

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y  
PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), EN LAS  
CUATRO ÚLTIMAS REFORMAS TRIBUTARIAS

JEIMMY CHAVELI SAAVEDRA CARDONA CÓD.:0534484

DIANA MARCELA SILVA GAITÁN CÓD.:0536289

UNIVERSIDAD DEL VALLE  
FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN  
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA  
SANTIAGO DE CALI

2014

ANÁLISIS CRÍTICO DE LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y  
PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), EN LAS  
CUATRO ÚLTIMAS REFORMAS TRIBUTARIAS

JEIMMY CHAVELI SAAVEDRA CARDONA CÓD.:0534484  
DIANA MARCELA SILVA GAITÁN CÓD.:0536289

Proyecto de Investigación

ENRIQUE JORGE AGREDA MORENO  
Director

UNIVERSIDAD DEL VALLE  
FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN  
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA  
SANTIAGO DE CALI  
2014

Nota de aceptación:

---

---

---

---

---

---

Firma del presidente del jurado

---

Firma del jurado

---

Firma del jurado

## **DEDICATORIA**

Este trabajo está dedicado a Dios, que fue, es y será nuestra gran fuente de fe e inspiración, nuestro guía espiritual y quien siempre nos acompaña e ilumina para hacer lo correcto en todo momento.

A nuestros Padres, por estar siempre a nuestro lado en todo momento brindándonos su apoyo incondicional y sus constantes palabras de ánimo que nos han permitido seguir adelante y no desfallecer.

A nuestros hermanos, para que éste sea un ejemplo de superación, constancia y éxito.

A nuestros amigos que en todo momento estuvieron presentes en nuestras alegrías y tristezas, triunfos y dificultades ofreciéndonos su amistad incondicional y sincera y alentándonos en cada momento que sentíamos desfallecer.

Y a todas las personas que contribuyeron a que este sueño se hiciera realidad y que fuese motivo de orgullo para nosotras.

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios, por concedernos vivir para hacer nuestro sueño realidad, por brindarnos salud, esperanza, amor y valores que permitieron realizar nuestro trabajo con éxito superando los obstáculos que se nos presentaron en el camino.

A nuestra familia por su comprensión y ayuda inquebrantable en toda la carrera, por su apoyo económico y moral que nos dio fuerzas para no desfallecer y entender que todo en la vida es posible y alcanzable.

A la Universidad del Valle, que fue la academia de formación profesional que nos permitió apropiarnos del conocimiento necesario para poder alcanzar nuestras metas.

Al Profesor Jorge Agreda quien fue nuestro director y guía en todo el proceso del trabajo, por brindarnos la correcta orientación para finalizar satisfactoriamente este proyecto, y a todos los profesores que contribuyeron de una u otra forma con sus valiosos aportes.

A nuestros amigos, y en general a todas las personas que nos aportaron de alguna manera algo que contribuyera a que nuestro sueño se hiciera realidad.

Mil gracias a todos y que Dios los bendiga.....

## CONTENIDO

|                                                 | <b>Pág.</b> |
|-------------------------------------------------|-------------|
| <b>INTRODUCCIÓN</b>                             | 12          |
| <b>1 OBJETIVOS</b>                              | 14          |
| 1.1 Objetivo General                            | 14          |
| 1.2 Objetivos Específicos                       | 14          |
| <b>2 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>              | 15          |
| 2.1 Antecedentes del problema de investigación  | 15          |
| 2.2 Planteamiento del problema de investigación | 19          |
| 2.3 Formulación del problema de investigación   | 20          |
| <b>3 JUSTIFICACIÓN</b>                          | 21          |
| 3.1 Personal                                    | 21          |
| 3.2 Profesional                                 | 21          |
| 3.3 Social                                      | 22          |
| <b>4 ASPECTOS METODOLÓGICOS</b>                 | 23          |
| 4.1 Metodología                                 | 23          |
| 4.1.1 Método Deductivo                          | 23          |
| 4.1.2 Método Inductivo                          | 23          |
| 4.2 Fuentes de Información                      | 24          |
| 4.2.1 Fuentes Primarias                         | 24          |
| 4.2.2 Fuentes Secundarias                       | 24          |
| 4.3 Instrumentos de Investigación               | 24          |
| <b>5 MARCO TEÓRICO</b>                          | 25          |
| 5.1 Concepto de equidad y progresividad         | 26          |
| 5.2 Perspectiva de Estado                       | 30          |
| 5.3 Perspectiva del Derecho                     | 34          |
| 5.4 Perspectiva Económica                       | 38          |
| 5.5 Perspectiva de la Hacienda Pública          | 41          |

|                                                                                                          |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>6 MARCO CONCEPTUAL</b>                                                                                | <b>44</b> |
| <b>7 MARCO CONTEXTUAL</b>                                                                                | <b>46</b> |
| 7.1 Impuesto al Valor Agregado – IVA                                                                     | 46        |
| 7.1.1 Reseña histórica del Impuesto al Valor Agregado (IVA)                                              | 46        |
| 7.2 Impuesto Nacional al Consumo                                                                         | 53        |
| 7.2.1 Generalidades                                                                                      | 53        |
| 7.2.2 Responsables del impuesto                                                                          | 53        |
| 7.2.3 Causación                                                                                          | 54        |
| 7.2.4 Período gravable                                                                                   | 54        |
| 7.2.5 Tarifas del impuesto                                                                               | 55        |
| 7.2.6 Régimen Simplificado del Impuesto al Consumo                                                       | 56        |
| 7.2.7 Régimen Sancionatorio                                                                              | 56        |
| 7.3 Reformas Tributarias                                                                                 | 57        |
| 7.3.1 Concepto de reforma tributaria                                                                     | 57        |
| 7.3.2 Reformas tributarias en Colombia como base de análisis                                             | 57        |
| 7.3.2.1 Reforma 2.003 – Ley 863 de 2.003                                                                 | 58        |
| 7.3.2.2 Reforma 2.006 – Ley 1111 de 2.006                                                                | 60        |
| 7.3.2.3 Reforma 2.010 – Ley 1430 de 2.010                                                                | 62        |
| 7.3.2.4 Reforma 2.012 – Ley 1607 de 2.012                                                                | 64        |
| <b>8 MARCO JURÍDICO</b>                                                                                  | <b>66</b> |
| 8.1 Legalidad en la creación de impuestos                                                                | 66        |
| <b>9 OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD EN<br/>LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS AL IVA</b> | <b>73</b> |
| 9.1 Ley 863 de 2.003                                                                                     | 74        |
| 9.1.1 Jurisprudencia de la Ley                                                                           | 74        |
| 9.1.2 Comentarios y opiniones sobre la Ley                                                               | 76        |
| 9.2 Ley 1111 de 2.006                                                                                    | 77        |
| 9.2.1 Jurisprudencia de la Ley                                                                           | 77        |
| 9.2.2 Comentarios y opiniones sobre la Ley                                                               | 78        |
| 9.3 Ley 1430 de 2.010                                                                                    | 83        |

|           |                                                                                                                                                             |            |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 9.3.1     | Jurisprudencia de la Ley                                                                                                                                    | 83         |
| 9.3.2     | Comentarios y opiniones sobre la Ley                                                                                                                        | 84         |
| 9.4       | Ley 1607 de 2.012                                                                                                                                           | 85         |
| 9.4.1     | Comentarios y opiniones sobre la Ley                                                                                                                        | 85         |
| <b>10</b> | <b>ANÁLISIS CRÍTICO DE LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD EN LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS AL IVA MEDIANTE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS</b> | <b>88</b>  |
| 10.1      | Ley 863 de 2.003                                                                                                                                            | 88         |
| 10.1.1    | Desde la Perspectiva de Estado                                                                                                                              | 88         |
| 10.1.2    | Desde la Perspectiva del Derecho                                                                                                                            | 89         |
| 10.1.3    | Desde la Perspectiva Económica                                                                                                                              | 90         |
| 10.1.4    | Desde la Perspectiva de la Hacienda Pública                                                                                                                 | 91         |
| 10.2      | Ley 1111 de 2.006                                                                                                                                           | 92         |
| 10.2.1    | Desde la Perspectiva de Estado                                                                                                                              | 92         |
| 10.2.2    | Desde la Perspectiva del Derecho                                                                                                                            | 92         |
| 10.2.3    | Desde la Perspectiva Económica                                                                                                                              | 93         |
| 10.2.4    | Desde la Perspectiva de la Hacienda Pública                                                                                                                 | 93         |
| 10.3      | Ley 1430 de 2.010                                                                                                                                           | 95         |
| 10.3.1    | Desde la Perspectiva de Estado                                                                                                                              | 95         |
| 10.3.2    | Desde la Perspectiva del Derecho                                                                                                                            | 95         |
| 10.3.3    | Desde la Perspectiva Económica                                                                                                                              | 96         |
| 10.3.4    | Desde la Perspectiva de la Hacienda Pública                                                                                                                 | 96         |
| 10.4      | Cifras a nivel de recaudo del IVA e Impuesto al Consumo durante las últimas cuatro reformas tributarias en Colombia                                         | 98         |
| <b>11</b> | <b>CONCLUSIONES</b>                                                                                                                                         | <b>101</b> |
| 11.1      | Ley 863 de 2.003                                                                                                                                            | 101        |
| 11.2      | Ley 1111 de 2.006                                                                                                                                           | 101        |
| 11.3      | Ley 1430 de 2.010                                                                                                                                           | 102        |
| 11.4      | Ley 1607 de 2.012                                                                                                                                           | 103        |
|           | <b>BIBLIOGRAFÍA</b>                                                                                                                                         | <b>104</b> |

## **TABLAS DE FIGURAS**

|                                                     | <b>Pág.</b> |
|-----------------------------------------------------|-------------|
| Figura 1. Definición del principio de Equidad       | 27          |
| Figura 2. Definición del principio de Progresividad | 28          |
| Figura 3. Pirámide invertida de Kelsen              | 35          |
| Figura 4. Estructura del IVA                        | 49          |
| Figura 5. Características del IVA                   | 50          |
| Figura 6. Elementos del IVA                         | 51          |
| Figura 7. Reforma de 2.003 (Ley 863 de 2.003)       | 59          |
| Figura 8. Reforma de 2.006 (Ley 1111 de 2.006)      | 61          |
| Figura 9. Reforma de 2.010 (Ley 1430 de 2.010)      | 63          |
| Figura 10. Reforma de 2.012 (Ley 1607 de 2.012)     | 65          |

## TABLA DE CUADROS

|                                                                           | <b>Pág.</b> |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Cuadro 1. Cronología de la evolución del IVA e INC a través de las normas | 68          |
| Cuadro 2. Jurisprudencia Ley 863 de 2.003                                 | 75          |
| Cuadro 3. Jurisprudencia Ley 1111 de 2.006                                | 77          |
| Cuadro 4. Jurisprudencia Ley 1430 de 2.010                                | 83          |

## TABLA DE GRÁFICAS

|                                                                     | <b>Pág.</b> |
|---------------------------------------------------------------------|-------------|
| Gráfica 1. Recaudo del IVA e INC en los Últimos 10 años (2003-2013) | 98          |

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación fue motivado bajo el ánimo de conocer el papel del Impuesto al Valor Agregado al momento en que se concibe una reforma tributaria y la repercusión que los cambios introducidos a éste puedan tener sobre los contribuyentes del país, cuando se tienen en cuenta o no los principios de equidad y progresividad que sustentan los principios tributarios de la nación. El Impuesto al Valor Agregado no es un tributo creado en Colombia, pues sus orígenes se remontan a países europeos, pero éste fue incorporado a la legislación colombiana a través del Decreto Ley 3288 de 1.963 expedido con base en facultades extraordinarias otorgadas entonces al Presidente de la República por la Ley 21 de 1.963. Desde entonces ha evolucionado a través de la vía normativa [leyes, decretos y demás] hasta convertirse en el impuesto que se conoce en la actualidad.

Este impuesto se creó con la intención de permitir una labor de fiscalización del recaudo mucho más sencilla, ya que según la Misión Taylor<sup>1</sup> para el año de 1.965 existían alrededor de 30 impuestos que se caracterizaban por su baja eficiencia y difícil recaudo y por lo tanto era necesario limitar el sistema a solo unos cuantos que permitieran ejercer un mayor control, con mucha más eficiencia.

El propósito del presente trabajo radica en brindar al lector una serie de bases y elementos que le permitan analizar la observancia o no de los principios de equidad y progresividad al momento de introducir nuevas reformas tributarias que conlleven a cambios que repercutan en el Impuesto al Valor Agregado - IVA y propiciar de tal modo una visión crítica fundamentada.

---

<sup>1</sup> Misiones fiscales llevadas a cabo en Colombia para evaluar la viabilidad, control y eficiencia del sistema tributario en el país.

En el trabajo investigativo se tuvo en cuenta para su desarrollo, la evolución que el IVA ha tenido a lo largo de su existencia en el sistema tributario colombiano, pero centrando su análisis en las cuatro últimas reformas tributarias, las cuales a criterio de las autoras han sido las de mayor relevancia en la última década.

La metodología utilizada se basó en la investigación y recolección de material bibliográfico tanto de índole normativo, como científico y no formal para llegar así a análisis concluyentes que permitieran cumplir con el objetivo propuesto para el tema a desarrollar, analizar críticamente si al momento de introducir nuevos cambios en el IVA, por medio de las reformas tributarias, se tienen en cuenta los principios tributarios de equidad y progresividad que se consagran en la Constitución Política Colombiana.

## **1. OBJETIVOS**

### **1.1. Objetivo General**

Analizar críticamente la observancia de los principios de equidad y progresividad en el Impuesto al Valor Agregado, a través de las cuatro últimas reformas tributarias.

### **1.2. Objetivos Específicos**

- ❖ Revisar desde la perspectiva del Estado, el Derecho, la Economía y la Hacienda Pública los principios de equidad y progresividad consagrados constitucionalmente.
- ❖ Identificar las modificaciones dadas en materia del IVA a través de las cuatro últimas reformas tributarias.
- ❖ Estudiar la observancia o no de los principios de equidad y progresividad en los cambios introducidos al IVA en las cuatro últimas reformas tributarias.
- ❖ Realizar críticas, desde los principios de equidad y progresividad a las causas y efectos de las modificaciones hechas al IVA.

## **2. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

### **2.1. Antecedentes del problema de investigación**

Según el artículo 95, numeral 9º de la Constitución Política de Colombia: “Los impuestos en Colombia tienen su origen en el precepto Constitucional según el cual todos los ciudadanos están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”, es por esta razón que existen impuestos en el país, que obedecen a clasificaciones específicas de sujeto pasivo y hecho generador. Entre estos se encuentran, los que no consultan la capacidad de pago de, quién es a la larga, el responsable del impuesto, sino que recaen de igual forma sobre las adquisiciones que estos realizan sin tener en cuenta la capacidad de pago de los consumidores, rasgo característico de un impuesto tan común como lo es el IVA - Impuesto al Valor Agregado, el cual grava con distintas tarifas, ya sea la tarifa general o las diferenciales, los distintos productos de la vida cotidiana de las familias colombianas.

Alrededor del tema de los impuestos, y más aún al hablar de un impuesto tan cotidiano y ampliamente difundido como lo es el IVA, existen investigaciones que abordan el origen y desarrollo que este impuesto ha tenido a lo largo de la historia de los tributos en Colombia, evaluando de igual forma los principios constitucionales que rigen la obligación tributaria, los cuales se encuentran consagrados en el artículo 363 de la Carta: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

Entre dichas investigaciones importa reseñar:

“La estructura del IVA en Colombia: un análisis crítico frente a los principios de eficiencia, equidad y progresividad fundamentales en el sistema impositivo” desarrollada por Claudia Alexandra Carvajal y Leydy Francelly Florez (2008), trabajo en el cual hacen referencia a la estructura tributaria, en especial lo atinente al IVA. Se resalta la importancia de los principios de equidad, eficiencia y progresividad para la estabilidad político-económica en el crecimiento del país frente a la distribución del ingreso y el patrimonio de los contribuyentes. De este trabajo la principal conclusión es:

*El incremento de las tarifas reforma tras reforma, la defectuosa administración, las exenciones, excepciones y deducciones que benefician y privilegian a unos pocos en busca de satisfacer intereses individuales, han ocasionado que este impuesto indirecto sea cada vez más regresivo y poco equilibrado, ya que a mayor capacidad de pago la tarifa del impuesto disminuye proporcionalmente, afectando a los más desfavorecidos, pues no atienden la capacidad contributiva de las personas, dejando de lado el impacto que el IVA, en particular, puede tener sobre la población de más bajos ingresos, lo que lleva a cuestionar la eficiencia del impuesto en cada modificación.*

“La carga tributaria: El IVA un análisis frente al principio de equidad” elaborada por Diana Cecilia Rave Vallecilla y Mónica María Valdez Montalvo (2007). Se hace un análisis del IVA en cuanto a términos de equidad, describiendo la evolución de dicho impuesto con cada reforma, para posteriormente considerar la incidencia tributaria, es decir, el efecto de este impuesto sobre el ingreso de las familias. La conclusión principal del estudio es:

*El efecto que el IVA genera en los hogares colombianos de menor capacidad de pago es mucho más significativo que en los ingresos de las familias acaudaladas, afectando directamente el nivel de*

*vida de dicha población, en la medida que este tributo obra deteriorando el ingreso de las mismas y limitando el consumo de bienes y servicios.*

En Legis “Revista de orientación tributaria - impuestos” N° 152 de Marzo-Abril 2009, el artículo “El principio de progresividad tributaria ¿Soft Law?”, trata el tema del principio tributario de progresividad afirmando que:

*Es una expresión de justicia pues parte de la base de que todos los ciudadanos estamos llamados a contribuir al financiamiento de los gastos públicos, y lo estamos en la medida en que nuestras capacidades lo permitan. Si no tenemos nada (Ingresos, capacidad de consumo, patrimonio), no tributamos; si tenemos algo, contribuimos en esa medida; pero si no tenemos mucho, pues...no tributamos (o no tanto), porque eso desestimula nuestra disposición para seguir generando riqueza.” También se dogmatiza al interior del escrito que “el principio de progresividad está siendo objeto de serias críticas, y no precisamente por su inoperancia o excesiva plasticidad (como podría esperarse si se tomara en serio un tal postulado de solidaridad constitucional), ni tampoco porque haya perdido conexión con la idea misma de impuesto para supeditarse al sistema (con la consecuente pantomima en que puede convertirse el juicio de constitucionalidad), sino porque, según sus detractores, se presta para una inopinada relación de la progresividad con la justicia y favorece el apresurado etiquetamiento del principio como un rasgo deseable de cualquier sistema tributario moderno.*

De acuerdo a las anteriores reseñas, el trabajo de investigación difiere de éstas en cuanto a:

- ❖ No abordará el concepto de administración del impuesto como enfoque principal.
- ❖ No se basará en los altos índices de evasión y elusión.
- ❖ Más que el enriquecimiento ilegítimo y la inmoralidad de contribuyentes, auditores y entidades recaudadoras se enfocará en la estructura del Impuesto al Valor Agregado como tal, y tangencialmente la influencia que el mismo tiene sobre los principios de equidad y progresividad que se relacionan con la economía nacional.

Se busca analizar críticamente la observancia de los principios de equidad y progresividad en los cambios generados en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) mediante las últimas cuatro reformas tributarias.

## 2.2. Planteamiento del problema de investigación

A través de la historia se ha podido evidenciar que los tributos nacieron por la necesidad que el Estado<sup>2</sup> tiene de crear fuentes de financiación propias basadas en los principios de equidad, justicia y progresividad para la inversión y gastos del mismo [administración, inversión social, en infraestructura, en seguridad nacional, en prestación de servicios, etc.], solucionar desequilibrios fiscales y mejorar las condiciones de vida de la población, además de cubrir sus necesidades básicas.

Como señala Plazas (1998: 103):

*En el caso del IVA éste nació en Colombia con fundamento en las facultades extraordinarias otorgadas al presidente por el numeral 6 del artículo 1 de la Ley 21 de 1.963, para “establecer impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados que efectúen los productores importadores”. La misma norma determinó que las tarifas de los impuestos se harían efectivas a tasas que podrían fluctuar entre el 3 y el 10%. Y agregó que quedarían exceptuados “los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten.*

*Desde entonces, el impuesto nacional de ventas ha evolucionado en los siguientes regímenes o sistemas:*

- 1. Régimen del decreto-ley 3288 de 1.963;*
- 2. Régimen del decreto legislativo 1595 de 1.966;*
- 3. Régimen del decreto-ley 435 de 1.971;*
- 4. Régimen de los decretos legislativos 1988, 2104 y 2368 de 1.974;*
- 5. Régimen del decreto-ley 3541 de 1.983, actualmente vigente e*

---

<sup>2</sup> La perspectiva de Estado y tributación se aborda desde Rousseau el Contrato Social, Smith el deber del tributo, Ricardo en cuanto a la capacidad contributiva, Keynes en cuanto a la intervención del Estado en la Economía.

*incorporado al Código Tributario.”*

El Impuesto al Valor Agregado presenta dos características, de una parte es catalogado como indirecto y de otra como regresivo; sobre el particular “Los impuestos indirectos, de otra parte, se le imponen a bienes y servicios y a las transacciones que se realizan con ellos; es decir, las personas, indirectamente, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, aún cuando el Estado no les está cobrando directamente el impuesto a éstas. Los impuestos indirectos, entonces, se cobran en la compra y venta de bienes y servicios y al realizar otro tipo de transacciones comerciales como la importación de bienes [traer bienes desde otros países al país]. Un caso típico de este tipo de impuesto es el impuesto al valor agregado - IVA.” (Biblioteca Virtual Luis Ángel Arango, 2005, Sección Ayuda de Tareas, 2)

En cuanto a la condición de regresivo, “Los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal.” (Biblioteca Virtual Luis Ángel Arango, 2005, Sección Ayuda de Tareas, 3)

### **2.3. Formulación del problema de investigación**

¿Cómo analizar críticamente la observancia de los principios de equidad y progresividad al momento de implantar los cambios generados al IVA en las cuatro últimas reformas tributarias en Colombia?

### **3. JUSTIFICACIÓN**

#### **3.1. Personal**

La iniciativa de investigación, sobre este tema en particular, surge de la inquietud de dar una mirada reflexiva al verdadero efecto que han tenido sobre el Impuesto al Valor Agregado - IVA, las cuatro últimas reformas hechas en el campo tributario nacional, haciendo énfasis en la incidencia de los principios de equidad y progresividad que se consagran constitucionalmente a través del Artículo 363 de la carta.

