

**Derechos fundamentales y principios constitucionales afectados al no discriminar tarifas
diferenciales para el cobro del Impuesto de Valor Agregado (IVA) dependiendo de la
situación socioeconómica del consumidor**

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana



Derechos fundamentales y principios constitucionales afectados al no discriminar tarifas diferenciales para el cobro del Impuesto de Valor Agregado (IVA) dependiendo de la situación socioeconómica del consumidor.

Autores

José del Carmen Seca Pauth
Duván Camilo Guzmán Zapata

Asesor

Arturo Taborda Restrepo

1. Elementos Generales.

1.1 Tema: Impuesto de Valor Agregado, igualdad, equidad, Estatuto Tributario, impuestos.

1.2 Área del derecho en que se circunscribe el tema: Derecho Tributario, Derecho Constitucional.

1.3 Lugar geográfico: Colombia.

1.4 Tiempo estimado de duración del proyecto: 6 meses.

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana

Resumen

En Colombia existen muchos tipos de impuestos, todos creados por el Legislador por mandato Constitucional. El Impuesto de Valor Agregado, más conocido por sus siglas, IVA, es uno de ellos, un impuesto indirecto que grava específicamente el consumo de las personas. Fue creado en 1989 mediante el Decreto 624 de 1989.

El IVA lo pagan directamente los consumidores a los vendedores, quienes son el canal de recaudo del Estado, por lo que el agente pasivo sigue siendo el consumidor, quien soporta el tributo y quien, constitucionalmente, tiene el deber de financiar al Estado junto con todos los ciudadanos.

El IVA también es regresivo, lo que significa que no diferencia entre contribuyentes para ser recaudado, es decir, todos los ciudadanos en Colombia están gravados con la misma tarifa de gravamen sin estar todos en la misma posibilidad y condición económica para soportarlo.

Por lo anterior es que surge la duda de si esa igualdad esconde detrás una desigualdad que esté afectando derechos constitucionales de los ciudadanos, y de eso se trata la presente investigación, de estudiar a fondo el IVA, la regulación que lo rodea a nivel Nacional e Internacional, y analizar de acuerdo a lo planteado por la Corte Constitucional y la Ley, si es o no factible comenzar a pensarnos en un IVA diferenciado de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, del consumidor.

Palabra clave: Impuesto, Impuesto de Valor Agregado, Derecho Constitucional, Derecho Tributario, Fisco

Abstract

In Colombia there are many types of taxes, all created by the Legislator by Constitutional mandate. The Value Added Tax, better known by its Spanish acronym IVA, is one of them, an indirect tax specifically levied on personal consumption. It was created in 1989 by Decree 624 of 1989.

IVA is paid directly by consumers to sellers, who are the collection channel of the State, so the passive agent is still the consumer, who bears the tax and who, constitutionally, has the duty to finance the State along with all citizens.

IVA is also regressive, which means that it does not differentiate between taxpayers to be collected, i.e., all citizens in Colombia are taxed at the same rate without being all in the same possibility and economic condition to bear it.

Therefore, the question arises as to whether this equality hides behind it an inequality that is affecting the constitutional rights of citizens, and that is what this research is about, to study in depth the IVA, the regulation that surrounds it at national and international level, and analyze according to the Constitutional Court and the Law, whether or not it is feasible to begin to think

about a differentiated IVA according to the economic capacity of the taxpayer, i.e., the consumer.

Keyword: Tax, Value Added Tax, Constitutional Law, Tax Law, Treasury.

Tabla de Contenidos

Descripción del problema.....	4
Pregunta de investigación.....	9
Justificación.....	9
Objetivos.....	12
Objetivo general.....	12
Objetivos específicos.....	12
Marco Teórico.....	13
Estado del arte.....	15
Marco de Referencia, teórico o conceptual.....	18
Diseño Metodológico.....	23
Capítulo I.....	24
Capítulo II.....	35
Capítulo III.....	54
Bibliografía.....	65
Conclusiones.....	61

Descripción del problema

En Colombia, la facultad para definir el sistema tributario la tiene el poder legislativo, gracias al principio de legalidad que emana del artículo 150, numerales 11 y 12, de la Constitución Política desde los cuales se direcciona al Congreso de la República a establecer las rentas nacionales, fijar los gastos administrativos, determinar las contribuciones fiscales, y de manera excepcional las parafiscales, y para ello también lo exhortó a legislar, con el fin de definir reglas claras y específicas de cómo determinar todo ese Estatuto Tributario que hoy en día gobierna todas esas relaciones de impuestos entre los ciudadanos, comerciantes, personas jurídicas, organizaciones y el Estado.

