

Piedrahita, J.; Salazar, V. (2013). Establecimiento del impuesto a las ventas: causas y efectos de las distintas clasificaciones en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 62, 89-105.

Establecimiento del impuesto a las ventas: causas y efectos de las distintas clasificaciones en Colombia

Jesús Guillermo Piedrahita Oviedo

Contador Público Fundación Universitaria San Martín.
Estudiante del Programa de Maestría en Tributación y Política Fiscal.
Universidad de Medellín. Facultad de Ciencias Económicas.
jesus84-2008@hotmail.com

Víctor Alfonso Salazar Martínez

Administrador de Empresas CECAR.
Estudiante del Programa de Maestría en Tributación y Política Fiscal.
Universidad de Medellín. Facultad de Ciencias Económicas.
vasm2009@hotmail.com.

Este escrito surge como requisito de grado para optar al título de Magister en Tributación y Política Fiscal. IV Cohorte.
Universidad de Medellín. Facultad de Ciencias Económicas.
Enero de 2013.

Establecimiento del impuesto a las ventas: causas y efectos de las distintas clasificaciones en Colombia

Resumen: *Tomar como objeto de estudio las distintas clasificaciones del impuesto a las ventas (IVA) para determinar el efecto causado en las finanzas nacionales y tomarlas como bases para su optimización, imposición y recaudo, implica múltiples conceptos constitucionales y de política económica y social, dado que este es un gravamen indirecto de orden nacional. Así, este artículo busca analizar el efecto que tienen las distintas categorías de esta imposición, pretendiendo determinar cuál ha sido el aporte logrado con esta reglamentación, analizando las distintas injerencias que han llevado a estas divisiones. Lo anterior, teniendo en cuenta que lo preferible en materia tributaria es la búsqueda del equilibrio fiscal entre el contribuyente y el Estado, debido a que este último necesita recaudar para su funcionamiento e inversión. Sin olvidar a los contribuyentes, tanto productores como consumidores finales, quienes asumen la carga impositiva, por lo que esta no debe ser excesiva o desproporcionada.*

Palabras clave: *Impuesto al valor agregado (IVA), clasificaciones, equilibrio fiscal.*

Establishment of Sales Tax: Causes and Effects of the Different Classifications in Colombia

Abstract: *Taking as an object of study the different classifications of the sales tax (VAT) to determine the effect on national finances, and taking them as basis for optimization, imposition, and collection, involves multiple constitutional and economic and social policy concepts since it is an indirect levy of national order. Thus, this paper seeks to analyze the effect of the different categories of this imposition, trying to determine the contribution made by this regulation, analyzing the various interferences that have led to these divisions. This is done taking into account that what is preferable in tax matters is the pursuit of fiscal equilibrium between the taxpayer and the State because the latter needs to collect taxes for its operation and investment. Not forgetting the taxpayers, both producers and final consumers, who assume the tax burden, so this should not be excessive or disproportionate.*

Keywords: *value added tax (VAT), classifications, fiscal equilibrium.*

Établissement de la taxe sur la valeur ajoutée : causes et conséquences des différents classements en Colombie

Résumé: *Le fait de choisir les différents classements de la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A) comme objet d'étude afin de déterminer l'effet produit sur les finances nationales, ainsi que de prendre lesdits classements dans le but de leur optimisation, imposition et recouvrement, suppose la connaissance de divers concepts constitutionnels et de politique économique et sociale, étant donné qu'il s'agit d'une taxe indirecte d'ordre national. Cet article a donc pour but d'analyser l'effet produit par les différentes catégories de cette imposition et d'en déterminer sa contribution, tout en considérant les divers aspects qui ont mené à établir ces classements. En effet, il faut tenir compte du fait qu'en matière fiscale, il est préférable de chercher l'équilibre entre le contribuable et l'État, car ce dernier nécessite le recouvrement des impôts pour son fonctionnement et pour l'investissement. Ainsi, les obligations fiscales assumées par les producteurs aussi bien que par les consommateurs ne doivent pas être excessives ni disproportionnées.*

Mots-clés: *taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A), classements, équilibre fiscal.*

Establecimiento del impuesto a las ventas: causas y efectos de las distintas clasificaciones en Colombia

Jesús Guillermo Piedrahita Oviedo y Víctor Alfonso Salazar Martínez

Primera versión recibida en septiembre de 2013 - Versión final aceptada en octubre de 2013

I. Introducción

La sociedad colombiana es un Estado social de derecho, organizada en forma de República unitaria, donde se les otorgan deberes y derechos a los ciudadanos: estos están obligados a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones de la Nación, en el marco de los conceptos de justicia y equidad (Artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política de Colombia). De esta manera se evidencia el sustento constitucional vigente en Colombia que determina que los ciudadanos tienen el deber de tributar con el fin de aportar al Estado lo que este necesita para su funcionamiento.

