



## **ASPECTOS CRÍTICOS DEL IVA EN COLOMBIA - LA REFORMA DE 2012**

**CATALINA HOYOS JIMÉNEZ**

Artículo de reflexión

Universidad de los Andes  
Facultad de Derecho  
Revista de Derecho Privado N.º 51  
Enero - Junio de 2014. ISSN 1909-7794

## Aspectos críticos del IVA en Colombia - la reforma de 2012

### Resumen

Este trabajo evalúa el impuesto al valor agregado (IVA) en Colombia desde una perspectiva evolutiva que muestra su filosofía en contraste con la historia más reciente del impuesto en el país, las distorsiones que genera sobre la economía y el comercio en general, y los cambios que deben hacerse a este de acuerdo con sus efectos y con varios de los estudios publicados durante las últimas décadas. Los resultados de estos estudios son luego contrastados con lo que se hizo en la última reforma tributaria (Ley 1607 de 2012), para finalmente concluir que esta fue muy tímida y que seguimos esperando una gran transformación del IVA. Las políticas fiscales deben replantear varios aspectos de la regulación, como son: i) la ampliación de la base del impuesto, ii) la reducción sustancial de las políticas de exoneración, iii) la revisión del IVA desde la perspectiva de los intercambios internacionales para evitar los efectos de doble exoneración o de doble imposición a que da pie nuestro régimen, iv) la eliminación del régimen de retenciones en la fuente del IVA, v) el descuento por la adquisición de bienes de capital para no castigar la inversión con el tributo, vi) la revisión de los regímenes que producen arbitrajes regulatorios, entre otros.

**Palabras clave:** IVA, impuesto al valor agregado, valor agregado, impuesto al consumo, consumo, impuesto indirecto, impuestos plurifásicos, exoneración, exención, exclusión, tasa cero, equidad tributaria, progresividad tributaria, evasión, comercio exterior, neutralidad fiscal, gravámenes a la inversión, retención en la fuente, Ley 1607 de 2012, descuento por adquisición de bienes de capital, descuentos tributarios, bienes de capital, exportación de servicios, importación de servicios, devolución de impuestos, arbitrajes regulatorios.

## Critical aspects of colombian VAT. Review of the new 2012 VAT rules

### Abstract

This paper evaluates the VAT in Colombia from an evolutionary perspective showing its philosophy vis-à-vis the most recent history of this tax in the country, the distortions that it provokes on the economy and trade and the changes that such tax needs, given its effects and based upon a number of studies published over the past decades. The results of these studies, subsequently, are contrasted with the last tax reform (Law 1607, 2012) in order to conclude that such reform was very shy and left us waiting, again, for another VAT tax reform. Future fiscal policies should rethink several aspects of the regulation such as i) expanding the tax base, ii) the substantial reduction of exemption policies, iii) revising the VAT from the perspective of international trade to avoid double taxation and/or double exoneration effects, iv) eliminating the VAT withholding regime, v) the possibility of deducting input VAT payed in the acquisition of capital goods in order for the tax not punishing the investments, vi) the review of schemes that determine regulatory arbitrages, among others.

**Keywords:** VAT, Value added tax, value added, tax on consumption, consumption, indirect tax, turn-over tax, exoneration, zero-rated VAT regime, "exclusion" regime, tax equality, progressive taxes, tax evasion, foreign trade, fiscal neutrality, taxes on investment, VAT withholding, withholding taxes, Law 1607, 2012, Input VAT deduction on the acquisition of capital goods, capital goods, Input VAT deductions, exportation of services, importation of services, regulatory arbitrages.

## Aspetos críticos do IVA na Colômbia - a reforma de 2012

### Resumo

Este trabalho avalia o imposto ao valor agregado (IVA) na Colômbia desde uma perspectiva evolutiva que mostra sua filosofia em contraste com a história mais recente do imposto no país, as distorções que gera sobre a economia e o comércio em geral, e as mudanças que devem ser feitas a este de acordo com seus efeitos e com vários dos estudos publicados durante as últimas décadas. Os resultados destes estudos são depois contrastados com o que foi feito na última reforma tributária (Lei 1607 de 2012), para finalmente concluir que esta foi muito tímida e que seguimos esperando uma grande reforma do IVA. As políticas fiscais devem reformular vários aspectos da regulação, como são: i) a ampliação da base do imposto, ii) a redução substancial das políticas de exoneração, iii) a revisão do IVA desde a perspectiva dos intercâmbios internacionais para evitar os efeitos de dupla exoneração ou de dupla imposição a que dá pé nosso regime, iv) a eliminação do regime de retenções na fonte do IVA, v) o desconto pela aquisição de bens de capital para não castigar o investimento com o tributo, vi) a revisão dos regimes que produzem arbitragens regulatórias, entre outros.

**Palavras-chave:** IVA, imposto ao valor agregado, valor agregado, imposto ao consumo, consumo, imposto indireto, impostos plurifásicos, exoneração, isenção, exclusão, taxa zero, equidade tributária, progressividade tributária, evasão, comércio exterior, neutralidade fiscal, gravames ao investimento, retenção na fonte, Lei 1607 de 2012, desconto por aquisição de bens de capital, descontos tributários, bens de capital, exportação de serviços, importação de serviços, devolução de impostos, arbitragens regulatórias.

## SUMARIO

I. LA FILOSOFÍA DEL IVA (Impuesto indirecto, plurifásico y de valor agregado que grava el consumo) - II. EL IVA EN COLOMBIA - A. *El régimen de exoneraciones del IVA en Colombia desdibuja sus características propias y afecta el comercio exterior* - 1. El régimen de exención - 2. El régimen de exclusión - B. *El IVA en Colombia no se limita a gravar el consumo* - C. *Otros elementos del IVA colombiano que desdibujan sus condiciones intrínsecas* - 1. Las tarifas diferenciales del IVA - 2. La retención en la fuente del IVA - III. LA LEY 1607 DE 2012 VS. LOS CAMBIOS ESPERADOS - A. *Eliminación de tarifas diferenciales del IVA para mantener solo tres: 0%, 5% y 16%* - B. *Nuevas reglas de los impuestos descontables* - C. *Disminución de la tarifa de retención en la fuente por IVA* - D. *Nuevo régimen de exportación de servicios y de servicios turísticos prestados a no residentes* - E. *El desbalance entre los regímenes de exención y de exclusión en la reforma* - F. *El descuento del IVA por la adquisición de bienes de capital* - G. *Cálculo de los impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral* - H. *Los arbitrajes regulatorios en la reforma* - I. *Controles y procedimiento* - IV. CONCLUSIONES - Bibliografía.

# Aspectos críticos del IVA en Colombia - la reforma de 2012\*

Catalina Hoyos Jiménez\*\*

## Introducción

El IVA es un impuesto importante desde varias perspectivas: constituye una singular fuente de recaudo para los Estados<sup>1</sup>, su diseño —al menos en teoría— está concebido para evitar y controlar la evasión<sup>2</sup>, canaliza información importante para el Estado sobre las actividades económicas y la situación de los contribuyentes y, si obe-

dece a estándares internacionales, debe servir por igual al recaudo y al mantenimiento de las condiciones de competencia entre productos y servicios. No obstante, desde que el impuesto fue diseñado en Colombia<sup>3</sup> se ha advertido que su estructura no está acorde con su filosofía, al tiempo que genera distorsiones que no solo repercuten en la economía y competitividad de los particulares sino en los recaudos que el Estado debería obtener por esta vía.

Eran muchas las expectativas que se tenían en materia de reformas al impuesto sobre las ventas – IVA. El Gobierno y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) generaron una campaña de expectativa sin precedentes, y adicionalmente los estudios económicos de la DIAN<sup>4</sup> parecían anticiparse al cambio de manera

---

\* Cómo citar este artículo: Hoyos Jiménez, C. (Junio, 2014). Aspectos críticos del IVA en Colombia - la reforma de 2012. *Revista de Derecho Privado*, 51.

\*\* Profesora titular Universidad del Rosario, candidata PhD Universidad de Salamanca, socia fundadora de Godoy & Hoyos Abogados, vicepresidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Correo: choyos@godoyhoyos.com

1 De acuerdo con informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), existen países como México en los cuales la importancia relativa de los impuestos al consumo es del 59,2% frente a la totalidad del recaudo. En Chile llega al 50.6%, en los países europeos dicha importancia puede oscilar entre el 30% y el 45% y en Estados Unidos no supera el 18%.

2 Su estructura como un tributo plurifásico sobre el valor agregado hace que a pesar de que recaiga sobre el consumo, este sea recaudado durante todas las etapas del ciclo de producción de bienes y servicios. Este diseño permite que la evasión sea fácilmente detectable, porque todas las personas que intervienen en la cadena transmiten y reciben información permanente de aquellos con quienes tienen que interactuar. Esta información, como resulta obvio, debe ser entregada al Estado vía las declaraciones o de otros deberes formales.

---

3 Parthasarathi, Shome *et al.* Colombia: el impuesto al valor agregado: estructura del impuesto, eficiencia y mecanismos de la recaudación. Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, 24 de julio de 1991, p. 9.

4 Particularmente, ver: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Elementos para la discusión de una reforma del IVA en Colombia. Cuaderno de trabajo elaborado por Javier Ávila y Ángela Cruz, Subdi-

coordinada con lo que siempre hemos esperado en materia del impuesto al valor agregado (IVA): un impuesto a la altura de los estándares internacionales, del comercio internacional, de la promoción de nuestros productos y servicios y, ante todo, consecuente con su deseable neutralidad. Parecería que no existe un gravamen en el que la exigencia de neutralidad sea mayor que en el impuesto sobre las ventas, no solo porque acompaña a los actores económicos en sus decisiones diarias, sino porque las fallas en su diseño pueden llegar a entorpecer los intercambios, a atentar contra la industria nacional, a hacer más competitivos en el mercado local los productos extranjeros y a encarecer ciertos negocios frente a los que son realizados por pares competidores. Los arbitrajes regulatorios en materia impositiva son indeseables, pero más lo son en un mercado regido por la competencia.

Este trabajo evalúa el IVA en Colombia desde una perspectiva evolutiva, que muestra su filosofía en contraste con lo que evidencia la historia más reciente del impuesto en el país, las distorsiones que genera sobre la economía y el comercio en general y los cambios que deben hacerse a este de acuerdo con varios de los estudios publicados durante las últimas décadas. Los resultados de estos estudios son luego contrastados con lo que se hizo en la última reforma tributaria (Ley 1607 de 2012), para finalmente concluir que seguimos esperando una gran reforma del IVA.