No obstante lo anterior, y gracias a lo dispuesto por la Constitución Política en su artículo 338, también se encuentran habilitados para imponer contribuciones fiscales y parafiscales las asambleas departamentales, y los concejos municipales y distritales, siempre y cuando estén autorizados por la ley; y en casos de estados de excepción, como el preceptuado por el artículo 215 de la Constitución, por situaciones que perturben el orden económico, social y ecológico del país, como la que estamos viviendo hoy en día debido a la pandemia por Covid-19, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros de despacho, por medio de un decreto con fuerza de ley puede establecer contribuciones fiscales, siempre que las mismas sean necesarias, claro está, para conjurar la perturbación económica que se esté viviendo.

Con lo anterior queda claro que en materia tributaria no sólo el Congreso tiene la batuta, sino también los entes territoriales, creando así una posibilidad legal que puede llegar a dejar vacíos legales e inseguridad jurídica en la población, puesto que en un territorio se puede estar gravando

a los ciudadanos con un tributo, y ese mismo ciudadano pasar a otro departamento o municipio en el que ya no esté gravado, o lo esté mayormente; pero ningún territorio en particular ha utilizado su competencia y jurisdicción para aplicar la discriminación positiva al IVA, todos siguen lo preceptuado por el Estatuto Tributario. (Congreso de la República de Colombia, 1991)

Con respecto al Impuesto de Valor Agregado (IVA), que es el tema principal del que trata el presente trabajo de investigación, en Colombia se introdujo en 1989, mediante el decreto 624 de 1989 y así lo confirma un artículo de investigación publicado en la Revista Lecturas de Economía de la Universidad de Antioquia, de Jaramillo y Tovar, mediante el cual se presenta la evolución del IVA en el sinnúmero de reformas tributarias que ha sufrido el Estatuto Tributario con los años, y en ninguna de las reformas realizadas desde su creación se ha estipulado ningún tipo de diferenciación con respecto a los contribuyentes, a todos siempre se les ha tratado de la misma manera, sin importar su capacidad económica. (Jaramillo & Tovar, 2008)

El IVA se cobra por el valor agregado, por lo que no todos los bienes y servicios están gravados con este impuesto, y el consumidor (agente pasivo), que soporta este tributo no tiene que pagarlo directamente al Estado, sino al vendedor, quien tiene una relación especial tributaria con el Estado o fisco, y gracias a las obligaciones tributarias impuestas desde la autorización y puesta en funcionamiento de la actividad económica, el comerciante persona natural o jurídica lo recauda y declara de manera bimestral o cuatrimestral por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el caso colombiano. Con lo anterior es entonces el recaudador el que tendría que disponer de herramientas y nuevos métodos para diferenciar entre contribuyentes, exigiendo el documento de identificación, emitiendo facturación diferencial, entre otras, y al Estado sólo le

correspondería la función de legislar para que no todos los ciudadanos tengan que pagar el mismo porcentaje de IVA.

Finalmente no todos tienen las mismas posibilidades para ello, las personas hacen parte de diferentes estratos socio-económico, y son realmente diferentes y se requiere por mandato constitucional una discriminación positiva para equilibrar la balanza.