Bajo este contexto, se establece inicialmente el impuesto sobre las ventas de artículos terminados, el que fue regulado por las disposiciones del Decreto 3288 de 1963, el cual versaba que: “Quedan exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten”; lo anterior permite afirmar que en su fase inicial, este gravamen del IVA contempló de manera inmediata las excepciones del mismo, lo cual le posibilita al Gobierno visualizar la forma en que este recaudo podría afectar a sectores de la economía o de la población, alterando, en consecuencia, la calidad de vida de los habitantes. La adopción de este tipo de medidas tiene como fin proteger los derechos fundamentales como la salud, la alimentación o la educación, e incentivar a los exportadores, con el fin último de contribuir al mejoramiento de la economía del país.

Ahora bien, en Colombia el sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Artículo 363 de la Constitución Política de Colombia), que han establecido en la carta magna la forma de implementación de los tributos en el País, pretendiendo con esto que todos los gravámenes que han sido creados tengan en cuenta estos principios, los cuales son los límites que se fijan al momento de establecer una carga

impositiva, actividad que debe especificar la situación en la que se encuentre quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago; de esta forma es que adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y vertical (Sentencia C-61 de 2002 Corte Constitucional).

Visto esto, sobre el sistema tributario colombiano en su conjunto y no solo sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales, la Corte Constitucional ha expuesto:

Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta entidad gubernamental había establecido que tales sacrificios no violan la carta, siempre que no sean irrazonables y se justifique en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico (Sentencia C-409 de 1996, Corte Constitucional).

Los reiterados fallos de la Corte ratifican la injerencia de estos principios en la implementación del gravamen a las ventas, señalando la importancia de los mismos en las distintas clasificaciones del IVA.

Por otro lado, el concepto de mínimo vital, de acuerdo con la jurisprudencia:

Debe ser evaluado desde un punto de vista de la satisfacción de las necesidades mínimas del individuo, por lo cual es necesario realizar una evaluación de las circunstancias de cada caso concreto, haciendo una valoración que se encamine más hacia lo cualitativo que a lo cuantitativo, verificándose que quien alega su vulneración tenga las posibilidades de disfrutar de la satisfacción de necesidades como la alimentación, el vestuario, la salud, la educación, la vivienda y la recreación, como mecanismos para hacer realidad su derecho a la dignidad humana (Sentencia T-581 A de 2011).

En tal sentido, el mínimo vital es un concepto que está por fuera de la Constitución, pero que ha sido adoptado por medio de la jurisprudencia, la cual es fuente del derecho y vinculatoria con la norma jurídica. Por consiguiente, sentencias como estas demuestran la importancia de este concepto para la imposición de los impuestos en Colombia.

La investigación consiste en analizar el ciclo del impuesto del IVA desde la fase inicial hasta el consumidor final, y establecer los cambios que genera este impuesto en el precio de los productos al pasar de una mano a otra, según el tratamiento que le van dando los que integran este proceso.

Como se observa en el documento, la problemática se genera en el mal manejo dado a este impuesto por parte de los integrantes que participan en el ciclo económico de los productos, pues dicho manejo genera un efecto en cascada que ocasiona que el producto incremente su precio. Este efecto se produce debido a que el porcentaje de utilidad se ve incrementado porque

este se calcula al valor total del producto sin discriminar el impuesto al valor agregado. Sobre esta metodología de cálculo del impuesto no existe suficiente claridad, por lo que el presente trabajo busca resaltar y evidenciar ese efecto.

La importancia de este estudio radica en la identificación de los efectos de las diferentes clasificaciones del IVA, para luego determinar el efecto que causaría en los comercializadores que negocian con estos bienes y el efecto que causan estas clasificaciones en el consumidor final y en el Gobierno nacional. Como se observa a lo largo del trabajo, el impacto de este problema en el cálculo del IVA es significativo, tanto para los consumidores como para los productores, y para el Estado, por lo que el abordaje del tema reviste interés desde el punto de vista tanto académico como social y económico, dada la magnitud de las cifras que se manejan por concepto de este impuesto en el país.

El documento se encuentra organizado en cinco títulos: en el primero se expone el concepto general de este impuesto, en el segundo se analiza su evolución histórica, posteriormente se expone la denominada Teoría de Laffer sobre las limitaciones económicas propias de los sistemas impositivos, en el cuarto título se precisa el hecho generador de este impuesto, en el quinto se explican los bienes exentos y los excluidos, y en el último los bienes gravados con la tarifa general y los gravados con la tarifa de 5%.

II. El impuesto a las ventas

El impuesto al valor agregado, comúnmente conocido como IVA, se cobra sobre el valor de la venta de bienes y servicios estipulados en la ley; se trata de un impuesto al consumo y, por lo tanto, es un impuesto indirecto. Se considera un impuesto regresivo, teniendo en cuenta que al momento de su liquidación, indistintamente de la capacidad de pago de cada persona, se cobra a todos por igual (Banco de la República, 2006, p.37).

Por otro lado, no todos los bienes y servicios son objeto del cobro del impuesto a las ventas; desde el momento de la creación de este impuesto, en 1963, se contemplaron algunas exenciones que hacen que ciertos bienes y servicios no sean objeto del cobro de este impuesto, como por ejemplo en el caso de los bienes de la canasta familiar y de los útiles escolares. Técnicamente se dice que el IVA es un impuesto indirecto, ya que se impone a la compra de bienes y servicios que hacen las personas, y no directamente a su ingreso.