---

recepción de Gestión de Análisis Operacional, enero de 2012.

Este documento pretende ser un artículo de reflexión.

## I. LA FILOSOFÍA DEL IVA (impuesto indirecto, plurifásico y de valor agregado que grava el consumo)

Varios son los elementos diferenciadores del IVA:

El IVA es un impuesto indirecto, entre otras razones, porque con él resulta incidido económicamente el consumidor final, quien a pesar de ello no ostenta la calidad de responsable frente al Estado. Encontramos, además, un “responsable” único que ejecuta la operación gravada, pero dicha persona no es la llamada a asumir el coste del tributo pues este siempre deberá ser pagado por el consumidor. Es por ello que la factura de un bien gravado con el IVA debe ser asumida por el adquirente del bien o del servicio (no por su prestador) tanto en la parte del bien o servicio como en lo correspondiente al importe del tributo.

El que el impuesto sea plurifásico implica que recae sobre todas las etapas del ciclo productivo y, por consiguiente, se va causando en cada una de ellas a pesar de que formalmente no haya existido un acto de consumo “final”. Pero como en todo caso es un impuesto “al consumo” (detalle sobre el que volveremos más adelante), la legislación repara en que solo puede tener como base el “valor agregado”, que no es otra cosa que la sumatoria de las adiciones, cambios, transformaciones y mejoras que ha recibido un bien y que, en términos muy sen-

cillos, corresponde al valor total facturado al consumidor final. Para lograr que el impuesto recaiga exactamente sobre el “valor agregado”, su diseño —por demás muy inteligente— supone no solo que los valores pagados a título de IVA en todas las fases del ciclo de producción y comercialización, por personas distintas del consumidor final (como producto de su característica de plurifase), puedan ser descontados o deducidos del impuesto facturado en cada etapa, sino que para el momento en el cual ocurre el acto de consumo definitivo el Estado ya ha recaudado de manera anticipada la mayor parte del impuesto que en últimas recaerá sobre la totalidad del valor agregado. Además de ello, gracias a que todos los actores económicos involucrados en la cadena de consumo también tienen responsabilidades frente al impuesto, su evasión supone un previo acuerdo entre ellos, pues de lo contrario sería muy difícil ocultarle al Estado la cadena económica que determina la causación del tributo.

La nota característica de gravar el consumo determina tres consecuencias: en primer lugar, tiene como hecho imponible el acto de consumo; pero, al mismo tiempo, tiene como contribuyente al consumidor final y como base imponible la medida de ese consumo, que no es otra que el valor del bien o servicio consumido. De esta manera, si en el diseño del IVA se evidencia que el gravamen recae sobre actos distintos del consumo, o sobre personas diferentes del consumidor, o tiene como base valores distintos al acto de consumo, debemos intuir que el impuesto tiene un problema que incidirá en varios

aspectos que se evidencian al analizar el caso colombiano.

## II. EL IVA EN COLOMBIA

En Colombia, el IVA está concebido como un impuesto al consumo que recae sobre el valor agregado de una manera relativa y con consecuencias nocivas tanto para los contribuyentes como para el propio Estado. Ello se advierte al revisar los elementos más notorios del impuesto, tal como aparece descrito en la legislación. Veamos:

### ***A. El régimen de exoneraciones del IVA en Colombia desdibuja sus características propias y afecta el comercio exterior***

El régimen de exoneraciones del impuesto hace que en algunos casos (i) no grave el consumo; ii) no tenga como contribuyente al consumidor final; iii) no tenga como base imponible el valor del acto de consumo o, lo que es igual, la totalidad del valor agregado; y iv) no consulte la equidad.

La lista de exoneraciones en nuestra legislación es bastante extensa y, en todo caso, supera cualquier definición de bienes de consumo popular. Los regímenes preferenciales del IVA han sido duramente criticados, pues pareciera que gran parte del impuesto ha sido soportada por unos pocos sectores y que su productividad es baja si se la compara con otras naciones. En 2009, por ejemplo, se constató que en países de la Organización para la Cooperación y el De-

sarrollo Económico (OCDE) alcanzó una media del 61%, mientras que en Colombia para 2011 no superó el 39%<sup>5/6</sup>. También se advirtió que el Estado asigna una gran porción de gasto tributario a distintas actividades económicas de manera muy desigual, conclusión que se sustenta en que, a precios de 2011 y descontando la evasión actual que se supone es del 25%, la DIAN dejó de percibir, por año, cerca de \$30 billones como resultado de las exclusiones, \$2.3 billones como producto de las exenciones y 0.9 billones como consecuencia de las tarifas reducidas, lo cual de manera conjunta representa aproximadamente un 5.5% del producto interno bruto (PIB)<sup>7</sup>. Lo más alarmante de este resultado es que ha sido una constante en los estudios económicos de las últimas décadas sin que, en apariencia, se hayan hecho mayores esfuerzos para darle otro curso; en algunos indicadores pareciera que la situación es peor. En el año 2002, para dar un ejemplo, se estimó que de los 57 sectores de la economía, 5 pagaban más de la mitad del IVA recaudado y 14 soportaban el peso del 90% de dicho recaudo<sup>8</sup>, lo cual ha ido de la mano con estudios que siempre han denunciado que los tratamientos preferenciales

en Colombia son desproporcionados<sup>9</sup>. Así mismo, se determinó que: (i) en el año 2001 los tratamientos preferenciales del IVA representaron el 4.67% del PIB<sup>10</sup> (en contraste con el 5.5% para 2012), (ii) en 1998 la tarifa efectiva del IVA por efecto de la multiplicidad de tarifas y regímenes especiales fue del 9.14%, y (iii) en 1994 hubiera podido implantarse un IVA generalizado para todos los bienes y servicios a una tarifa única del 4.4% y obtener el mismo recaudo que con una tarifa general del 16%, varias tarifas diferenciales, múltiples exenciones y un alto índice de evasión<sup>11/12</sup>. El régimen de tratamientos preferenciales del IVA, en síntesis, no ha obedecido a una política estructural sino a las necesidades inmediatas de recaudo. Así mismo, los más diversos estudios han constatado que su costo fiscal y administrativo ha superado con creces los efectos que se ha pretendido buscar, que su implantación ha obedecido a la presión de grupos económicos capaces de influenciar las decisiones del legislador y que tiene serios problemas de diseño.

5 Ávila y Cruz. Ob. cit. De acuerdo con estudios de la OCDE, Nueva Zelanda se acercó en 2009 al 91%, Suiza al 83%, México al 58% y Chile al 53%. En el mismo trabajo se dice que de acuerdo con la Comisión Económica para América latina y el Caribe (CEPAL), para ese mismo año la productividad del impuesto en Bolivia llegó al 70%, en Paraguay al 63% y en Venezuela al 50%.

6 En el mismo estudio se lee: "En el caso del IVA existen diversos factores que reducen el recaudo potencial, entre ellos la balanza comercial, la evasión y los tratamientos tributarios preferenciales". Ávila y Cruz. Ob. cit. P. 16.

7 Ibídem.

8 FEDESARROLLO. Misión del Ingreso Público. Informe del Consejo Directivo. En: Cuadernos de Fedesarrollo n.º 10. Bogotá: Autor.

9 En un estudio se denunció que la totalidad de los incentivos tributarios en Colombia, en 1999, ascendieron a 10 puntos porcentuales del PIB. Su costo fiscal, por su parte, ascendió a 3 puntos del PIB. Ver: HERNÁNDEZ, Gustavo, *et al.* Exenciones tributarias: costo fiscal y análisis de incidencia. En: Archivos de Macroeconomía. Bogotá: Departamento nacional de Planeación, noviembre de 2002.

10 ÁVILA, Javier, *et al.* Progresividad en los impuestos a las ventas y renta de personas naturales. Bogotá: División de Estudios Fiscales. Oficina de Estudios Económicos. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, diciembre de 2001.

11 STEINER, Roberto, *et al.* Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Bogotá: Fedesarrollo, 1999.

12 Para el año 2010, se estimó la evasión del IVA en 25.3%, resultado que para muchos aún es discutible. CRUZ, Ángela. Suplemento Evasión IVA en Colombia (2005- 2010). Cuadernos de trabajo. Bogotá: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional – DIAN, Documento web 043, julio de 2011.

Pero, además de los efectos nocivos sobre el recaudo, el régimen de exoneraciones del impuesto en Colombia también afecta seriamente a ciertos sectores. A continuación nos referiremos de manera puntual a cada uno de ellos, concretamente, el de *exención* y el de la *exclusión*.

## 1. El régimen de exención

El régimen de *exenciones* del IVA implica exoneración perfecta tipo tasa cero, que se caracteriza porque sus responsables tienen derecho a la devolución de los impuestos a ellos repercutidos con ocasión de la operación que recibe el tratamiento de exenta. Este tratamiento resulta necesario en cualquier jurisdicción donde pretenda desarrollarse un impuesto al consumo tipo valor agregado, porque el mismo determina, ante todo, que la propia legislación corrija las potenciales distorsiones de un impuesto que es plurifásico y que es juzgado por muchos como contrario a la equidad. En cuanto a lo primero, si la legislación quiere mantener el IVA como un impuesto al consumo debe asegurarse, entre otras, de que (i) todas las importaciones estén gravadas con el tributo y (ii) las exportaciones se encuentren exentas con derecho a devolución, como un reconocimiento de que el consumo del bien o del servicio no ha ocurrido en el país y deberá ser el país de destino (o de consumo) quien entre a gravarlo. Y, en cuanto a lo segundo, si la legislación quiere darle rasgos de progresividad al IVA, puede considerar el desgravar algunos productos que son de consumo habitual por parte de la población menos favorecida.