Por otro lado hablando de las características presentadas por los investigadores de la Universidad de Medellín, Jesús Guillermo Piedrahita Oviedo y Víctor Alfonso Salazar Martínez (2012), el IVA es un impuesto indirecto, lo que resulta de no imponer el impuesto a las personas directamente, sino a la compra y venta de mercancías y servicios, y no a otras transacciones mercantiles, es decir que quien no compre o venda, no tiene la obligación de pagar así este impuesto, pero como todos tienen la necesidad de comprar en algún momento de su vida para poder subsistir, entonces finalmente todos los colombianos se ven gravados por el mismo porcentaje. (Piedrahita Oviedo & Salazar Martínez, 2012)

Y la característica que resulta más importante para el desarrollo de la presente investigación: el IVA es un impuesto regresivo, que en la investigación de Piedrahita y Salazar los definen como aquellos tributos que no diferencian entre contribuyentes para ser cobrados, es decir, todos pagan el mismo porcentaje, lo cual a grandes rasgos afecta de manera directa la capacidad económica de aquellos que tienen bajos recursos. (Piedrahita Oviedo & Salazar Martínez, 2012)

Mauricio A. Plazas Vega, en su libro 'El Impuesto Sobre el Valor Agregado (I.V.A.), en la tercera edición realiza un análisis de esta característica como impuesto regresivo, y conceptúa la necesidad de que, lógicamente, afecte en mayor medida al consumidor que tiene más capacidad

económica con un porcentaje mayor, a quienes realmente no tienen la entera capacidad de sostener ese alto porcentaje, pero que igualmente esté gravado, con un porcentaje menor; o que por otro lado no se encuentre gravado ningún bien considerado de primera necesidad, sólo aquellos de lujo y que brindan un bienestar no necesario a quienes tienen mayor capacidad y desean adquirir los productos, como por ejemplo una lavadora. (Vega, 2015)

Lo anterior que suponga un grave problema socio-jurídico, ya que por un lado es la normatividad la que en su momento decidió la conveniencia del recaudo del IVA en cabeza de todos los ciudadanos colombianos, con su característica regresiva, y al mismo tiempo es la sociedad la que se encuentra sufriendo aparentemente de una falta de equidad e igualdad en ese recaudo, puesto que al momento de adquirir esos bienes y servicios que se encuentran gravados con el IVA gracias a lo dispuesto en el Estatuto Tributario en todas sus modificaciones actuales, todos, sin distinción de capacidad adquisitiva para el pago, se ven gravados con el mismo porcentaje, que en la actualidad es del 19%.

Tanto la persona que se encuentra categorizada como de estrato 1, como aquella estrato 6, y tengan cualquier puntaje en el SISBEN, es responsable de cubrir ese 19% con el que se encuentran gravados un sinnúmero de artículos y servicios, por lo que nace la pregunta de si realmente, sin realizar ningún tipo de distinción, se está cumpliendo con el precepto Constitucional de igualdad, equidad y justicia, presentes tanto en el artículo 95 numeral 9 como también estipulado como un derecho fundamental y principio.

De lo anterior que resulte a primera vista injusto y desequilibrado que todos los colombianos paguen ese mismo impuesto en el mismo porcentaje, y que se origine la pregunta

problematizadora de si ese tributo no vulnera de alguna manera los derechos y principios constitucionales a la equidad e igualdad.

Pregunta de investigación

¿Se vulnera algún derecho fundamental o principio constitucional al no discriminar tarifas diferenciales para el cobro del Impuesto de Valor Agregado (IVA) dependiendo de la situación socioeconómica del consumidor?

Justificación

La presente investigación es de importancia para la sociedad en general, puesto que toda, sin discriminación alguna, ha venido siendo objeto como contribuyente desde 1989 de un impuesto sin la observancia de criterios diferenciadores, y es importante toda vez que de concluirse que no se ajusta la aplicación del IVA a los preceptos constitucionales, debe realizarse urgentemente una modificación, para que a partir de la fecha no todos los colombianos paguen el mismo porcentaje con respecto a los bienes gravados, sino que comiencen a ser categorizados por capacidad socioeconómica para de esta forma garantizar que la balanza está equilibrada haciendo que aquellos que tienen más capacidad paguen un mayor porcentaje a aquellos que realmente no la tienen, de acuerdo al SISBEN o a otros métodos.

Esta investigación pretende demostrar que una vez el Estado es responsable por proteger especialmente aquellas personas que por sus condiciones económicas, entre otras, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta, se haya en el deber de adoptar medidas a favor de grupos discriminados o marginados, con el objetivo de disminuir la brecha de desigualdad.