Es importante hacer una reflexión crítica respecto de lo anterior, puesto que el IVA es un impuesto que afecta a la sociedad en general, y por ende se debe analizar que ha ocurrido para que se den las reformas, y como todo tributo debe basarse en los principios constitucionales, observar que ha ocurrido con los principios de equidad y progresividad en éste. Es significativo hacer esta reflexión para satisfacer la inquietud y dar a conocer las causas e incidencias que se han desarrollado a largo de este tiempo en las reformas en lo que respecta al IVA y que se ven reflejadas en la sociedad.

#### **3.2. Profesional**

Es importante para los Contadores Públicos en la medida en que ayuda a reafirmar los conceptos referentes a los tributos y en especial los del IVA, permitiendo así una mayor identificación de la creación e imposición de los mismos, es decir de la estructura sobre la cual se basa éste, y las causas y consecuencias que se desencadenan a partir de la adopción de los distintos principios de ciertos impuestos, así mismo permite la apropiación de un tema tan común en la vida cotidiana del Contador Público, al realizar un recorrido por la

situación actual de dicho impuesto.

De otro lado amplía el conocimiento acerca de los cambios tributarios que se han dado reforma tras reforma conociendo las causas que impulsaron a que éstas se dieran y los efectos que las mismas pueden desligar en la economía de la sociedad en lo que respecta al IVA.

### **3.3. Social**

Es significativo hacer un análisis al Impuesto al Valor Agregado, para forjar una conciencia social y una visión más crítica, teniendo en cuenta que este tipo de impuestos afecta a la sociedad colombiana en general acentuando la situación económica, ante las injusticias que se puedan, de cierto modo, cometer al interior de la sociedad con o sin el consentimiento de la misma.

Igualmente resulta necesario que se reflexione sobre la manera en la cual se ha manejado el tema de la creación e imposición de los tributos en el territorio nacional, pues en muchas ocasiones se crean o modifican no aplicando en su totalidad la Constitución Política que rige las normas del país y en las cuales ya se encuentra preestablecida la forma y los principios sobre los cuales se deben estructurar los tributos para que éstos contribuyan al financiamiento del Estado, pero sin perjudicar de una u otra forma la economía personal de los nacionales que son responsables del pago de los mismos.

## **4. ASPECTOS METODOLÓGICOS**

### **4.1. Metodología**

Al ubicarse el tema objeto de estudio en el campo de las ciencias sociales, se hace necesario utilizar para el desarrollo del mismo la combinación de los métodos deductivo e inductivo, y más explícitamente deductivo-inductivo, pues se parte de teorías y conceptos generales que ayudan a identificar las características particulares del tema de investigación y a partir de éstas llegar a una conclusión general del problema de investigación.

#### **4.1.1. Método Deductivo**

“El conocimiento deductivo permite que las verdades particulares contenidas en las verdades universales se vuelvan explícitas. Esto es, que a partir de situaciones generales se lleguen a identificar explicaciones particulares contenidas explícitamente en la situación general. Así, de la teoría general acerca de un fenómeno o situación se explican hechos o situaciones particulares.” (Méndez, 1995: 135).

#### **4.1.2. Método Inductivo**

“La inducción es ante todo una forma de raciocinio o argumentación. Por tal razón conlleva un análisis ordenado, coherente y lógico del problema de investigación, tomando como referencia premisas verdaderas. Tiene como objetivo llegar a conclusiones que estén en relación con sus premisas como el todo lo está con las partes. A partir de verdades particulares se concluyen verdades generales”. (Ibíd.: 134).

## **4.2. Fuentes de información**

En el desarrollo del siguiente trabajo de investigación se utilizarán dos fuentes fundamentales de información, a saber: fuentes primarias y secundarias.

### **4.2.1. Fuentes primarias**

Las fuentes de información primaria serán documentos como los decretos y artículos Ley de los cuales se desprenden las reformas y cambios al IVA, el cual es el objeto de estudio principal.

### **4.2.2. Fuentes secundarias**

Las fuentes de información secundarias serán:

- ❖ Libros
- ❖ Revistas
- ❖ Artículos de Internet
- ❖ Prensa

## **4.3. Instrumentos de investigación**

Para la investigación del trabajo se realizará una revisión bibliográfica, donde se hará una observación de los datos recopilados directamente del material consultado que luego se organizará intelectualmente.

“La observación puede definirse como el uso sistemático de nuestros sentidos en la búsqueda de los datos que necesitamos para resolver un problema de investigación.” (Ibíd.: 140)

## **5. MARCO TEÓRICO**

Desde una perspectiva de interpretación funcional, Griozziotti, citado por Bravo Arteaga (1976: 48). “Sostiene que las normas tributarias deben contemplarse desde cuatro puntos de vista: el político, el económico, el jurídico y el técnico”.

Examinar si al legislar en torno al Impuesto al Valor Agregado, en las últimas cuatro reformas tributarias se han observado o no los principios de equidad y progresividad, implica asumir un referente teórico, por tanto, se propone el análisis desde la perspectiva de Estado, del derecho, la economía y la hacienda pública.

Principios rectores, que son reconocidos en la Constitución Política en el Art. 363 y que obligan al legislador a ceñirse a ellos a la hora de expedir una ley.

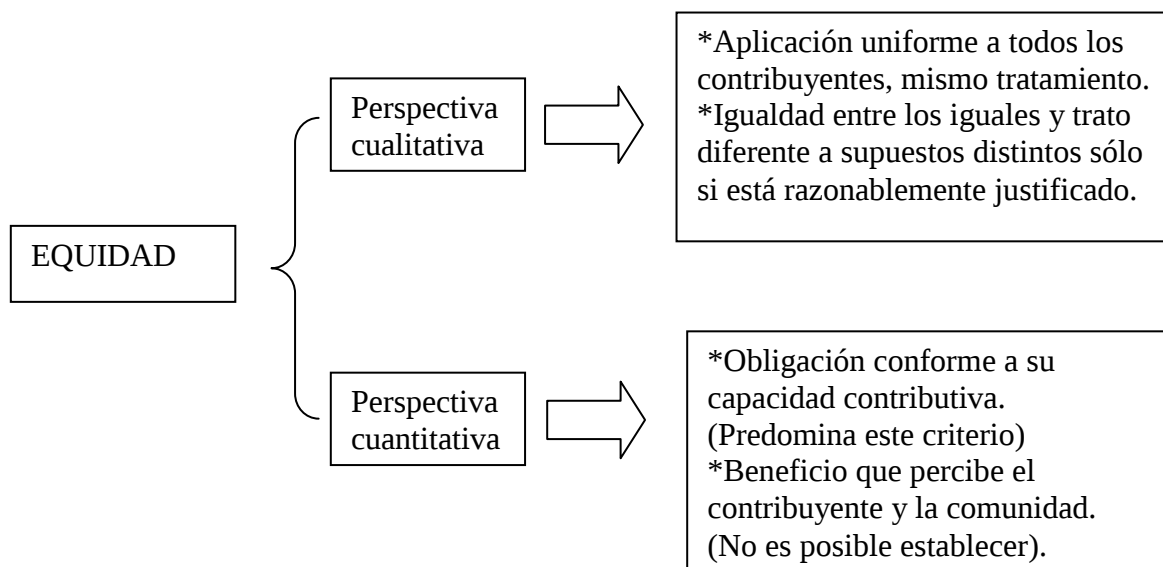
### 5.1. Concepto De Equidad Y Progresividad

Bravo Arteaga (1995; 105, 109) al referirse a los principios de equidad, igualdad y progresividad señala:

*Al decir de los filósofos que han estudiado la materia, desde tiempos inmemoriales se acuñó la frase según la cual la esencia de la equidad consiste en dar a cada uno lo suyo. El jurisconsulto Ulpiano concibió la fórmula que ha llegado hasta nuestros días, conforme a la cual la equidad es la “voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde” (constans et perpetua voluntas ius suum uniuersique tribuens). En la edad media Santo Tomás de Aquino, con mayor precisión conceptual, se expresó que “la justicia es el modo de conducta según el cual un hombre, movido por una voluntad constante e inalterable, da a cada cual su derecho” (iustitia est habitus secundum quem aliquis constante et perpetua voluntate ius suum uniuersique tribuit)”; “Los hacendistas han establecido el criterio de la “equidad horizontal” y de la “equidad vertical”, para graduar la cuantía de los tributos en función de la capacidad de pago.*

Se puede comprender la relación de estos principios, en los siguientes términos:

**Figura 1: Definición del Principio de Equidad**

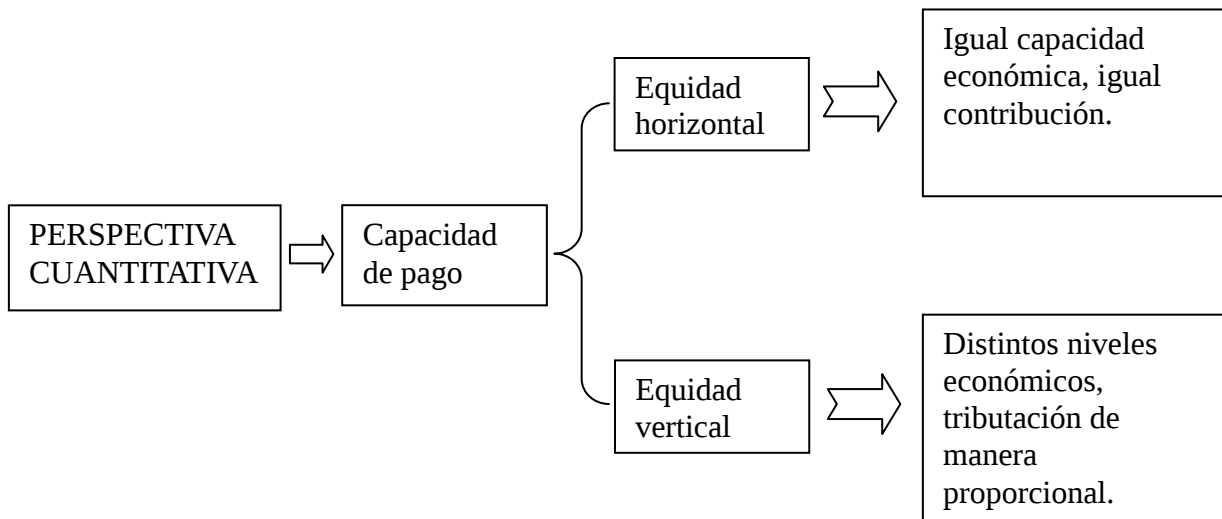


**Fuente:** Elaboración de las autoras a partir del texto XVII Jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario, conferencia “*Los principios de derecho tributario en la constitución política colombiana de 1.991*” Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga.

Como se explicará posteriormente, la Perspectiva Cuantitativa de la Equidad hace referencia a la progresividad del sistema tributario, por lo tanto es la Perspectiva Cualitativa la que define el concepto de equidad al hablar de la igualdad que debe mantenerse entre contribuyentes que se encuentren a igual nivel económico. Además de lo anterior, la sentencia C-734 de 2002, aporta lo siguiente:

*La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes 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 en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.*

**Figura 2: Definición del Principio de Progresividad**



**Fuente:** Elaboración de las autoras a partir del texto XVII Jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario, conferencia “*Los principios de derecho tributario en la constitución política colombiana de 1.991*” Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga.

La progresividad se entiende como equidad vertical en el aspecto cuantitativo de la equidad.

Tratándose de los impuestos directos, es fácil tener identificado el sujeto pasivo y la base gravable, caso diferente y que es el objeto de estudio, en los impuestos indirectos en los que se sitúa el Impuesto al Valor Agregado, la capacidad de pago solamente se puede determinar por la propensión al consumo de los distintos sujetos pasivos del tributo, por ello no es posible establecer una tarifa progresiva, así que el contribuyente que más consuma es el que proporcionalmente más paga.

Bravo Arteaga (1995; 110) al referirse a la aplicabilidad del principio constitucional de progresividad señala “se podría decir que para que el sistema tributario consulte el principio de la progresividad es necesario que se reúnan las siguientes condiciones:

1o.- Que los impuestos de tarifa proporcional no representen ingresos preponderantes sobre los impuestos progresivos dentro del correspondiente sistema.

2o.- Que los impuestos indirectos tengan una estructura tal que existan tarifas diferenciales, de tal manera que los consumos lujosos tengan un mayor impuesto que los consumos corrientes.”

A continuación, en el desarrollo de cada una de las perspectivas [Estado, derecho, economía y hacienda pública] se ampliará el concepto de los principios constitucionales de equidad y progresividad, construyendo un marco de referencia para el análisis de las reformas objeto de estudio.

## 5.2. Perspectiva De Estado

Rousseau (1993; 50-61) al referirse al orden social, señala que es un derecho sagrado y está fundado sobre convenciones y éstas son la base de toda autoridad legítima entre los hombres, pero éstos para proteger sus derechos y los bienes en común se deben asociar y crear un pacto social con el cual pierden su libertad natural ganando en cambio la libertad civil, y con éste se ha dado existencia y vida al cuerpo político “el Estado”, que es un conjunto de leyes regidas por un interés primordial llamado gobierno y por medio de éstas se da movimiento y voluntad al Estado, las leyes no son más que las condiciones de la asociación civil, el registro de la voluntad general, pues están fundamentadas en la razón.

*El fin que debe de perseguir todo sistema de legislación se reduce a los objetos principales: la libertad y la igualdad. La igualdad no debe de entenderse por tal el que los grados de poder y de riqueza sean absolutamente los mismos, en cuanto a la riqueza, “que ningún ciudadano sea suficientemente opulento para poder comprar a otro, ni ninguno bastante pobre para ser obligado a venderse, lo cual supone de parte de los grandes, moderación de bienes y de crédito, y de parte de los pequeños, moderación de avaricia y de codicia”. Esta igualdad es una utopía, precisamente porque la fuerza de las cosas tiende siempre a destruir la igualdad, la fuerza de la legislación debe propender a mantenerla”.*  
(p. 90,91)

En el orden social y político establecido por el contrato hay y debe haber sumisión y obligatoriedad de la ley, Rousseau (1993) precisa que en una sociedad las obligaciones que los individuos tienen para con el cuerpo social son tales, al ser de carácter mutua y su naturaleza es tal que se encuentran inherentes a derechos tan esenciales como el trabajo, pues al cumplirlas no se puede trabajar para los demás sin trabajar también para uno mismo.

Rousseau (1993; 115) expresa que en todos los gobiernos del mundo, la persona pública consume y no produce nada, por esta razón los miembros deben de trabajar y contribuir al financiamiento del Estado por medio de los tributos, ya que este compromiso hace parte de la asociación política que tiene por objetivo el bien común, la conservación y la prosperidad de sus miembros. Ernest H. Wright (citado en López, 1993) nos suministra este sencillo ejemplo: “Si no hubiera sociedad, no pagaría impuestos, cosa que ahora tengo que hacer. Eso es lo que pierdo. Pero todos los otros miembros también pagan impuestos, y el importe de su tributo, que se utiliza en mi beneficio, equivale a la cantidad que pago para beneficiar al resto” (p. 25).

Ahora bien, Montesquieu (1993; 33) al referirse al amor a la República en la democracia señala “Es además amor a la frugalidad. Cada cual debe gozar de la misma felicidad y de las mismas ventajas, disfrutar de los mismos placeres y tener las mismas esperanzas, lo cual sólo puede conseguirse mediante la frugalidad general.” Y, también afirma (ibíd.; 34), es pues una máxima verdadera que para que se ame la igualdad y la frugalidad<sup>3</sup> en una República es preciso que las leyes hayan sido establecidas, pues de no ser así, la desigualdad se infiltrará por el lado que éstas no hayan defendido.

Expresa (ibíd.; 36) que “El Estado mediante leyes regula las desigualdades, por ejemplo con cargas que se le imponen a los ricos y facilidades que se les dan a los pobres. Pero, para que dichas leyes funcionen y cumplan su propósito inicial, que no es más que exigir y retribuir a cada quien lo que merece, se hace indispensable que éstas tiendan a infundir, tanto como sea posible, el espíritu de la moderación y se encaminen a restablecer la igualdad”.

Aunque la desigualdad se da si el propósito de las leyes no se cumple a cabalidad,

---

<sup>3</sup> Cualidad de ser ahorrativo, próspero, prudente y económico en el uso de recursos consumibles [como la comida o el agua], así como optimizar el uso del tiempo y el dinero para evitar el desperdicio, el derroche y la

ésta se dará también si la condición de los ciudadanos es diferente en lo que atañe a los impuestos. Situación que podría presentarse en cuatro distintos casos según Montesquieu (ibíd.; 40): que los nobles se tomen el privilegio de no pagarlos; que se valgan de fraudes para verse exentos de ellos; que se apropien con el pretexto de retribución o sueldo por los empleos que ejercen; finalmente, que conviertan al pueblo en tributario y se repartan los impuestos que recauden. Este último caso es raro, pero una aristocracia así sería el más duro de todos los gobiernos.

Para evitar esto no sólo basta con crear las leyes sino que éstas además sean eficaces, es decir, que se puedan cumplir todos los objetivos con los cuales se establecieron, tal y como lo manifiesta Montesquieu (ibíd.; 145)

*Para determinar bien las rentas hay que atender a las necesidades del Estado y a las de los ciudadanos. No se puede tomar nada de lo que cubre las necesidades reales del pueblo para cubrir necesidades imaginarias del Estado. (...) Nada necesita de tanta sabiduría y de tanta prudencia como el regular la porción que se quita y la que se deja a los súbditos. Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo pueda dar, sino por lo que deba dar; y si se miden por lo que pueda dar, tiene que ser, al menos, por lo que pueda dar siempre.*

Teniendo en cuenta las necesidades que debe cubrir el Estado y la certeza sobre la forma en la cual cada individuo contribuye en dicho proceso, resulta importante determinar la proporción que cada cual debe aportar, partiendo siempre de la capacidad que posee para tal fin y la continuidad con la que podrá llevarlo a cabo, lo cual no podrá ser superior a su poder adquisitivo, ni inferior a lo que sus semejantes estén en capacidad de aportar.

Respecto a la perspectiva del Estado se puede hacer una síntesis, cuando se genera la relación contribuyentes-Estado se crean componentes que la rigen, pues son éstos los que de una u otra forma parametrizan los deberes, derechos y obligaciones de uno hacia otro dentro del marco legal de la equidad y la progresividad. Todo ciudadano debe contribuir con el financiamiento del Estado, pues éste es el que le brinda su propia conservación y prosperidad, ha hecho un pacto social en el cual pierde su libertad natural a cambio de la libertad civil, la cual le permite ser dueño de todo lo que posee, hacerse igual entre los débiles, pero así como en esta asociación hay derechos también existen leyes por cumplir que se hicieron por voluntad general. Para que esta asociación se sostenga debe ser financiada por los mismos miembros, teniendo en cuenta la base de la equidad, así que todos deben de contribuir pero en la misma medida.

Bravo Arteaga (1995; 111) expresa “Sin embargo, tal igualdad no puede ser con respecto a la cuantía de las obligaciones, ya que un determinado valor puede ser excesivo para unos e irrisorio para otros. Por tal razón se ha dicho que la igualdad debe predicarse del sacrificio económico de cada cual, razón por la cual la cuantía de la obligación debe variar en proporción a la capacidad económica del contribuyente”

### 5.3. Perspectiva Del Derecho

El profesor vienés Hans Kelsen (1971: 34, 43) define el derecho como una “Ciencia Social Normativa”, el cual es visto desde dos aspectos: desde el punto de vista estático aparece como un orden social, como un sistema de normas que regulan la conducta recíproca de los hombres; es el sentido particular que acompaña a los actos por los cuales son creadas las normas jurídicas. Desde el punto de vista dinámico es la manera en que es creado y aplicado, en el cual se debe poner el acento sobre la conducta humana a la cual se refieren las normas jurídicas.

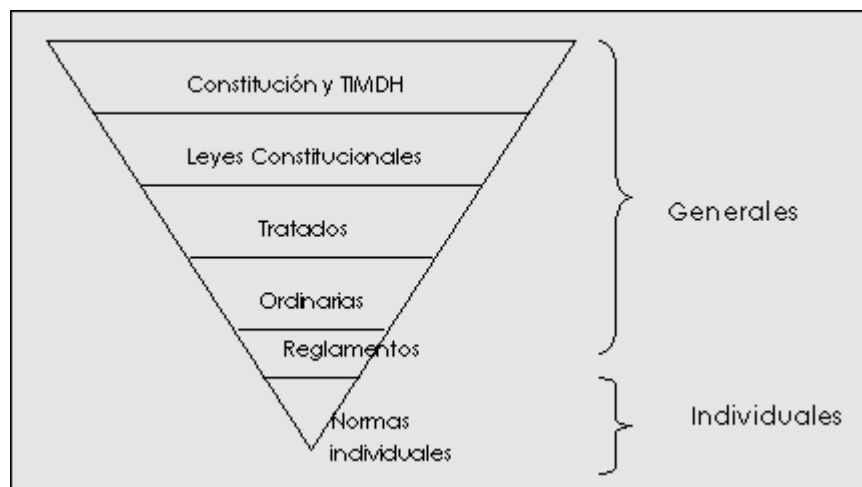
Para Kelsen (1971: 16-17), por ser el derecho un fenómeno social, la ciencia del derecho forma parte del grupo de ciencias que estudian la sociedad desde distintos puntos de vista. Estas ciencias difieren en su esencia de las de la naturaleza, dado que la sociedad es una realidad totalmente distinta de la naturaleza. La sociedad es un orden que regula la conducta de los hombres. Esta conducta aparece, ante todo, como un fenómeno natural; pero que, observada más de cerca, aparece motivando juicios de otro tipo, no fundados sobre el principio de causalidad. Ese principio distinto, mediante el cual las ciencias jurídicas describen su objeto, formando las reglas de derecho.

Tales reglas son las que regulan el comportamiento de los hombres al interior de la sociedad, entre unos y otros, por ejemplo una de esas reglas afirma, por ejemplo: “Si un individuo ha cometido un crimen, debe ser castigado”; “Si no abona a su deuda, debe sufrir un ejecución forzada dirigida contra sus bienes”, o de una manera más general: “Si se ha cometido un acto ilícito, debe ser aplicada una sanción”.