A nivel mundial, en las últimas décadas, ha habido una tendencia a que el gobierno se retire de las actividades industriales y se concentre en la provisión de ciertos servicios; a diferencia de países como Cuba en los que existe un modelo socialista según el cual el Estado asume de manera directa la prestación de todos los servicios públicos, en Colombia, en la actualidad, casi todas las empresas de suministro de energía eléctrica, agua potable, prestación

de servicios de salud, telefonía, entre otras, han sido dadas en concesión a particulares, por lo que los ingresos del gobierno cada vez dependen menos de la producción de bienes y servicios, y dependen más de los recaudos por impuestos.

Los impuestos o tributos son los gravámenes que el gobierno cobra a las personas, a los hogares y a las empresas, y existen distintos tipos que pueden dividirse en tres categorías:

1. Impuestos al ingreso de las personas y de las empresas, es decir, sobre los salarios y las utilidades.
2. Impuestos al gasto, los cuales incluyen el impuesto al valor agregado y los aranceles.
3. Impuestos a la propiedad, que son los que se cobran sobre la finca raíz, como vivienda, edificios de oficinas, locales comerciales y terrenos agrícolas, así como sobre las herencias.

Los impuestos también se pueden clasificar como directos o indirectos; los primeros son los que gravan directamente a los individuos y a las empresas, como en los casos de los impuestos al ingreso y a la propiedad. Por su parte los impuestos indirectos gravan a los bienes y los servicios, como en el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y los aranceles, que se consideran en esta categoría dado que los termina pagando el consumidor final de manera indirecta al pagar por los bienes y los servicios gravados.

Los impuestos conforman los denominados ingresos tributarios del gobierno; adicionalmente las utilidades obtenidas por las empresas del Estado que venden bienes y servicios conforman los ingresos no tributarios del gobierno. La estructura tributaria de los países en desarrollo se compone en mayor porcentaje de impuestos indirectos debido especialmente a que estos son más fáciles de recaudar que los impuestos directos; esta facilidad se origina en el hecho de que corresponden a una tasa que se cobra, por ejemplo, sobre el valor de una venta, lo que evita confusiones sobre el valor a pagar. Igual sucede con el impuesto a las transacciones en el sector financiero o impuesto del 4 por mil, que se liquida como un porcentaje de la transacción sin tener en cuenta la capacidad de pago de cada contribuyente y que se calcula también de manera automática sobre el monto de la transacción. En cambio los impuestos directos dependen, generalmente, del cálculo de los ingresos o de la riqueza, como es el caso del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, lo que hace que su cálculo y su cobro sean más complejos.

El IVA es un impuesto al consumo que se cobra como un porcentaje del precio final de ciertos bienes y servicios; por ejemplo, si el precio de venta costo de unas pilas es de \$10.000 y la tasa de IVA es del 16%, el precio final que la persona paga por las pilas es \$11.600, de los cuales \$10.000 van para el productor y \$1.600 van para el gobierno. Esto quiere decir que el pago del

impuesto se hace en el momento de cancelar los bienes y servicios, lo que hace que recaiga sobre el gasto del comprador. Aunque existen bienes y servicios exentos del pago de este impuesto, el conjunto de bienes y servicios no gravados con este impuesto ha ido cambiando a lo largo del tiempo. Frente al IVA existen bienes exentos (aquellos bienes que el legislador ha gravado con una tarifa 0), bienes excluidos (que no causan el IVA y, por lo tanto, no tienen tarifa) y bienes gravados (que cumplen con el hecho generador del IVA) (Dian, 2003).

El impuesto sobre la renta se constituye en la mayor fuente de ingresos tributarios del Estado, seguido por el impuesto al valor agregado (IVA). Estos dos impuestos representan aproximadamente el 70% de los ingresos tributarios y su carga tributaria conjunta pasó de 7.7% del PIB a 11.4% del PIB para el mismo periodo 1999 a 2006.

El impuesto tiene además un impacto importante sobre el consumidor, pues su incidencia sobre bienes en la canasta familiar es aproximadamente igual a uno, lo que significa que el aumento de los precios es proporcional al aumento del impuesto.

Desde el punto de vista de la responsabilidad ante el Estado, en el caso del IVA el responsable es quien lo recauda y además existe un sujeto pasivo que en este caso es quien lo paga, que es el consumidor final también denominado sujeto jurídico. Quien lo recauda es responsable, por lo tanto, de la liquidación periódica del IVA, mediante un sistema en el que se realiza un cruce entre el impuesto pagado a terceros o proveedores y el impuesto recibido de los compradores o clientes de esa empresa que presenta la declaración; el pago se debe hacer por la diferencia entre estos dos valores, por lo que es posible que en algunos casos la declaración se presente con un saldo a favor del declarante, cuando este haya pagado por concepto de IVA un valor superior al recaudado por este mismo impuesto.

Por otro lado, la retención en la fuente es un mecanismo fiscal por medio del cual el Gobierno nacional busca facilitar, acelerar y asegurar el recaudo anticipado de ciertos impuestos y aunque inicialmente solo se empleaba en el caso del impuesto de renta, se ha extendido al impuesto a las ventas, de timbre, remesas, ganancias ocasionales, así como a ciertos impuestos municipales, como sucede en el impuesto de Industria y Comercio-(ICA).