La Corte Constitucional entonces desarrolla la discriminación positiva, figura por medio de la cual se interpreta que se deben adoptar políticas públicas que originen de manera transitoria hasta lograr un equilibrio igualitario, un trato diferencial para estas personas específicas, con el

único objetivo de garantizar condiciones de equidad e igualdad entre todos los ciudadanos, por lo que será material de esta investigación también lo conceptuado por esta alta corporación, y la interpretación de los principios constitucionales que ella ha desarrollado, siendo la presente investigación el estudio de la aplicación de la discriminación positiva en todos los sectores, incluyendo el tributario.

Hasta la fecha han sido muy pocos los doctrinantes, expertos economistas y tributaristas que se han manifestado en conceptos y procesos legales o normativos al respecto, y como investigadores jurídicos y ciudadanos se pretende también ampliar el debate y aportar a la teoría y academia una investigación que resulte en una posible caracterización entre contribuyentes para que aquellas personas que poseen más capacidad económica aporten un porcentaje mayor a los que no y se encuentran en circunstancia de vulnerabilidad y debilidad manifiesta.

Es importante para el derecho, pues desde la creación del tributo en 1989 no se ha realizado ninguna modificación tendiente a garantizar una igualdad y equidad entre los contribuyentes, y se torna necesaria entonces ahora una reforma estructural que se adecúe a la Constitución Política y a la realidad de la sociedad colombiana, pues ese precisamente es el objetivo del derecho como ciencia, ser cambiante, dinámico, y andar de la mano de aquellos cambios sociales, pues de nada le sirve a la ciudadanía ser gobernada por normatividad obsoleta. Y es importante para el equipo de investigadores de la presente, ya que nos va a permitir realizar un análisis de constitucionalidad profundo sobre el Estatuto Tributario en lo concerniente al IVA, y en el desarrollo del análisis poder implementar todos los conocimientos que hemos recaudado durante estos años de estudio, así como poner en práctica la lógica jurídica que se nos ha enseñado, y legar a la sociedad un

estudio que permita a quienes tienen la competencia dentro de ella, para realizar cambios en beneficio de la misma.

Se justifica entonces la presente investigación en que los impuestos son figuras normativas que tienen un impacto directo en la sociedad, ya que todos los días los ciudadanos toman el rol como contribuyentes y en cada bien o servicio que adquieran se va a ver reflejado este tributo, que en el estudio que se realizará se determinará si está o no alineado con lo preceptuado por la Constitución Política, y si de alguna forma pueden los poderes públicos diseñar nuevas políticas que apliquen la discriminación positiva para disminuir la brecha de desigualdad existente, que en el último informe de 2018 el índice Gini del Banco Mundial para Colombia arroja un resultado de 50.4, lo cual es aún más preocupante. (Banco Mundial, 2018)

Se justifica, finalmente, en que el mundo de la academia tiene una responsabilidad de información y comunicación consciente, responsable y transparente para con la sociedad, pues es desde estos trabajos investigativos que se tiene la posibilidad de reflexionar sobre estos temas que tanta influencia tienen en el diario vivir, pero que son tan poco explorados.

Objetivos:**Objetivo general**

Establecer, a partir del desarrollo normativo y el ordenamiento jurídico colombiano, si se vulnera algún derecho fundamental o principio constitucional al no discriminarse tarifas diferenciales para el cobro del Impuesto de Valor Agregado (IVA) dependiendo de la situación socioeconómica del consumidor.

Objetivos específicos

1. Conceptuar el Impuesto de Valor Agregado (IVA) desde su origen, evolución, con todos sus elementos y características fundamentales.
2. Analizar las diferentes expresiones normativas que se han desarrollado en torno al IVA en Colombia.
3. Determinar si esas expresiones normativas se encuentran alineadas con lo dispuesto y preceptuado por la Constitución Política de Colombia, con relación a los derechos fundamentales y principios.
4. Identificar aquellos casos internacionales de imposición del IVA que se apliquen de manera diferencial de acuerdo a la capacidad adquisitiva del consumidor.

