analizado en el capítulo referente a los principios tributarios y de la imposición y que soporta la ya conocida teoría de Neumark, sobre la continua necesidad de modificar los sistemas tributarios que no se han hecho con observancia de los fines que se persiguen y/o no siguen la cadena lógica de creación de un sistema tributario sólido, lo que en Colombia, como se evidencia claramente, no existe, pues aproximadamente cada dos años en promedio, vienen haciendo reformas tributarias sustanciales como las contenidas en la ley 1607 del 2012 y en la ley 1739 de 2014.

Lamentablemente, ante el panorama social, político y económico que vive el país en éste momento camino y ante un eventual déficit en los ingresos del Estado, el gobierno nacional ha decidido convocar una comisión de expertos en asuntos tributarios que preparen una serie de recomendaciones técnicas para una nueva reforma tributaria encaminada, se espera, no solo a eliminar el déficit fiscal, sino que consecuencia de un estudio técnico-jurídico permita aproximar nuestro sistema tributario al *anhelado sistema tributario perfecto*, previsto por el hacendista alemán Fritz Neumark.

A propósito del informe preparado como diagnóstico o motivación para el nuevo cambio en materia del impuesto al valor agregado de ésta comisión, se resaltarán a continuación algunos de los problemas del sistema tributario en torno al impuesto que acabamos de señalar.⁵²

1. *Frente a estándares internacionales el recaudo de IVA en Colombia es bajo. La tarifa es baja y, debido al elevado número de beneficios tributarios (bienes exentos y excluidos), la base de recaudo también es reducida. A ello hay que sumar la existencia de tarifas diferenciales y un elevado grado de evasión.*

⁵² Tomado del informe de la comisión de expertos, solo sobre el diagnóstico de los problemas del IVA en Colombia.

2. La tarifa del 16% del IVA en Colombia resulta inferior a la del promedio de la OECD⁵³ (18.9%) y en América Latina se ubica por debajo de Uruguay, Argentina, Brasil, Chile y Perú.



Fuente: Gómez-Sabaini y Morán (2014)

3. En relación con el tamaño de la economía, el nivel de recaudo también es reducido frente a estándares internacionales. En promedio, la OECD recauda cerca de un punto del PIB más en IVA que Colombia. Así mismo, Colombia recauda menos como proporción del PIB que América Latina. Brasil recauda 3.5 puntos del PIB más que Colombia; Chile, 3 puntos; Bolivia, 2.5 puntos y Perú y Ecuador, 1 punto.
4. La productividad y la eficiencia del IVA, que miden básicamente la diferencia entre el recaudo actual y el que potencialmente podría recogerse si todos los bienes y servicios pagaran la tarifa base, es reducida en Colombia, no solamente frente a la OECD sino también frente a la mayoría de países de la región.⁹ Este resultado se debe tanto a la multiplicidad de tarifas y exenciones, como a altos niveles de evasión.

⁵³ OCDE

El indicador de productividad se mide como la relación entre el recaudo del IVA como proporción del PIB y la tarifa general. El indicador de eficiencia C mide la relación entre el recaudo de IVA como proporción del consumo y la tarifa general.

5. *De otra parte, la imposibilidad de descontar 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 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. 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. Dicho sea de paso, la productividad y eficiencia del IVA en Colombia luciría aún más precaria al descontar este recaudo.*
6. *Al igual que en el caso del impuesto de renta y del CREE, el sistema de retenciones en IVA es altamente complicado en sistemas y tasas. En el caso del IVA, esta elevada complejidad se une con la existencia de un régimen simplificado, generando incentivos a la evasión. En efecto, proliferan facturas de 30 operaciones ficticias entre agentes del régimen ordinario y simplificado que dan lugar a indebidos descuentos del impuesto.⁵⁴*

Del informe anterior, para el caso en concreto que ocupa a éste análisis se deben estudiar con detenimiento los numerales cuarto y sexto, sin que se le reste importancia a los demás

⁵⁴ (Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria., 2015)

problemas analizados por la Comisión. Sin embargo el criterio de eficiencia y la medición de la evasión en materia fiscal y en especial sobre el impuesto al valor agregado son los criterios más relevantes que dan soporte a nuestra tesis, puesto que cualquier modificación que se haga al sistema tributario dejando de lado la aplicación de los principios de la imposición y la realidad tributaria de un país como Colombia, dista mucho de aumentar los beneficios tributarios de los contribuyentes y la recaudación de los recursos por parte del Estado.