En el caso particular de Colombia tenemos problemas que hacen que el régimen de exención desfigure, en casos importantes, las características del impuesto. En primer lugar, si bien las exportaciones de bienes se encuentran exentas, las exportaciones de servicios solo lo están de una manera relativa, y previo el cumplimiento de los requisitos que establezca la ley<sup>13</sup>. Con ello generamos pérdida de competitividad en nuestros servicios exportables, porque si no cumplen con los requisitos para acceder al régimen de tasa cero o exención, y van hacia una jurisdicción que respete el principio de tributación en el país de destino —que es natural a un impuesto como el IVA que recae sobre el consumo y que es acogido por la mayoría de países—, tendremos el resultado de que el mismo servicio podrá quedar gravado con el IVA en Colombia y en el país del real consumo, quien seguramente lo gravará en la importación en desarrollo del mismo principio de tributación en país de destino. En segundo lugar y por fuera del problema de las exportaciones, nuestra lista de exenciones supera de una manera preocupante las consideraciones de protección de la población más necesitada y, por consiguiente, de equidad. El régimen de exención abarca productos a los cuales solo acceden los estratos altos, como los camarones y los langostinos<sup>14</sup>, y en cambio co-

13 Artículo 481 c) del Estatuto Tributario (E. T.).

14 También se encuentran exentos los bienes que se vendan a sociedades de comercialización internacional para ser exportados, o los servicios intermedios de la producción prestados a dichas sociedades si están destinados a un bien final exportable, los servicios exportados bajo ciertas condiciones, los servicios turísticos prestados a no residentes, las ventas de productos a zonas francas y otros bienes como ciertos cuadernos e impresos, los servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas para los estratos 1 y 2, los animales vivos de la especie bovina, los pollitos de un día, carnes, pollo, pescado, leche y huevo, entre otros.



bija bajo el indeseable régimen de exclusión (al que nos referiremos en breve) a productos que son los que usualmente consumen las clases más necesitadas, como es el caso de algunos granos y cereales. Y en tercer lugar, tenemos serios problemas de diseño y dinámica de los esquemas de devolución, que hacen que los exportadores y los productores de bienes exentos vean relativizado el derecho que tienen a obtener la devolución de los impuestos a ellos repercutidos en la cadena económica, lo cual sin duda también desdibuja el carácter del IVA como un impuesto al consumo.

## 2. El régimen de exclusión

El régimen de exclusiones, por el contrario, implica una exoneración imperfecta. Parte del supuesto de que el bien o servicio no se encuentra gravado, por tanto quien lo vende o presta no es responsable del impuesto (a diferencia de los bienes exentos para los que quienes los prestan sí son responsables) y, por ello, si bien no está sujeto a cumplir con las obligaciones formales y sustanciales derivadas del tributo, tampoco tiene derecho a recuperar los impuestos que le hubieren sido repercutidos para producir o comercializar el bien final o para prestar el servicio, los cuales terminan por convertirse en un mayor valor del costo de producción o comercialización.

Este régimen es muy criticable, por muchas razones. Aparte de desdibujar el gravamen como un impuesto al consumo que recae sobre el valor agregado, porque termina por incidir en quien no es el consumidor final y erosiona la base sobre la cual el Estado ejerce su poder de

recaudo, disfraza de beneficio tributario algo que probablemente no lo es. Esto porque en los medios de comunicación y en el Congreso este tipo de medidas se discuten como si se tratara de grandes beneficios para la población económicamente vulnerable, cuando lo cierto es que, justamente, es esta clase social la que podrá verse afectada por un tributo que, al incrementar los costos de producción o comercialización, tenderá a ser trasladado por la vía del precio a los consumidores, obviamente si la elasticidad de la demanda así lo permite. Del mismo modo, es un régimen que beneficia a los bienes y servicios importados, pues mientras que estos últimos serán exportados por su país de origen bajo el régimen de tasa cero<sup>15</sup> y entrarán al nuestro sin ninguna carga tributaria, los producidos dentro del territorio colombiano saldrán con un IVA implícito, representado en los impuestos repercutidos que por efecto de la exclusión no pueden ser descontados por el productor o comercializador y que, por obvias razones, además de incidir en su esquema de costos, como ya advertimos, pueden terminar siendo trasladados al consumidor por la vía del precio<sup>16</sup>. El régimen de exclusiones en Colombia afecta el comercio porque vuelve más competitivos los

15 En virtud del régimen prácticamente universal de exención a las exportaciones.

16 Con la Ley 488 de 1998 trató de neutralizarse este efecto mediante la inclusión del sistema del "IVA implícito" o gravamen que tenían que pagar los importadores de bienes que en principio estaban excluidos, si la oferta nacional de estos era suficiente para atender la demanda interna. Este IVA pretendía no poner en desventaja a nuestros productos locales mediante el cobro de un IVA "promedio implícito" en la importación, pero tal hecho no fue entendido ni por los organismos de la Comunidad Andina ni por la Corte Constitucional de Colombia. De esta forma, este sistema de corrección del funesto efecto que tiene el régimen de exclusión, fracasó.

productos extranjeros y encarece los costos de producción de los bienes locales.

Ahora bien, desde una perspectiva teórica, el efecto del IVA implícito al que nos acabamos de referir puede ser neutralizado si se adopta una política de desgravación de todos los productos y servicios necesarios para la producción del bien o servicio excluido. No obstante, además de que una desgravación total de los insumos o servicios intermedios resulta prácticamente imposible y en todo caso siempre será limitada, tal política puede dejar al Estado en la encrucijada de desgravar una interminable lista de productos, lo cual no tiene sentido desde la perspectiva de un impuesto que debe tener una base generalizada.

Bajo el régimen de exclusiones en Colombia está cobijada una lista muy larga de productos, dentro de los cuales se encuentran los animales vivos de las especies ovina y porcina —los de la especie bovina se encuentran exentos sin mayor explicación—, algunos peces, bulbos, cebollas, papas, algunas verduras y frutas, café, trigo, avena, maíz, maní, nueces, algodón, panela, cacao, caña, pan, agua, sal, gas natural licuado y en estado gaseoso, gas propano para uso domiciliario, energía eléctrica, antibióticos, sangre, medicamentos, abonos, algunas maquinarias para uso agropecuario, materias primas para plaguicidas e insecticidas, algunas pólizas de seguros, la importación de maquinaria industrial que no se produzca en el país para la transformación de materias primas por parte de usuarios altamente exportadores, algunos bienes y servicios vinculados con la educación,

la investigación científica y tecnológica, algunas modalidades de transporte, los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, algunas comisiones del sector financiero, el *leasing*, la colocación de seguros de vida y títulos de capitalización, los servicios públicos domiciliarios; las boletas de entrada a espectáculos culturales, deportivos y de recreación; bienes y servicios en el interior del sector agrícola, servicios funerarios, algunos servicios de publicidad, etc.

El IVA en Colombia merece un replanteamiento en su diseño desde la perspectiva del comercio exterior, lo cual repercute en el recaudo, desdibuja la condición del impuesto como un tributo al consumo y, además, resulta nocivo para ciertos sectores, en especial el de servicios.

Si nuestra legislación fuera consecuente con la filosofía del IVA, adoptaría la política de gravar la totalidad de las importaciones y desgravar sin distinción las exportaciones. Esta es la única manera de armonizar el comercio exterior con un impuesto que recae sobre el consumo y de evitar que ciertos bienes o servicios gocen de doble exoneración —que es lo que ocurre cuando son exportados hacia Colombia bajo el régimen de exoneración en el país de origen e ingresan aquí bajo otro régimen de exoneración— o de doble imposición (como sucede cuando se grava la exportación y el país de destino hace lo propio con la importación). Aunque a estos puntos nos referimos con especial detalle en los acápites anteriores cuando expusimos los regímenes de exoneración, es pertinente hacer algunas precisiones.

Nuestra legislación, además de tener una lista interminable de bienes excluidos en la exportación, que también se exceptúan en la importación por efecto de la doble exoneración mencionada, tiene un sistema de gravamen selectivo a las importaciones de *servicios* que no es consecuente con la dinámica del IVA. El Estatuto Tributario (E. T.) en el numeral 3 del artículo 120 establece ocho clases<sup>17</sup> de servicios importados que están gravados con el impuesto y son los únicos gravados con el IVA en la importación. En cambio, cuando vemos el problema desde la perspectiva de la exportación, los únicos servicios exportados que están cobijados por el régimen de exención son los referidos en el literal c) del artículo 481 del E. T.

En otras palabras, nuestro régimen hace exactamente lo contrario de lo que debería hacer, generando los efectos que hemos denunciado: con las contadas excepciones de la legislación, en materia de servicios no grava las importaciones ni exonera las exportaciones, repercutiendo particularmente en dicho sector de la economía colombiana. Como lo hemos expuesto en varias oportunidades, nuestra legislación tributaria no ha tenido en cuenta los cambios ocurridos en el comercio de servicios e intangibles durante el

último siglo, con lo cual no solo lo desconoce, sino que lo desincentiva y deprime<sup>18</sup>.

### ***B. El IVA en Colombia no se limita a gravar el consumo***

En Colombia el IVA no solo grava el consumo sino también la inversión, lo cual desfigura su filosofía.

Como el impuesto que aplica en Colombia grava los bienes de capital sin permitir su descuento, con las contadas excepciones que consagra la ley<sup>19</sup>, la inversión resulta igualmente gravada con los efectos que ello tiene en el desarrollo del ciclo económico.

De acuerdo con el estudio de Ávila y Cruz publicado por la propia DIAN, “para lograr que el IVA aplicado en Colombia no desincentive la inversión es preciso que el impuesto pagado en la adquisición de bienes de capital sea descontable, bien sea en la propia liquidación del IVA o eventualmente en el impuesto de renta, en este último caso como crédito tributario”<sup>20</sup>. Allí mismo, no obstante, la DIAN aclara que tal decisión “tiene un importante costo fiscal”.

17 En Colombia solo los siguientes servicios están gravados en la importación: i) las licencias y autorizaciones para el uso y explotación de intangibles; ii) los servicios de consultoría, asesoría y auditoría; iii) los arrendamientos de bienes corporales muebles con excepción de naves, aeronaves y demás destinados al transporte internacional; iv) los servicios de traducción, corrección o composición de texto; v) los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro; vi) los realizados en bienes muebles con excepción de los relacionados con el transporte internacional; vii) los de conexión o acceso satelital; viii) la televisión satelital.

18 Ver: HOYOS, Catalina. Tratamiento tributario de las rentas por servicios en Colombia y en los Convenios de Doble Imposición. En: El impuesto sobre la renta en Colombia. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en proceso de edición).

19 Estas excepciones están previstas en los artículos 428 e), f), g), h), i), 428-1, que consagra la exclusión en la importación de algunos bienes de capital; en el artículo 258-2 que se refiere al descuento del IVA (en el impuesto sobre la renta) por la importación de maquinaria pesada para industrias básicas y en el 498-1 para las condiciones bajo las cuales pueden ser descontados algunos puntos del IVA del impuesto sobre la renta si se cumplen las metas de recaudo de la DIAN.