De acuerdo a dichas reglas de derecho, planteadas por Kelsen, al éstas dictar el comportamiento que deben tener los individuos, también deben dictar el comportamiento recíproco que debe tener el Estado con dichos individuos, pues es

éste quien debe proporcionar, además de las obligaciones consagradas constitucionalmente, las situaciones tendientes a mantener un estado social de derecho, en el cual sean tan exigibles las obligaciones como los derechos del uno para con el otro, obligaciones y derechos que se ven plasmados en la constitución y son creados según el autor mediante el orden jerárquico que se relaciona en su concepto de pirámide invertida:

**Figura 3. Pirámide invertida de Kelsen**



**Fuente:** Los Conceptos Jurídicos Fundamentales (2011). Publicación digital.

Por tal razón, al ser la sociedad un conjunto de múltiples factores, no se puede hacer una regulación general de todos ellos, por lo que se hace necesario que el Derecho se subdivide a su vez en todas las ramas que hoy por hoy lo componen, a saber: derecho constitucional, administrativo, civil, tributario, comercial, etc.

Tales divisiones surgen debido a que el ejercicio del derecho en cualquiera de sus ramas, enseña que no existe especialidad jurídica que pueda bastarse a sí misma. Cualquier problema jurídico, para ser resuelto adecuadamente, demanda la aplicación de principios extraídos de las más diversas ramas en que se divide el derecho. (Bravo, 1976: 13)

De acuerdo a dichas divisiones y a la naturaleza del trabajo que se realiza, resulta ser el derecho tributario la rama que da una explicación más amplia del tema a tratar, pues al ver la noción previa de derecho tributario expuesta por Juan Rafael Bravo en su obra “*Nociones Fundamentales del Derecho Tributario*” (1976: 23), define dicha rama como “aquella parte del derecho administrativo que estudia el establecimiento y la aplicación de los tributos así como las obligaciones tributarias accesorias”.

La obligación tributaria constituye el eje de la llamada relación jurídico – tributaria, ya que todas las obligaciones que integran dicha relación tienen por objeto hacer que la obligación nazca en concreto y se cumpla por los sujetos pasivos de la misma.

La obligación tributaria en concreto tiene las siguientes causas sucesivas (1976: 23):

- a) Una realidad prejurídica demostrativa de una capacidad económica; es esta la razón de la ley tributaria;
- b) La definición de un hecho gravado por la ley;
- c) La realización del hecho previsto en la ley como generador del tributo, y
- d) La determinación o liquidación (como se denomina frecuentemente en Colombia) del objeto del tributo.

Es así como solo coexistiendo dichas causas se puede decir que existe una obligación por parte de los ciudadanos a contribuir y la facultad del Estado para asegurar dicho cumplimiento.

Por su parte Bravo (1976), dentro de un marco de legalidad dichas obligaciones del contribuyente y facultades inherentes al Estado para la exigencia del cumplimiento de la obligación de tributar, éstas deben acogerse a los principios de

equidad y progresividad [tal y como se trató en el acápite introductorio], los cuales se definen por él como:

Equidad cualitativa, para el principio de equidad, la cual exige que los tributos sean aplicados de una manera razonablemente uniforme a todos los contribuyentes, de manera que todos reciban el mismo tratamiento por parte de las autoridades.

Y equidad cuantitativa, para el principio de progresividad, la cual tiende a establecer que a cada uno se le exija una obligación conforme a su capacidad contributiva. Esta equidad puede llevar a la liquidación de valores diferentes, siempre que los más capaces económicamente paguen mayores tributos que los más pobres.

En síntesis, desde un marco legal, la importancia que tienen los principios objeto de estudio al momento de la creación y aplicación de las leyes que imparten o instauran los tributos es preponderante, pues éstos al estar contenidos en la Constitución, en su artículo 363, al decir que *“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”* y al ser ésta considerada como la norma de normas, deben ser los pilares sobre los cuales se fundamente la obligación tributaria y sus causas inherentes para que de tal modo exista un equilibrio constante y armónico entre la relación Estado – Contribuyente.

#### 5.4. Perspectiva Económica

Para explicar cómo funciona el proceso económico en una nación se dará a conocer de donde proviene el ingreso o cual ha sido la naturaleza de aquellos fondos con los cuales a satisfecho sus necesidades, así como también cuales son los gastos necesarios de la comunidad como por ejemplo los tributos los cuales deben de contribuir para el bien social es necesario referirse a Smith (2001; 117-119), en su libro establece cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general, y que hoy en día aún se encuentran vigentes. Dichas máximas procuran a la larga que los gravámenes sean lo más iguales posible, fijos y ciertos en cantidad, cómodos a los contribuyentes en tiempo y en el modo de la exigencia o cobranza. Aunque dichos preceptos gocen de perfecta relevancia y validez en el aspecto macroeconómico de una sociedad, se hace necesario para el presente estudio desagregar el primero de éstos, al ser el que más enfatiza en los principios objeto de análisis:

- *Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado.*

Todos los ciudadanos deben contribuir al funcionamiento de la nación pero de forma proporcional a los ingresos que perciben, ya que a través de los recaudos hechos por el Estado, ya sea por concepto de impuestos, en mayor proporción, u otros como regalías y demás, o de los gastos públicos en que éste incurre, se pretende llegar al objetivo de dotar a la comunidad de cierta cantidad de bienes colectivos, una redistribución de la riqueza, la estabilidad y el desarrollo económico.

Lo que se entiende por un sistema tributario justo, según Escobar, Gutiérrez y Gutiérrez (2007), no es exclusivamente una cuestión de economía técnica, sino

de filosofía personal. No obstante, se han desarrollado en el transcurso de los años algunos principios, y éstos proporcionan un marco útil. Se trata del principio de beneficio y del principio de la capacidad de pago. La mayor parte del estudio y de la controversia acerca de la equidad, se produce en dicho marco. (p. 206)

Una base en el denominado principio de beneficio. De acuerdo con esta teoría, que se remonta a Adam Smith y a los primeros tratadistas, un sistema fiscal equitativo, es aquél en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos. De acuerdo con este principio, el sistema fiscal verdaderamente equitativo, diferirá en función de la estructura del gasto. Por lo tanto, el criterio del beneficio no es únicamente un criterio de política impositiva, sino también de política de impuestos y de gastos. (Ibíd.)

Ricardo (1959; 115) expresa *“No existe impuesto alguno que no tenga tendencia a disminuir el poder de la acumulación. Todos los impuestos inciden ya sea sobre el capital o sobre el ingreso. Si gravan el capital disminuirán proporcionalmente este fondo cuya magnitud viene siempre a regular la importancia de la industria productiva del país”*.

Es responsabilidad del Estado la creación de los gravámenes e impuestos que ayuden al sostenimiento de una nación, así como velar porque estos cumplan con el objetivo final para el cual se instituyeron, por lo cual se debe, con antelación, analizar los diversos factores implícitos dentro de la estructura económica de un pueblo y así implementar una política fiscal de acuerdo a las necesidades del mismo.

Ricardo (1959; 116) *“Por tanto, al seguir su curso la tributación, o al incrementar sus gastos el gobierno, los disfrutes anuales del pueblo forzosamente quedarán reducidos, a menos que se le capacite para aumentar proporcionalmente su capital y su ingreso. Los gobiernos deberían seguir esa política respecto al pueblo,*

*y no instituir impuestos tales que incidan inevitablemente sobre el capital, puesto que de hacerlo así, disminuyen los fondos destinados al sostenimiento de la mano de obra, disminuyendo, por tanto, la producción futura del país.”*

Por tanto en principio el objeto inicial de que parte el concepto de tributación fue bueno, puesto que cada individuo de una sociedad debe contribuir al sostenimiento del Estado conforme éste a invertido en él [administración, inversión social, infraestructura, seguridad nacional, prestación de servicios, etc.], con el paso de los gobiernos no se han utilizado de forma eficiente los fondos disponibles del recaudo de impuestos, por ello éstos son cada vez más insuficientes y surge la necesidad imperiosa de aumentar tarifas, bases y diversificar el hecho generador lo cual se ve en mayor proporción a nivel de la sociedad que a nivel del individuo, ya que, tal cual los expresa Ricardo (1959; 115) “el gran mal de la tributación se encuentra no tanto en la selección de sus objetivos sino en el monto total de sus efectos de conjunto”.

En la concepción Keynesiana, la justicia social se fundamenta en buscar la equidad en la distribución del ingreso; para ello, se utilizan impuestos; en tal sentido debe haber progresividad en el sistema tributario (Escobar et al.; p.353). Claro está, que es deber del individuo contribuir al financiamiento del Estado, pero éste debe de intervenir en la economía para regular el cumplimiento de los principios sobre los cuales se basa un sistema tributario justo.

## 5.5. Perspectiva De La Hacienda Pública

Al conjunto de problemas que se centran en torno al proceso ingreso-gasto del Estado se le denomina tradicionalmente *hacienda pública*. (...) Aún cuando las operaciones del erario público suponen flujos monetarios de ingresos y gastos, los problemas básicos no son cuestiones financieras. No se ocupan de dinero, liquidez o mercados de capital. En lugar de ello, son problemas de asignación de recursos, de distribución de renta, de pleno empleo, de estabilidad del nivel de precios y de desarrollo (Musgrave, 1969; 3).

Es la Hacienda Pública la que se encarga de una u otra manera de velar por el buen funcionamiento del Estado en cuanto a sus finanzas y la distribución de las cargas necesarias para el mantenimiento del mismo, a través de la imposición de los tributos, los empréstitos, las emisiones monetarias, y los diferentes mecanismos que para tal fin crea necesario emplear. Al ser los impuestos pagos obligatorios realizados por los ciudadanos por medio del cual el Estado garantiza su funcionamiento y el bienestar social. Éste debe proteger sus finanzas a través de políticas que permitan un buen recaudo sin perjuicio de la calidad de vida de sus contribuyentes, es por lo anterior que surgen en cuanto a la Hacienda Pública, dos teorías que buscan de la manera más equitativa distribuir el costo público: *el método del beneficio* y *la capacidad de pago*, las cuales serán tenidas en cuenta centrándose en el tema de estudio.

La estructura del método del beneficio hace referencia a la capacidad que tiene cada individuo en contribuir al pago del impuesto en proporción al disfrute del bien o servicio público del que éste goza, es decir, la proporción del pago es directamente proporcional a la medida en que cada persona disfruta de un bien o servicio estatal, por lo tanto éste gozaría a su vez de mayor protección por parte del Estado.

A lo cual aduce Ramírez en su obra Hacienda Pública que sería algo absurdo considerar que los servicios públicos se instituyen para proteger solamente los bienes de las personas y no también su vida y su honra (no obstante que en la sociedad capitalista, carecer de aquellos como bienes de capital, es tanto como carecer de éstas). De esta manera, el pobre no tendría protección en su vida y demás bienes intangibles, lo cual es contrario a todo principio de equidad.”(Ramírez, 1998; 88).

En cuanto al método de la capacidad de pago lo que se busca con éste es que la contribución por parte de los ciudadanos se haga basándose en la renta global que estos poseen, es decir, de acuerdo a sus ingresos, patrimonio y nivel de vida.

*Es esta la teoría sostenida y practicada por la hacienda pública del Estado capitalista de bienestar en la determinación cuantitativa del costo público, además de que corresponde más adecuadamente con la índole de las necesidades colectivas asumidas como públicas esenciales a satisfacer y con la equidad.(...) Según ella cada cual debe contribuir de acuerdo con su capacidad económica y no según el beneficio que reciba o espere recibir de la prestación de los servicios públicos financiados en esta forma. Quien carece de capacidad económica o contributiva no paga impuestos, sin que deje de beneficiarse con aquellos servicios, que son para toda la colectividad (p. 90)*

Como necesariamente para el cumplimiento del pago de los impuestos resulta imperante la afectación de la renta y, más aún, la mayor renta personal disponible, Ramírez anota lo siguiente:

*En cuanto a las formas de la afectación de la renta o tipos imponibles, entre el regresivo, el proporcional y el progresivo, el más adecuado y por ende aceptado es éste último. Comprende simultáneamente los principios de la equidad, del bienestar y del*

*rendimiento. (...) Además, el tipo progresivo de detracción fiscal corresponde con la fórmula de la justicia formal y por ende es el más equitativo y de paso permite elaborar una estructura fiscal flexible a las fluctuaciones de la coyuntura económica para la adopción de las medidas de política fiscal. (p. 92)*

En este sentido, al momento de la emanación de las leyes, la figura de un modelo progresivo el cual acoge y garantiza el cumplimiento del principio de equidad consagrado en la Carta Constitucional se hace predominante, pues es éste quien asegura que cada cual contribuirá en la medida en que le sea posible contribuir sin afectar su bienestar personal.

## 6. MARCO CONCEPTUAL

A continuación se realiza una descripción de los conceptos más utilizados en el desarrollo del trabajo de investigación:

- ❖ **Capacidad de Pago:** Disponibilidad monetaria que tiene cada contribuyente de cumplir con la obligación del pago de los tributos, sin afectar su economía personal y calidad de vida.
- ❖ **Contribuyente:** Es aquella persona física con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos [impuestos, tasas o contribuciones especiales], con el fin de financiar al Estado. Además es una figura propia de las relaciones [derecho tributario] o de impuestos. Se determina y define en concreto de acuerdo con la ley de cada país. El contribuyente es, en sentido general, el sujeto pasivo en Derecho tributario, siendo el [sujeto activo] el Estado, a través de la administración.
- ❖ **Equidad:** (Del latín *aequūta*). Hace referencia a la igualdad de ánimo. El concepto se utiliza para mencionar nociones de justicia e igualdad social con valoración de la individualidad. La equidad representa un equilibrio entre la justicia natural y la ley positiva. La tendencia a juzgar con imparcialidad y haciendo uso de la razón también se conoce como equidad. Ésta disposición del ánimo se propone a otorgar a cada sujeto como se lo merece. <http://definicion.de/equidad/>

- ❖ **Impuesto:** Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago. Dicho tributo puede ser Directo, cuando grava las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio; o indirecto, cuando grava el consumo o gasto. <http://lema.rae.es/drae/>
- ❖ **Impuesto al Consumo:** Tributo cuya finalidad, como su nombre lo indica, es gravar el consumo de bienes y servicios. Al igual que el Impuesto al Valor Agregado es indirecto y aunque quien lo declara y paga es el productor o comercializador del bien o servicio, éste debe trasladar el costo de tal impuesto al consumidor final a través del precio de venta.
- ❖ **Impuesto al Valor Agregado – IVA:** Impuesto indirecto que se cobra a través de la compra y venta de bienes y servicios, sin tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente responsable del pago del tributo. Éste tributo corresponde a un porcentaje determinado del servicio o mercancía a través de todas las etapas de su ciclo económico.
- ❖ **Jurisprudencia:** (Del latín *juris prudentia*). Ciencia del derecho; conjunto de las sentencias de los tribunales, y doctrina que contienen; criterio sobre un problema jurídico establecido por una pluralidad de sentencias concordes. <http://lema.rae.es/drae/?val=progresividad>
- ❖ **Progresividad:** En materia tributaria, hace referencia a la obligación que tiene el contribuyente con el pago del impuesto respecto de la capacidad de pago que éste posea, por lo cual, a mayor capacidad de pago mayor será el pago del impuesto.
- ❖ **Regresividad:** Hace referencia a los impuestos que son cobrados a todos los contribuyente por igual sin consultar su capacidad de pago.

## **7. MARCO CONTEXTUAL**

### **7.1. Impuesto Al Valor Agregado – IVA**

#### **7.1.1. Reseña Histórica Del Impuesto Al Valor Agregado (IVA)**

Se habla de remotos antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en Egipto, Grecia y Roma. Se menciona la centésima rerum venalium, aplicada en Roma por Augusto. En Francia, durante la Edad Media rigió un tributo semejante, llamado “maltote”, que fue antecedente de la “alcabala” española, implementada por Alfonso XI en 1342. (Díaz; 2011, enero 06)

Más, en 1.817 Ricardo (1950; 118) hace referencia a los Impuestos sobre productos primos donde expresa que “Cualquier impuesto que incida sobre el cultivador, ya sea en forma de impuesto predial, en calidad de diezmos o como impuesto sobre el producto cuando éste se obtiene, incrementará el costo de producción, elevando, por tanto, el precio del producto primo.”, y que “El impuesto sobre el producto primo no sería pagado por el terrateniente; tampoco lo pagaría el granjero; pero lo pagaría, en la forma de un precio más alto, el consumidor.”

También expresa que este impuesto sería equitativo hasta donde afecte a los consumidores, que elevaría el precio del producto primo por una cantidad igual al impuesto, y recaería por lo tanto en cada consumidor, proporcionalmente a su consumo. (Ibíd.; 121)

Cuando se refiere a la desigualdad de este impuesto, señala que corresponde a la legislatura cuidar de que sea más parejo, creando impuestos directamente sobre la renta de la tierra y sobre los dividendos que del capital se obtienen. (Ibíd.; 121)

Ricardo (ibíd.; 154) señala que los impuestos sobre aquellos bienes que generalmente se denominan de lujo, inciden solamente sobre quienes hacen uso de ellos y en proporción exacta a como lo disfrutan, por el contrario, los impuestos sobre artículos necesarios no sólo afectan a los consumidores de esos bienes de primera necesidad en proporción a la cantidad que pueden consumir sino, a veces, en proporción mucho más alta.

Ricardo (ibíd.; 127) afirma que:

*La contribución, bajo cualquiera de sus formas, presenta una disyuntiva entre dos males; si no incide sobre las utilidades, o sobre otras fuentes de ingresos, debe actuar sobre el gasto; y siempre y cuando la carga se reparta equitativamente y no reprima la reproducción, es indiferente que incida sobre uno o sobre otro. Los impuestos sobre la producción, o sobre la utilidades del capital, ya se apliquen inmediatamente a las utilidades, o indirectamente, incidiendo sobre la tierra o su producto, tienen esa ventaja sobre otros impuestos; que siempre y cuando todos los demás ingresos estén gravados, ninguna clase de la comunidad podrá evadirlos, y cada una de ellos contribuirá de acuerdo con sus recursos.*

También expresa Ricardo (ibíd.; 127) que “La virtud de la tributación consiste en asegurar que pague exactamente lo que es, ni más ni menos; y no hay mejor manera de asegurarlo que mediante impuestos sobre salarios, utilidades o productos primos”.

Tal concepto de valor agregado logró expandirse, sin llegar a ser aún el impuesto que se conoce en la actualidad, es por esto que, tal como relata Georges Égret en su obra El IVA, los impuestos modernos sobre el volumen de negocios surgieron en las legislaciones europeas como medio financiero para atender las necesidades originadas por la primera guerra mundial. Parece que la primera idea

que finalmente daría lugar al impuesto sobre el valor agregado fue expuesta por Wilhem Von Siemens en el año 1.918. No obstante, fue Francia el primer país que acogió el IVA en su legislación, en el año 1.954, con base en el proyecto preparado por el funcionario de hacienda Maurice Laure. El IVA francés, fue el resultado de un proceso iniciado en 1.917 con un régimen de impuesto al por menor mediante el sistema de “suspensión del impuesto” en los estadios anteriores. (Plazas, 1998; 57)

En 1.920 se estableció un impuesto en cascada (Ibíd., 57), semejante al impuesto alemán creado en 1.917. Posteriormente, en vista de las notorias desventajas del gravamen acumulativo, se consagró un impuesto en etapa de productores sustituido, mediante la Ley 24 de septiembre de 1.948, por el sistema de los “pagos fraccionados” cuyos efectos en materia de recaudo resultaban semejantes a los generados por el mecanismo de “suspensión”, y cuya estructura constituye el antecedente más próximo del IVA.

Como relata Plazas (1998; 57) después de la primera guerra mundial apareció en la legislación de muchos países y se fue generalizando, desde 1.967 se impuso en la mayoría de los países por exigencia de la Comunidad Económica Europea, pues, según Julio César Díaz Valdés (2011), se hizo necesario que existiera un sistema de imposición entre aquellos seis primeros países que dieron el puntapié inicial de este Mercado, que permitiría la libre circulación de la mercadería. Es decir, que los bienes se trasladaran de un país a otro sin las distorsiones que provocan los problemas tributarios de las aduanas. Es así como en este mismo año los países de tal mercado elaboran lo que se dio en llamar el Informe Newmark<sup>4</sup>, punto de referencia para todos aquellos que estudian el tema del IVA. Solo tres años más tarde, el IVA llegó a América, y así los países: Colombia,

---

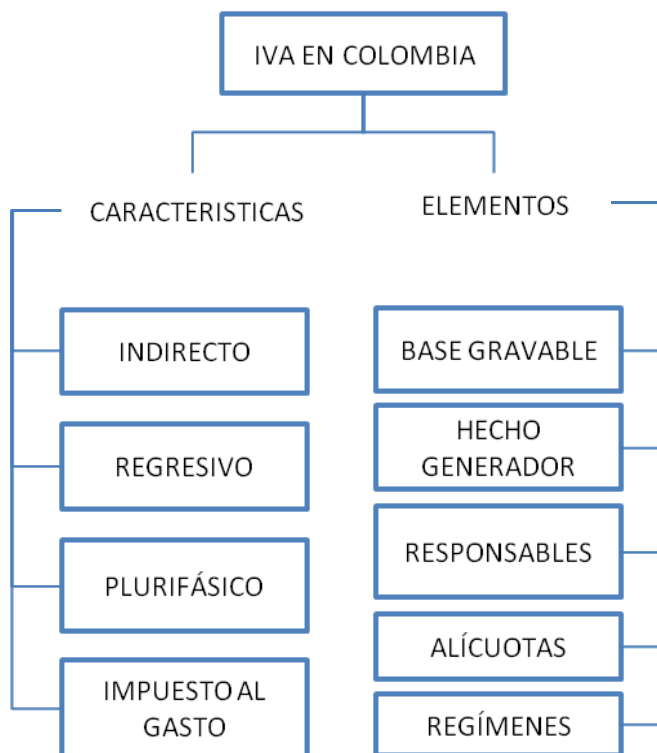
<sup>4</sup> Informe elaborado en el año de 1.967 por el comité de expertos designados por los seis países que conformaban el Mercado Común (Francia, Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Italia y Alemania) para poder establecer un punto común de regulación sobre las distorsiones que provocan los problemas tributarios de las aduanas.