8 Periodos de pago del Impuesto al valor Agregado en personas naturales

Una vez, expuestos todos los elementos y los principios que deben regir un sistema tributario perfecto, en términos del cumplimiento de los fines sociales y ajustado a los principios de la comodidad, eficiencia y no regresividad, ésta tesis tiene como propósito entrar a demostrar que un cambio en el sistema de recaudo de un tributo, en lugar de darle solución a los problemas de ingresos del estado, fortalecer el flujo de caja y complementar un sistema tributario adecuado, tiene como consecuencia el posible aumento de la evasión, una desaceleración de la economía nacional y constituirse como una barrera más de entrada al mercado para los profesionales independientes prestadores de servicios.

Para demostrar esta hipótesis, se expondrá el régimen de personas naturales frente al impuesto al valor agregado, de reciente modificación en la ley 1607 de 2012, donde se cambiaron los periodos de presentación de las declaraciones tributarias del IVA, que hasta ese momento se presentaba de forma bimestral y cuyos pagos previstos normativamente se calculaban con base en las ventas realmente efectuadas en ese periodo fiscal, soportadas en debida forma a medida que se facturaba dentro del periodo y al final del mismo, se procedía a calcular la base gravable, sobre la cual se aplicaría la tarifa obteniendo como resultado el valor a pagar⁵⁵.

La disposición sujeta a análisis esta numerada como el artículo 61 de la ley 1607 de 2012, que a su turno modifica el artículo 600 del estatuto tributario en los siguientes términos:

⁵⁵ (Reforma Tributaria, 2012, pág. Art 66)

Artículo 600. Periodo gravable del impuesto sobre las ventas. El período gravable del impuesto sobre las ventas será así:

1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.

2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a quince mil (15.000) UVT pero inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero – abril; mayo – agosto; y septiembre – diciembre.

3. Declaración anual para aquellos responsables personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos generados a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a quince mil (15.000) UVT. El periodo será equivalente al año gravable enero – diciembre. Los responsables aquí mencionados deberán hacer pagos cuatrimestrales sin declaración, a modo de anticipo del impuesto sobre las ventas, los montos de dichos pagos se calcularán y pagarán teniendo en cuenta el valor del IVA total pagado a 31 de diciembre del año gravable anterior y dividiendo dicho monto así:

a) Un primer pago equivalente al 30% del total de los IVA pagado a 31 de diciembre del año anterior, que se cancelará en el mes de mayo.

b) Un segundo pago equivalente al 30% del total de los IVA pagado a 31 de diciembre del año anterior, que se cancelará en el mes de septiembre.

c) Un último pago que corresponderá al saldo por impuesto sobre las ventas efectivamente generado en el periodo gravable y que deberá pagarse al tiempo con la declaración de IVA.

PARÁGRAFO. *En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.*

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del presente artículo.

En caso de que el contribuyente de un año a otro cambie de periodo gravable de que trata este artículo, deberá informarle a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional.

En este sentido, la ley 1607 de 2012 no solo incorporó nuevos periodos de presentación de las declaraciones de IVA, añadiendo las modalidades cuatrimestral y anual a la ya existente bimestral. Sin embargo especificó que “Los contribuyentes obligados a presentar su declaración de IVA de forma anual deben tener presente que de manera cuatrimestral deben realizar pagos en forma de anticipo”.

Los anticipos entonces se liquidan entonces, según la reforma tributaria del año 2012, tomando como base el valor que se declaró en el año gravable inmediatamente anterior, es decir que se deben tener listas las declaraciones y los valores pagados del año anterior para calcular el anticipo, sin importar si durante ese periodo se efectuaron ventas similares a las realizadas en el mismo periodo del año fiscal anterior y por ende consecuentes con el anticipo.

El porcentaje determinado como anticipo es del 30% del valor total del impuesto liquidado en el año anterior, para cada uno de ellos. Es decir que los dos primeros anticipos que se debieron haber pagado en mayo y septiembre del respectivo año fiscal ascenderán al 60% del valor del impuesto pagado el año anterior, reitero, sin importar que se hayan hecho ventas similares a las del año fiscal anterior.