20 Ávila, Cruz y Orduña. Ob. cit. P. 25.

Esta última afirmación sin duda es cierta, pero si el impuesto se sometiera a una reforma estructural, muy seguramente el costo aludido podría verse compensado con la corrección de otras distorsiones de este —algunas de ellas mencionadas en este documento— que disminuyen los recaudos, al tiempo que lo acercaría a un diseño más acorde con su dinámica, propósitos y filosofía.

A nuestro parecer, tal posibilidad de descuento debería ser del mismo IVA, no de renta, sobre todo considerando las limitaciones que tienen, en dicho impuesto, los descuentos tributarios.

### **C. Otros elementos del IVA Colombiano que desdibujan sus condiciones intrínsecas**

#### **1. Las tarifas diferenciales en el IVA**

Colombia ha hecho un esfuerzo por eliminar las tarifas diferenciales del IVA, particularmente en la última reforma tributaria, lo cual sin duda debe ser aplaudido<sup>21</sup>. Los efectos que estas tarifas diferenciales tenían sobre las empresas y sus decisiones eran muchas, pues estas solo permitían el descuento del IVA hasta la concurrencia de la tarifa aplicable al bien final, lo cual estaba aparejado de efectos comparables a los que producen las exclusiones. Este hecho

fomentó procesos de integración, así como ingeniosas estructuras de planeación tributaria<sup>22</sup>.

#### **2. La retención en la fuente del IVA**

Durante los últimos años y como un elemento “innovador” (que desafortunadamente fue copiado por algunos de los países vecinos), nuestra legislación tendió a concentrar en pequeños grupos o “agentes retenedores” la responsabilidad de descontar un porcentaje del IVA generado en las operaciones en las que intervengan<sup>23</sup>, situación que ha constituido otro de los problemas estructurales del impuesto en Colombia. Actualmente dicha retención está en el 15%, que es lo que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como ente regulador de la administración y recaudación de impuestos, asume que es el margen de utilidad bruta de la totalidad de las operaciones, cuando lo cierto es que varios sectores están lejos de este porcentaje. La retención, entonces, genera entre los actores flujos de caja negativos —el exceso de retención puede ser devuelto o compensado pero supone procedimientos engorrosos— e incrementa el costo de oportunidad de los recursos.

Pero además, esta “novedosa disposición” es incompatible con un impuesto *indirecto* e *instantáneo*<sup>24</sup> como el IVA. El IVA está diseñado para

21 Hace una década existían en Colombia 14 tarifas diferenciales del IVA. Ver: HOYOS, Catalina. Los efectos del IVA en la economía colombiana. Ponencia presentada en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que se celebraron en Quito a finales de 2004 bajo los auspicios del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

22 *Ibidem*.

23 Hasta el año 2005 la retención era del 75%, entre el 2006 y el 2012 fue del 50% y a partir de la Ley 1607 de 2012 es del 15%.

24 La DIAN, en una extraña teoría, ha entendido que este es un impuesto “de período” bimestral (hoy también cuatrimestral o anual). Confunde, con ello, la causación del impuesto con el momento en que debe ser liquidado.

que la responsabilidad por el tributo se traslade del consumidor-contribuyente a quien presta el servicio o enajena el bien, no solo porque de otra manera sería inmanejable, sino porque es necesario que confluyan en una misma persona la obligación de pagar el tributo y el derecho al descuento de los impuestos a ella repercutidos para el desarrollo de la actividad gravada. Por ello, la retención en la fuente distorsiona este binomio que no tiene otro propósito que ser consecuente con un tributo plurifásico que solo puede recaer “sobre el valor agregado”. Al romper, así sea de manera indirecta y temporal, el ciclo entre quien tiene derecho al descuento y quien tiene la responsabilidad por el pago, lo que logra la medida es que las empresas dejen en manos de la DIAN capital de trabajo, vía recaudos que no le corresponden. El sistema de retenciones en la fuente en Colombia también tiene que ser replanteado y ello no solo es predicible del IVA sino del impuesto sobre la renta.<sup>25</sup>

También valdría replantear la política de la DIAN de incluir en sus cifras de recaudo montos de retenciones en la fuente que en muchos casos tiene que devolver, precisamente, porque no son recursos del Estado. Este indicador puede viciar las decisiones de la entidad al momento de determinar las devoluciones, como lo demuestra el alto índice de litigiosidad en esta área.

El IVA en Colombia, en definitiva, no es neutral ni consecuente con la idea original del tributo. Grava la inversión, tiene múltiples distorsiones por efecto de los beneficios y de la retención en

la fuente, se utiliza con fines proteccionistas<sup>26</sup> y en algunos casos perjudica la propia industria nacional.

### III. LA LEY 1607 DE 2012 VS. LOS CAMBIOS ESPERADOS

Por todo lo expuesto resultaba inevitable esperar una reforma de fondo que planteara el rediseño del IVA. Estudios económicos, provenientes en su mayoría de entidades públicas, habían resaltado esta necesidad y la propia DIAN se había ocupado de realizar un trabajo completo sobre el tema. No obstante, todos nos sorprendimos cuando ni en el borrador del fracasado Proyecto de reforma tributaria estructural ni en los sucesivos proyectos presentados por el Gobierno se daba solución a los problemas que enfrenta el impuesto<sup>27</sup>, con lo cual se envió un mensaje errático sobre la preparación de la DIAN para asumir los retos que demanda el impuesto.

Los resultados de la reforma al parecer no han sido los mejores, con lo cual es claro que volvimos a aplazar las necesarias modificaciones que requiere el IVA en nuestro país. El recaudo, en apariencia, no aumentó y por el contrario se vio reducido<sup>28</sup>, quizás como producto de la

26 Impuestos, un mayor esfuerzo pero con justicia.

27 Incluso, en el primer borrador de lo que se convirtió en la Ley 1607 de 2012, que afortunadamente fue corregido rápidamente, se desfiguraba en mayor medida el tributo al establecer que en algunos casos los responsables de bienes y servicios “exentos” no tenían derecho a la devolución de los impuestos a ellos repercutidos —sin embargo el proyecto los seguía llamando “exentos”—.

28 Aunque con resultados parciales, en el documento “Ingresos tributarios administrados por la DIAN 1970-2013”, disponible en [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), el recaudo por IVA en 2012 fue de 26.544.725 millones de pesos de

25 Ver HOYOS, Catalina. Tratamiento tributario de las rentas... Ob. cit.

disminución de la retención en la fuente que, en todo caso, genera cifras irreales porque no muestra la proporción de recursos que deben ser retornados a los responsables; la lista de bienes excluidos, en vez de verse reducida, aumentó; y la lista de bienes exentos también se incrementó, no como efecto de políticas estatales sino como producto de presiones de grupos que tuvieron la posibilidad de influir en la ley que fue aprobada. Las necesarias correcciones al régimen de comercio exterior, por su parte, solo fueron hechas de manera tímida para el régimen de exportación de servicios, con lo cual hoy subsiste el IVA selectivo a las importaciones de estos y la desgravación, también selectiva, a las exportaciones. El régimen de retenciones en la fuente subsiste —aunque debemos aceptar que hubo en este punto cambios positivos— así como, en sustancia, las limitaciones al descuento del IVA por la adquisición de bienes de capital. La reforma, desafortunadamente, no enfrentó los problemas del impuesto que señalamos en la primera parte de este trabajo.

A continuación nos referiremos a los principales cambios que trajo la reforma.

### ***A. Eliminación de tarifas diferenciales del IVA para mantener solo tres: 0%, 5% y 16%***

Sin duda, el haber dejado solo tres tarifas dife-

renciales de IVA (0%, 5% y 16%) es un punto positivo de la reforma porque con ello se simplificó un poco el impuesto. Este cambio estuvo aparejado con la creación del impuesto al consumo como un tributo monofásico que vino a absorber el gravamen sobre algunos productos, particularmente aquellos que tenían tarifas diferenciales superiores al 16%. Por su parte, la tarifa del 5%, en principio, aplica a la lista de insumos y servicios que son incorporados en bienes o servicios exentos, con lo cual la DIAN buscó disminuir recaudos irreales, que luego tiene que devolver.

Aunque no es objeto de este trabajo, el impuesto al consumo merece un estudio a fondo porque, al parecer, ha tenido efectos indeseables para varios sectores que han visto disminuida su competitividad.

Con la salvedad antes expuesta, la reforma tributaria no mostró una filosofía que justifique la lista de exenciones (régimen de tasa cero), de exclusiones y de bienes y servicios gravados al 5% y al 16%. Los cuadros y textos que aparecen a continuación muestran los cambios que presentó la reforma en tal sentido, así como la interrelación entre el IVA y el nuevo impuesto al consumo. Veamos:

---

los cuales \$19.871.594 correspondió al IVA de las declaraciones tributarias y \$6.673.132 millones de pesos a las retenciones en la fuente. Por su parte, en 2013, el recaudo total (parcial) fue de \$20.838.994 millones de pesos; de estos, \$17.447.458 se derivaron del IVA en las declaraciones tributarias y \$3.391.536 de las retenciones en la fuente del impuesto.

- Bienes que pasaron de excluidos a gravados con tarifa del 16%

Partida arancelaria	Nombre del bien
07.10	Hortalizas (incluso silvestres) aunque estén cocidas en agua o vapor, congeladas.
07.11	Hortalizas (incluso silvestres) conservadas provisionalmente (por ejemplo: con gas sulfuroso o con agua salada, sulfurosa o adicionada de otras sustancias para asegurar dicha conservación), pero todavía impropias para consumo inmediato.
08.02	Los demás frutos de cáscara, frescos o secos, incluso sin cáscara o mondados.
44.04	Árboles de vivero para establecimientos de bosques maderables.