Marco Teórico

Antecedentes históricos

En el año 2017, en la Universidad La Gran Colombia, Nidia Paola Malaver Santana realizó una investigación sobre la evasión fiscal con respecto al IVA en Colombia, encontrando que la mayoría de la población está totalmente inconforme con este tributo, y la principal razón es la tarifa elevada que se cobra sin tener en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente, y peor aún, sobre bienes de primera necesidad, por lo que resulta indispensable conocer este tipo de investigaciones que complementan el presente trabajo, ya que precisamente es ese descontento de los contribuyentes el que justifica su realización. (Santana, 2017)

En la anterior investigación se ponen de presente las principales formas de evasión del IVA en Colombia, quienes son los competentes para fiscalizar el manejo, la posición de desmotivación de la sociedad para pagar este impuesto, las consecuencias de evadir pagar el impuesto, entre otras situaciones de corrupción que suceden en el país, y con cifras ubican el descontento de la población con el IVA en un 76.7%.

El recuento histórico y la visión cronológica exacta que propone Elizabeth Alfonso Bulla y Sindy Romero Díaz con su investigación sobre la evolución del IVA en Colombia, en el que se demuestra como el verdadero Decreto en el que comienza a existir el IVA es bajo el Decreto Legislativo 3288 de 1963, por medio del cual Colombia se convierte en uno de los primeros países en el mundo en preocuparse directamente por desarrollar y estructurar legalmente todo un impuesto basado en el valor agregado, que se fue consolidando con el tiempo mediante varios

Decretos, inclusive bajo estados de excepción ha sido modificado en diferentes momentos. (Alfonso Bulla & Romero Díaz, 2015)

La anterior investigación que va hasta el 2015 lo complementan los resultados que Elsa Cecilia Cantillo Ortega y Angélica María Niño Sánchez encontraron en su investigación sobre el IVA entre 2006 y 2018, que nos ofrece un acercamiento más reciente, exponiendo razones para las modificaciones más importantes, la voluntad de los diferentes Presidentes y Ministros de turno que realizan en los últimos años una modificación al Estatuto Tributario y disposiciones complementarias de manera reiterada, prácticamente en cada cuatrienio se realizan actualizaciones, con diferentes intereses que se estudian desde estas investigaciones. (Cantillo Ortega & Niño Sánchez, 2019)

Una de las investigaciones y teorías más relevantes que se encontraron para el desarrollo del presente es el informe de investigación y reflexión histórica sobre la implicación del IVA en la jurisprudencia a nivel Nacional en Colombia realizada por Eder Berdejo Giovanetti y Milagros Villasmil Molero, dos investigadores de la Universidad Libre sede Barranquilla, en el que se desarrolla el impuesto de valor agregado desde una perspectiva tanto legal como social y económica, analizando la incidencia de las modificaciones que ha sufrido reiteradamente el IVA, a raíz de los cambios de gobierno y las necesidades económicas de la época, concluyendo que es un tributo de especial protección, pues su recaudo implica tocar temas como la desigualdad social, la pobreza, el estancamiento del progreso socio-económico, entre otros. (Berdejo Giovanetti & Villasmil Molero, 2019)

La teoría que exponen Diego Rojas Báez y Mariana Dondo para la Revista Propuestas para el Desarrollo (2017), demostrando como en Ecuador y el resto de países en desarrollo funcionaría

de manera significativa el cambiar y transformar la concepción del IVA como un impuesto regresivo, en uno que no lo sea y que pueda ser proporcional, con el fin, entre otros, de eliminar esa barrera que se encuentra en la ciudadanía de que los ciudadanos no están dispuestos a pagar impuestos porque realmente no perciben que haya una correspondencia entre lo que pagan con la calidad de los servicios públicos que reciben, y desde otra perspectiva el descontento del Gobierno al no recaudar suficiente porque los contribuyentes no creen en el impuesto y por ende no pagan. (Báez & Dondo Buhler, 2017)

Por otro lado, la investigación sobre las motivaciones, beneficiarios y servicios del país gracias al recaudo del IVA en Colombia de Jesús Guillermo Piedrahita Oviedo y Víctor Alfonso Salazar Martínez, de la Universidad de Medellín, expone justamente esa intención que primó para originar este impuesto, el porqué de las exenciones, lo que se planea recibir con lo realmente recaudado, entre otras características y comportamientos que son de necesario conocimiento para entender el impuesto desde su utilización y manejo. (Piedrahita Oviedo & Salazar Martínez, 2012)