En la misma línea, no tendrán que pagar el anticipo los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones, pero si están en la obligación de declarar si:

- a. El contribuyente se encuentra en liquidación y no realizó operaciones gravadas en el cuatrimestre objeto del anticipo.
- b. La sumatoria de los impuestos a cargo arrojen saldo a favor.
- c. Cuando el contribuyente no haya realizado operaciones gravadas en el cuatrimestre objeto del anticipo.

Una vez analizado el régimen previsto para el pago del IVA para personas naturales, procederemos a efectuar el análisis económico de ésta reforma y evidenciar por qué no es eficiente, equitativa y regresiva, tanto para los pequeños empresarios como para los trabajadores independientes cuya facturación anual no supera las 15.000 UVT (438.000.000 de pesos aproximadamente), frente a las condiciones generales de los contribuyentes en Colombia.

9 Análisis de la eficiencia del recaudo del IVA a personas naturales

Una vez expuesto el caso sobre el que se sustenta la hipótesis del presente trabajo, en términos de probar que si se modifica cualquiera de los elementos de un impuesto o su estructura de cobro, sin que sean tomados en cuenta los principios generales de la imposición, tendrá como consecuencia una pérdida irrecuperable de eficiencia, de ingresos y de gestión de cobro enmarcada por factores como la evasión o la elusión.

En primer lugar, se someterá a análisis el artículo modificado, de cara al principio de eficiencia, que como ya se vió, se compone de tres aspectos,⁵⁶ sobre los cuales se pronunciara individualmente en relación con lo previsto para el caso en particular.

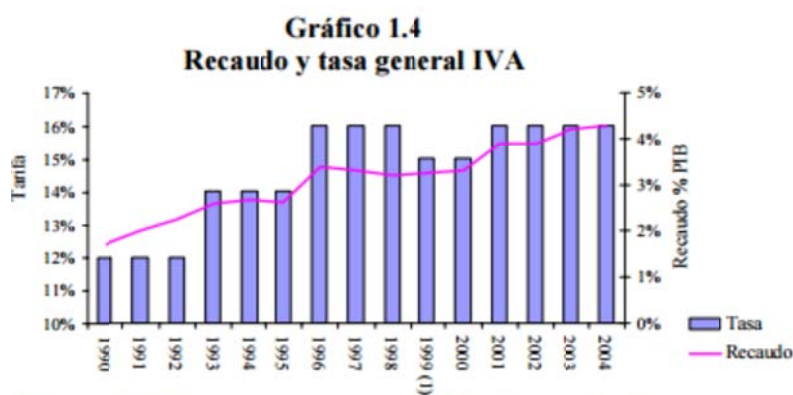
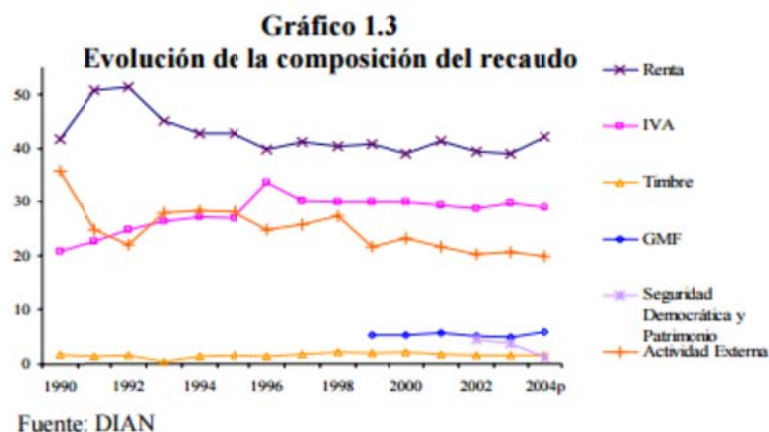
En relación con el principio de eficiencia *cuando se pondera el impacto general que genera en la economía, en la medida que genere pocas distorsiones económicas*, sobre la modalidad de cobro por anticipos, puede aseverarse que las nuevas disposiciones contenidas en la reforma, contrarían ampliamente éste precepto, pues en lugar de disminuir su impacto, crean una carga adicional para los trabajadores independientes, personas naturales, puesto que en su actividad productiva no se predica una regularidad en los ingresos, pudiendo facturar en un periodo una suma que constituya los ingresos del año y en otro generar una sola venta que incluso no cubra los gastos mínimos de operación de éste sujeto.