- Servicios que pasaron de excluidos a gravados con tarifa del 16%. Los de parqueadero en régimen de propiedad horizontal
  - Servicios de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia.
  - Servicios de empleo temporal autorizados por el Ministerio del Trabajo.
- Bienes que pasaron de excluidos a exentos:
  - Los productos que se compren o introduzcan al departamento del Amazonas en el marco del convenio colombo-peruano y el convenio con la República federativa del Brasil.
  - Animales vivos de la especie bovina (01.02), excepto lidia.
  - Pollitos de un día de nacidos (01.05.11.00.00).
  - Diarios y publicaciones periódicas (49.02).
  - Servicios de conexión y acceso a internet estratos 1 y 2.
  - Servicios prestados por cooperativas y precooperativas en cuanto a mano de obra se refiere<sup>29</sup>.
  - Servicios de regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social.
  - Servicios prestados por sindicatos en desarrollo de contratos sindicales.
- Servicios que pasaron del 1.6% al 16% sobre el AIU (administración, imprevistos y utilidad)
  - Servicios integrales de aseo y cafetería.
  - Cuando los anteriores servicios sean prestados a través de personas con discapacidad física o mental, por entidades sin ánimo de lucro a las que se refiere el artículo 19-1 E. T., serán gravados al 5% (con posibilidad de descuento hasta concurrencia de dicha tarifa<sup>30</sup>).

<sup>29</sup> Bajo condiciones previstas en la Ley.

<sup>30</sup> Ver artículo 468-3 del E. T.

- Bienes que pasaron del 10% a excluidos

Partida arancelaria	Nombre del bien
09.01.11	Cáscara y cascarilla de café.
10.01.11.00.00	Trigo duro para la siembra.
10.01.91.00.00	Las demás semillas de trigo para la siembra.
12.09.99.90.00	Semillas para caña de azúcar.
19.05	Pan horneado o cocido y producido a base principalmente de harinas de cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción de las harinas de cereales utilizadas en su preparación, ni el grado de cocción, incluida la arepa de maíz.
17.01.13.00	Azúcar de caña o remolacha, obtenida de la extracción y de la evaporización en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros.

- Bienes que pasaron del 10% al 5%

Partida arancelaria	Nombre del bien
09.01	Café tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos de café que contengan café en cualquier proporción, incluido el café soluble.
10.01	Trigo y morcajo (tranquillón), excepto las partidas 10.01.11.00.00 y el 10.01.91.00.00.
10.05.90	Maíz para uso industrial.
10.06	Arroz para uso industrial.
11.01.00.00.00	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón).
11.02	Las demás harinas de cereales.
16.01	Únicamente el salchichón y la butifarra.
16.02	Únicamente la mortadela.
17.01	Azúcar de caña o remolacha, diferentes de las obtenidas de la extracción y de la evaporización en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros, excepto la sub-partida 17.01.13.00.00.
17.03	Melazas de la extracción o del refinado del azúcar.
18.06.32.00.90	Chocolate de mesa.
19.02.11.00.00	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma, que contengan huevo
19.02.19.00.00	Las demás
19.05	Los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.
52.01	Algodón sin cardar ni peinar.



- Servicios gravados que pasaron del 10% al 5%
  - El almacenamiento de productos agrícolas por almacenes generales de depósito, y las comisiones directamente relacionadas con negociaciones de productos de origen agropecuario que se realicen a través de bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas.
  - Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales, conforme con las normas vigentes.
- Bienes gravados que pasaron del 10% al 16%
  - El servicio de alojamiento prestado por establecimientos hoteleros o de hospedaje.
  - Las comisiones percibidas por la colocación de los planes de salud del sistema de medicina prepagada, expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud.
  - El servicio de arrendamiento de inmuebles diferentes a los destinados para vivienda y espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales.

Partida arancelaria	Nombre del bien
16.01	Embutidos y productos similares, de carne, de despojos o de sangre, preparaciones alimenticias a base de estos productos, diferentes al salchichón y la butifarra.
16.02	Las demás preparaciones y conservas de carne, de despojos o de sangre, diferentes a la mortadela.
17.02.30.20.00	Jarabes de glucosa.
17.02.30.90.00	Las demás.
17.02.40.20.00	Jarabes de glucosa.
17.02.60.00.00	Las demás fructosas y jarabes de fructosa, con un contenido de fructosa, en estado seco, superior al 50% en peso.
18.03	Cacao en masa o en panes (pasta de cacao), incluso desgrasado.
18.05	Cacao en polvo, sin azucarar.
18.06	Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao, excepto gomas de mascar, bombones, confites, caramelos y chocolatinas.

- Servicios gravados que pasaron del 10% al 16%
  - Los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores y de pensionados.

- Bienes anteriormente gravados al 16% que pasaron a excluidos

Partida arancelaria	Nombre del bien
03.05	Pescado seco, salado o en salmuera; pescado seco, incluso cocido antes o durante el ahumando, harina, polvo y pellest de pescado, aptos para alimentación humana.
08.01.12.00.00	Cocos con la cáscara interna.
10.02.10.00.00	Centeno para la siembra.
12.02.30.00.00	Maníes (cacahuetes) sin tostar ni cocer para la siembra.
12.03	Copra para la siembra.
12.04.00.10.00	Semillas de lino para la siembra.
12.05	Semillas de nabo (nabina) o de colza para siembra.
12.06.00.10.00	Semillas de girasol para la siembra.
12.07.30.10.00	Semillas de ricino para la siembra.
12.07.40.10.00	Semillas de sésamo (ajonjolí) para la siembra.
12.07.50.10.00	Semillas de mostaza para la siembra.
12.07.60.10.00	Semillas de cártamo para la siembra.
12.07.70.10.00	Semillas de melón para la siembra.
12.07.99.10.00	Las demás semillas y frutos oleaginosos para la siembra.
12.09	Frutos y esporas para la siembra.
25.10	Fosfatos aluminocálcicos naturales y cretas fosfatadas.
25.18.10.00.00	Dolomita sin calcinar, llamada cruda.
31.01	Abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal.
31.05	Abonos minerales o químicos, con dos o tres de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio.
40.11.61.00.00	Neumáticos con altos relieves en forma de taco, ángulo o similares, de los tipos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
40.11.92.00.00	Neumáticos de los tipos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
87.16.20.00.00	Semirremolques, auto-cargadores o auto-descargadores.
(Sin Partida)	Gasolina y ACPM.
	Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.
	Los dispositivos móviles inteligentes (tales como tabletas, tablets) cuyo valor no exceda de cuarenta y tres (43) UVT.
	Los alimentos de consumo humano donados a favor de los bancos de alimentos legalmente constituidos, de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.
	El asfalto

- Servicios anteriormente gravados al 16% que pasaron a excluidos
- Las operaciones cambiarias de compra y venta de divisas, así como las operaciones cambiarias sobre instrumentos derivados financieros.
- Bienes anteriormente gravados al 16% que pasaron a gravados al 5%

Partida arancelaria	Nombre del bien
10.02.90.00.00	Centeno, excepto el utilizado para la siembra.
10.04.90.00	Avena, excepto la utilizada para la siembra.
10.07.90.00.00	Sorgo de grano, excepto el utilizado para la siembra.
10.08	Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales.
11.04.12.00.00	Granos aplastados o en copos de avena.
12.01.90.00.00	Habas de soya, excepto las utilizadas para la siembra.
12.07.10.90.00	Nuez y almendra de palma, excepto las utilizadas para la siembra.
12.07.29.00.00	Semillas de algodón, excepto las utilizadas para la siembra.
12.07.99.99.00	Fruto de palma de aceite.
12.08	Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.
15.07.10.00.00	Aceite en bruto de soya.
15.11.10.00.00	Aceite en bruto de palma.
15.12.11.10.00	Aceite en bruto de girasol.
15.12.21.00.00	Aceite en bruto de algodón.
15.13.21.10.00	Aceite en bruto de almendra de palma.
15.14.11.00.00	Aceite en bruto de colza.
15.15.21.00.00	Aceite en bruto de maíz.
21.01.11.00	Extractos, esencias y concentrados de café.
21.06.90.60.00	Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales.
21.06.90.91.00	Preparaciones edulcorantes a base de estevia.

23.01	Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana; chicharrones.
23.02	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.
23.03	Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en «pellets».
23.04	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en «pellets».
23.05	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní (cacahuete, cacahuate), incluso molidos o en «pellets».
23.06	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en «pellets», excepto los de las partidas 23.04 ó 23.05.
23.08	Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales, incluso en «pellets», de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.
23.09	Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.
82.01	Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas; hachas, hocinos y herramientas similares con filo; tijeras de podar de cualquier tipo; hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.
84.32	Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.
84.34	Máquinas de ordeñar y máquinas y aparatos para la industria lechera.
84.36.21.00.00	Incubadoras y criadoras.
84.36.29	Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.
84.36.91.00.00	Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.
87.02	Vehículos automóviles eléctricos, para transporte de 10 o más personas, incluido el conductor, únicamente para transporte público.
87.03	Los taxis automóviles eléctricos, únicamente para transporte público.
87.06	Chasis de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.
87.07	Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.

- Servicios anteriormente gravados al 16% que pasaron a gravados al 5%

- El seguro agropecuario

- Bienes anteriormente gravados al 16% que pasaron a ser exentos

Partida arancelaria	Nombre del bien
03.06.16.00.00	Camarones y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, congelados.
03.06.17	Los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, congelados.
03.06.26.00.00	Camarones y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, sin congelar.
03.06.27	Los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, sin congelar.

- Servicios anteriormente gravados al 16% que pasaron a ser exentos
  - Los paquetes turísticos vendidos por hoteles inscritos en el Registro Nacional de Turismo a las agencias operadoras, siempre que los servicios turísticos hayan de ser utilizados en el territorio nacional por residentes en el exterior.
- Exportación de servicios sin contrato escrito.
- Exportación de algunos servicios que terminan por ser utilizados en Colombia.
  - Servicios anteriormente gravados al 16% que pasaron a ser excluidos
  - Servicios de evaluación de la educación, y de elaboración y aplicación de exámenes para la selección y promoción de personas, prestados por organismos o entidades de la administración pública.
  - Corte y recolección manual de productos agropecuarios.
  - Aplicación de fertilizantes y elementos de nutrición edáfica y foliar de los cultivos.
- Aplicación de sales mineralizadas.
- Aplicación de enmiendas agrícolas.
- Aplicación de insumos como vacunas y productos veterinarios.
- Bienes exentos que pasaron a ser excluidos
  - Los alimentos de consumo humano y animal que se importen de los países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo local en esos departamentos.
  - Otras importaciones que pasaron a ser excluidas
    - Los bienes objetos de envío o entrega urgente, cuyo valor no sea superior a USD\$200.
    - Solo por el año 2013, los yates y demás naves o barcos de recreo o deporte de la partida arancelaria 89,03; siempre y cuando hayan sido objeto de importación temporal en dos oportunidades antes del 31 de diciembre de 2012 y sean abanderados por intermedio de la Capitanía del Puerto de San Andrés.