Teniendo en cuenta que el comprador de bienes y servicios ve incrementado el valor total que debe pagar por estos bienes y servicios como consecuencia del IVA, y teniendo en cuenta que en el caso especialmente de los empleados su ingreso mensual está limitado a su salario, el IVA afecta el consumo de los hogares, dado que se reduce la cantidad de productos o servicios que pueden adquirir.

Vale la pena mencionar que cuando las operaciones entre personas se hacen por medio de trueques o mediante pago en efectivo se limitan las posibilidades

de que la administración de impuestos pueda controlar el pago del IVA; sin embargo, esto sucede cuando las transacciones ocurren entre particulares y no entre particulares y personas jurídicas, dado que estas últimas deben registrar contablemente los hechos económicos que se generan en sus empresas, permitiendo entonces que el Estado tenga conocimiento de los mismos. De acuerdo con una investigación adelantada por Fedesarrollo, una disminución en la tasa de IVA y una ampliación de la base tributaria podría generar un incremento en el recaudo de este impuesto; este incremento podría estar entre el 2% y el 4% del PIB, dependiendo del nivel de evasión que se asuma.

III. Evolución histórica

En la actualidad en Colombia se pagan los impuestos al Estado, sin embargo, desde antes de ser una República independiente esos pagos se hacían a la Corona Española. Los impuestos coloniales no se destinaban a obras públicas, sino que se utilizaban exclusivamente para el sostenimiento de la burocracia colonial; ese sistema fiscal del Nuevo Reino de Granada fue considerado como abusivo por algunas de las colonias españolas y fue uno de los motivos que alentó la revolución comunera y el movimiento que concluyó con la independencia.

Dentro de los impuestos coloniales directos estaban la bula de cruzada, las medias anatas, la mesada eclesiástica y los donativos graciosos. La bula de cruzada tuvo origen en el siglo XI cuando la Iglesia Católica autorizó a la Corona Española para recaudar una limosna destinada a financiar las cruzadas y en 1578 el Papa Gregorio XIII extendió esa limosna al Nuevo Mundo, a pesar de que las cruzadas habían terminado siglos atrás. Las medias anatas eran cobradas a los sacerdotes de oficio en el Nuevo Reino de Granada, quienes debían pagar durante el primer año de oficios la mitad de sus ingresos a la Real Hacienda. Adicionalmente, existía la mesada eclesiástica que dictaminaba a los religiosos la obligación de aportar un duodécimo de los beneficios recibidos por los oficios eclesiásticos. En cuanto a los donativos graciosos, Estos eran un impuesto extraordinario y obligatorio, exigido por los monarcas cuando requerían ingresos para financiar sus guerras, siendo el último que exigido a los habitantes de la Nueva Granada era empleado para financiar la guerra que España sostenía con Inglaterra.

En cuanto a los impuestos coloniales indirectos, estos recaían sobre actividades económicas determinadas, sobre el intercambio de mercancías entre España y sus colonias, o en el interior de las colonias e incluían los quintos reales, el diezmo y la alcabala. Los quintos reales se cobraban sobre la explotación de minerales, mientras que el diezmo consistía en el cobro del 10% de impuesto sobre toda la producción agrícola y se empleaba para financiar la presencia de la Iglesia Católica en tierras americanas. Por último, la alcabala

fue un pago del 2% exigido por la Corona Española cada vez que se vendía o permutaba un bien mueble o inmueble.

En 1963, durante el gobierno de Guillermo León Valencia, se faculta al gobierno por medio de la Ley 21 de 1963 a crear un impuesto sobre las ventas, lo cual se hizo mediante el Decreto 3288 de ese año; el impuesto oscila entre el 3% y el 10% y se exceptúan los alimentos, los textos escolares, las drogas y los productos para exportación. Sin embargo, solo se empieza a aplicar desde 1966 cuando se promulga el Decreto legislativo 1595.

Durante el gobierno de Belisario Betancur Cuartas, mediante un mecanismo de emergencia económica, se establece una reforma tributaria que reduce la tasa de impuesto sobre la renta tanto para personas naturales como jurídicas, se extiende la renta presuntiva para actividades de comercio e intermediación financiera, se crean los Certificados de Reembolso Tributario CERT y se establece la obligatoriedad de la firma del revisor fiscal en las declaraciones. Con base en esta reforma tributaria también se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con una tasa del 10%. Durante el gobierno de César Gaviria Trujillo se aumenta el impuesto a las ventas al 14% (Jaramillo & Tovar, 2007, p.3).

En sus inicios el impuesto a las ventas tuvo un carácter monofásico, dado que solo gravaba a la fase de producción, importación o la vinculación económica. A partir del Decreto Ley 3541 de 1983 se instaura el impuesto a las ventas plurifásico, dado que se extiende la responsabilidad a los comerciantes tanto mayoristas como minoristas, gravando los bienes y servicios en todas las etapas de su ciclo económico.