⁵⁶ (Plazas Vega M. A., 2005)

En lo referente *al recaudo propiamente dicho, partiendo de la base que el impuesto es eficiente si permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible*, se tiene para el caso concreto dos situaciones a saber: i. Si la persona natural sujeta al impuesto no ha generado ingresos durante el periodo en que ésta obligado al pago del anticipo, deberá acudir a una entidad o persona que le financie la concecucion del dinero para el pago del anticipo, añadiendo por supuesto el costo de esa financiación a la ya precaria situación económica del afectado. ii. Incitará o por lo menos incentivará a la evasión fiscal, en terminos que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en pro de evitar sobre costos y desembolsos que mermen su flujo de caja optará por buscar alternativas que le permitan presentar declaraciones con valores menores a las que esta obligado.

Por último, *sobre el menor costo que busca el principio de eficiencia para el contribuyente*, además de lo dicho anteriormente, es oportuno mencionar que al bajar el monto mínimo de UVTs sobre el cual se establece la periodicidad de aportes sujetos a anticipos, se crea para los pequeños y medianos empresarios no constituidos en sociedad y los trabajadores independientes, una carga impositiva que influye directamente sobre el flujo de caja de éstos, que se traduce en una barrera de acceso al mercado, pues en multiples ocasiones éstos recursos son comprometidos en la adquisición de productos o en costos de operación relacionados con la venta de productos o la prestación de servicios.

Sobre éste ultimo aspecto, la obra de Neumark resulta muy útil al señalar el *principio de evitar las distorsiones a la competencia y favorecerla* o el también conocido principio de la neutralidad positiva, en tanto que la creación de un tributo o la modificación de alguna de sus condiciones, no debe perjudicar a ningún sector o grupo de interés de la economía, y como ya se ha dicho en éste caso, limita la cantidad de recursos de cierto grupo, al comprometer incluso el capital de trabajo que puede llegar a ser muy limitado en ese segmento.

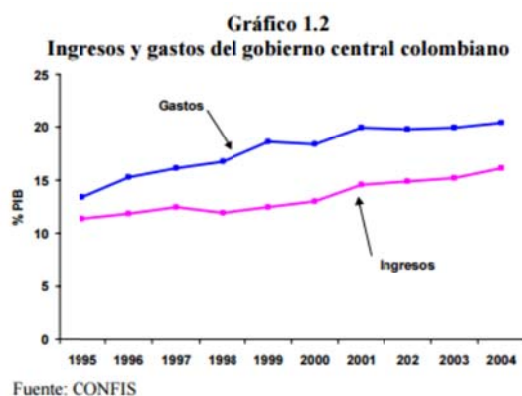


(1) La tasa de 15% comenzó a regir a partir del 15 de noviembre dada la modificación introducida en el Art. 46 de la Ley 488 de 1998.

En el primer gráfico que antecede éste párrafo, puede verse como el recaudo del IVA a permanecido relativamente constante con el paso del tiempo en terminos de su participación en el financiamiento de los gastos públicos, sin embargo, es de público conocimiento que el consumo ha crecido exponencialmente con el paso de los años y en especial con el buen crecimiento económico experimentado en la pasada década en comparación con los demás países de la región, pero esto no se ha traducido en un aumento de la participación del Iva sobre los ingresos tributarios, lo que revela un mal diseño del sistema tributario o una evasión manifiesta.

⁵⁷ Fuente: (Dirección de impuestos y aduanas nacionales, 2016)

En el segundo gráfico, permite inferir que el recaudo ha sido directamente proporcional a la tarifa, pues en promedio no ha habido un incremento exponencial en el recaudo, así se haya incrementado o disminuido la tarifa, lo que a su vez hace creer que las políticas de fiscalización o de gestión de cobro de la administración tributaria no son muy eficientes a la hora de buscar la supresión de la evasión o de analizar diversos grupos de impacto fiscal en búsqueda de la proposición de ajustes sustanciales que se traduzcan en una mayor consecución de recursos.



No obstante, el sistema tributario deficiente, no es el único culpable, puesto que además de aumentar el consumo de los privados, el gasto público ha crecido desproporcionadamente en relación con la balanza de ingresos y por tanto deviene en un déficit fiscal, que trata de ser subsanado con la creación de nuevos impuestos, el gravamen de otros productos o el incremento de las tarifas de los impuestos existentes, sin tener en cuenta los principios que deben regir la imposición y por ende perseguir los fines a los cuales responde la creación de un impuesto. Como evidencia de lo anterior el gráfico 1.2 muestra la tendencia de crecimiento del gasto frente al ingreso.