Ecuador, Bolivia, Chile, México, Perú, Brasil, Argentina y Uruguay, sancionaron sus leyes respectivas, todos dentro de la década de los años sesenta y setenta. (Ibíd., 2011)

Colombia por su parte, introduce tal impuesto a través del Decreto Ley 3288 de 1.963, el cual se expidió mediante facultades extraordinarias otorgadas al presidente de la República por la Ley 21 de 1.963, concibiéndose como un Impuesto sobre las Ventas monofásico en el campo manufacturero.

Desde entonces ha evolucionado hasta convertirse en lo que se conoce hoy en día como Impuesto al Valor Agregado - IVA, respondiendo a las siguientes características y elementos que lo componen:

**Figura 4. Estructura del IVA**

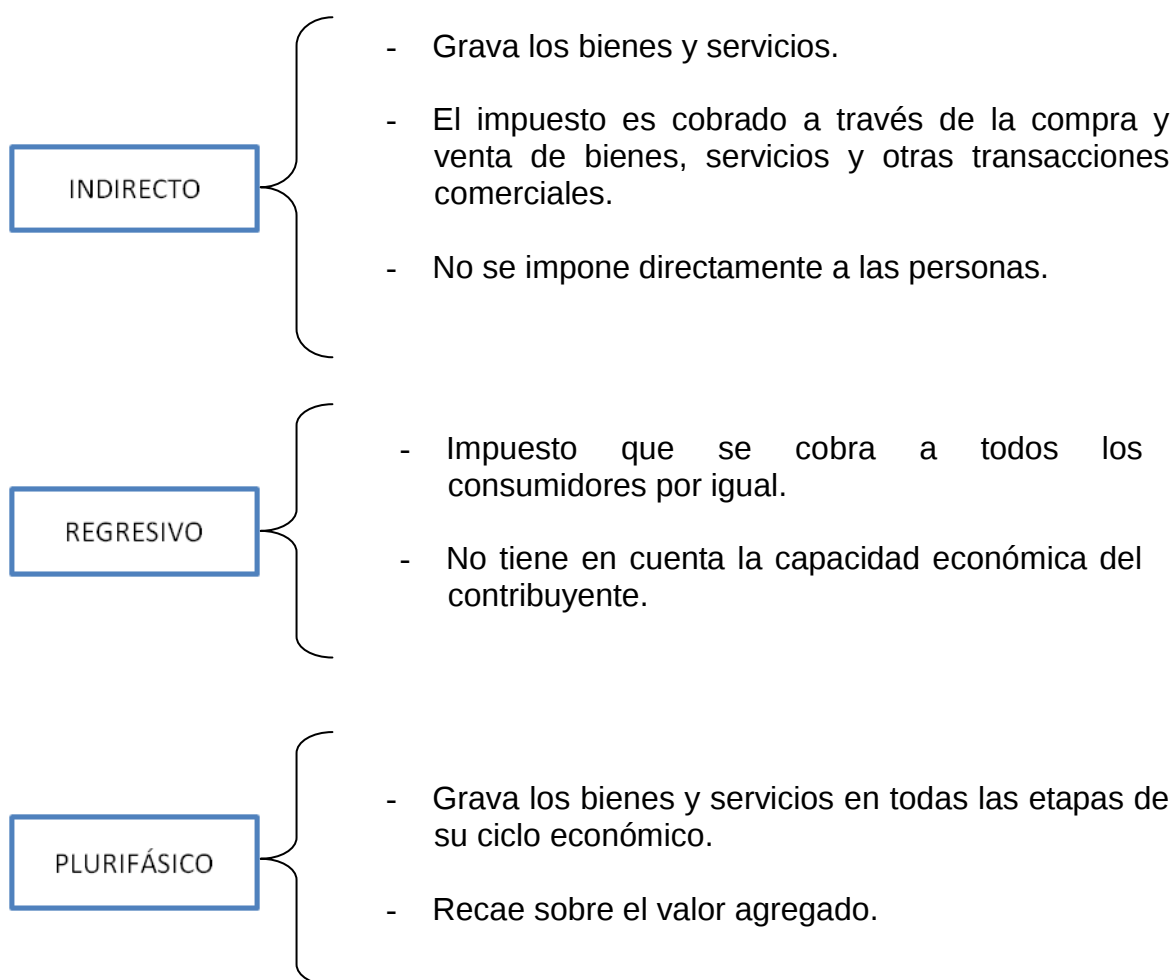


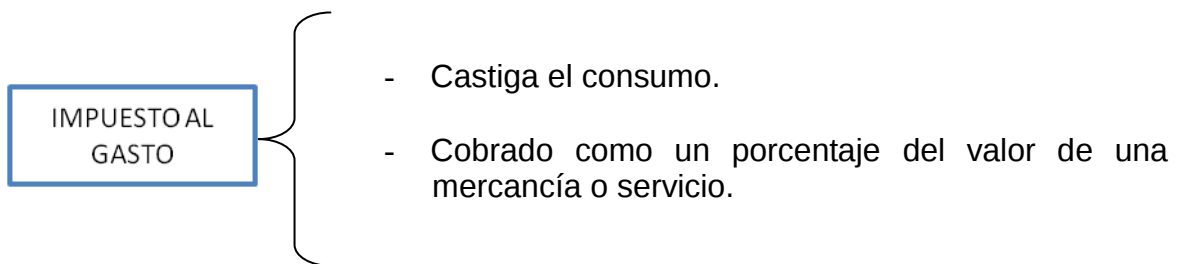
**Fuente:** Elaboración de las autoras a partir de recopilación de información tributaria.

En concordancia a lo que se ha planteado referente a la estructura del IVA en Colombia, la Figura No. 4 muestra un claro ejemplo sobre ello, al referenciar de una forma estructurada las características que componen dicho impuesto, brindando además un desglose de los elementos que se describen en Libro III del Estatuto Tributario, los cuales tipifican el IVA en el país.

En cuanto a las características generales ya mencionadas en apartes anteriores del trabajo de investigación, a continuación se hace una descripción general de cada una de ellas:

**Figura 5. Características del IVA**

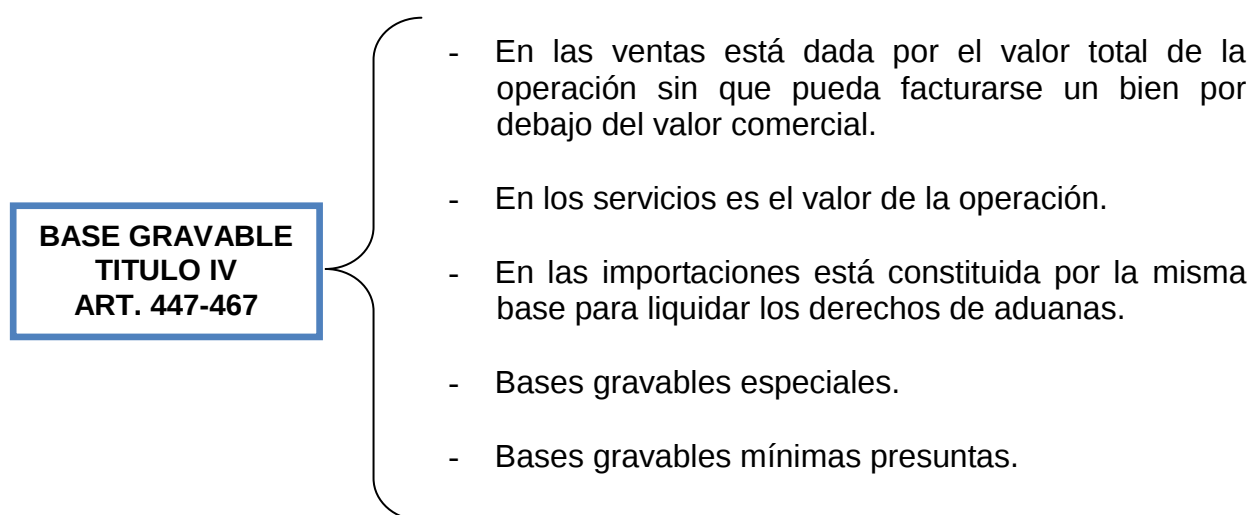


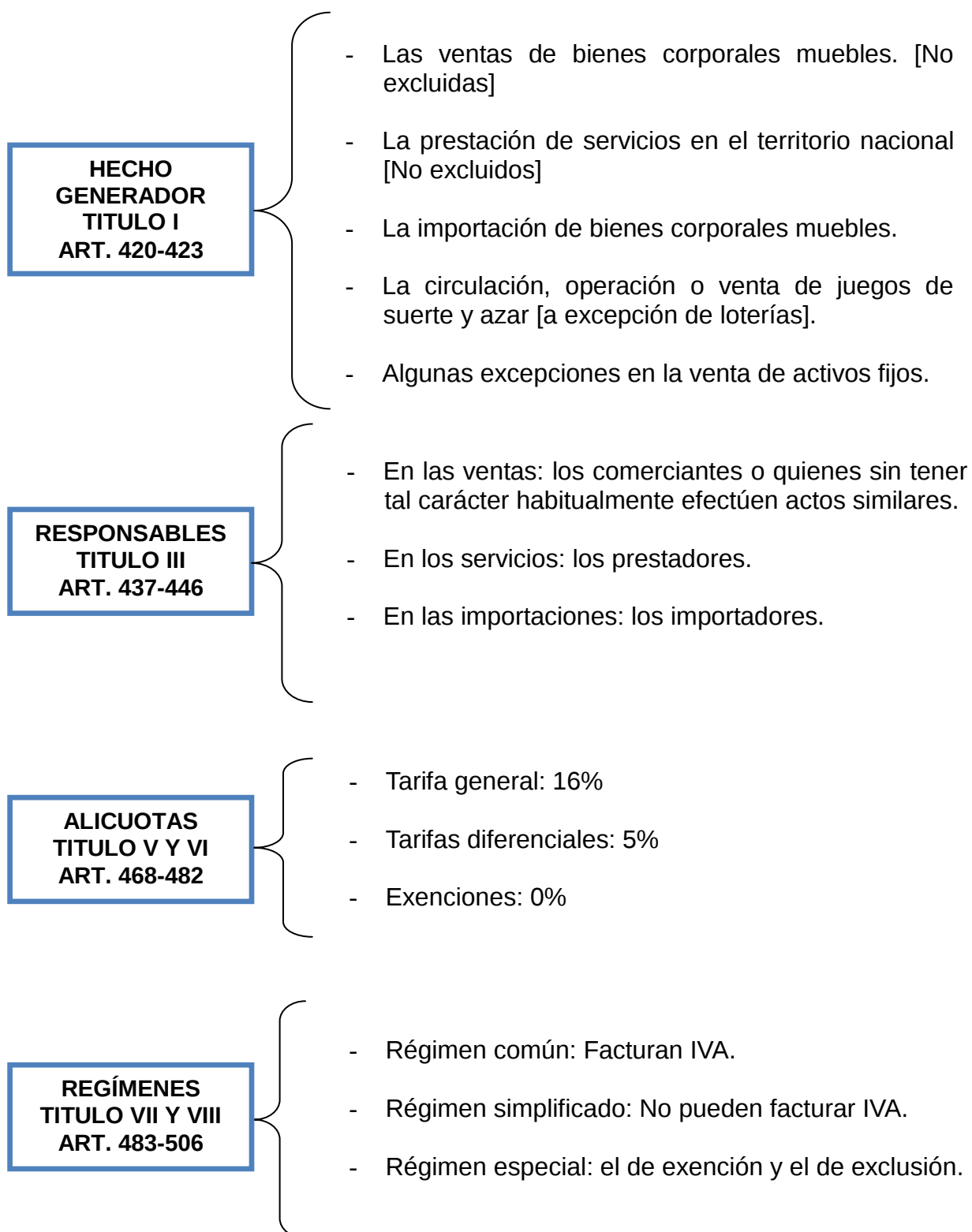


**Fuente:** Elaboración de las autoras a partir de síntesis de información tributaria.

Como se mencionó, los elementos del IVA tratan de las particularidades que para cada país se adoptan con el fin de dar claridad sobre la obligatoriedad y requisitos que debe cumplir cada contribuyente con el tema de éste impuesto. Para el caso de Colombia, dichos elementos se encuentran descritos en el Libro III del Estatuto Tributario, dividiéndose en nueve títulos [I –IX] que compendian los artículos desde el 420 hasta el 513 [éste último de procedimiento y actuaciones especiales en frente al IVA]. A continuación, una breve descripción de los elementos mencionados:

**Figura 6. Elementos del IVA**





**Fuente:** Elaboración de las autoras a partir de síntesis de información tributaria.

## **7.2. Impuesto Nacional al Consumo**

### **7.2.1. Generalidades**

El Impuesto al Consumo se crea en Colombia a partir del Artículo 71 de la Ley 1607 de 2.012, la cual modificó el Artículo 512-1 del Estatuto Tributario.

Este impuesto es generado por la prestación de un servicio o la venta a un consumidor final, o la importación por parte del usuario final, de los siguientes bienes y servicios:

- ✓ La prestación del servicio de telefonía móvil.
- ✓ La venta de algún bien corporal mueble de producción doméstica e importado [vehículos, automóviles, barcos, aviones].
- ✓ El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas.

El impuesto nacional al consumo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera impuestos descontables en el IVA.

### **7.2.2. Responsables del Impuesto**

Se consideran responsables del impuesto al consumo al prestador del servicio de telefonía móvil, al prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas, al importador como usuario final, al vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y, en la venta de vehículos usados, al intermediario profesional.

### **7.2.3. Causación**

Este impuesto se causará al momento de:

- a) La expedición de la cuenta de cobro, ticket de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final o,
- b) La nacionalización del bien importado por el consumidor final o,
- b) La entrega material del bien, de la prestación del servicio.

### **7.2.4. Período Gravable**

Según el Parágrafo 1 del Art. 512-1, el período gravable para la declaración y pago del impuesto nacional al consumo será bimestral. los períodos bimestrales son: Enero-Febrero; Marzo-Abril; Mayo-Junio; Julio - Agosto; Septiembre - Octubre; Noviembre - Diciembre.

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.

### **7.2.5. Tarifas del Impuesto**

El impuesto nacional al consumo tiene vigentes las siguientes tarifas: 4 %, 8 % y 16 %

#### **Tarifa del 4 % [Art. 512-2]**

- Servicio de telefonía móvil

#### **Tarifa del 8 % [Art. 512-9]**

- Servicio de restaurantes y bares.

Además, con esta tarifa están gravados los siguientes bienes [Art. 512-3]:

- Los vehículos automóviles de tipo familiar y camperos cuyo valor FOB, o el equivalente del valor FOB, sea inferior a USD\$ 30.000, con sus accesorios.
- Pick-up cuyo valor FOB, o el equivalente del valor FOB, sea inferior a USD\$ 30.000, con sus accesorios.
- Motocicletas con motor de émbolo (pistón) alternativo de cilindrada superior a 250 cc.
- Yates, demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas [botes] de remo y canoas.

### **Tarifa del 16 % [Art. 512-4]**

Se encuentran gravados con esta tarifa los siguientes bienes:

- Los vehículos automóviles de tipo familiar, los camperos y las pick-up, cuyo valor FOB, o el equivalente del valor FOB, sea igual o superior a USD\$ 30.000, con sus accesorios.
- Pick-up cuyo valor FOB o el equivalente del valor FOB, sea igual o superior a USD\$ 30.000, con sus accesorios.
- Globos y dirigibles; planeadores, alas planeadoras y demás aeronaves, no propulsados con motor, de uso privado.
- Demás aeronaves [por ejemplo: helicópteros, aviones]; vehículos espaciales [incluidos los satélites] y sus vehículos de lanzamiento, así como vehículos suborbitales, de uso privado.

#### **7.2.6. Régimen Simplificado del Impuesto al Consumo [Art. 512-13]**

Al régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares al que hace referencia el numeral tercero del artículo 512-1 de este Estatuto, pertenecen las personas naturales y jurídicas que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a cuatro mil [4.000] UVT.

#### **7.2.7. Régimen Sancionatorio [Art. 513]**

El régimen sancionatorio de éste impuesto, al momento de un incumplimiento de cualquiera de los deberes y obligaciones que de él se desprenden aplicará en todo caso tal y como lo hace el del Impuesto al Valor Agregado, contemplado en el Libro Quinto del Estatuto Tributario.

### **7.3. Reformas Tributarias**

#### **7.3.1. Concepto de Reforma Tributaria**

Una reforma tributaria es, según Escobar et al. (p. 353), el diseño, implantación o modificaciones de las normas existentes para mejorar la actividad de captación de recursos tributarios por parte del Estado. Consiste, además, en la realización de esfuerzos tendientes a perfeccionar el desempeño del sistema impositivo, tanto en lo relativo a la magnitud como a los efectos que se deriven de la tributación e incidan sobre el proceso económico.

Una reforma tributaria puede cambiar aspectos de la estructura impositiva de un país, aumentando o disminuyendo la cantidad de dinero que recibe el Estado por concepto de impuestos.

#### **7.3.2. Reformas Tributarias en Colombia como Base de Análisis**

En Colombia han sido innumerables las reformas realizadas en el ámbito tributario con el fin de buscar recursos fiscales para saldar los déficit sistemáticos del sector público, por lo general se trata de amoldar los impuestos y las contribuciones a la situación que esté viviendo el país en determinado momento, es decir, muchas veces se modifican las tarifas y las tasas de los impuestos para que de este modo se sobrelleven situaciones de emergencia económica, conmoción interna y demás.

De acuerdo al boletín de divulgación económica *“Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX”* elaborado por la Dirección de Estudios Económicos del Departamento Nacional de Planeación (2002), en la evolución de la estructura tributaria colombiana se observan tres fases claramente diferenciadas. La primera,

el período 1.925-1.943, cuando los impuestos indirectos [aduanas y recargos<sup>5</sup>, “impuestos de conversión”, tonelaje, derechos de exportaciones y consular] eran la principal fuente de tributación; la segunda, entre 1.944 y 1.973, cuando se observa una participación de los tributos directos e indirectos en los recaudos totales muy similar; y la tercera, a partir de 1.974, cuando los impuestos indirectos ganaron participación, haciendo la estructura tributaria más regresiva.

Para el análisis de la observancia de los principios de equidad y progresividad en el IVA se tendrán en cuenta las reformas reseñadas a continuación y los cambios que éstas trajeron a dicho impuesto, las cuales, teniendo en cuenta el texto de *“Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX”* hacen parte de la fase tres.

#### **7.3.2.1. Reforma 2.003 – Ley 863 de 2.003**

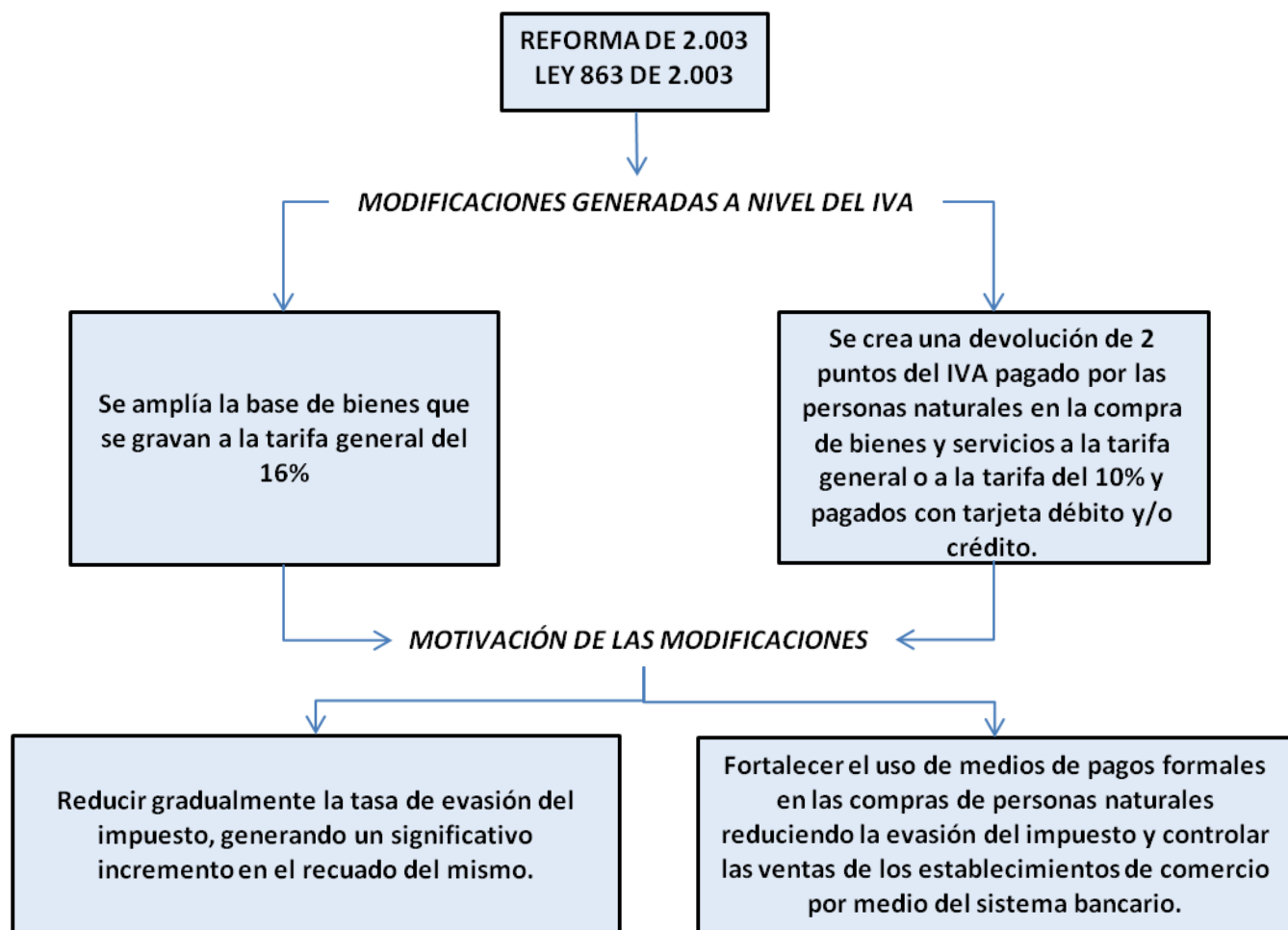
La Ley 863 de 2003 fue expedida el 29 de diciembre del año 2.003 con la finalidad de establecer normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. Fue publicada por medio del Diario Oficial 45415 de diciembre 29 de 2.003 y entró en vigencia desde ese mismo día.