IV. La teoría de Laffer

Los gobiernos no pueden establecer impuestos de manera indiscriminada, dado que en la práctica existe un límite para el nivel de impuestos adecuado en una economía, de acuerdo con la capacidad de pago de las personas y las empresas. Si se incrementa excesivamente el nivel de impuestos, los agentes económicos dejarán de pagarlos, ya sea porque disminuya su actividad productiva, o porque acudan a la vía ilegal. El economista Arthur Betz Laffer desarrolló una teoría según la cual una reducción de impuestos estimula el crecimiento económico, lo que en el largo plazo genera mayores ingresos para el Estado, es decir, si la tasa de impuesto cobrado es igual a cero, el recaudo para la nación es nulo (Banco de la República, 2012). A medida que se incrementa la tasa impositiva también aumenta el recaudo; sin embargo, si se sigue aumentando la tasa llega un punto en que el recaudo empieza a disminuir, pues en ese punto los empresarios no tienen incentivos para producir, ya que se ven obligados a destinar una parte demasiado alta de sus ingresos a cubrir impuestos.

IV.1. Hecho generador del IVA

Por hecho generador se entiende el presupuesto de hecho expresamente definido en la Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. El Estatuto Tributario en el Libro Tercero, Título I que trata del Hecho Generador del Impuesto sobre las Ventas, en su artículo 420, señala los hechos sobre los que recae el impuesto, así:

“El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;
- b) La prestación de los servicios en el territorio nacional;
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente;
- d) La circulación, venta u operación de los juegos de suerte y azar, excepto las loterías /.../

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 421 del Estatuto Tributario, se considera venta todo acto que implica la transferencia de dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, ya sea que esa transferencia se realice a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio o por cuenta y a nombre de terceros. Igualmente, los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

Para efectos del IVA los bienes se clasifica en bienes exentos, excluidos y gravados. Los exentos son aquellos que el legislador ha gravado con una tarifa igual a cero; los excluidos son también denominados no causantes de IVA y, por lo tanto, no tienen ninguna tarifa, y los gravados son los que cumplen con el hecho generador de este impuesto. Los bienes exentos de IVA se relacionan en los artículos 477 y 478 del Estatuto Tributario. Es importante tener en cuenta que existen algunos bienes que cumplen con el hecho generador del impuesto sobre las ventas y que el legislador ha excluido del pago de IVA de acuerdo con el artículo 424 y siguientes del Estatuto Tributario.

En cuanto a los servicios, los exentos de IVA se relacionan en el artículo 481 del Estatuto Tributario y los excluidos de este impuesto se enumeran en el artículo 476 del mismo; este Estatuto también establece que quienes importen, produzcan y comercialicen productos o servicios excluidos de IVA no son responsables de este impuesto.

IV.1.1. Bienes exentos y excluidos

No todos los bienes y servicios son objeto del cobro del impuesto a las ventas; desde el momento de la creación de este impuesto, en 1963, se contemplaron algunas exenciones que hacen que ciertos bienes y servicios no

sean objeto del cobro de este impuesto, como por ejemplo en el caso de los bienes de la canasta familiar y de los útiles escolares (Silva & Trujillo, 2003).

Estos bienes son aquellos que el gobierno busca de alguna manera garantizar el consumo de los mismos, debido a que son productos considerados de primera necesidad, por hacer parte de tres necesidades fundamentales para el ser humano, como lo son la alimentación, la salud y la educación.

Al analizar estas dos categorías de bienes, es factible afirmar que los productos exentos están gravados al 0%, consagrados en el artículo 477 del Estatuto Tributario; por lo tanto, los excluidos no causan el gravamen según lo establece el 424 de la misma norma donde cita textualmente que “se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas”. Se podría decir, a primera vista, que vendría siendo lo mismo. Al comparar estas dos clasificaciones mediante un ciclo económico, se busca aplicar el procedimiento recomendado por el economista estadounidense Clair Mitchell, reconocido por investigaciones en esta área, quien considera el modelo como el fenómeno específico de las economías basadas en el dinero y la actividad comercial. Se toma como objeto de estudio la clasificación de la partida arancelaria 01.02 Animales vivos de la especie bovina, incluyendo los de género búfalo (excepto los toros de lidia). En artículo 424 del Estatuto Tributario, esta partida es descrita como Animales vivos de la especie bovina, bovinos domésticos, reproductores de raza pura, hembras. Esta partida figuraba hasta el 31 de diciembre de 2012 dentro del grupo de bienes excluidos de la aplicación de este impuesto. En consecuencia, con la reclasificación que se le hace a partir de enero de 2013, que pasan a ser exentos, se varía el efecto de esta para el contribuyente. Con esta nueva categorización se creó la necesidad de llevar una contabilidad formal, con el fin de poder solicitar los saldos a favor en materia de IVA, como lo establece el artículo 477 Estatuto Tributario en el parágrafo 1 el cual está establecido de la siguiente manera:

Los productores de los bienes de que trata el presente artículo se consideran responsables del impuesto sobre las ventas, están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales, y serán susceptibles de devolución o compensación de los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el parágrafo primero del artículo 850 de este Estatuto.