- Servicios anteriormente gravados con el IVA al 16% que pasaron a ser excluidos, pero gravados con el impuesto al consumo

Servicio	Tratamiento anterior	Tratamiento IVA con reforma	Impuesto al consumo
Servicio de restaurante	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de cafetería	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de autoservicio	Gravado al 16%	Excluido	8%
Los servicios de alimentación bajo contrato	Gravados al 16%	Excluido	8%
Servicio de bares	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de tabernas	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de griles	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de discotecas	Gravado al 16%	Excluido	8%

- Bienes anteriormente gravados con el IVA que mantienen el impuesto a la tarifa del 16% y adicionalmente quedaron gravados con el impuesto al consumo

Partida arancelaria	Nombre del bien	Tratamiento anterior	Tratamiento IVA con reforma	Impuesto al consumo
87.03	Los vehículos de tipo familiar de la partida 87.03 cuyo valor FOB sea inferior a (US\$30,000), con sus accesorios	Gravado al 16%	Gravado al 16%	8%
87.04	Pick-up, excepto los vehículos de transporte de mercancía, cuyo valor FOB sea inferior (US\$30,000), con sus accesorios.	Gravado al 16%	Gravado al 16%	8%
87.11	Motocicletas con motor de émbolo (pistón) alternativo de cilindrada superior a 250 c.c.	Gravado al 25%	Gravado al 16%	8%

89.03	Yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas (botes) de remo y canoas.	Gravado al 20%	Gravado al 16%	8%
87.03	Los camperos de la partida 87.03 cuyo valor FOB sea superior a (US\$30,000), con sus accesorios.	Gravado al 20%	Gravado al 16%	16%
87.04	Pick-up, excepto los vehículos de transporte de mercancía, cuyo valor FOB sea superior (US\$30,000), con sus accesorios	Gravado al 16%	Gravado al 16%	16%
88.01	Globos y dirigibles; planeadores, alas propulsados con motor, de uso privado.	Gravado al 20%	Gravado al 16%	16%
88.02	Las demás aeronaves (por ejemplo: helicópteros, aviones); vehículos espaciales (incluidos los satélites) y sus vehículos de lanzamiento y vehículos suborbitales, de uso privado.	Gravado al 20%	Gravado al 16%	16%

- Servicios anteriormente gravados con el IVA que mantienen el impuesto a la tarifa del 16% y adicionalmente quedaron gravados con el impuesto al consumo

Nombre servicio	Tratamiento anterior	Tratamiento IVA con reforma	Impuesto al consumo
Telefonía móvil	Gravado al 20%	Gravado al 16%	4%

### ***B. Nuevas reglas de los impuestos descontables***

En este punto hubo dos cambios importantes. El primero de ellos, muy positivo, es la devolución de impuestos por exceso de tarifa, el cual se dispuso en el nuevo texto del artículo 485 del

E. T. Este establece que los saldos a favor por excesos de impuestos descontables por diferencia de tarifa — esto es, cuando el bien o servicio está gravado al 5% pero en su producción se generó un IVA del 16%—, que no hayan sido imputados en el IVA durante el año gravable, se pueden solicitar en compensación o devolución una vez se cumpla con la obligación de presentar la declaración de renta del período en el cual se generaron los excesos. La única excepción a esta regla está dada por el numeral 4 del artículo 468-3, correspondiente a los servicios de vigilancia, supervisión, conserjería, aseo y temporales de empleo prestados por personas jurídicas constituidas con “ánimo de alteridad”, valiéndose de personas con discapacidad física y dentro de todos los requisitos señalados por la

norma. En este último caso, el descuento del IVA solo puede hacerse efectivo hasta concurrencia de la tarifa del 5%.

Esta disposición es muy importante porque corrige la distorsión que se presentaba en el régimen anterior y que tenía efectos equivalentes al de los regímenes de exclusión, en el sentido de que los responsables de bienes gravados con tarifas diferenciales solo podían ejercer su derecho al descuento hasta concurrencia de la tarifa aplicable al bien final.

El segundo cambio, cuyo beneficio es discutible, tiene que ver con la regla que incluye la ley en el sentido de que si existen pérdidas, hurto o castigo de inventarios el contribuyente debe hacer un ajuste a los impuestos descontables, a menos que demuestre que el bien es de fácil destrucción o pérdida y la pérdida no excede del 3% del valor de la suma del inventario final más las compras.

Esta disposición también puede desdibujar el carácter del IVA como un impuesto al consumo. Nótese que existen sectores en los cuales, para producir un número determinado de bienes, deben ser sacrificados otros por muchas razones “ordinarias” que no tienen que ver, en todos los casos, con un propósito evasivo. Por ello, limitar el descuento en estos casos y sin una medición por sectores a la fórmula que prevé la ley —la cual debe ser aplicada de manera arbitraria a negocios que pueden ser muy distintos—, hace que los productores o comercializadores tengan que asumir dentro de su esquema de costos el IVA imputable a operaciones que no se traduci-

rán en un bien efectivamente vendido o en un servicio prestado. Entendemos el propósito de la norma, pero creemos que puede ser injusto con ciertos negocios y que peca, como muchas otras disposiciones en estas materias, por generalizar situaciones que deben ser vistas desde ópticas diferentes.

### ***C. Disminución de la tarifa de retención en la fuente por IVA***

Este es quizás uno de los cambios más positivos de toda la reforma tributaria. Como lo advertimos, la retención en la fuente por IVA entró a nuestro ordenamiento de una manera poco técnica y, como si fuera poco, lo hizo en contravía de la filosofía del impuesto sobre las ventas. De acuerdo con la nueva regulación, esta retención es equivalente al 15% del valor del impuesto, sin perjuicio de que el Gobierno disminuya la tarifa para aquellos responsables que en los últimos seis períodos consecutivos hayan arrojado saldos a favor en su declaración.

Las excepciones a esta regla están dadas para los servicios a que se refiere el E. T. en los artículos 437-2 numeral 3 (servicios prestados por no residentes que estén gravados con el IVA), 437-4 (venta de chatarra de las partidas 72.04, 74.04 y 76.02, caso en el cual el impuesto tiene carácter monofásico) y 437-5 (venta de tabaco, impuesto que también se convirtió en monofásico), situaciones en las que la retención debe hacerse por el 100% del impuesto.

Esta regulación, sin duda, marca un paso adelante frente a la que teníamos, aunque sigue su-



poniendo que el margen de rentabilidad de algunos sectores es superior al 15%, lo cual no es real. Y, aunque establece un procedimiento para que en algunos casos se disminuya la retención, el mismo puede ser de difícil aplicación en la práctica, sobre todo para las pequeñas y medianas empresas, que son las que primariamente se perjudican de estos sistemas de retención en la fuente, sobre todo si se tiene en cuenta que la reforma incluyó períodos de declaración anual. En otras palabras, estas personas podrán tener la esperanza de reducir sus saldos a favor luego de transcurrido un período largo.

#### ***D. Nuevo régimen de exportación de servicios y de servicios turísticos prestados a no residentes***

Este fue otro de los avances de la reforma, aunque todavía es muy tímido. En acápites anteriores, cuando se analizaba la estructura del IVA desde la perspectiva del comercio exterior, se mencionó que un régimen del IVA ideal o al menos neutral es aquel que grava las importaciones de servicios y desgrava (bajo el régimen de tasa cero) las exportaciones. Al respecto, se dijo que en Colombia optamos por hacer todo lo contrario, es decir, establecer un gravamen “selectivo” a las importaciones de servicios (la regla general es que estas no están gravadas) y también una exención “selectiva” a las exportaciones, con lo cual la misma Ley incentiva una doble exoneración para las importaciones y un doble gravamen para las exportaciones, lo que no tiene razón de ser y afecta seriamente los intercambios internacionales.

Hoy podríamos decir que la anterior deficiencia de nuestra legislación se mantiene, aunque la reforma por lo menos disminuyó los requisitos para acceder al régimen de tasa cero en la exportación de servicios, y particularmente la exigencia de que existiera un contrato escrito registrado ante la DIAN. De acuerdo con el nuevo texto del artículo 481 c) del E. T., no es necesario ni el contrato ni su registro para adquirir el derecho a la exención en la exportación. En términos generales, deben cumplirse los requisitos del Decreto 2223 de 2013, en los cuales en todo caso se advierte una desconfianza frente a los exportadores de servicios, que sin duda puede ser fundada, pero que no debería tener como resultado el que quienes sí tienen (o deberían tener) derechos no los puedan ejercer por deficiencias en la regulación.

La norma legal actual, no obstante, sigue exigiendo que los servicios se presten en Colombia para ser utilizados exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia. Esta es otra disposición que no se compadece con la evolución del comercio de intangibles y de servicios, en los cuales este requisito es muy difícil de cumplir en ciertos casos. Piénsese, por ejemplo, en un colombiano que ofrece un servicio innovador a una empresa como Microsoft, quien lo adquiere para replicarlo en todo el mundo, como es usual en el comercio de intangibles y servicios. En este caso, dicho colombiano no tendrá derecho al régimen de tasa cero, porque Microsoft querrá hacer un uso global de la solución, que por supuesto incluirá a Colombia. Reiteramos lo que hemos dicho a lo largo de este documento: nuestra legislación

tributaria es arcaica frente a las formas del comercio de servicios y de intangibles, y no hemos hecho gran cosa para crear reglas que sean acordes con su dinámica.

Con todo, es importante señalar que el párrafo del artículo 481 contempló dos excepciones a la regla de que los servicios deben ser utilizados exclusivamente en el exterior: los servicios relacionados con la producción de cine y televisión y con el desarrollo de software, que una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario de estos y a ellos se pueda acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico. Esta disposición responde, aunque de manera tímida, al problema que acabamos de señalar.

Finalmente, se amplió la exención del IVA por la venta de paquetes turísticos a no residentes, de manera que el beneficio opera tanto para las agencias como para los hoteles inscritos en el Registro Nacional de Turismo cuando negocien con un residente, sino para los paquetes vendidos por los hoteles a las agencias operadoras, siempre que los paquetes sean utilizados en Colombia por residentes en el exterior.