Entre los diversos cambios que propició la reforma a nivel de IVA, se destacan la ampliación de los bienes que se encontraban gravados a la tarifa general del 16%, cuya finalidad era aumentar significativamente el recaudo producto de éste impuesto; y crear un incentivo para que fomentará el control a través de las entidades bancarias, por lo que se creó la devolución de 2 puntos porcentuales del IVA para las compras de bienes y/o servicios gravados a la tarifa del 10% que se hicieran por medio de tarjetas débito o crédito.

---

<sup>5</sup> Impuestos a la importación de bienes manufacturados y gravamen a algunos productos de exportación como el oro y el tabaco.

**Figura 7. Reforma de 2.003 [Ley 863 de 2.003]**



**Fuente:** Gacetas del Congreso y Ley 863 de 2003

Cuadernos de Trabajo, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional – DIAN

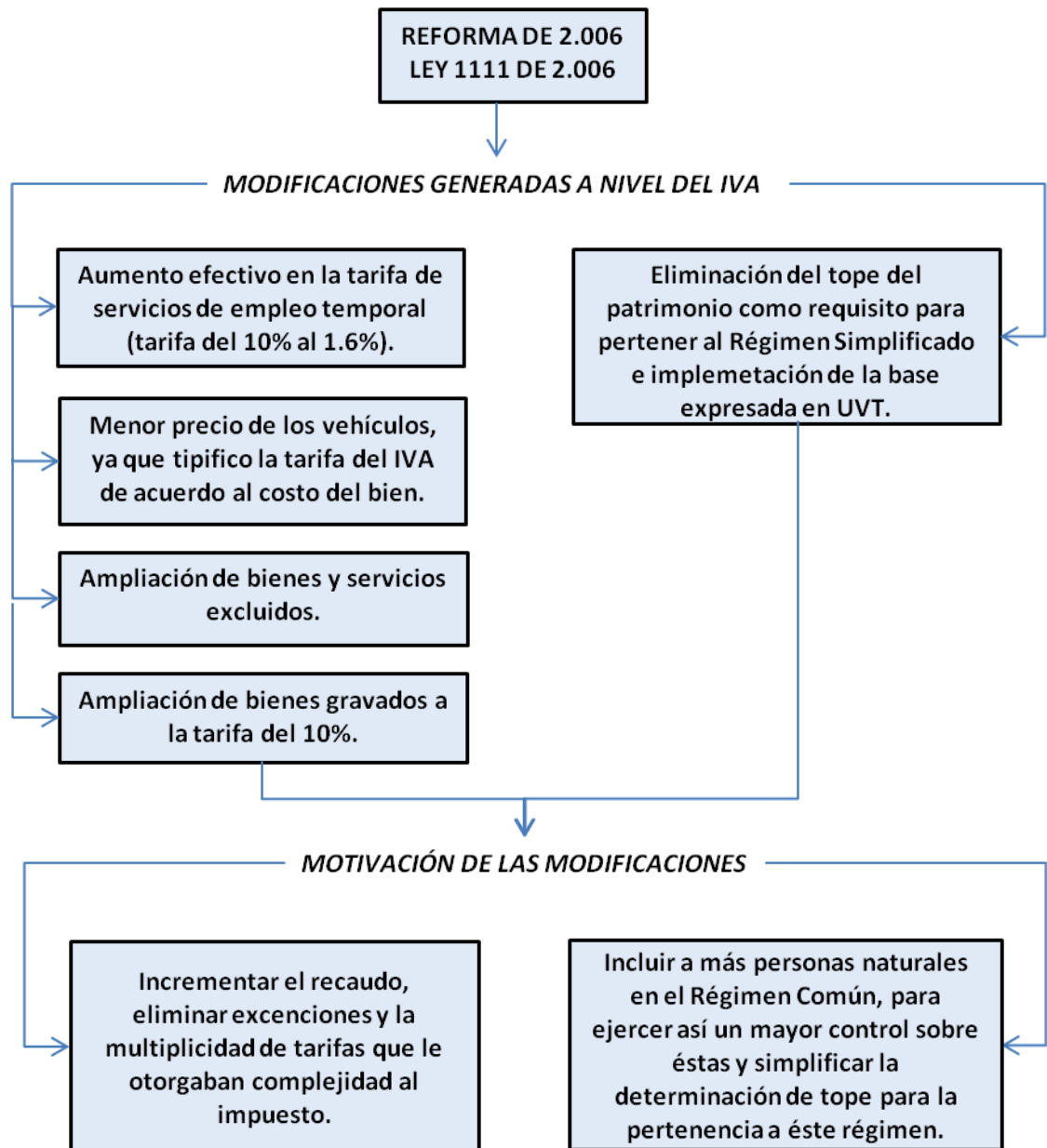
#### **7.3.2.2. Reforma 2.006 – Ley 1111 de 2006**

La Ley 1111 de 2006 se expidió el 27 de diciembre del año 2.006, su objetivo principal se centró en la modificación del Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Su publicación se dio a través del Diario Oficial 46494 de diciembre 27 de 2.006 y desde esa misma fecha entró en vigencia.

Los cambios que trajo consigo ésta reforma, respecto del IVA, se enfocaron en incrementar el recaudo efectivo del impuesto a través del aumento de tarifas, del universo de bienes y servicios gravados a determinadas tarifas y la inclusión de más contribuyentes que pertenecían al Régimen Simplificado del impuesto al Régimen Común por medio de la determinación y simplificación de los topes para pertenecer a ellos, re expresando dichos topes en función de UVT.

De igual forma se generaron incentivos en la compra de bienes y servicios, pues artículos como los vehículos redujeron su precio de venta al tipificarse su tarifa de acuerdo al costo que tuviese dicho bien, mientras que se excluyeron de IVA muchos otros que hasta el momento se encontraban gravados [animales vivos, computadores personales, servicios de corretaje de seguros, productos constituidos por los componentes naturales de la leche, etc.].

**Figura 8. Reforma de 2.006 [Ley 1111 de 2006]**



**Fuente:** Gacetas del Congreso y Ley 1111 de 2006

Opiniones Aspectos Relevantes sobre Reforma – Actualícese

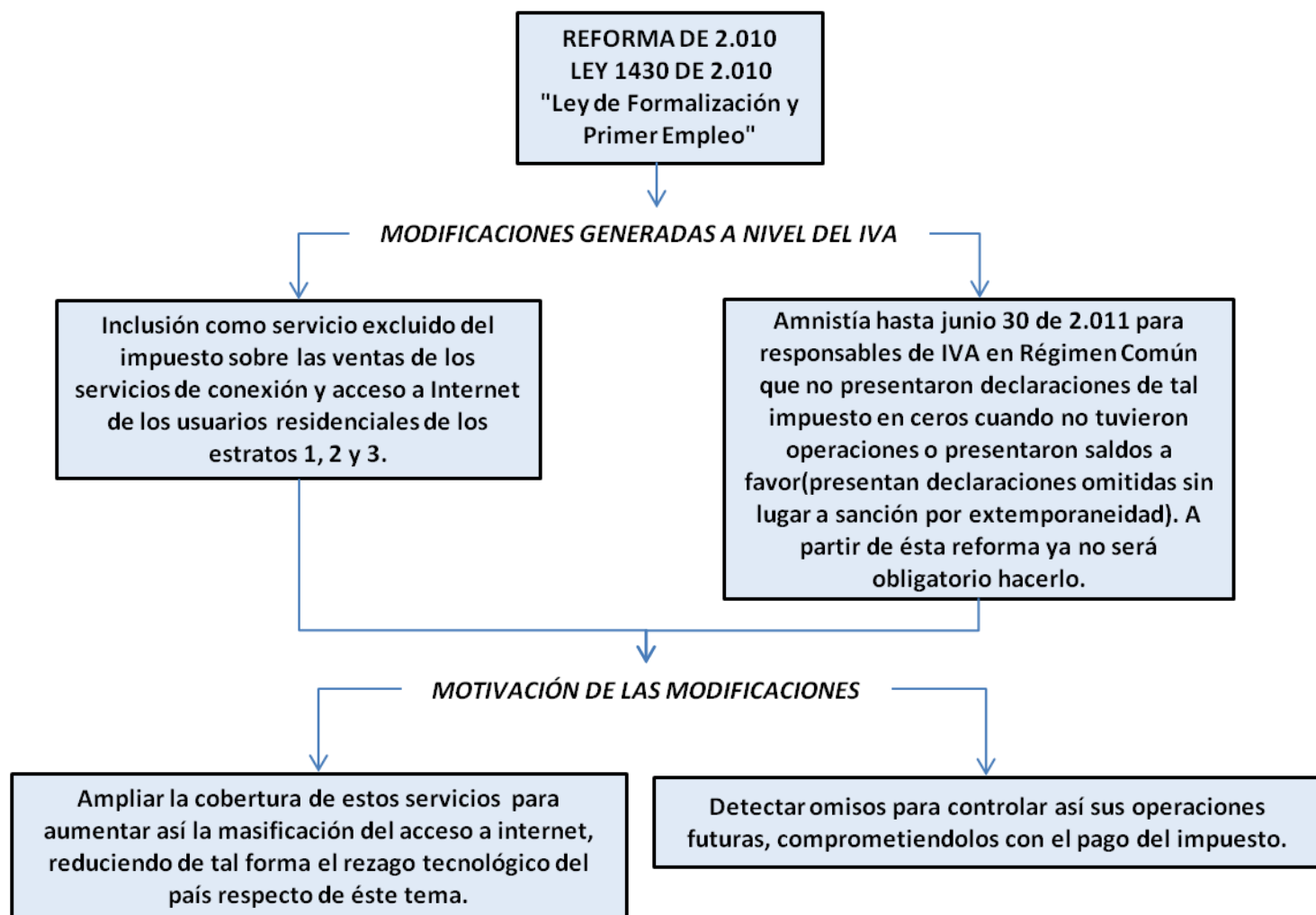
#### **7.3.2.3. Reforma 2.010 – Ley 1430 de 2010**

La Ley 1430 de 2010 fue expedida el 29 de diciembre del año 2.010, al momento de su expedición fue demandada pretendiendo que se declarará su inexecutable por parte de la Corte Constitucional ya que se alegaban vicios e incumplimiento de las normas generales dispuestas para su aprobación y publicación, sin embargo éste ente falló a favor de la reforma declarándola executable mediante Sentencia C-076 de 2.012. A través de ésta ley se dictaron normas tributarias de control y para la competitividad, su publicación se dio a través del Diario Oficial 47937 de diciembre 29 de 2.010 y desde esa misma fecha entró en vigencia.

El cambio más notorio a nivel de IVA se dio con la exclusión del servicio de conexión y acceso a internet de los usuarios residentes en estratos socioeconómicos 1,2 y 3, con lo cual se pretendió masificar el acceso a las nuevas tecnologías y reducir la brecha educacional del país.

Con la expedición de ésta reforma, al igual que en las anteriores, se buscó captar mayor cantidad de recursos a través del recaudo del IVA, pero en ésta ley ya no se hizo con el aumento de las alícuotas o con la ampliación de los bienes y servicios gravados sino que se crearon amnistías e incentivos con los cuales los contribuyentes morosos pudiesen ponerse al día en el pago de ésta impuesto.

**Figura 9. Reforma de 2.010 [Ley 1430 de 2010]**



**Fuente:** Gacetas del Congreso y Ley 1430 de 2010

Circular No. 02 de 2.011 – Mauricio A. Plazas Vega Abogados

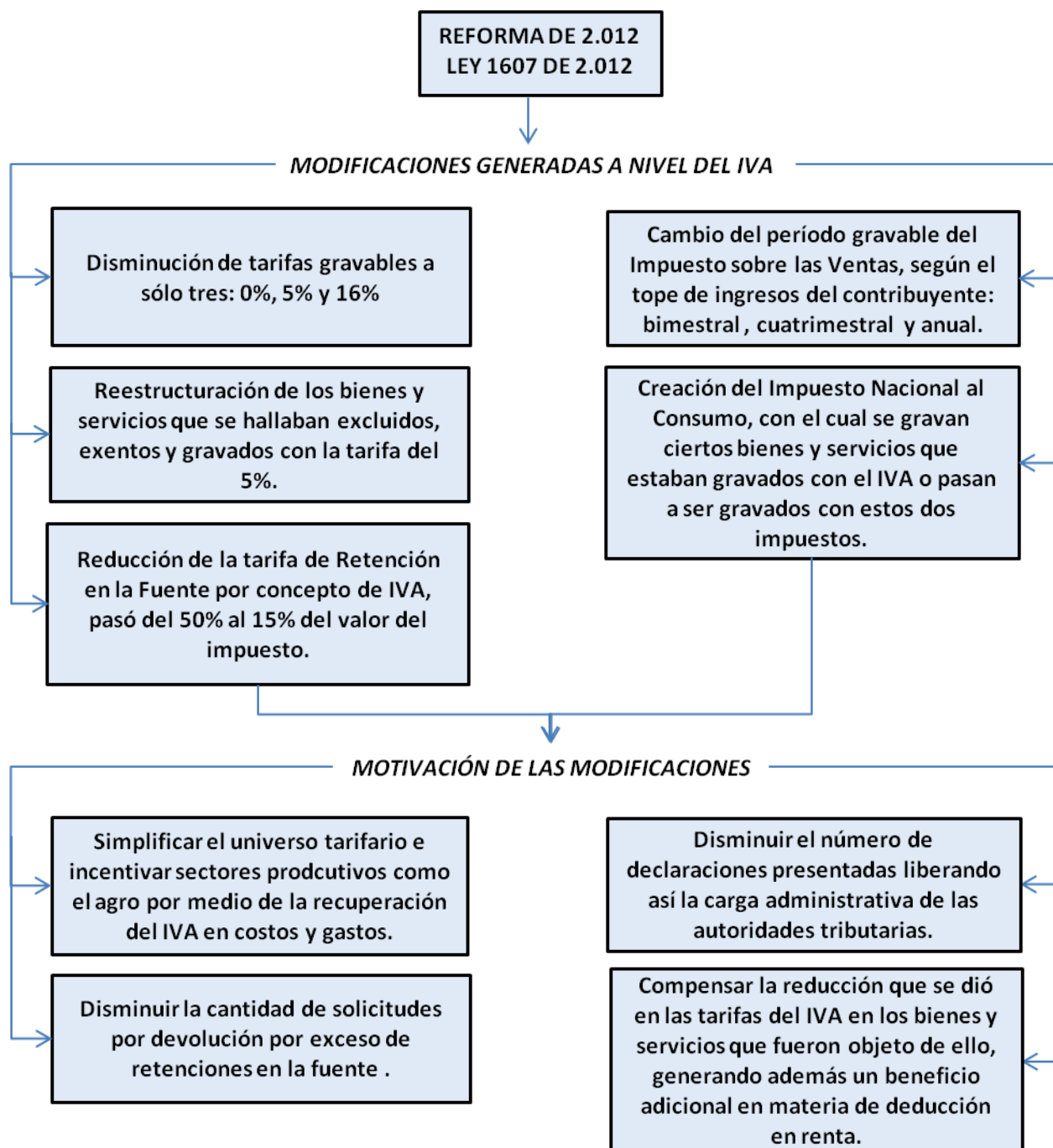
#### **7.3.2.4. Reforma 2.012 – Ley 1607 de 2012**

La Ley 1607 de 2012 fue expedida el 26 de diciembre del año 2.012. Los cambios introducidos por ésta reforma han sido bastante significativos para la tributación colombiana, pues a través de ella se expidieron normas en ésta materia, además de otras disposiciones, que reestructuraron impuestos nacionales tanto directos e indirectos como la Renta y el IVA. Su publicación se dio a través del Diario Oficial 48655 de diciembre 26 de 2.012 y entró en vigencia desde esa misma fecha.

Los cambios introducidos respecto del IVA, incluyeron: reducción de la cantidad de tarifas vigentes, puesto que se pasó de más de cinco a solo tres logrando así la simplificación del sistema; reestructuración de los bienes gravados por las distintas tarifas, pues al reducirlas muchos bienes y servicios tuvieron que ser reclasificados; reducción de la Retención en la Fuente a Título de IVA, pues pasó de ser del 50% del valor gravado de IVA del bien o servicio a solo el 15% del mismo, logrando de tal forma reducir las solicitudes de devoluciones por tal concepto; cambio del periodo gravable del impuesto dependiendo del tope de ingresos del contribuyente, ya que dependiendo de ésta los periodos de presentación pasarían de ser bimestrales a ser además cuatrimestrales y anuales, consiguiendo así el numero de declaraciones entre periodos.

A través de ésta reforma no solo se modificaron impuestos ya existentes, sino que además se creo el nuevo Impuesto al Consumo, con el cual se excluyeron del IVA ciertos bienes y servicios que venían siendo gravadas con dicho impuesto para pertenecer éste nuevo. Aunque en esencia el Impuesto al Consumo tiene mucha similitud con el IVA [régímenes simplificado y común, régimen sancionatorio] difieren entre sí en cuanto a tarifas, modo de presentación y deducibilidad del mismo en sus respectivas declaraciones.

**Figura 10. Reforma de 2.012 [Ley 1607 DE 2012]**



**Fuente:** Gacetas del Congreso y Ley 1607 de 2012

Resumen Aspectos Relevantes Reforma – Norton Rose Abogados

## 8. MARCO JURÍDICO

### 8.1. Legalidad en la Creación de Impuestos

Para la organización y funcionamiento del Estado, entendiéndose Estado como una sociedad o población organizada jurídicamente, éste debe procurar los recursos necesarios para ello, los cuales se proveen en gran mayoría de los impuestos y contribuciones que sus ciudadanos se encuentran obligados a realizar.

Para que dichos impuestos sean legítimos y exigibles, se deben encontrar enmarcados dentro de un Principio de Legalidad<sup>6</sup> el cual actualmente es admitido en todo el mundo.

De acuerdo a sus políticas y constitución, Colombia es considerado como un Estado soberano. Por lo cual lo rige el principio de Legalidad constituido en el artículo 338, el cual consagra:

*En tiempos de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Las leyes, 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 las tarifas 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*

---

<sup>6</sup> Principio en el cual los impuestos deben tener su origen en una norma expedida por los representantes del pueblo (Bravo 1976; 26)

*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 (...)*

Además de éste artículo y teniendo en cuenta lo expuesto en la Perspectiva del Derecho, al momento de la expedición de una nueva ley, ésta no puede violar ningún artículo ya establecido en la Constitución Política del país, pues aunque todos los ciudadanos se encuentran en la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, el artículo 95-9 dicta que esto debe hacerse dentro de los conceptos de justicia y equidad. Por lo anterior, se deben tener en cuenta los artículos en los cuales se habla de los principios de Igualdad, Equidad y Progresividad junto con el de Legalidad al momento de legislar.

Al hablar del Principio de Igualdad, se hace referencia al Artículo 13 de la constitución, el cual dicta lo siguiente:

*Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

*El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.*

*El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.*

En cuanto a los principios de Equidad y Progresividad, éstos se encuentran

consagrados como tal en el artículo 363, en el cual se establece que el sistema tributario colombiano se funda en dichos principios, teniendo en cuenta además el de eficiencia y que las leyes que se expidan bajo tal sistema no serán aplicables con retroactividad, es decir, aplican desde su expedición y no para periodos anteriores a ella.