Se detalla en la Tabla 1 que el valor del IVA pagado al proveedor por parte del productor lo lleva como un mayor valor del producto. No obstante, el porcentaje del impuesto es utilizado de manera errada, incrementando el porcentaje de la utilidad del producto. Haciendo un efecto cascada, aumentando el margen de utilidad, demostrando que al momento de trabajar con porcentajes se tiende a cometer este tipo de errores por parte de los comerciantes.

Tabla 1. Ciclo económico de un bien excluido hasta 2012

Etapa	Inventario	% Utilidad	Valor Agregado	Precio Venta	Impuesto	Precio Total
Proveedor	0	100%	45.000	45.000	7.200	52.200
Productor	52.200	25%	13.050	65.250	0	65.250
Mayorista	65.250	20%	13.050	78.300	0	78.300
Minorista	78.300	10%	7.830	86.130	0	86.130
Consumidor	86.130					

Fuente: elaboración propia.

En el artículo 477 del Estatuto Tributario del año 2013 es reclasificada la partida arancelaria 01.02 Animales vivos de la especie bovina, incluso los de género búfalo (excepto los toros de lidia), convirtiéndolo en un bien exento del impuesto en materia de IVA.

Se puede afirmar, demostrado con los resultados que se obtuvieron, que el bien más productivo para los empresarios es el excluido, por el hecho de generarle mayor utilidad al momento de comercializar con ellos.

En la Tabla 2 sí se discrimina el IVA por parte del productor; al pasar de excluidos a exentos, los artículos tienen derecho de devolución y, por lo tanto, el productor lo discrimina para poder así solicitar la devolución; esta discriminación interrumpe el efecto de cascada del IVA. Analizando este ciclo económico, se puede percatar que el bien exento es el más económico en última instancia. En esta diferencia hay dos injerencias: una por parte del Estado que la hace por medio de la siguiente forma.

Tabla 2. Ciclo económico de un bien excluido desde 2013

Etapa	Inventario	% Utilidad	Valor Agregado	Precio de Venta	Impuesto	Precio Total
Proveedor	0	100%	45.000	45.000	7.200	52.200
Productor	45.000	25%	11.250	56.250	0	56.250
Mayorista	56.250	20%	11.250	67.500	0	67.500
Minorista	67.500	10%	6.750	74.250	0	74.250
Consumidor	74.250					

Fuente: elaboración propia.

Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral (Artículo 481 del Estatuto Tributario). En el caso en mención, el Estado contribuye devolviendo este gravamen para que no se lo carguen al precio del producto, ayudando con esto a no aumentar el precio final, debido a que el empresario no lo coloca como mayor valor del mismo.

Vale la pena mencionar en este análisis que existen regiones del país que se encuentran excluidas del pago de este impuesto, como son:

- El Departamento de San Andrés y Providencia, según la Ley 47/93 y la Ley 6/92.
- El Departamento de Amazonas, de acuerdo con la Ley 1004, la Ley 1004/05, la Ley 1111/06, y el Decreto 4650/06.
- Zonas de Frontera: Departamentos de Vichada, Guajira, Guainía y Vaupés, Ley 1111/96.
- Zonas de Régimen Aduanero especial de Maicao, Uribia y Manaure, Ley677/01.
- Zonas de Régimen Aduanero Especial de Urabá, Tumaco y Guapi.
- Las Zonas Francas, de acuerdo con la Ley 1004/05, artículos 1, 2 y 3: en las Zonas Francas se presentan algunas exenciones especiales por considerar que los bienes que se introducen en estas zonas, así como los que se exportan, están por fuera del territorio nacional, de acuerdo con el Decreto 2685/99.

Con respecto a la evolución que ha tenido el recaudo de este impuesto en el siglo XXI, en la Tabla 3 se presentan las cifras de recaudo de cada Departamento entre 2000 y 2010.

De acuerdo con las cifras del Banco de la República mostradas en la Tabla 3, existen regiones del país que presentan notorias diferencias en el recaudo de este impuesto; los casos extremos son los departamentos de Antioquia y Amazonas; estas diferencias tienen que ver tanto con el número de habitantes como con el dinamismo de la economía en cada región.

Las cifras presentadas indican que en 2010 este impuesto superó los \$6.2 billones.