Por otro lado, la modificación prevista en la ley 1607 de 2012 en materia del pago del IVA para personas naturales, atenta frontalmente con el principio de economicidad y comodidad de los impuestos, pues como lo señala Neumark *se trata de exigir una minimización del coste de los impuestos condicionada al cumplimiento de los fines sociales y económicos del sistema tributario.*

A todas luces, la modificación deja de lado los fines sociales del sistema tributario y además genera un nuevo costo que deben asumir los sujetos del impuesto en las nuevas condiciones, al someter su disponibilidad financiera, no al flujo de caja por venta de bienes y servicios, sino a lo que en un periodo fiscal anterior, tuvieron como ingresos. Esta nueva forma de recaudo, no consulta el desempeño de la actividad comercial de pequeños industriales o profesionales independientes, sino se basa en un historico que no es fuente fiable para la determinación de los ingresos, puesto que éstos son una variable muy dinámica por su incertidumbre y desarrollo.

Por otra parte, según un estudio realizado por el Banco de la República de Colombia, sobre la incorporación de dos variables importantes en la generalidad de los impuestos para analizar desde la eficiencia según el recaudo y la evasión y además comparándola con el resultado de un modelo ejemplar en la región y que además tiene unas tarifas mucho más elevadas, puede inferirse que por la omisión del estudio de los principios de la imposición en el diseño del sistema tributario y sus respectivas reformas, genera como consecuencia un déficit presupuestario por la evasión y elusión de los contribuyentes.

Según el estudio, un buen sistema que atienda a los principios permite *interiorizar el efecto conjunto de evasión-elusión*⁵⁸ como lo tiene el sistema Chileno, que sin importar el incremento de tarifas al que se someta el tributo, obviamente previa consulta de la progresividad del mismo reduce a tasas mínimas la evasión haciéndolo más eficiente.

⁵⁸ (Shome , 1992)

Cuadro 3. Recolección de Impuestos: Colombia y Chile
(SPNF, % del PIB a finales de 2003)

	Ingresos Tributarios (% del PIB)		
	Colombia (1)	Chile (2)	Diferencia (3) = (2) - (1)
I. Impuestos de Renta	6,0	6,5	0,5
Personal	2,2	2,0	-0,3
Empresarial	3,8	4,6	0,8
II. IVA	5,9	8,8	2,9
(% Eficiencia)	37%	49%	
III = (I+II) Renta & IVA	11,9	15,3	3,4
(% del Total = III / V)	60%	74%	
IV. Otros Impuestos	7,8	5,3	-2,5
Transacciones Financ.	0,7	0,0	
Locales (Predial, Autos, etc.)	3,3	2,2	
Seguridad Social	2,3	1,5	
Otros	1,5	1,6	
V = (III+IV) Ingresos Tributarios **	19,7	20,6	0,9

* Sector Público No-Financiero (SPNF)

** Incluyendo contribuciones a la seguridad social.

Fuente: FMI, Bancos Centrales y cálculos propios.

De conformidad con el sistema tributario general, los recaudados a título de IVA en Colombia representan el 60% del total recaudado, mientras que en Chile alcanzan el 74%. Como consecuencia de lo anterior las autoridades tributarias al ver insatisfechas sus proyecciones de recaudo tan diezmadas obligan acudir a nuevos sistemas que aumenten el flujo de caja así se proyecten como decisiones altamente ineficientes, como el sistema de anticipos del impuesto al valor agregado del cual se ha venido hablando o con la creación de otros impuestos como el Gravamen a los Movimientos Financieros, que a pesar de haber surgido como un impuesto temporal, adopto vocación de permanencia y enuncia una desesperada forma de cubrir los márgenes de déficit fiscal.

10 Conclusiones

Cualquier sistema tributario, para que sea eficiente y lógico frente a su finalidad principal, consistente en captar recursos o ingresos para el funcionamiento del Estado y de sus Unidades, debe observar perfectamente los principios básicos de la imposición pues en ausencia de ellos, el sistema fracasaría. No obstante los principios de la imposición están subordinados al cumplimiento de los fines para los cuales han sido creados, luego cualquier ruptura en esa secuencia lógica traerá como consecuencia una falla generalizada en la obtención de recursos o ingresos públicos y por consiguiente un déficit en la política fiscal de cualquier Estado.