Es así como haciendo uso de tal Principio de Legalidad [y será objeto de estudio si también de los de Equidad y Progresividad], el presidente de la República, con base en facultades extraordinarias otorgadas por la Ley 21 de 1.963, expidió el Decreto Ley 3288 de 1.963, con el cual se incorporó a la legislación colombiana el Impuesto sobre las Ventas, el cual a través del tiempo ha sufrido diferentes cambios hasta evolucionar en lo que es conocido hoy, y además, a partir del mismo principio se crea a través de la Ley 1607 de 2.012 el Impuesto Nacional al Consumo - INC. Dichos cambios se relacionan a continuación:

**Cuadro 1. Cronología de la evolución del IVA e INC a través de las normas**

| CRONOLOGÍA DE LA EVOLUCIÓN DEL IVA E INC A TRAVÉS DE LAS NORMAS |       |                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NORMA                                                           | AÑO   | EVOLUCIÓN                                                                                                                                                                                   |
| Decreto Ley 3288                                                | 1.963 | *Incorporación del Impuesto Sobre las Ventas en la legislación colombiana.                                                                                                                  |
|                                                                 |       | *Concebido como tributo monofásico en el campo manufacturero.                                                                                                                               |
|                                                                 |       | *Tarifa general 3% y tarifas diferenciales 5%, 8% y 10%.                                                                                                                                    |
|                                                                 |       | *Método de base contra base                                                                                                                                                                 |
| Decreto Reglamentario 377                                       | 1.965 | *Sustitución del método de Sustracción de Costos o de Base Contra Base por el de Sustracción de Cuotas o de Impuesto Contra Impuesto.                                                       |
|                                                                 |       | *El impuesto comenzó a tomar la estructura de valor agregado                                                                                                                                |
| Decreto Legislativo 1595                                        | 1.966 | *Ampliación de eventos que originan el tributo con lo cual se convirtió en plurifásico.                                                                                                     |
|                                                                 |       | *Posibilidad de descontar los impuestos pagados para la adquisición de materias primas relacionadas directamente con el producto terminado, posteriormente las relacionadas indirectamente. |
|                                                                 |       | *Incremento de tarifas: 10% y 8% al 15% y 5% al 8%                                                                                                                                          |
| Decreto Ley 435                                                 | 1.971 | *Se introduce en el país el Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre los servicios, aunque operó como un impuesto selectivo                                                                   |
|                                                                 |       | *Determinación que la importación causaba IVA.                                                                                                                                              |
|                                                                 |       | *Modificación de Tarifas: 4%, 10%, 15% y 25% en vez de 3%, 8%, 10% y 15%, respectivamente.                                                                                                  |

| CRONOLOGÍA DE LA EVOLUCIÓN DEL IVA E INC A TRAVÉS DE LAS NORMAS |       |                                                                                                                                   |
|-----------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NORMA                                                           | AÑO   | EVOLUCIÓN                                                                                                                         |
| Decretos de Emergencia Económica                                | 1.974 | *Se establecieron nuevos hechos generadores.                                                                                      |
|                                                                 |       | *Ampliación de la base sobre la cual se debía aplicar el tributo.                                                                 |
|                                                                 |       | *Tarifa General del 15%                                                                                                           |
|                                                                 |       | *Tarifas para bienes gravados: 4%, 6%, 10% y 35%                                                                                  |
|                                                                 |       | *Tarifas para servicios: 15% y 6% (salvo para servicios intermedios y para los contratos de obra)                                 |
|                                                                 |       | *Ampliación del régimen de exenciones                                                                                             |
|                                                                 |       | *Se introdujo el régimen de exclusiones                                                                                           |
|                                                                 |       | *Aumentó el número de responsables del tributo                                                                                    |
|                                                                 |       | *Consagración de la devolución del IVA para bienes exentos, exportadores y comerciantes exportadores no responsables del tributo. |
|                                                                 |       | *Se diseñaron sistemas técnicos de control                                                                                        |
|                                                                 |       | *Se introdujo regulación procedimental y sancionatoria en materia del IVA                                                         |
| Decreto Ley 3541                                                | 1.983 | *Estructuración del impuesto con los caracteres que hoy lo definen                                                                |
|                                                                 |       | *Se extendió el impuesto al comercio al detal (Impuesto plurifásico sobre el valor agregado de etapa múltiple)                    |
|                                                                 |       | *Racionalizó las tasas al consolidar una tarifa general de 10%                                                                    |
|                                                                 |       | *Incluyó más servicios en la base                                                                                                 |
|                                                                 |       | *Simplificación del mecanismo de las declaraciones del impuesto.                                                                  |
|                                                                 |       | *Consolidación de la información con la declaración del impuesto sobre la renta                                                   |
| Ley 49                                                          | 1.990 | *Aumento de la base del impuesto.                                                                                                 |
|                                                                 |       | *Unificación de la tarifa al 12%.                                                                                                 |
|                                                                 |       | *Se mantuvieron las tarifas diferenciales (4%, 3%, 8%, 15%, 20% y 35%)                                                            |
|                                                                 |       | *Traslado al régimen de exclusión a bienes que tenían la calidad de exentos.                                                      |

| CRONOLOGÍA DE LA EVOLUCIÓN DEL IVA E INC A TRAVÉS DE LAS NORMAS |       |                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NORMA                                                           | AÑO   | EVOLUCIÓN                                                                                                                                               |
| Ley 6                                                           | 1.992 | *Establecimiento del gravamen general sobre los servicios.                                                                                              |
|                                                                 |       | *Dejaron de estar gravados los servicios expresamente exonerados.                                                                                       |
|                                                                 |       | *Acercamiento del impuesto a un tipo consumo.                                                                                                           |
|                                                                 |       | *Consagración de exclusiones para productos de la canasta de la familiar y la adquisición de maquinaria no producida en el país.                        |
|                                                                 |       | *Determinación de incremento de la tarifa general al 14%, manteniendo las tarifas diferenciales.                                                        |
| Ley 223                                                         | 1.995 | *Elevación de la tarifa general del 14% al 16%.                                                                                                         |
|                                                                 |       | *Cambios en la base gravable del tributo.                                                                                                               |
|                                                                 |       | *Establecimiento del mecanismo de la retención en la fuente del impuesto a las ventas en un porcentaje de 50% del valor del impuesto.                   |
| Ley 383                                                         | 1.997 | *Se contemplaron sanciones penales para quienes no consignaran el IVA recaudado a favor del Estado.                                                     |
| Ley 488                                                         | 1.998 | *Ampliación de la base a través de la reducción de bienes excluidos.                                                                                    |
|                                                                 |       | *Disminución de la tarifa general a 15%                                                                                                                 |
|                                                                 |       | *Eliminación del descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital                                                                        |
|                                                                 |       | *Se introdujo el sistema del "IVA implícito" o gravamen                                                                                                 |
| Ley 633                                                         | 2.000 | *Se volvió a generalizar la tarifa de 16%                                                                                                               |
|                                                                 |       | *Aumento de la retención en la fuente a 75% del impuesto generado en operaciones realizadas con agentes de retención.                                   |
| Ley 788                                                         | 2.002 | *Consagración de otras tarifas diferenciales: 7%, 10%, 20% y 2%                                                                                         |
|                                                                 |       | *Disminución de la lista de bienes excluidos                                                                                                            |
|                                                                 |       | *Traslado de algunos bienes exentos al régimen de exclusión                                                                                             |
|                                                                 |       | *Abolición del IVA implícito para las importaciones de bienes excluidos                                                                                 |
|                                                                 |       | *Consagración de un descuento del IVA por la importación de maquinaria industrial vigencia 3 años.                                                      |
|                                                                 |       | *Esta reforma pretendió gravar los productos de la canasta familiar con un IVA de 2%, pero fue declarada inexecutable mediante sentencia C-776 de 2.003 |

| CRONOLOGÍA DE LA EVOLUCIÓN DEL IVA E INC A TRAVÉS DE LAS NORMAS |       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NORMA                                                           | AÑO   | EVOLUCIÓN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Ley 863                                                         | 2.003 | *Ampliación de bienes que se gravan a la tarifa general del 16%.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                                                 |       | *Creación de una devolución de 2 puntos del IVA pagado por las personas naturales en la compra de bienes y servicios a la tarifa general o a la tarifa del 10% y pagados con tarjeta débito.                                                                                                                                                                                                                                            |
| Ley 1111                                                        | 2.006 | *Aumento efectivo en la tarifa de servicios de empleo temporal (tarifa del 10% al 1.6%)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|                                                                 |       | *Menor precio de los vehículos, ya que tipificó la tarifa del IVA de acuerdo al costo del bien.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|                                                                 |       | *Bienes y servicios excluidos como animales vivos, los productos constituidos por los componentes naturales de la leche así como las plántulas y el cilantro para la siembra, algunos computadores personales, servicio de corretaje de seguros.                                                                                                                                                                                        |
|                                                                 |       | *Gravados con el 10% de IVA a los servicios de hospedaje en hoteles y similares, planes de medicina prepagada, los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores y de pensionados y el arrendamiento de inmuebles para fines distintos de la vivienda.                                                                                                                                                                      |
|                                                                 |       | *Requisitos Régimen Simplificado: Con la reforma, no podrán pertenecer al régimen simplificado quienes tengan ingresos brutos superiores a 4.000 UVT (\$83.176.000), requisito que ya existía determinado en pesos, pero se eliminó el tope de patrimonio.                                                                                                                                                                              |
| Ley 1430                                                        | 2.010 | *Inclusión como servicio excluido del impuesto sobre las ventas, los servicios de conexión y acceso a Internet de los usuarios residenciales de los estratos 1, 2 y 3.                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|                                                                 |       | *Deja de ser obligatorio para los responsables del régimen común del IVA, presentar declaraciones por los períodos en los cuales no hayan realizado operaciones sometidas al impuesto, ni operaciones que den derecho a impuestos descontables.                                                                                                                                                                                         |
|                                                                 |       | *Presentación de declaraciones de IVA omitidas; los responsables del régimen común que hayan omitido presentar las declaraciones de IVA en cero por los bimestres en que no realizaron operaciones sujetas a dicho impuesto o que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones, podrán presentar las declaraciones omitidas dentro de los 6 meses siguientes (hasta 30 de Junio de 2011), sin sanción por extemporaneidad. |
|                                                                 |       | *Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, pendientes del año 2008 y anteriores.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

| CRONOLOGÍA DE LA EVOLUCIÓN DEL IVA E INC A TRAVÉS DE LAS NORMAS |       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NORMA                                                           | AÑO   | EVOLUCIÓN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Ley 1607                                                        | 2.012 | *Disminución de tarifas gravables a sólo tres: 0%, 5% y 16%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|                                                                 |       | *Reestructuración de los bienes y servicios que se hallaban excluidos, exentos y gravados con la tarifa del 5%. (Ej: Arrendamientos comerciales del 10% al 16%, actividad ganadera excluida pasa a exenta, servicios de aseo y vigilancia pasan del 1,6% al 16% sobre una base gravable especial, personas jurídicas administradoras de copropiedades responderán por IVA del 16%, etc)      |
|                                                                 |       | *Reducción de la tarifa de Retención en la Fuente por concepto de IVA, pasó del 50% al 15% del valor del impuesto.                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|                                                                 |       | *Adición de Retención en la Fuente por concepto de IVA para venta de chatarra, tabaco y otros bienes.                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                                                 |       | *Cambio del período gravable del Impuesto sobre las Ventas: bimestral (grandes contribuyentes y contribuyentes con ingresos iguales o superiores a 92.000 UVT anuales), cuatrimestral (contribuyentes con ingresos iguales o superiores a 15.000 UVT anuales e inferiores a 92.000 UVT) y anual (contribuyentes con ingresos inferiores a 15.000 UVT, realizando anticipos cuatrimestrales). |
|                                                                 |       | *Creación del Impuesto Nacional al Consumo, con el cual se gravan ciertos bienes y servicios que estaban gravados con el IVA o pasan a ser gravados con estos dos impuestos (ej: telefonía celular y vehículos).                                                                                                                                                                             |

**Fuente:** Elaboración de las autoras a partir de recopilación de información jurídico-normativo.

## **9. OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD EN LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS AL IVA**

Al estudiar los cambios introducidos por las cuatro últimas reformas tributarias de mayor impacto en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) dirigidas a grandes grupos poblacionales dadas en el capítulo 2, y la creación del nuevo Impuesto Nacional al Consumo, se puede evidenciar que existen artículos dentro de las leyes expedidas que generaron ciertas controversias, pues abordan dichos tributos que afectan directamente la economía de los ciudadanos. En el caso particular del Impuesto al Valor Agregado, se generan múltiples malestares, pues al tratarse de un impuesto que afecta a la totalidad de la comunidad, por lo que se encuentra implícito en la mayoría de los productos del diario vivir, hacen que la gente sienta mucho más el impacto socioeconómico de las reformas a dicho tributo.

La mayor parte de los cambios introducidos al Impuesto al Valor Agregado y la inclusión del nuevo Impuesto Nacional al Consumo se hicieron en aras de la prosperidad y la solidificación económica y del sistema tributario del país, al igual que los cambios propiciados en cada uno de los apartes de las reformas estudiadas.

En este capítulo se analizarán los cambios concernientes al IVA y al INC, los cuales son de gran importancia para determinar la observancia de los principios de equidad y progresividad al momento de la expedición de las leyes que impusieron las reformas estudiadas.

## **9.1. Ley 863 de 2.003**

### **9.1.1. Jurisprudencia de la Ley**

Según lo expuesto en Marco Jurídico [capítulo 5.1.] del presente trabajo de investigación, todas las leyes deben expedirse basándose en la Constitución Política colombiana, sin embargo siempre se pueden cometer errores al momento de legislar o simplemente a criterio de la ciudadanía las leyes expedidas contrarían los principios generales que deben ser tenidos en cuenta.

En el caso de la Ley 863, se encontraron dos sentencias en las cuales sus demandantes alegaban irregularidades e inconstitucionalidades en cuanto a los cambios referidos en lo concerniente al IVA.

A continuación se presenta síntesis de los apartes demandados en dichas sentencias, sus justificaciones para ello y la decisión final tomada por la Corte Constitucional:

**Cuadro 2. Jurisprudencia Ley 863 de 2.003**

| PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| SENTENCIA                                                           | APARTE DEMANDADO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | MATERIA SUJETA A EXAMEN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | ANÁLISIS DEL CARGO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | DECISIÓN CORTE CONSTITUCIONAL                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| C-1114/04                                                           | Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 3° del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 <i>“por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”</i> | Para los demandantes, el numeral el aparte demandado desconoce el artículo 13 superior, por cuanto establece un requisito para pertenecer al régimen simplificado de IVA que comporta un tratamiento diferente entre profesionales, por cuanto solo por el hecho de ubicarse al interior de un centro comercial o en donde hubiesen más de 20 establecimientos juntos, pasarían automáticamente del régimen común al simplificado, para lo cual no existe ninguna justificación legítima, pues dicho requisito no resulta razonable y proporcionado. Precisan que dicho impuesto ante tal desigualdad, debe ser asumido directamente por los clientes y no por los profesionales.                                                                                                | Frente a los presupuestos presentados en la exposición de motivos de la ley, la Corte no encuentra que exista relación entre el fin esgrimido y el requisito señalado, por cuanto aunque se pretendía lograr una mayor cobertura de responsables y contribuyentes y evitar la competencia desleal frente al resto del sector del comercio, el hecho de tener una oficina o un local en una construcción urbana que agrupe a más de 20 locales, oficinas “y/o” sedes de negocio, no permite establecer razonablemente una diferencia entre quienes allí prestan sus servicios y quienes lo hacen en sedes individuales o en conjuntos de 20 o menos unidades. Ha de concluirse entonces que el numeral acusado, si bien responde a una finalidad legítima no atiende los presupuestos de razonabilidad y proporcionalidad a que se ha hecho referencia y por tanto vulnera el principio de igualdad. | Declarar INEXEQUIBLE el numeral 3° del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 <i>“por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”</i> |
| C-989/04                                                            | Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 33 (parcial) de la Ley 863 de 2003 <i>“por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”.</i>                                                                            | La demandante considera que los apartes demandados del artículo 33 de la Ley 863 de 2003 vulneran los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, por establecer un trato injusto, inequitativo y excesivamente gravoso al hecho de que las personas naturales que paguen bienes y servicios con moneda legal en curso no gocen del descuento del 2% del IVA del que gozan las que lo hacen por medio de tarjetas y es contrario a la proporcionalidad y equivalencia que en materia tributaria debe existir entre los asociados. Así mismo considera que se desconoce el principio de progresividad tributaria, por cuanto no se tiene en cuenta la capacidad económica de las personas que no puede acceder al sistema financiero y utilizar los medios electrónicos de pago. | Algunos intervinientes sostienen, que la norma acusada no busca incidir en la capacidad de pago del contribuyente sino que se trata de una medida de control a la evasión fiscal. Las autoridades tributarias argumentan, que la norma demandada persigue la consecución de unos claros objetivos macroeconómicos a largo plazo como son, entre otros, estimular los procesos de “bancarización”, agregan, que la medida busca desestimar la evasión tributaria en materia de IVA creando un estímulo tributario. La Vista Fiscal por su parte considera, que la norma demandada no vulnera los principios de igualdad, equidad y progresividad del sistema tributario ya que los bienes y servicios que consumen los sectores menos favorecidos no se encuentran gravados con el IVA.                                                                                                              | Declarar EXEQUIBLE las expresiones “...con tarjetas de crédito o débito...” y “...mediante tarjetas de crédito o débito...” del inciso primero del artículo 33 de la Ley 863 de 2003, así como los incisos segundo y cuarto del mismo artículo, por los cargos analizados en esta sentencia.                              |

**Fuente:** Elaborado por las autoras a partir de la jurisprudencia de la Ley 863 de 2.003.

### 9.1.2. Comentarios y Opiniones Sobre la Ley

Respecto de los cambios introducidos al IVA:

❖ **Boletín B-71 – Actualícese:**

*“(…) Este decreto está creando más trabajo para el sistema de ventas con tarjetas de crédito y en especial para los almacenes que tienen ese tipo de ventas pues les exige, en el artículo 4, que deben discriminar cual fue la compra gravada al 16%, sin que vaya a confundirla con las otras ventas gravadas (por ejemplo al 7%) pues por ejemplo, si en una “remesa” que se hace en un supermercado, se compran 2 productos, uno gravado al 16% y el otro al 7%, solo el gravado al 16% da derecho a devolver los 2 puntos del IVA .*

*Este aparente “estímulo” que la DIAN está dando para que las personas naturales compren con tarjeta de crédito es en realidad un verdadero “garrote” para detectar a aquellos almacenes que ocultan ventas (pues ahora los clientes van a querer pagar con sus tarjetas y esa venta no la puede ocultar el establecimiento) y también servirá para saber si al final del año las personas naturales “consumieron mucho” y de esa forma queden obligados a declarar renta por ese solo concepto (véase artículo 22 de la ley 863/03). Por tanto, ojo con “prestar la tarjeta de crédito para hacer compras” pues el que queda reportado es el dueño del tarjeta así el que pague el consumo sea otro.”*

## 9.2. Ley 1111 de 2.006

### 9.2.1. Jurisprudencia de la Ley

En cuanto a ésta Ley se encontró la Sentencia C-809/07, la cual alegaba la inconstitucionalidad total de la ley, pretendiendo así su declaración de inexecutable. A continuación se presenta recopilación elaborada por las autoras al respecto:

**Cuadro 3. Jurisprudencia Ley 1111 de 2.006**

| PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| SENTENCIA                                                           | APARTE DEMANDADO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | MATERIA SUJETA A EXAMEN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | ANÁLISIS DEL CARGO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | DECISIÓN CORTE CONSTITUCIONAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| c-809/07                                                            | <p>Demanda de inconstitucionalidad contra la totalidad de la Ley 1111 de 2006 por vicios de forma; y contra la totalidad de los artículos 9, 16, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 53, 69, 71, 73, 76 y 77, y parcialmente contra las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso 1, “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2, “hasta el año gravable 2006” del artículo 6, “nacionales” del artículo 10 literal a), “A partir del año gravable 2002” del artículo 10 literal d), “A partir del 10 de enero de 2003” y del artículo 11, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17, “hasta el año gravable 2006” del artículo 18, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19, “del año 2007” del artículo 26, “del año 2007” del artículo 28, “nacionales” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta Ley”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1” y literales a), b) y c), “del año 2007” del artículo 54 inciso 1, “antes de la vigencia de esta Ley”, “de 2005” del artículo 55 incisos 1 y 2, “del año 2007” del artículo 55 inciso 1, y “correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4, todos de la Ley 1111 de 2006.</p> | <p>Para el demandante son inconstitucionales los apartes demandados, por cuanto viola los principios de de justicia y de equidad, del derecho a la igualdad, del debido proceso y de la libertad, con lo cual se infringen los artículos 13, 28, 39, numeral 9 del artículo 95, 116 y 363 del Estatuto Superior. Coarta la libertad de conciliar y terminar los procesos, el debido proceso para dar por terminados las acciones y procesos tributarios, y se convierte en un tratamiento injusto e inequitativo, proscribo de los principios tributarios.</p> | <p>Ahora bien, en lo concerniente a la supuesta vulneración al derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria (Art 13, 95-9 y 363 C.P.), la Corte dicta que un tratamiento legislativo diferente, no implica per se una violación del principio de igualdad; menos aún cuando existen fundamentos objetivos y razonables de diferenciación, puesto que aunque el legislador está obligado a dar el mismo trato a todos puede establecer tratos diversos a situaciones fácticas diferentes. En cuanto a la libertad de los contribuyentes, ésta no se ve menguada por permitir un procedimiento de resolución de conflictos que antes estaba legalmente prohibido. En ese orden de ideas, no es irrazonable la limitación temporal que las disposiciones atacadas consagran, ni constituyen una violación de la libertad o del derecho a la igualdad de los contribuyentes, o a su debido proceso o a su acceso a la administración de justicia. De manera tal que un límite razonable y justificado al acceso transitorio y voluntario a los mecanismos alternativos de resolución de conflictos establecidos por los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, no configura in genere, una negación de acceso a la administración de justicia.</p> | <p>DECLARAREXECUTIBLES las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso primero; “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2; “hasta el año gravable de 2006” del artículo 6; “nacionales” del artículo 10 literal a); “a partir del año gravable de 2002” del artículo 10 literal d); “a partir del 1° de enero de 2003” del artículo 11; “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17; “hasta el año gravable de 2006” del artículo 18; “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19; “del año 2007” del artículo 26; “del año 2007” del artículo 28; “nacionales” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta ley”, “del año 2007”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1 y literales a) b) y c); “antes de la vigencia de esta ley”, “del año 2007” y “de 2005” del artículo 55 incisos primero y segundo; “y correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4; todas de la Ley 1111 de 2006, por los cargos estudiados.</p> |

**Fuente:** Elaborado por las autoras a partir de la jurisprudencia de la Ley 1111 de 2.006.

### 9.2.2. Comentarios y Opiniones Sobre la Ley

Respecto de los cambios introducidos al IVA:

❖ **Opinión CP Juan Fernando Mejía<sup>7</sup> – Aspectos Relevantes de la Reforma**

*“(…) Cambios en el IVA*

*1.1. Aumento efectivo en la tarifa de servicios de empleo temporal*

*Aunque a simple vista se trata de una reducción en la tarifa del 10% al 1.6%, la tarifa efectiva en el servicio de empleo temporal se aumenta.*

*Esto porque antes de la reforma, se aplicaba el 10% a la Administración, Imprevistos y Utilidad (AIU) como base gravable especial, mientras que con la reforma no se estableció esta base gravable, debiéndose aplicar sobre el 100% del valor del servicio.*

*Si se tiene en cuenta que la AIU es cercana al 10% del valor total del servicio, los contribuyentes venías tributando un 1% aproximadamente, tarifa que sufre un aumento efectivo del 0.6% a partir de la vigencia fiscal 2007.*

*Las empresas de empleo temporal y las cooperativas de trabajo deben tener en cuenta que esta nueva tarifa genera límites para*

---

<sup>7</sup> Contador Público Universidad de Antioquia, aspirante a Especialización en Gerencia y Administración Tributaria de la Universidad Externado de Colombia.