Conceptos, definiciones y teorías

Impuestos

Los impuestos tienen su origen para el caso colombiano en el precepto Constitucional por medio del cual todos los nacionales tenemos el deber de contribuir en el financiamiento de los gastos e inversiones que realice el Estado de una manera justa y equitativa en el territorio, lo cual se interpreta desde lo preceptuado por la Constitución Política de Colombia en su artículo 95, numeral 9. A ese acto de pagar impuestos lo hemos denominado tributar, que para la Real

Academia de la Lengua es “*Pagar algo al Estado para las cargas y atenciones públicas.*” (Real Academia Española, 2020)

Según una publicación sobre los impuestos, sus orígenes y clasificaciones, realizada por Rafael Cantor de la Universidad de Santander en el 2015:

El aspecto religioso, es al parecer, el más remoto de los orígenes de los tributos, sus motivaciones no son otras que la necesidad del hombre paleolítico de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarle su agradecimiento mediante ofrendas en especie y sacrificios de seres humanos o animales. (...) Al evolucionar la sociedad, dichas ofrendas se tornaron obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa, llegando a ser la principal latifundista del mundo medieval, ejerciendo gran influencia sobre las monarquías conjuntamente con la clase de los guerreros o militares con la cual en ocasiones se confundía (...) en Europa llegaron a conformar uno de los poderes económicos más importantes por sus posesiones, convirtiéndose en un centro financiero dedicado al préstamo de capital hasta el año 1311” (Cantor, 2015, p.2)

En el mismo documento Cantor describe cómo en Colombia desde 1820 se intentó en el gobierno de Francisco de Paula Santander establecer una contribución por parte de los ciudadanos, pero la misma no pudo ser instituida gracias a las guerras civiles que se presentaron por la época, por lo que la implementación de los tributos sólo pudo ser efectiva en 1918 cuando se logra imponer el impuesto a la renta, luego de que en 1989 se creó el Estatuto Tributario por medio del decreto 624. (Cantor, 2015, p.2)

El IVA en Colombia

En la investigación *'Impuesto al Valor Agregado en Colombia: Motivaciones, beneficiarios y servicio al país'* desarrollado por Jesús Guillermo Piedrahíta y Victor Alfonso Salazar en la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Medellín, se nos da un concepto y características principales del IVA, comenzando porque “(...) *es un impuesto a la venta de bienes decir, es un tributo financiado por el consumidor final.*”, el cual es un gravamen al consumo, ya que se paga como un porcentaje extra al valor final pagado por una mercancía o servicio, lo que lo ubica como un impuesto al gasto que tienen los ciudadanos cuando pagan por adquirir. (Piedrahita Oviedo & Salazar Martinez, 2012)

En el trabajo de Alfonso y Romero se establecen todas las características del impuesto sobre las ventas o impuesto de valor agregado, comenzando con que es de orden Nacional, indirecto, y tiene unos hechos generadores muy específicos:

1. La venta de bienes corporales muebles.
2. Prestación de servicios.
3. Importación de bienes corporales muebles y servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios y destinatarios que estén en el territorio Nacional. (Alfonso Bulla & Romero Díaz, 2015, p.28)

En Colombia es un IVA tipo producto, ya que grava principalmente bienes de capital, pero en ocasiones es mixto y refleja comportamientos de tipo consumo, al admitir descuentos a ciertos productos en la importación.

Es entonces un impuesto indirecto, ya que no discrimina entre la capacidad de adquisición de los contribuyentes, se aplica indiscriminadamente; es también de naturaleza real, ya que grava los bienes y servicios de las personas, sin considerar una vez más la situación personal del sujeto pasivo.