### ***E. El desbalance entre los regímenes de exención y de exclusión en la reforma***

De acuerdo con lo que quedó expuesto en el acápite 1.2. de este documento, el régimen de exoneración que realmente beneficia al consumidor final —si se utiliza con prudencia y objetivos claros—, es el régimen de exención. Desafortunadamente, este es un aspecto técnico que

no ha sido comprendido por la Corte Constitucional, corporación que ha rechazado por anti-técnicas demandas que han pretendido poner en el centro del debate este problema, y se ha pronunciado sobre las exclusiones del IVA como verdaderas “panaceas” para el contribuyente, que deben ser mantenidas a ultranza, posición que ha contribuido a que el régimen de exención no haya sido canalizado debidamente hacia quienes diseñan las políticas fiscales.

En todo caso, con base en lo que elaboramos sobre el tema, no entendemos cómo la lista de exclusiones se aumentó con la Ley 1607, y tampoco que productos como los langostinos, los camarones y los animales vivos de la especie bovina se encuentren exentos, es decir, con derecho a la devolución de todos los impuestos repercutidos en la cadena productiva, mientras que otros como el pan, la cebolla, las papas, los vegetales, el café, el arroz, el azúcar y el maíz estén excluidos. Y si el aumento de la lista de exclusiones se hizo a costa de desgravar el mayor número de productos necesarios para la producción de bienes o servicios excluidos, con el fin de reducir los efectos nocivos del régimen de exclusión, ello tampoco puede justificarse desde las perspectivas de recaudo del Estado. Tampoco entendemos por qué los animales vivos bovinos quedaron exentos, en cambio los porcinos, ovinos y demás animales vivos se encuentran excluidos.

Esta disparidad de tratamientos, que a veces es incomprensible, bien merecería un análisis de constitucionalidad a la luz de los principios de justicia, equidad y progresividad previstos en nuestra Carta.

### **F. El descuento del IVA por la adquisición de bienes de capital**

El artículo 498-1 del E. T., adicionado por la Ley 1607, contempla un descuento tributario en el impuesto sobre la renta por el IVA pagado por la adquisición o importación de bienes de capital. Aunque esta norma pareciera acercar el IVA a un impuesto tipo “consumo” —lo cual es lo más técnico y conveniente de acuerdo con lo que expusimos en el punto 1.3. de este escrito—, lo cierto es que consagra unos requisitos para acceder al derecho al descuento, que difícilmente se verán desplegados en la realidad.

De acuerdo con la disposición, el derecho se define mediante la expedición de un decreto anual, dependiendo de las metas de recaudo de la DIAN. Así, cada primero de febrero debe determinarse el número de puntos porcentuales del IVA sobre los bienes de capital gravados al 16% que podrán ser descontados del impuesto sobre la renta en la declaración presentada ese mismo año. Para la determinación de tales puntos porcentuales, antes del 15 de enero la DIAN certificará al Ministerio de Hacienda el monto del recaudo neto del IVA del año anterior. El Ministerio estimará la suma del exceso del recaudo por encima de la meta fijada, y por cada 10 millones de unidades de valor tributario (UVT) que sobrepasen dicha meta determinará un punto porcentual del IVA que se podrá descontar, de ese año en adelante, hasta agotar el total de puntos.

En otras palabras, el derecho al descuento está sujeto a las metas de recaudo de la DIAN, en una extraña previsión que otorga derechos en fun-

ción del éxito que tenga la actividad recaudatoria de la entidad. Pero como si ello fuera poco, este descuento está sujeto a lo previsto en el artículo 259 del E. T., es decir, que el descuento no puede exceder el impuesto básico de renta y el impuesto final liquidado no puede ser inferior al 75% de la renta presuntiva del contribuyente.

La norma prevé, adicionalmente, que en el caso de bienes adquiridos mediante *leasing*, se requiere opción irrevocable de compra y que este tratamiento no aplica a la maquinaria pesada para industrias básicas, que continúa rigiéndose por el artículo 258-2 del E. T.<sup>31</sup>.

### **G. Cálculo de los impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral**

La Ley 1607 modificó el artículo 489 del E. T., para establecer que en el caso de las operaciones exentas con derecho a devolución a que se refiere el artículo 481 —y obviamente sin perjuicio de la devolución del IVA retenido—, si su responsable adicionalmente efectuó operaciones gravadas, debe aplicarse el siguiente procedimiento para determinar el saldo a favor susceptible de devolución: i) establecer la proporción de ingresos brutos por operaciones del artículo 481 del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones del artículo 481; ii) la proporción o porcentaje así determinado será aplicado al total de los impuestos descontables del período en el impues-

31 También debe tenerse en cuenta el Decreto 2975 de 2013, que estableció una regulación bien limitativa de esta disposición.

to sobre las ventas y iii) si el valor resultante es superior al del saldo a favor, el valor susceptible de devolución será el total del saldo a favor; y si es inferior, el valor susceptible de devolución será ese valor inferior.

No obstante lo anterior, en una disposición que al parecer excede la ley, el parágrafo del artículo 1 del Decreto 2877 de 2013 estableció que cuando los responsables mencionados, adicionalmente realicen operaciones gravadas o excluidas, “la devolución o compensación sólo procederá por el impuesto sobre las ventas descontable asociado directamente con la producción de los bienes y servicios exportados o exentos, de conformidad con el artículo 490 del E. T.”. A nuestro modo de ver, la fórmula legal determinaría que para el IVA “común” a estas operaciones, debería establecerse una fórmula de prorrateo pero de ninguna manera la limitación al derecho a la devolución. Nuevamente, este tipo de disposiciones distorsionan la filosofía del IVA.

#### ***H. Los arbitrajes regulatorios en la reforma***

Es evidente que en la reforma se advierten arbitrajes regulatorios que afectan la neutralidad y la naturaleza del IVA. Un arbitraje se presenta cuando dos productos iguales o similares tienen diferencias competitivas que no están originadas en la libre dinámica del mercado, sino en la propia regulación. Podemos resaltar, entre ellos:

El incremento de la lista de bienes excluidos, lo cual, como se advirtió, le resta competitividad a

nuestros productores locales y puede determinar que el mercado se incline hacia los bienes importados.

La limitación al derecho a obtener la exención del IVA en las exportaciones de servicios, basada exclusivamente en cuestiones formales.

La base gravable del IVA en las importaciones de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca que contengan componentes nacionales exportados fue modificada de manera que ahora es más amplia que en el régimen anterior, pero ello no aplica para las zonas francas declaradas hasta el 31 de diciembre de 2012, las que se encontraban en trámite ante la Comisión Intersectorial de Zonas Francas o ante la DIAN a dicha fecha y los usuarios aduaneros que se hayan calificado o califiquen en ellas. Estas últimas gozarán de este y otros beneficios, que harán que los actores económicos las prefieran frente a las que se constituyan con posterioridad.

Algunas zonas del territorio nacional quedaron con unos beneficios confusos en materia de IVA (como los departamentos de Amazonas, Guainía, Vaupés, San Andrés, Arauca y Vichada), que suscitaron la expedición de unas normas que lo que hacen es limitar los beneficios al cumplimiento de unos requisitos difíciles de fiscalizar. Esto le generará más costos a la DIAN<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> Ver el Decreto 1794 de 2013.

## I. Controles y procedimiento

Por último, la reforma incluyó varias disposiciones de procedimiento, tendientes al control o a la “simplificación” de los trámites por parte de los responsables del IVA. Por ejemplo, la obligación de llevar libros de contabilidad, a tener derechos previa la presentación de otras declaraciones, etc. Del mismo modo, estableció mecanismos para invitar a los contribuyentes a adoptar sistemas de control y creó grupos de contribuyentes para determinar los períodos de presentación de las declaraciones del IVA (bimestral, cuatrimestral y anual).

Las normas de procedimiento expedidas en los últimos años han desbordado la capacidad de las empresas, al tiempo que parecen no haber tenido la eficacia aparentemente buscada por la DIAN. En este punto, la entidad ha dado muchos pasos en falso y el problema de las devoluciones aún no parece estar solucionado. Desafortunadamente, la DIAN sigue absorbiendo el capital de trabajo de las empresas con recaudos a los que no tiene derecho y ello, en muchos casos, también se deriva de los procedimientos que ha establecido la entidad.

## IV. CONCLUSIONES

La reforma tributaria contribuyó poco a mejorar los problemas estructurales del IVA en Colombia. El impuesto sigue sin ser neutral, castiga la inversión, acapara capital de trabajo de las empresas y no muestra signos visibles de equidad.

El IVA debe replantearse por completo. La lista interminable de exenciones y exclusiones contrasta con la necesidad de un tributo neutral y con una base generalizada.

Los regímenes de exención y exclusión deben ser re-creados.

El IVA tiene que pasar por la lupa de su incidencia sobre el comercio exterior. Solo para mencionar un ejemplo: Colombia tiene, en materia de servicios, una política de gravamen “selectivo” a las importaciones y de exención “selectiva” a las exportaciones lo cual genera dobles exoneraciones en el primer caso y dobles gravámenes en el segundo. Nuestra legislación podría comenzar por invertir esa regla, dado que actualmente comporta todo lo contrario de lo que exige un gravamen como el IVA. Del mismo modo, los regímenes de exclusión afectan a nuestros productos locales y a los recaudos del Estado y, por ello, deberían ser reducidos a su mínima expresión.

Nuestro régimen de IVA no fomenta la inversión al impedir el descuento del impuesto por la adquisición de bienes de capital. La reforma planteó una respuesta a este problema que parece ser muy tímida frente a las necesidades reales.

Uno de los grandes logros de la reforma fue la reducción de la tarifa de retención del IVA. Sin embargo, para algunos sectores sigue sin ser suficiente. La retención en la fuente en un impuesto como el IVA no tiene razón de ser y le genera serias distorsiones.

Aunque no es objeto de este trabajo, nos preocupa que el impuesto al consumo que se creó al lado del IVA grave a algunas exportaciones. Ello afecta la competitividad de nuestros productos frente a los que se producen en el exterior.

Los arbitrajes regulatorios en la reforma son significativos y deberían evitarse por completo.

El país sigue a la espera de una gran reforma tributaria.