*descontar el IVA en sus compras a mayor tarifa, es decir que debe realizarse el prorrateo para determinar el impuesto descontable.*

*Otros servicios con tarifa del 10% son los de aseo y el de vigilancia privada.*

### *1.2 Menor precio de los vehículos*

*Los vehículos redujeron su tarifa, que aunado a la reducción en el arancel generará una caída de los precios que se sentirá más en el mercado del usado.*

*Con la reforma, los automotores de la partida 87.03 (livianos) cuyo precio sea inferior a 30.000 dólares (\$64.500.000) pagará un IVA de 25 por ciento en el caso de los automóviles y del 20 por ciento en el caso de los camperos; si el valor es superior a 30.000 dólares la tarifa es del 35% (incluidos los camperos que superen dicho valor).*

*Esta reducción ha sido criticada de regresiva porque reduce el IVA a bienes considerados suntuosos, medida que se explica por los compromisos adquiridos en los diferentes tratados comerciales en que participa el país.*

### *1.3 Bienes y servicios excluidos*

*La reforma excluyó del IVA algunos bienes como animales vivos, los productos constituidos por los componentes naturales de la*

*leche así como las plántulas y el cilantro para la siembra;*

*Excluidos algunos computadores personales: Fueron excluidos los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT (\$1.719.868).*

*Las personas jurídicas que compraban estos bienes debían tratar el IVA como costo del mismo en la medida en que se constituían en activos fijos, (Art. 131 E.T.).*

*Debido a que el IVA hacía parte del valor a depreciar en periodos futuros, se difería su deducibilidad. Con esta exclusión el valor a depreciar será menor pero se constituye en una oportunidad de las empresas para mejorar sus flujos de caja en las inversiones tecnológicas de menor robustez.*

*Exclusión al servicio de corretaje de seguros: La reforma excluyó del IVA a los servicios de corretaje de seguros, la comercialización de animales vivos y el servicio de faenamiento, los de promoción y fomento deportivo prestados por los clubes deportivos y las comisiones por titularización de activos a través de universalidades y patrimonios autónomos cuyo pago se realice exclusivamente con cargo a los recursos de tales universalidades o patrimonios autónomos.*

*El Estado continúa excluyendo bienes y servicios generando imposibilidad a los contribuyentes de descontar el impuesto a las ventas de sus compras.*

*Esto termina incrementando el precio y trasladando así el costo*

*al consumidor final.*

*Si en lugar de excluir estos bienes y servicios fueran “exentos”, generarían mayores beneficios a sus productores al permitirse descontar el IVA en sus compras y evitaría presiones sobre los ingresos de quienes están ubicados en el último eslabón de la cadena de consumo.*

#### *1.4 Los hoteles y similares gravados*

*La reforma tributaria grava con el 10% de IVA a los servicios de hospedaje en hoteles y similares.*

*Sin embargo, es de notar que el sector turístico cuenta con un importante beneficio consistente en que las rentas provenientes de servicios prestados en hoteles nuevos construidos a partir del primero de enero de 2003, están exentas del impuesto sobre la renta por un término de 30 años, contados a partir del año gravable 2003.*

*También se aplica este beneficio en renta para los servicios de alojamiento prestados por hoteles remodelados o ampliados, dentro de los 15 años siguientes contados a partir del primero de enero de 2003. (Art. 207-2 E.T. adicionado por el artículo 18 de la Ley 788 de 2002)*

*También se gravan a la tarifa del 10% algunos servicios como los planes de medicina prepagada, los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores y de pensionados, así como el arrendamiento de inmuebles para fines distintos de la*

vivienda.

*Requisitos Régimen Simplificado: Con la reforma, no podrán pertenecer al régimen simplificado quienes tengan ingresos brutos superiores a 4.000 UVT (\$83.176.000), requisito que ya existía determinado en pesos, pero se eliminó el tope de patrimonio.”*

### 9.3. Ley 1430 de 2.010

#### 9.3.1. Jurisprudencia de la Ley

Respecto de la Ley 1430 de 2.010, en la sentencia C-877/11 se demandó la inconstitucionalidad del artículo 860 del estatuto tributario, pues a juicio de los demandantes se violaba la presunción de inocencia de la que deben gozar todos los ciudadanos hasta tanto se les demuestre que se cometió de algún delito. En el siguiente cuadro se expone la sentencia y el fallo dado por la corte:

**Cuadro 4. Jurisprudencia Ley 1430 de 2.010**

| SENTENCIA | APARTE DEMANDADO                                                                                                                                                                                                                       | MATERIA SUJETA A EXAMEN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | ANÁLISIS DEL CARGO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | DECISIÓN CORTE CONSTITUCIONAL                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| C-877/11  | Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 por estimar que vulnera el preámbulo, así como los artículos 29, 83, 95.9 y 363 constitucionales. | La situación demandada resulta contraria a la Carta Política porque está obligando al contribuyente a que garantice una sanción que desvirtúa su presunción de inocencia porque de antemano, al hacer que éste asegure el monto de sus obligaciones más intereses y sanciones, de tal forma la administración está tomando como cierta un (sic) una actuación fraudulenta y de mala fe por parte del ciudadano, sin realizarse un debido procedimiento ante una autoridad competente". En cuanto a la supuesta vulneración al preámbulo, sostienen que la norma acusada promueve un desequilibrio social y económico pues genera un detrimento en el patrimonio de los contribuyentes, en el entendido a que ellos tiene derecho de sus declaraciones tributarias, y además asegurar la sanción de una falta que aún no ha sido probada, y no se puede dar por entendida que se cometió". Agregan que igualmente se desconoce el artículo 95.9 Superior, en la medida en que se obliga a los contribuyentes a "realizar el pago de una provisión de garantías. Finalmente, en lo que respecta al artículo 363 Superior, consideran que la norma acusada los desconoce por cuanto el legislador no tuvo en cuenta los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, ya que "el legislador estableció de hecho, que el contribuyente iba a cometer irregularidades en materia de tributos y por esto mismo de antemano impone la garantía que debe prestar el mismo a favor de (sic) estado. | Pues bien, analizadas las argumentaciones presentadas por las demandantes, la Corte considera que no lograron estructurar verdaderos cargos de inconstitucionalidad en relación con las presuntas violaciones al preámbulo y a los artículos 95.9 y 363 Superiores. Tales argumentaciones no terminan de ser suficientes y claras, por cuanto la norma busca es establecer garantías para proteger el erario más no juzgar al contribuyente. De igual manera, no se configura un cargo de inconstitucionalidad en relación con el artículo 95.9 Superior, por cuanto las ciudadanas no logran demostrar de qué manera la obligación de constituir una garantía, encaminada a prever los daños que sufriría el erario público a causa de devoluciones injustificadas, viola el deber de tributar. Otro tanto sucede con el artículo 363 Superior, según el cual el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, toda vez que las ciudadanas no logran probar la existencia de una oposición real entre la norma acusada y la citada disposición constitucional. | Declarar INEXEQUIBLE, la expresión "más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes", del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010. |

**Fuente:** Elaborado por las autoras a partir de la jurisprudencia de la Ley 1430 de 2.010.

### 9.3.2. Comentarios y Opiniones Sobre la Ley

Respecto de los cambios introducidos al IVA:

❖ **Circular No. 2 – MVP Abogados**

*“(...) Exclusión de IVA a los servicios de conexión y acceso a internet de los estratos 1, 2 y 3.*

*Aunque en los dos últimos años el país ha adelantado en materia de penetración de accesos a Internet, el avance no es suficiente y Colombia continúa rezagada en este aspecto en comparación con otros países. Tal y como se planteó en la ponencia para primer debate, luego de hacer un análisis detallado de las causas del rezago se encontró que la razón principal del atraso es el alto costo del servicio. Por lo mismo, y con la finalidad de ampliar la cobertura de estos servicios, se propuso la exclusión del IVA para los servicios de conexión y acceso a internet de los estratos 1,2 y 3, esperando que se presente un aumento en la masificación del acceso a internet, y se pase de 2.2 millones de accesos a 8.8 millones.”*

#### **9.4. Ley 1607 de 2.012**

Respecto de los cambios introducidos al IVA y la creación del nuevo Impuesto Nacional al Consumo:

##### **9.4.1. Comentarios y Opiniones Sobre la Ley**

###### **❖ Diferencia económica entre Impuesto al Consumo e IVA – Gabriel Vásquez Cristancho<sup>8</sup>**

*“En la reforma tributaria en estudio se propone la creación de un nuevo tributo denominado IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO, con adición de los artículo 512-1 y siguientes del Estatuto Tributario, a partir del primero de enero de 2013, con tarifas del 4%, 8% y 16%.*

*Este invento resultará altamente rentable para el gobierno, por cuanto se liquidará y pagará al momento de la venta al consumidor final, sin impuestos descontables. Quiere decir que las fases intermedias de la producción no estarían cobijadas con este tributo, pero me imagino las discusiones en el futuro para establecer cuál es el consumidor final.*

*Ahora regresa a mi mente al siempre recordado maestro de los impuestos en Colombia, Honorable Senador Víctor Renán Barco, cuando nos enseñaba que el mejor tributo es aquel que se recauda y liquida sin que nadie se dé cuenta, algo así como quitarle las plumas a un ganzo, entre menos “chille” y mas plumas coja, es mejor.*

---

<sup>8</sup> Columnista Vanguardia Liberal. Socio de Impuestos Baker Tilly Colombia. Socio Instituto Nacional de Contadores Públicos – Colombia.

*Pero entre el IVA y el impuesto al consumo que se propone crear hay una gran diferencia económica para sus responsables. Con un ejemplo sencillo revisamos la incidencia económica comparativa con las tres categorías de IVA, gravado, exento, excluido.*

*Si un bien o servicio tiene un precio de venta sin IVA de \$ 100, y tiene costos totales de \$ 60, dentro de los cuales hay \$ 40 pagados a proveedores que cobran a su vez IVA, se tendrían diferentes cálculos.*

*El efecto sobre el precio de venta del consumidor final, de un bien gravado, bien sea con IVA o con IMPOCONSUMO, está directamente relacionado con la tarifa utilizada, si no hubiere efectos en los costos como lo explicaremos adelante. Si en el impuesto al consumo y en el IVA, coincide la misma tarifa, entonces no habría diferencia.*

*Donde si hay cambios importantes es en la determinación de la utilidad comercial en la venta de bienes o servicios expresamente gravados con dicho tributo. La diferencia está en que en el impuesto a las ventas hay impuestos descontables, es decir, que el IVA pagado a los proveedores no afectan los costos del empresario, mientras que en el imptoconsumo si los afectaría.*

*Si el empresario deseara mantener el mismo margen de ganancia anterior al que tenía cuando los bienes estaban bajo el régimen de IVA, tendría que vender a partir del 1 de enero de 2013 a \$ 119,52 cuando con impuesto a las ventas vendía el mismo producto a \$ 116. Esto significa que para mantener la*

*competitividad y la inversión en el negocio, deberá ahora incrementar el precio de venta en un 10,67%, siempre y cuando la tarifa se reduzca del 16% al 8%. En el caso de los automotores que ahora tienen impuesto al consumo, los impactos en los precios son mayores.*

*En resumen, con esta propuesta pierde el consumidor final, excepto porque ahora el imptoconsumo es deducible de renta, pero cuyo efecto final comparativo es relativamente insignificante. Los omisos, que nunca han cancelado el IVA, a pesar que la norma propuesta elimina el régimen simplificado en el impuesto al consumo, creemos que seguirán omisos, es decir, el cambio de modalidad de cobro del tributo en nada cambia ni la informalidad ni la evasión. Esperamos estar equivocados.*

*En realidad la industria alimentaria en gran escala, proveedores de alimentación a petroleras, cadenas de almacenes, colegios, que tienen una infraestructura de costos muy diferente a la que tiene un restaurante informal, son los realmente perjudicados con esta propuesta. Para ser equitativos y no castigar la inversión, se debería mantener la calidad de bienes gravados con IVA a la tarifa general a los sectores de la producción que cumplen con sus obligaciones tributarias, y no confundirlos con los informales o con los evasores.”*

## **10. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD EN LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS AL IVA Y LA INCLUSIÓN DEL NUEVO IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO MEDIANTE LAS CUATRO ÚLTIMAS REFORMAS TRIBUTARIAS**

Tomando como referencia el marco teórico, contextual, la jurisprudencia y los diversos comentarios recolectados respecto de los cambios generados a nivel del IVA e inclusión del INC, se realizará el análisis crítico de cada una de las reformas tributarias estudiadas:

### **10.1. Ley 863 de 2.003**

Respecto de la información recogida en el capítulo anterior se concluye:

#### **10.1.1. Desde la Perspectiva de Estado:**

Se puede interpretar desde este punto, teniendo en cuenta los conceptos estudiados, que cada individuo debe contribuir al financiamiento del Estado, pero teniendo en cuenta la capacidad que posee éste para tal fin y la continuidad con la que podrá llevarlo a cabo, por esto se debe determinar la proporción que cada cual debe aportar, basado en los principios de equidad y progresividad, por lo cual vale la pena traer alusión al ya citado texto de Bravo Arteaga (1995; 111) en el cual expresa que la igualdad no puede ser con respecto a la cuantía de las obligaciones, ya que un valor puede ser excesivo para unos e irrisorio para otros, por lo cual la igualdad debe de representarse del sacrificio económico de cada individuo, por ello la cuantía debe de variar en proporción a la capacidad económica del contribuyente.

Por lo tanto, aunque todos los ciudadanos tengan responsabilidades que cumplir con el Estado, éstas deben ceñirse a las capacidades tanto económicas como sociales, teniendo siempre el mismo trato que se le da también a sus semejantes, los cuales para el presente caso serían los demás contribuyentes del régimen simplificado.

Además, se puede observar que los autores citados en esta perspectiva siempre hacen referencia al compromiso que la sociedad tiene con el Estado, pero nunca ignoran que ese compromiso es bajo la justicia social, para afirmar esto Montesquieu (1993; 36) expresa el Estado mediante leyes regula las desigualdades, por ejemplo con cargas que se le imponen a los ricos y facilidades que se les dan a los pobres, pero para que estas leyes funcionen y cumplan su propósito inicial, que no es más que exigir y retribuir a cada quien lo que merece, basándose en el espíritu de la moderación y la igualdad.

Así pues, si a un mismo grupo se le concede cierto beneficio de acuerdo a sus características que no aplica para otro grupo, no por esto se quiere decir que no se están teniendo en cuenta los principios tributarios, que no se está siendo equitativo, que hay un trato diferenciado injusto, puesto que los ingresos, los costos y los gastos de determinado grupo no son iguales a los de cualquier otro grupo, por ello como lo expresa Montesquieu (Ibíd.) “no es más que exigir y retribuir a cada quien lo que merece”.

#### **10.1.2. Desde la Perspectiva del Derecho:**

Como lo expresaba Kelsen (1971; 16-17), el Derecho es un fenómeno social, por tal razón debe estar presente, a través de normas y leyes, en cada uno de los aspectos que conforman un Estado Social regulándolos desde cada una de sus ramas (tributaria, civil, comercial, etc.).

En este caso, mediante la ley, se regula la relación jurídico – tributaria del contribuyente para con el Estado y viceversa, otorgándose así beneficios al primero de éstos que generan a su vez una ayuda significativa para el segundo, pues el Estado logra regular las transacciones comerciales de los contribuyentes a través del sistema bancario incentivando el uso de medios de pago con tarjetas débito y/o crédito, las cuales conllevan por si mismas costos propios de su manejo y que se verían aliviados mediante la devolución de dos puntos del IVA.

En el caso de la consideración de la pertenencia a uno u otro régimen del IVA al tenerse un establecimiento de comercio al interior de una propiedad horizontal, fue desde la misma vía gubernativa que se pudo llegar a la conclusión que tal acto era contrario al principio de progresividad, por cuanto se declaró inexecutable por la Corte Constitucional al considerarse que no había concordancia entre la finalidad propuesta y los requisitos que se estaban señalando.

### **10.1.3. Desde la Perspectiva Económica:**

Al analizar desde este punto de vista el caso presente, se puede apreciar que el proceso económico de una nación consiste en exponer sus ingresos y gastos, dentro de los cuales están los gastos necesarios de la comunidad, como lo son los tributos, los cuales deben contribuir para el bien social. Teniendo en cuenta, lo que procura Adam Smith en sus máximas, que todo individuo debe contribuir a proporción de sus respectivas facultades, que los gravámenes sean lo más iguales posible, ciertos en cantidad, éstas se encuentran vigentes hoy en día y se ven reflejadas en los principios tributarios como lo son el de Equidad y Progresividad. Estos principios proporcionan un marco útil para hacer un sistema tributario justo.

Por lo tanto, en este caso, y como regla general a la hora de emitir una ley en la cual se creen o modifiquen normas de tipo tributarias se deben de tener en cuenta los principios que los rigen, para que no se vea vulnerado ningún individuo a falta

de estos principios, los contribuyentes deben ser tratados con igualdad, teniendo en cuenta la capacidad de pago e igual condición mismo trato. Esto aluce al Principio de Progresividad, cuando los demandantes consideran que no se ha tenido en cuenta. Por lo cual exigen que se apliquen los principios para que haya un sistema tributario justo.

Un sistema fiscal equitativo, es aquél en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos; así lo expresa Escobar Gallo. Entonces, en un sistema tributario justo cada individuo debe contribuir de acuerdo con los beneficios que goza, teniendo en cuenta su capacidad de pago, debido a los ingresos y los gastos en los que debe incurrir.

Para este sector del que trata el presente caso, tanto los ingresos como los gastos son diferentes en comparación a otros sectores, por lo tanto es justo un trato diferenciado ya que gozan de distintos beneficios.

#### **10.1.4. Desde la Perspectiva de la Hacienda Pública:**

Desde ésta perspectiva es Musgrave (1969; 3) quien aduce que es la Hacienda Pública la que se encarga de una u otra manera de velar por el buen funcionamiento del Estado en cuanto a sus finanzas y la distribución de las cargas necesarias para el mantenimiento del mismo, a través de la imposición de los tributos, los empréstitos, las emisiones monetarias, y los diferentes mecanismos que para tal fin crea necesario emplear.

Por tal razón en esta reforma el Estado buscó reducir la evasión del impuesto y aumentar el recaudo del mismo a través de la ampliación de bienes gravados a la tarifa general y la incentivación al uso de medios más formales de pago (tarjetas débito y/o crédito) con los cuales los comerciantes no pudiesen omitir ingresos producto de sus transacciones comerciales.

## **10.2. Ley 1111 de 2.006**

Respecto de la información recogida en el capítulo anterior se concluye:

### **10.2.1. Desde la Perspectiva de Estado:**

Dado que el presente caso se refiere a una fijación de plazos donde no se ve la violación de los principios tributarios, puesto que es un beneficio que se les está otorgando a los contribuyentes, y respecto a los conceptos de que trata esta perspectiva, que todo individuo debe de contribuir con el financiamiento bajo la equidad y la progresividad tributaria, se da cumplimiento a estos principios, puesto que en la fijación de un plazo y más aún cuando se refiere a otorgar una especie de amnistía no se ven vulnerados bajo ningún punto de vista estos principios tributarios.

### **10.2.2. Desde la Perspectiva del Derecho:**

En lo concerniente a la supuesta vulneración al derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria (Art 13, 95-9 y 363 C.P.) en la que se habla en la sentencia referenciadas para ésta reforma, la Corte recuerda que en oportunidades anteriores ha sostenido que un tratamiento legislativo diferente, no implica per se una violación del principio de igualdad; menos aún cuando existen fundamentos objetivos y razonables de diferenciación. De hecho, el legislador está obligado a otorgar un mismo trato jurídico a todas aquellas situaciones que puedan ser comparadas objetivamente; pero puede establecer tratos diversos a situaciones fácticas diferentes.

Por lo anterior, no se vulneran los principios de igualdad y de equidad tributaria puesto que lo que busca la ley es otorgar una especie de amnistía mediante la cual los contribuyentes puedan tener una facilidad para extinguir los procesos

tributarios que se encuentran en curso sin que éstos sigan su proceso normal. Al ser un beneficio otorgado a libre albedrío y no una obligación jurídica del Estado para con sus contribuyentes, es facultad del legislador que expida la ley definir las situaciones y reglamentaciones bajo las cuales éstos podrán acceder a tales beneficios, más aún, si se hace sobre aspectos generales de la tributación y no enfocándose en un grupo específico o preferente de contribuyentes, es decir, lo que trata de hacer el legislador es perdonar un incumplimiento de la relación jurídico - tributaria por parte del obligado a tributar, y éste deberá acogerse, sin más, a las condiciones impuestas para hacerse acreedor a tal perdón.

#### **10.2.3. Desde la Perspectiva Económica:**

Con respecto a los apartes demandados, al contextualizar sobre los conceptos de equidad y relación jurídico – tributaria, se aprecia que respecto de lo expresado por Smith en la máxima *“Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades...”*, hay dos puntos importantes, primero que todo individuo está en la obligación de contribuir al Estado; y segundo, que se debe contribuir pero bajo el principio de la equidad, es decir, de acuerdo a la capacidad de aporte.

Como se puede observar, al conceder el Estado este beneficio para con los contribuyentes no se vulnera ningún principio tributario, puesto que como es un beneficio se debe acoger sin crítica alguna. En este caso no se ve que vaya en contra del marco legal por cual se rige las normas tributarias.

#### **10.2.4. Desde la Perspectiva de la Hacienda Pública:**

Desde ésta perspectiva, se ha podido observar que lo que se busca es generar los mecanismos para proveer al Estado de todos los ingresos necesarios para que éste funcione equilibradamente, consiguiéndose estos a través de los impuestos y

contribuciones que se cobran a los contribuyentes. Sin embargo, el deber del Estado es velar por proveerse de dichos recursos sin vulnerar la capacidad económica de sus imponentes.

En éste sentido, para el caso de la exclusión de bienes y servicios del IVA, la reforma tiende a ser un poco lasciva (como se explica en la crítica referenciada a la reforma) para el bienestar económico de los productores, por cuanto se reducen las posibilidades de descontarse dicho impuesto en las respectivas declaraciones presentadas, caso contrario si en vez de considerar dichos bienes y servicios como excluidos se hiciesen como exentos.

Por tal motivo, el Estado estaría garantizando el recaudo del impuesto con las demás tarifas aplicadas, pero coartando la posibilidad del productor de recibir un beneficio extra por la compra y venta de ciertos bienes y servicios.

### **10.3. Ley 1430 de 2.010**

Respecto de la información recogida en el capítulo anterior se concluye:

#### **10.3.1. Desde la Perspectiva de Estado:**

Dando una mirada desde este punto, Montesquieu (1993; 145) señala que no se debe tomar nada de lo que cubre las necesidades reales del pueblo para cubrir necesidades imaginarias del Estado y, nada necesita de tanta sabiduría y prudencia como el regular la porción que se quita y la que se deja a los súbditos. Así pues, al momento de crear una norma tributaria se debe hacer bajo los principios tributarios, no se puede hacer un trato inequitativo e injusto, se debe tener en cuenta el tipo de contribuyente y para el sector o grupo que se dirige dicha norma.

Para dicho caso no sería justo ni prudente ni sabio la porción que se les quita a unos o se deja a otros contribuyentes debido a lo impuesto por esta norma.