Tabla 3. Evolución del recaudo del IVA en el siglo XXI (\$ Millones)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Total Nacional	1.899.792	2.173.340	2.296.782	2.860.811	3.115.380	3.479.299	4.201.632	5.063.980	5.715.955	5.867.191	6.271.969
Antioquia	749.252	856.345	911.064	1.122.045	1.260.655	1.371.315	1.680.359	1.910.659	2.113.388	2.166.840	2.353.548
Valle del Cauca	514.621	554.498	574.186	738.003	780.211	888.816	1.033.565	1.152.344	1.239.730	1.311.277	1.438.043
Bolívar	55.939	78.043	80.274	94.678	92.974	103.611	115.332	247.524	440.048	388.884	310.679
Atlántico	144.158	176.698	189.596	240.159	296.554	311.794	387.408	560.414	635.517	674.937	727.354
Magdalena	17.063	16.316	21.226	27.890	29.302	26.348	29.732	39.164	43.917	43.334	50.955
Santander	82.076	94.909	106.184	124.985	136.697	159.833	203.661	278.697	277.610	304.058	327.660
Risaralda	58.074	74.646	81.766	88.307	101.220	118.830	150.000	165.680	179.383	176.648	181.285
Caldas	64.979	66.687	67.392	94.536	79.019	91.897	105.215	114.907	140.309	130.140	144.950
Norte de Santander	20.239	26.057	28.799	30.560	33.674	39.775	55.124	66.761	81.337	86.491	77.660
Cauca	24.630	34.348	37.561	68.322	64.875	79.108	97.312	100.995	95.200	112.631	108.914
Nariño	14.948	18.839	20.199	23.220	19.879	21.625	25.729	31.173	35.631	33.470	35.556
Tolima	47.048	41.290	39.512	48.701	47.209	55.200	63.418	72.235	81.629	78.902	97.041
Boyacá	19.508	21.435	34.730	40.896	49.710	62.746	67.423	85.727	79.635	66.495	70.474
Huila	20.198	27.059	26.216	30.728	25.695	31.900	39.721	47.941	57.320	65.969	79.724
Meta	9.936	11.631	12.715	18.145	20.464	25.724	30.926	39.172	46.768	48.371	56.780
Quindío	17.189	20.726	20.869	21.245	18.966	24.461	31.688	39.192	44.334	45.788	51.702
Córdoba	6.889	9.893	7.811	10.777	18.480	20.578	25.133	34.056	38.802	38.101	40.103
La Guajira	5.972	6.274	3.938	4.066	4.731	5.315	6.566	7.602	6.922	7.893	9.318
Cesar	8.279	11.377	10.533	11.478	11.460	13.985	17.341	26.159	27.706	28.221	31.967
Casanare	2.760	3.140	3.357	3.449	3.792	5.179	9.050	12.348	15.710	20.293	29.656
Sucre	8.466	11.031	9.272	8.217	10.955	10.477	10.297	11.317	14.017	14.805	17.347
Caquetá	5.469	7.433	6.315	6.109	4.220	4.912	6.417	7.523	8.511	8.906	9.230
Arauca	632	1.048	912	1.255	1.730	1.758	4.077	5.092	3.500	5.296	7.113
Chocó	821	2.029	856	1.342	1.075	1.955	2.509	3.302	4.041	3.912	4.747
Putumayo	382	1.184	1.191	1.339	1.363	1.383	2.288	2.331	2.962	3.023	3.881
San Andrés y Providencia	40	51	78	55	153	475	972	1.130	1.209	1.229	5.048
Amazonas	9	5	4	14	39	0	4	18	37	49	4
Guainía	119	174	113	138	142	130	135	161	505	904	904
Vichada	83	119	97	126	119	140	178	208	225	284	251
Vaupés	14	56	14	26	17	28	54	149	54	41	78

Fuente: DANE (2011).

IV.1.2. Bienes gravados a la tarifa general y al 5%

La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del 16%, por la cual se aplicará también a los servicios, con excepción de los excluidos expresamente (Artículo 468 del Estatuto Tributario).

Como su nombre lo indica, es la tarifa general que deberían llevar todos los productos y servicios que estén gravados con esta carga impositiva, teniendo en cuenta que hay casos como los exentos, excluidos y gravados al 5%, resultado de las exclusiones que hace el Estado. Este último, establecido en el actual Estatuto Tributario plasmado en el artículo 468-1. En donde podemos ver que son componentes industriales para la elaboración de productos alimenticios.

Lo cual indica que se está dando un beneficio a este tipo de bienes, favoreciendo de manera secundaria las industrias que se dedican a este tipo de producción, son ellos los que asumen dicho gravamen, pero los hace más competitivo al momento de venderse; podría decirse que tienen un descuento de once puntos en comparación de la tarifa general.

En la Tabla 4 la tasa del 5% de IVA se aplica a partir del proveedor y eso cambia el efecto para el consumidor final. Analizando esta tarifa, se puede observar que estaban gravados hasta el año 2012 con el 10% con algunas adiciones y reclasificaciones; se puede pensar, en primera instancia, que el Gobierno buscó mejorar la calidad de vida de los habitantes del país. Lo anterior debido a que estos son la materia prima de bienes considerados de consumo masivo, por lo que al aplicarles esta tasa se genera la equidad señalada en la exposición de motivos de la reciente reforma tributaria, en la que se menciona que “El presente proyecto de reforma tributaria que se presenta al Honorable Congreso de la República, tiene como principal objetivo la generación de empleo y la reducción de la desigualdad”.

Tabla 4. Ciclo económico de bien gravado con el 5% a partir del 2013

Etapa	Inventario	Utilidad	Valor Agregado	Precio	Impuesto	Total
Productor	0	100%	45.000	45.000	7.200	52.200
Proveedor	45.000 (1*)	25%	11.250	56.250	2.812	59.062
Mayorista	59.062	20%	11.812	70.874	3.543	74.417
Minorista	74.417	10%	7.441	81.858	4.092	85.950
Consumidor	85.950					

Fuente: elaboración propia.