### Bibliografía

- AMADOR, Rafael. Por una reingeniería tributaria. Documento de Trabajo. Bogotá: Cámara de Representantes, 2002.
- ARANGUREN, Mario; QUIROGA, Óscar y ORTIZ, Mercedes. La política tributaria en Colombia. En: Economía colombiana y coyuntura política no. 289. Abril, 2002.
- ARANGUREN, Mario; QUIROGA, Óscar y ORTIZ, Mercedes. Reestructuración Tributaria. Capítulo 20. En: GARAY SALAMANCA, Luis Jorge y OSSA ESCOBAR, Carlos. Colombia entre la exclusión y el desarrollo: propuestas para la transición al Estado Social de Derecho. Bogotá D. C.: Contraloría General de la República. 2002.
- ÁVILA, Javier; CRUZ, Ángela y ORDUÑA, Rafael. Progresividad en los impuestos a las ventas y renta de personas naturales. Bogotá, D. C.: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. División de Estudios Fiscales – Oficina de Estudios Económicos. 2001. Disponible en: <http://www.contribuyente.org/elementos-para-la-discusion-de-una-reforma-del-iva-en-colombia>.
- AYALA, Ulpiano. Si se aumenta el IVA, que se bajen los impuestos a la nómina. En: Estrategia Económica y Financiera. Octubre, 1995.
- BERLIRI, Luigi V. El impuesto justo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. 1986.
- CLAVIJO, Sergio. Política fiscal y Estado en Colombia. Bogotá D. C.: Banco de la República, Universidad de los Andes, Facultad de Economía. Ediciones Uniandes. Noviembre, 1998.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Informe financiero. Gestión Fiscal no. 10, Bogotá D. C.: Autor, octubre, 2000.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Política fiscal y gasto público. En: Economía colombiana y coyuntura política no. 296. Bogotá D. C.: mayo/junio, 2003.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. La propuesta tributaria del Gobierno y sus alcances. En: Economía colombiana y coyuntura política no. 293. Bogotá D. C.: diciembre, 2002.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Impuestos: un mayor esfuerzo pero con justicia. En: Economía colombiana y coyuntura política no. 289. Bogotá D. C.: abril, 2002.

- CÓRDOBA, Juan Pablo. Ajuste Fiscal: ¿cuándo y cómo? En: Debates de Coyuntura Económica no. 42. Bogotá D. C.: Fedesarrollo, junio, 1997.
- CRUZ LASSO, Ángela. Medición de la evasión del IVA en Colombia. Suplemento: período 2005-2010. Documento web 043. Bogotá, D. C.: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, DIAN. Julio, 2011.
- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Evolución de los tributos administrados por la DIAN 1995-1999. Informe Estadístico Tributario 1995-1999. Bogotá D. C.: DIAN. División de Estadística - Oficina de Estudios Económicos. Disponible en: <http://www.dian.gov.co>.
- ESCOBAR, Andrés; HERNÁNDEZ, Gustavo; PIRAQUIVE, Gabriel y RAMÍREZ, Juan Mauricio. Elementos para el análisis de incidencia tributaria. En: Archivos de Economía. Bogotá, D. C. Departamento Nacional de Planeación. Mayo, 2003.
- ESCRIBANO, Francisco. La configuración jurídica del deber de contribuir. Madrid: Civitas, 1988.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. Estudios económicos de la OCDE Colombia. Evaluación Económica. Visión general. Bogotá D. C. Enero, 2013.
- FILIPPI, Piera. El impuesto al valor agregado en las relaciones internacionales. En: Curso de Derecho Tributario Internacional. Bogotá D. C.: Editorial Temis, 2003. t. II.
- GARCÍA, Manuel Felipe. Tributación bajo la lupa. En: Economía colombiana y coyuntura política no. 289. Bogotá D.C.: Contraloría General de la República. Abril, 2002.
- HERNÁNDEZ G., Antonio. Análisis del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria. Bogotá D. C., no. 155-C de 2003.
- HERNÁNDEZ, Gustavo; SOTO, Carolina; PRADA, Sergio y RAMÍREZ, Juan Mauricio. Exenciones tributarias: costo fiscal y análisis de incidencia. En: Archivos de Economía. Bogotá D. C.: Departamento Nacional de Planeación. Noviembre, 2000.
- HERNÁNDEZ, Gustavo; SOTO, Carolina; PRADA, Sergio; ORTEGA, Juan Ricardo; PIRAQUIVE, Gabriel y RAMÍREZ, Juan Mauricio. Incidencia fiscal de los incentivos tributarios. En: Archivos de Economía. Bogotá D. C.: Departamento Nacional de Planeación. Noviembre, 2000.
- HOYOS, Catalina. Los efectos del IVA en la economía colombiana. En: Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (22 de diciembre, Quito, Ecuador). Quito: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 2004.
- \_\_\_\_\_. Tratamiento tributario de las rentas por servicios en Colombia y en los Convenios de Doble Imposición. En: El impuesto sobre la renta en Colombia. Bogotá D. C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2014 (en edición).

- JARAMILLO, Christian *et al.* El impacto del impuesto al valor agregado sobre el gasto en Colombia. Bogotá D. C.: Universidad de los Andes. Junio, 2007. (CEDE 2007-11). ISSN 1657-7191.
- \_\_\_\_\_. Reflexiones sobre la teoría y la práctica del IVA en Colombia. Bogotá D. C.: Universidad de los Andes. Abril, 2007. (CEDE 2007-07). ISSN 1657-7191.
- \_\_\_\_\_. Incidencia del impuesto al valor agregado sobre los precios en Colombia. Bogotá D. C.: Universidad de los Andes. Marzo, 2007. (CEDE 2007-03). ISSN 1657-7191.
- KALDOR, Nicholas. Impuesto al gasto. Rubén Pimentel (Trad.). Bogotá D. C.: Fondo de Cultura Económica. 1963.
- FUNDACIÓN PARA LA EDUCACIÓN SUPERIOR Y EL DESARROLLO. Misión del ingreso público. Informe del Consejo Directivo. En: Cuadernos Fedesarrollo no. 10. Bogotá D. C.: Fedesarrollo. Centro de Investigación Económica y Social. 2003.
- NÚÑEZ, Mercedes. La sujeción al IVA (Operaciones interiores e intracomunitarias). Madrid: Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales S. A. 2001.
- OLIVERA, Mauricio. Tasas marginales efectivas de tributación en Colombia. En: Archivos de Economía. Bogotá D. C.: Departamento nacional de Planeación. Noviembre, 1996.
- PARRA GARZÓN, Diana Marcela. Impacto del descuento especial de IVA sobre la inversión en maquinaria industrial en Colombia: 2003-2005. Bogotá: DIAN, Oficina de Estudios Económicos, División de Mediciones Fiscales. Documento web 028. Bogotá, D. C. Septiembre, 2008.
- PERRY, Guillermo. El impuesto sobre las ventas en Colombia. Evolución y perspectivas. Evaluación y tendencias de la tributación indirecta. Estructura del impuesto a las ventas. Bogotá D. C.: Fedesarrollo. Julio, 1978.
- PERRY, Guillermo y CÁRDENAS, Mauricio. Diez años de reformas tributarias en Colombia. Bogotá D. C.: Centro de Investigaciones para el Desarrollo. Fedesarrollo. Empresa Editorial Universidad Nacional. Bogotá. 1986.
- PLAZAS V., Mauricio. El impuesto sobre el valor agregado IVA. 2 ed. Bogotá, D. C.: Editorial Temis. 1998.
- \_\_\_\_\_. Derecho tributario comunitario. La armonización en el Sistema Andino de Integración. Bogotá: Legis. 2001.
- \_\_\_\_\_. La territorialidad del IVA: aspectos internacionales. Comercio internacional e imposición. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Septiembre, 2003.
- ROSAS V., Gabriel. ¿Debe ser el IVA la base del sistema tributario? En: Economía Colombiana y Coyuntura Política, no. 295. Bogotá: Contraloría General de La República. Abril/Mayo, 2003.



- ROSEMBUJ, Tulio. *Fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A. 1998.
- SÁNCHEZ, Fabio y GUTIÉRREZ, Catalina. *Casos de éxito de reformas fiscales en Colombia: 1980-1992*. Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL-PNUD. Naciones Unidas. Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Serie Política Fiscal 71, Santiago de Chile, 1995.
- SÁNCHEZ, Fabio y PARRA, Juan Carlos. *Incidencia distributiva del IVA en un modelo de ciclo de vida*. En: Archivos de Economía. Bogotá D. C.: Departamento Nacional de Planeación. Octubre, 1995.
- SÁNCHEZ, Fabio (comp.). *El ahorro en Colombia: evolución y comportamiento global y sectorial*. Bogotá D. C.: TM Editores. Departamento Nacional de Planeación. Julio, 1998.
- SHOME, Parthasarathi; HAINDL, Eric y SCHE-  
NONE Osvaldo. *La política tributaria 1995-1999 y los pasos a seguir*. Bogotá D. C.: Fondo Monetario Internacional. Departamento de Finanzas Públicas. 2000.
- SHOME, Parthasarathi; HARBERGER, Arnold y KONDRATIUK, Pedro. *Colombia. El impuesto al valor agregado (IVA): estructura del impuesto y eficiencia y mecanismos de la recaudación*. Bogotá D. C.: Fondo Monetario Internacional. Departamento de Finanzas Públicas. Julio, 1991.
- STEINER, Roberto y SOTO Catalina. *Cinco ensayos sobre tributación en Colombia*. En: Cuadernos Fedesarrollo no. 6. Bogotá D. C.: Tercer Mundo Editores, 1999.
- STEINER, Roberto y SOTO Catalina. *IVA: productividad, evasión y progresividad*. En: Documentos de Trabajo, Fedesarrollo no. 3. Bogotá D. C. Febrero, 1998.
- TANZI, Vito y ZEE, Howell. *La política tributaria en los países en desarrollo*. En: Temas de Economía no. 27. Carlos Tripodi (Trad.). Washington: Fondo Monetario Internacional. Marzo, 2001.
- YORI PARRA, Gloria, et al. *El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta, IVA e importaciones. Años gravables 2009 y 2010*. Bogotá D. C.: DIAN, Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. Enero, 2012.
- \_\_\_\_\_. *El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA. Años gravables 2008 y 2009*. Bogotá D. C.: DIAN, Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. Noviembre, 2010.
- ZARTA, Álvaro. *El papel del gasto público y su financiación en la coyuntura actual: algunas implicaciones complementarias*. En: Archivos de Economía. Bogotá D. C.: Departamento Nacional de Planeación. Diciembre, 1993.