#### **10.3.2. Desde la Perspectiva del Derecho:**

Respecto de la jurisprudencia de ésta reforma, se considera que se configura un trato inequitativo en la expresión “más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”, del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 puesto que como Bravo (Figura 1. Definición del Principio de Equidad) señala al referirse a la equidad desde la perspectiva cualitativa se debe dar una “Aplicación uniforme a todos los contribuyentes, mismo tratamiento, igualdad entre los iguales y trato diferente a supuestos distintos sólo si está razonablemente justificado.” En cambio lo que pretendía esta Ley era imponer un tope sin tener en cuenta aspectos semejantes entre unos y otros contribuyentes y ni tampoco las

proporciones que hubiesen podido ser aplicables en caso de que los contribuyentes no fuesen semejantes.

En cuanto a la totalidad del artículo que las demandantes pretendían se derogase se puede determinar que lo que procuraban era demostrar no era un trato inequitativo, tal como lo planteaban, sino injusto, puesto que se establece una garantía incluyendo las sanciones a que pudiese haber lugar sin haberse realizado entonces el proceso adecuado.

#### **10.3.3. Desde la Perspectiva Económica:**

Adam Smith (2001; 117-119) establece cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general, y que hoy en día aún se encuentran vigentes. Dichas máximas procuran a la larga que los gravámenes sean lo más iguales posible, fijos y ciertos en cantidad, cómodos a los contribuyentes en tiempo y en el modo de la exigencia o cobranza. Todos estos tributos deben de contribuir al bien social, tener en cuenta la capacidad de pago, diferenciar los sectores y dar un mismo tratamiento a sujetos iguales, cuando se tienen en cuenta aspectos como estos se está dando cumplimiento a los principios tributarios construyendo así un sistema tributario justo.

#### **10.3.4. Desde la Perspectiva de Hacienda Pública:**

Dando una mirada a través de ésta perspectiva, el cambio más representativo que se dio en materia de IVA estaría basado en el Método de la Capacidad de Pago, método con el cual se busca es que la contribución por parte de los ciudadanos se haga basándose en la renta global que estos poseen, es decir, de acuerdo a sus ingresos, patrimonio y nivel de vida. Con esto se le está dando la oportunidad a los estratos socioeconómicos más bajos de que puedan acceder a un servicio de conexión a internet sin tener que pagar junto con éste el IVA con el que se

encuentra gravado tal servicio, es decir, teniendo en cuenta que el impuesto a generado por éste es del 16%, los usuarios pagarían el costo bruto del servicio sin tener que añadir un 16% al pago de su factura.

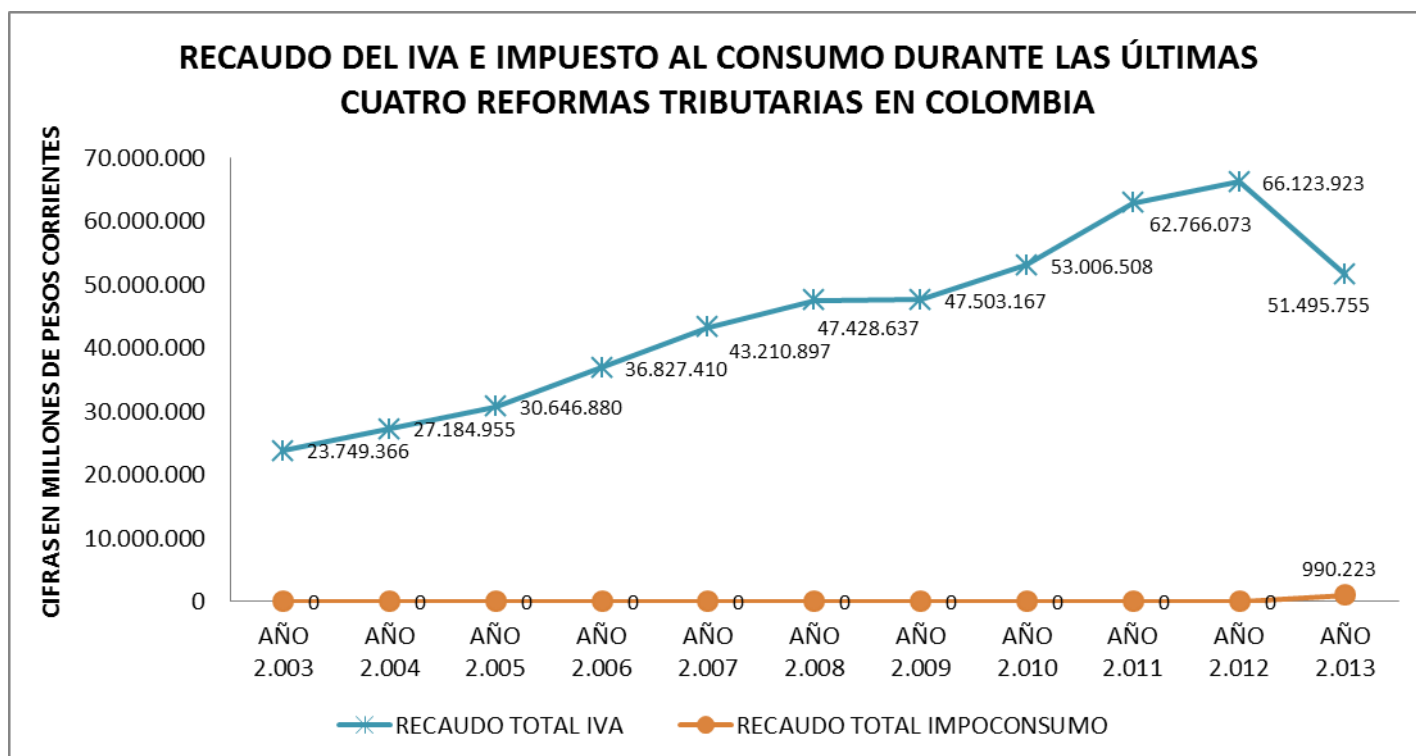
A través de esta iniciativa se logra la inclusión de las clases menos favorecidas en el auge del desarrollo tecnológico en el que se encuentra el mundo contemporáneo, generando mayor progreso y equidad social.

#### 10.4. Cifras a nivel de recaudo del IVA e Impuesto al Consumo durante las últimas cuatro reformas tributarias en Colombia

A continuación se presenta un cuadro estadístico en el cual se analiza el comportamiento a nivel de recaudo anual del IVA e Impuesto al Consumo durante el período (2.003 – 2.013).

**Grafica 1. Recaudo del IVA e INC en los Últimos 10 años (2003-2013)**

|                           | CIFRAS EN MILLONES DE PESOS CORRIENTES |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |
|---------------------------|----------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
|                           | AÑO 2.003                              | AÑO 2.004  | AÑO 2.005  | AÑO 2.006  | AÑO 2.007  | AÑO 2.008  | AÑO 2.009  | AÑO 2.010  | AÑO 2.011  | AÑO 2.012  | AÑO 2.013  |
| RECAUDO TOTAL IVA         | 23.749.366                             | 27.184.955 | 30.646.880 | 36.827.410 | 43.210.897 | 47.428.637 | 47.503.167 | 53.006.508 | 62.766.073 | 66.123.923 | 51.495.755 |
| RECAUDO TOTAL IMPOCONSUMO | 0                                      | 0          | 0          | 0          | 0          | 0          | 0          | 0          | 0          | 0          | 990.223    |



**Fuente:** Recaudo de los tributos administrados por la DIAN (DIAN, 2014, Sección Cifras y Gestión)

De acuerdo a las cifras presentadas por la Dian se puede observar que hubo un incremento anual significativo en el recaudo del IVA y es aún más notable el aumento en el recaudo de este impuesto tras cada reforma tributaria excepto en el año 2.013 en el cual se refleja una disminución en el recaudo de éste, pero igualmente se muestra el recaudó del Impuesto Nacional al Consumo, el cual fue creado mediante la reforma tributaria Ley 1607 de 2.012.

Aunque en el anterior cuadro se refleja un aumento en el recaudo del IVA, vale la pena tener en cuenta los estudios económicos realizados por la OCDE Colombia (OCDE, 2013, sección de Estudios Económicos, p. 4), los cuales expresan que el sistema tributario colombiano recauda poco, crea distorsiones por medio de las diversas desgravaciones, regímenes especiales y tasas marginales relativamente altas, y la redistribución es baja o inexistente. Además opinan que es un régimen complejo que genera altos costos administrativos y de cumplimiento, así como una amplía elusión y evasión de impuestos. Recomendán una reforma tributaria más profunda con miras a que los impuestos sean más favorables al crecimiento y que aumenten los ingresos a mediano plazo, también teniendo en cuenta mejorar la equidad. Una opción consistiría en reducir las tasas impositivas y ampliar la base tributaria, y luchando al mismo tiempo contra la elusión y la evasión de impuestos. (Ibíd; 40-41)

En cuanto al IVA (Ibíd; 44) opinan sobre sus exenciones y las tasas reducidas aplicables a los bienes básicos de consumo que tienen por objeto elevar el poder adquisitivo de las familias pobres. Sin embargo, los ricos son quienes más se benefician de los subsidios implícitos, dado que la mitad del valor de los bienes excluidos y exentos son consumidos por la quinta parte más rica de la población, mientras que los más pobres consumen aproximadamente el 5% (Moller, 2012).

Concluyen que, el régimen tributario debería ser reformado para reforzar la progresividad y aumentar la recaudación de ingresos fiscales, que podrían

destinarse a la ampliación de las políticas sociales.

Cálculos de Fedesarrollo (Fedesarrollo, 2012, sección Informes Mensuales No. 120, p. 6) sugieren que el decil más rico de la población obtiene el 30,5% del beneficio asociado con la exención en el pago del IVA de varios bienes de consumo. Valga decir, una política diseñada para favorecer a los más pobres termina favoreciendo en mayor proporción a los más ricos, pues son estos quienes consumen la mayor parte de los bienes exentos.

Es bien sabido que Colombia tiene una de las peores distribuciones del ingreso en el mundo. Además, la contribución de la estructura tributaria y de transferencias a la mejora en la situación de equidad es mucho más limitada que la que se tiene en los países avanzados. Así, por ejemplo, según cálculos del Banco Mundial, el índice de Gini construido con ingresos antes de impuestos y transferencias para nuestro país es 0,54, sólo ligeramente superior al del Reino Unido (0,52). En cambio, cuando los datos se miden después de impuestos y transferencias monetarias por parte del sector público, el índice de Gini para Colombia se mantiene igual, en (0,54), mientras en el Reino Unido baja a (0,36). (Ibíd; 3)

## **11. CONCLUSIONES**

Recogiendo los conceptos plasmados en las diferentes perspectivas y teniendo en cuenta los comentarios, opiniones y jurisprudencia de la Ley, se puede concluir de cada una de las reformas objeto de estudio que:

### **11.1. Ley 863 de 2.003**

Los cambios introducidos al IVA a través de esta reforma se hicieron sobre una base de igualdad y progresividad, por cuanto se proporcionaron iguales beneficios y obligaciones a contribuyentes semejantes.

Lo anterior, ya que aunque todos los ciudadanos a los ojos de la constitución son iguales, existen diferencias económicas que pueden repercutir en un trato diferenciado al momento de tributar, puesto que aunque todos se encuentren en el mismo nivel de ingresos no todos perciben los perciben de igual manera, monto de patrimonio, operaciones con tarjetas o demás situaciones que determinan la calidad tributaria.

### **11.2. Ley 1111 de 2.006**

Respecto a la demanda se puede observar que no se vulnera el principio de equidad tributaria, puesto la Ley busca otorgar una especie de amnistía mediante la cual los contribuyentes puedan tener una facilidad para extinguir los procesos tributarios que se encuentran en curso sin que éstos sigan su proceso normal. Al ser un beneficio otorgado a libre albedrío y no una obligación jurídica del Estado para con sus contribuyentes, es facultad del legislador que expida la ley definir las situaciones y reglamentaciones bajo las cuales éstos podrán acceder a tales beneficios, más aún, si se hace sobre aspectos generales de la tributación y no

enfocándose en un grupo específico o preferente de contribuyentes, es decir, lo que trata de hacer el legislador es perdonar un incumplimiento de la relación jurídico - tributaria por parte del obligado a tributar, y éste deberá acogerse, sin más, a las condiciones impuestas para hacerse acreedor a tal perdón.

### **11.3. Ley 1430 de 2.010**

Respecto al concepto de equidad visto desde las diferentes perspectivas (Estado, Derecho, Económica y Hacienda Pública), la expresión “más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”, del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, configura un trato inequitativo, por ejemplo Bravo señala que al referirse a la equidad desde la perspectiva cualitativa (Figura No. 1 Definición de Equidad) se debe dar una “Aplicación uniforme a todos los contribuyentes, mismo tratamiento, igualdad entre los iguales y trato diferente a supuestos distintos sólo si está razonablemente justificado.” En cambio lo que pretendía esta Ley era imponer un tope sin tener en cuenta aspectos semejantes entre unos y otros contribuyentes y ni tampoco las proporciones que hubiesen podido ser aplicables en caso de que los contribuyentes no fuesen semejantes.

En cuanto a la totalidad del artículo que las demandantes pretendían se derogase se puede determinar que lo que procuraban era demostrar no era un trato inequitativo, tal como lo planteaban, sino injusto, puesto que se establece una garantía incluyendo las sanciones a que pudiese haber lugar sin haberse realizado entonces el proceso adecuado.

#### **11.4. Ley 1607 de 2.012**

Desde cualquier perspectiva (Estado, Derecho, Económica y Hacienda Pública) y tomando como referencia la crítica realizada a esta reforma, se puede analizar que al momento de la creación del nuevo Impuesto Nacional al Consumo no se tuvo en cuenta el principio de equidad, el cual es mencionado por su importancia por todos los autores que sirvieron de base para el estudio de los principios tributarios, puesto que estos establecimientos (la industria alimentaria en gran escala, proveedores de alimentación a petroleras, cadenas de almacenes, colegios) se verán afectados, por el contrario los restaurantes informales no se ven afectados con este impuesto, ya que no están constituidos legalmente.

Todos los ciudadanos en general contribuir con el financiamiento del Estado, pero con un sistema tributario justo, basados en principios como la equidad y la progresividad, tal como se plantea en la concepción Keynesiana desde la perspectiva económica; la justicia social se fundamenta en buscar la equidad en la distribución del ingreso; para ello, se utilizan impuestos; en tal sentido debe haber progresividad en el sistema tributario. Así pues, se debe tener en cuenta a los informales y a los evasores, buscando la forma de que estos también contribuyan con el Estado, no creando por el contrario un impuesto que afecta más a unos que a otros de un mismo sector.

## BIBLIOGRAFÍA

- Actualícese.com (2004, febrero 17). Boletín de Actualización Contable y Tributaria. Comentarios sobre los decretos reglamentarios de la Reforma Tributaria Ley 863 de 2003.

Recuperado en Noviembre de 2.013, de <http://actualicese.com/boletin/B71.htm>

- Ávila Mahecha, Javier y Cruz Lasso, Angela (2012, enero). Elemento para la discusión de una reforma del IVA en Colombia. Cuadernos de Trabajo, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. DIAN. Recuperado en octubre de 2013, de <http://www.ceta.org.co/html/archivos/foro/ArchivoForoID831.pdf>
- Biblioteca Virtual Luís Ángel Arango. (s/f). Ayuda de Tareas. Impuestos. Banco de la República. [Documento de www] URL <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo102.htm>
- Bravo, Juan Rafael (1995). Conferencia: Los principios de derecho tributario en la constitución política colombiana de 1991. Colombia: XVII Jornadas ILADT.
- Bravo, Juan Rafael (1976). Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Colombia: Ediciones Rosaristas.
- Carvajal M., Claudia Alexandra y Florez C., Leydy Francelly. (2008). *La estructura del IVA en Colombia: un análisis crítico frente a los principios de eficiencia, equidad y progresividad fundamentales en el sistema impositivo*. Tesis de pregrado (Contaduría Pública). Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. Programa Académico de Contaduría Pública. Santiago de Cali.
- Castillo Daza, Víctor Fernando. (Marzo - Abril 2009). "El principio de progresividad tributaria: ¿Soft law?". En: *Revista Legis de orientación tributaria – Impuestos*. N° 152. Bogotá: Legis.
- Comunidad Contable Legis. (2013, enero 10). Tributario. ¿Qué es el nuevo impuesto nacional al consumo?. Recuperado en noviembre de 2.013 de, [http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/N/noti-100113-01%28que\\_es\\_el\\_nuevo\\_impuesto\\_nacional\\_al\\_consumo%29/noti-100113-](http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/N/noti-100113-01%28que_es_el_nuevo_impuesto_nacional_al_consumo%29/noti-100113-)

01%28que\_es\_el\_nuevo\_impuesto\_nacional\_al\_consumo%29.asp

- Constitución Política de Colombia. (1.991).
- Definición.de. (s/f). Definición de Derecho. [Documento de www] URL <http://definicion.de/derecho/>
- Departamento Nacional de Planeación. (2002, enero). Reformas Tributarias I, Boletines de divulgación económica. Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I). Recuperado en octubre de 2.012, de [http://www.dnp.gov.co/Portals/0/archivos/documentos/DEE/Boletines\\_Divulgacion\\_Economica/BDE\\_8\\_Reformas\\_tributariasI.pdf](http://www.dnp.gov.co/Portals/0/archivos/documentos/DEE/Boletines_Divulgacion_Economica/BDE_8_Reformas_tributariasI.pdf)
- Díaz Valdez, Julio César (2011, enero 06). Origen del Impuesto al Valor Agregado. Apuntes del Derecho Tributario Venezolano. Recuperado en Junio de 2.013, de <http://apuntesdetributo.blogspot.com/2011/01/origen-del-impuesto-al-valor-agregado.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (s/f). Cifras y Gestión. Recaudo de los Tributos Administrados por la DIAN. [Documento de www] URL [http://www.dian.gov.co/dian/14cifrasgestion.nsf/pages/Recaudo\\_tributos\\_dian?OpenDocument](http://www.dian.gov.co/dian/14cifrasgestion.nsf/pages/Recaudo_tributos_dian?OpenDocument)
- Escobar Gallo, Heriberto; Gutierrez Londoño, Eber Elí y Gutierrez Londoño, Alfonso (2007). Hacienda Pública. Un Enfoque Economico. Colombia: Lorenza Correa Restrepo (Editora)
- Fedesarrollo. (2012, abril). Tendencia Económica. Informe mensual de fedesarrollo 120. Recuperado en febrero de 2.014, de <http://www.fedesarrollo.org.co/wp-content/uploads/2012/02/T-E-No-120-final.pdf>
- Imprenta Nacional del Congreso (s/f). Gacetas del Congreso. Reformas. [Documento de www] URL <http://servoaspr.imprenta.gov.co:7778/gacetap/gaceta.portals>
- Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia. (2012, noviembre 7). Documentos. Diferencia económica entre impuesto al consumo e IVA. Recuperado en noviembre de 2.013, de <http://www.incp.org.co/document/diferencia-economica-entre-impuesto-al-consumo-e-iva/>

- Kelsen, Hans. (1971). *Teoría Pura del Derecho*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- Keynes, John Maynard. (1983). *Crítica de la economía clásica*. España: Editorial Ariel, S. A.
- Mauricio A. Plazas Vega Abogados. (s/f). Circular No. 2. Cambios introducidos por la Ley 1430 de 2010 (Reforma tributaria) respecto del IVA (Impuesto al valor agregado). Recuperado en octubre de 2.013, de <http://www.mpvabogados.com/Circulares/2011/Numero2.pdf>
- Mejía, Juan Fernando (2007, enero 24). Aspectos Relevantes de la Reforma tributaria (Ley 1111 de 2006). Actualícese.com. Opinión. Recuperado en Noviembre de 2.013, de <http://actualicese.com/opinion/aspectos-relevantes-de-la-reforma-tributaria-ley-1111-de-2006/>
- Méndez Álvarez, Carlos Eduardo. (1995). *METODOLOGÍA*. Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas contables y administrativas. Colombia: Editorial McGraw – Hill Interamericana, S.A.
- Montesquieu, Charles-Louis de Secondat, Baron de la Brede. (1.993). *Del espíritu de la leyes*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A.
- Musgrave, Richard Abel. (1.969). *Teoría de la Hacienda Pública*. España: Editorial Aguilar S.A. de Ediciones Juan Bravo.
- Norton Rose Colombia SAS. (s/f). Ley 1607 de 2012, Resumen de los aspectos más relevantes ¿Cómo incide en su situación tributaria? [Documento de www] URL <http://www.ceta.org.co/html/archivos/foro/ArchivoForoID956.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2013. Enero). Estudios Económicos de la OCDE Colombia. Evaluación económica. Recuperado en febrero de 2.014, de [http://www.oecd.org/eco/surveys/Colombia\\_Overview\\_ESP%20NEW.pdf](http://www.oecd.org/eco/surveys/Colombia_Overview_ESP%20NEW.pdf)
- Plazas Vega, Mauricio A. (1.998). *El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA*. Colombia: Editorial Temis S.A.
- Ramírez Cardona, Alejandro. (1.998). *Hacienda pública*. Bogotá: Editorial Temis S.A.

- Rave Vallecilla, Diana Cecilia y Valdes Montalvo, Mónica María. (2007). *La carga tributaria: el IVA un análisis frente al principio de equidad*. Tesis de pregrado (Contaduría Pública). Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. Programa Académico de Contaduría Pública. Santiago de Cali.
- Ricardo, David. (1.959). *Principios de economía política y tributación*. México: Piero Sraffa.
- Ricardo, David. (1.950). *Principios de economía política y tributación*. Londres: Cambridge University Press.
- Robertexto.com. (s/f). Teoría del Derecho II. Los conceptos jurídicos fundamentales. Recuperado en febrero de 2.0011, de [http://www.robertexto.com/archivo5/concep\\_juridicos.htm](http://www.robertexto.com/archivo5/concep_juridicos.htm)
- Rousseau, Jean-Jacques. (1993). “*El contrato social*”. En: *El contrato social*. (1993). Citado por: López Castellón, Enrique. (1993). *Estudio preliminar Rousseau o la racionalización de la vida en sociedad*. España: M. E. Editores, S. L.
- Sarmiento Palacio, Eduardo. (2.002). *El modelo propio: Teorías Económicas e Instrumentos*. Bogotá: Grupo Editorial Norma y Editorial Escuela Colombiana de Ingeniería.
- Smith, Adam. (2.001). *La riqueza de las naciones (libros I-II-III y selección de los libros IV y V)*. España: Alianza Editorial.
- [www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com)
- [www.rae.es](http://www.rae.es)