En materia del impuesto sobre las ventas, a pesar de ser un impuesto indirecto y cuya tarifa debe acercarse al 20% para equilibrarse en relación con los Estados de la región, resulta ser muy eficiente en la consecución de recursos públicos, puesto que a pesar de su obligatoriedad de consulta a los principios de progresividad y regresividad del impuesto, es un tributo cuya eficiencia tiene altos índices de éxito y bajo impacto social.

No obstante lo anterior, las reformas tributarias que se proyecten de manera superficial sobre un sistema mal diseñado, no tendrán un buen efecto sobre la eficiencia del recaudo y evidenciarán una desesperada modalidad de cubrimiento de un posible déficit, precisamente edificado sobre el mal diseño del sistema tributario.

Sobre la reforma contenida en el artículo 61 del estatuto tributario, en términos de eficiencia, regresión y comodidad, resulta ser nefasta no solo para el sector afectado, sino para la economía en general, toda vez que además de crear una nueva barrera de acceso al mercado, comprometer eventualmente el capital productivo, incita a la evasión y elusión, porque al contribuir de manera adecuada y fiel a la normatividad fiscal, representa un peligro hacia el mismo trabajador o la pequeña empresa, por los compromisos financieros a los que se vería enfrentado.

11 Bibliografía

- Ayala, J. L. (2009). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Madrid: S.L. Dykinson .
- Berliri, A. (1962). *Principios de Derecho Tributario*. (F. V. Arche Domingo, Trad.) Madrid: Revista de Derecho Financiero.
- Bravo Arteaga, J. R. (1997). *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá: Legis.
- Colm, G. (1955). *Ensayos sobre Hacienda Pública y Política Fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. (2015). *Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público* . Bogotá.
- Concepto DIAN, 27059 (Dirección de impuestos nacionales 17 de 12 de 2015).
- Díaz Roa, C. (2015). *ESTATUTO TRIBUTARIO 2015 COMPILACIÓN ACTUALIZADA*. Bogotá: ECOE.
- Dirección de impuestos y aduanas nacionales. (03 de 03 de 2016). *Página del Contribuyente*. Obtenido de <http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Estudios/Tribucionycompetitividad.pdf>
- Duverger, M. (1968). *Finances Publiques*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Especialización en Derecho Tributario. (08 de 2015). Elementos Generales de los Impuestos. Bogotá.
- Estatuto Tributario Nacional, Decreto 624 (Congreso de la República de Colombia 30 de 03 de 1989).
- Fantozzi, A. (2005). *Diritto tributario*. Torino: Unione tipografico editrice Torinese.
- Giannini, A. D. (1937). *Il rapporto giuridico d'imposta*. Roma: A. Giuffrè.
- Giannini, A. D. (1956). *I concetti fondamentali di diritto tributario*. Torino : UTET.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires , Argentina: Abeledo-Perrot.
- Jimenez, J. (2016). EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. *Especialización en Derecho Tributario* . Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Musgrave, R., & Musgrave, P. B. (1983). *PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE*. (J. M. Irueste, Trad.) Madrid: Mc Graw Hill.
- Neumark, F. (1974). *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Nicol Vs. Ames, 173 US 509 (Supreme Court of the United States 1889).
- Perloff, J. M. (2004). *Microeconomía*. Madrid: Pearson Educación S.A.
- Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Vol. I). Bogotá: Temis.
- Plazas Vega, M. A. (2015). *El Impuesto al Valor Agregado*. Bogotá D.C.: Temis.
- Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6a de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones., Decreto 1372 (Congreso de Colombia 20 de 08 de 1992).
- Reforma Tributaria, Ley 1607 del 2012 (2012).
- Restrepo, J. C. (2012). *Hacienda Pública* (9ª Edición ed.). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Rosen, H. S. (s.f.). *Hacienda Pública*. (J. I. Soria, Ed.) Madrid, España: McGraw-Hill.
- Sainz de Bujanda , F. (1983). *Un esquema de derecho internacional financiero*. Facultad de derecho de la universidad de Granada, Doctorado Honoris Causa.
- Sentencia , 040 (Corte Constitucional de Colombia 1993).

Shome , P. (1992). *Trends and Future Directios in tax Policy reform. A latin American Perspective*. Working Paper for the IMF.

Tesauro, F. (1998). *Istituzioni di diritto tributario* (Vol. 1). Milano: Unione tipografico editrice Torinese.