Hasta antes de 2013 lo que se hacía era que la parte que excediera de este porcentaje constituía un mayor valor del costo o del gasto respectivo. Lo que se ha logrado con esto, es evitar el efecto cascada que se originaba al ubicar la diferencia porcentual que se asumía como mayor valor del bien, debido a que

sobre esta también se generaba la carga tributaria de manera errada por parte de los empresarios, incrementando con esto el valor final.

Tabla 5. Ciclo económico de bien gravado a la tarifa general del 16%

Etapa	Inventario	% Utilidad	Valor Agregado	Precio	Impuesto	Precio Total
Productor	0	100%	45.000	45.000	7.200	52.200
Proveedor	45.000(*)	25%	11.250	56.250	9.000	65.250
Mayorista	56.250	20%	11.812	67.500	10.800	78.300
Minorista	67.500	10%	6.750	74.250	11.880	86.130
Consumidor	86.130					

Fuente: elaboración propia.

Al observar este ciclo económico de la tarifa general (Tabla 5), la cual es actualmente en Colombia la de mayor porcentaje en materia de IVA. Según lo demostrado anteriormente, es donde más contribución del mencionado gravamen le aporta a las arcas de la nación.

Se observa en la Tabla 6 que el precio final para el mismo producto varía dependiendo de la forma como se realiza la liquidación del IVA, siendo el precio más bajo cuando el bien se encuentra exento de impuesto; la utilidad más alta se presenta en los bienes excluidos y el impuesto más alto se produce cuando se aplica la tasa general del 16%. En cambio en el escenario de 5%, se logra un beneficio intermedio para todos los interesados, es decir, el Estado, el productor y el consumidor.

Tabla 6. Comparativo de las diferentes modalidades de liquidación

Tarifas	General 16%	Exenta 0%	Excluida	Gravada 5%
Precio final	86.130	74.250	86.130	85.950
Utilidad	29.250	29.250	33.930	29.941
Impuesto	38.880	0	7.200	17.647
Beneficia a	Estado	Contribuyente	Empresario	A los tres.

Fuente: elaboración propia.

V. Conclusión

A partir de lo demostrado aquí, se puede concluir que hay tres partes que intervienen al momento de establecer las tarifas de IVA en Colombia, como lo son el contribuyente, el empresario y el Estado; esta última es quien define y tiene la última palabra al momento de fijar las tarifas, no obstante, esta serie de decisiones tienen unos limitantes como son los principios de justicia y equidad

* Según el Artículo 485 Literal a. Donde se cita textualmente de la siguiente manera. Los impuestos descontables son: a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios.

establecidos en la carta magna y otro, por fuera de esta, como lo es el concepto conocido como mínimo vital.

Mediante estos ciclos económicos se puede ver que lo que hace el Gobierno es darle a cada uno de los integrantes una tarifa que lo favorezca: en primer lugar, se da una tarifa para él, como lo es la general, la cual es la que más se recauda aumentando las arcas del Estado, al que favorece con la clasificación de bien exento, es donde le llega a menor costo con una diferencia significativa de las demás categorizaciones.

En otra parte están los empresarios manifestados en la exposición de motivos de la reforma tributaria donde dice: “Mejorar la competitividad de nuestras empresas, especialmente aquellas que utilizan intensivamente la mano de obra, para que continúen creando empleo”. Buscando con esto incentivar a la economía del país, lo benefician con la clasificación del bien excluido, la cual le arroja las mayores utilidades.

Mientras que en la tarifa del 5% es una forma de beneficiar a las tres partes. Para el empresario es la segunda clasificación donde más recibe utilidades lo mismo que el Estado, pero en forma de impuesto, mientras que para el contribuyente es la segunda donde le es más económico, cabe resaltar que la diferencia no es mucha pero la tiene.

El cuanto al valor académico que proporciona este artículo, es poder asesorar al contribuyente en la escogencia de la clasificación del IVA que le convendría negociar, y en la adopción de mecanismos que lo puedan hacer más competente frente a su competencia, sin tener que acudir a prácticas de competencia desleal, la cual se encuentra tipificada en el código de comercio

Referencias bibliográficas

- Banco de la República (2007). Los ingresos y gastos del gobierno.
- Banco de la República (2012). The democratic security policy: socioeconomic effects in the rural areas, 2002-2006. Borradores de Economía. N° 718. Bogotá.
- DANE, Departamento Nacional de Estadísticas (2011). Encuesta nacional de Calidad de Vida 2011. Presentación de resultados.
- DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2003). Concepto Unificado de Impuesto sobre las Ventas. Año 2003 numero 00001 de junio 19 de 2003.
- Jaramillo, C. y Tovar, J. (2007). Efecto del Impuesto al Valor Agregado sobre los precios en Colombia. Documento CEDE 2007-03.
- Ministerio de Hacienda (2012). Proyecto de Ley Por la cual se expide normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Documento electrónico. Octubre 4 de 2012. Consultado octubre 17 de 2012. Disponible en Internet. <http://www.portafolio.co/sites/portafolio.co/files/REFORMA%20TRIBUTARIA.pdf>
- Silva K. & Trujillo M. (2003). Implicaciones jurídicas y efectos económicos del gravamen a las transacciones financieras en Colombia y su análisis comparativo con otros países. Pontificia Universidad Javeriana.