Es instantáneo, ya que se debe ser recaudado una vez surge el hecho generador, es decir, o comprar un bien gravado o adquirir un servicio gravado; Es proporcional porque siempre existirá un porcentaje que indique cuanto descontar del precio pagado; Es además regresivo, lo que quiere decir que entre más aumenta la capacidad adquisitiva y de pago del contribuyente, éste tiende a pagar menos por el IVA; Y en Colombia es de orden Nacional, y la autorización y orden la emite el Poder Ejecutivo y avalan los demás por medio del control de legalidad y constitucionalidad. Todo lo anterior desarrollado por Alfonso y Romero en su investigación. (Alfonso Bulla & Romero Díaz, 2015)

La Cámara de Comercio de Bogotá en su 'Cartilla Práctica IVA', nos da la definición del impuesto de valor agregado para el caso colombiano, sus elementos y las diferencias entre el IVA generado y el descontable: el IVA es entonces un

impuesto de carácter Nacional, de naturaleza indirecta, instantáneo, que se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de producción, importación y distribución. (...) Es instantáneo porque se genera en la venta o importación de bienes y en la venta de los servicios prestados en el país, y es indirecto porque no repercute sobre la renta del contribuyente sino sobre el consumo que realice.” (Cámara de Comercio de Bogotá, 2013)

Los elementos son el sujeto pasivo, es decir los responsables del recaudo y pago, el sujeto activo quien tiene la plena facultad de exigir el pago y del cumplimiento del resto de obligaciones inherentes; el hecho generador, que se sabe que son las situaciones previstas por Ley que originan el pago inmediato del impuesto; la base gravable que es la debida cuantificación del hecho generador; y la tarifa, que es un porcentaje derivado del precio del bien o servicio, fijado por el Ejecutivo.

Y en Colombia finalmente se distinguen entre dos tipos de IVA, uno descontable, que:

se refiere al impuesto a las ventas (IVA) que puede solicitarse como descuento en la respectiva declaración de IVA y que ha sido pagado para poder comprar o construir el bien o prestar el servicio.” Y otro descontable que es “(...) el IVA que el comerciante cobra al cliente o consumidor. Este IVA se debe declarar y pagar, porque es un impuesto que el responsable del IVA cobra en nombre del Estado y que después tiene la obligación de transferirle. Por tanto, al final, el contribuyente solo paga la diferencia entre el IVA generado y el IVA descontable.” (Cámara de Comercio de Bogotá, 2013)

El IVA en el mundo

En el texto de Michel Jorrat, ‘Evaluando la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta: el impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos

del Ecuador, Guatemala y el Paraguay’, se nos presentan las situaciones de estos tres países Latinoamericanos y el IVA.

En Ecuador específicamente se encuentra regulado por la Ley de Régimen Tributario Interno, y el IVA es un impuesto que “(...) *grava las transferencias e importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y las prestaciones de servicios.*” Con transferencias además hacen referencia a las donaciones, las ventas de bienes en consignación y el arrendamiento de bienes muebles.

En Guatemala se encuentra, al igual que en Colombia, también regulado bajo Decreto, grava las ventas de bienes muebles e inmuebles, las prestaciones de servicios y las importaciones. Cuenta con amplias exenciones y zonas francas para la distribución de bienes y prestación de servicios sin necesidad de estar gravados.

En Paraguay por su lado se encuentra regulado por una Ley, la 125 de 1991, y de igual forma grava bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes. Plantea un sistema de tasas reducidas para ciertos bienes y transacciones, incluida una parte de la canasta familiar y los productos farmacéuticos. Los tres anteriores países se encuentran desarrollados y evaluados por Jorratt como consultor de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (Jorratt, 2011)

Se tiene que tomar en cuenta la teoría que amplía de manera directa Luis Huesca y Alfredo Serrano sobre el impacto fiscal del IVA en México y la inclusión en el marco conceptual de dos ideas: la equidad horizontal que establece que los individuos de igual categoría deben ser tratados por el sistema fiscal de la misma forma, mientras que la equidad vertical plantea la posibilidad de

un pago diferenciado dependiendo del contribuyente. En el informe de la situación en México se habla de la necesidad de realizar cambios drásticos en la implementación del impuesto y en brindar equidad en su recaudo. (Huesca & Serrano, 2004)

En ninguno de los países anteriores existe, bien sea que lo regule directamente el Gobierno Nacional a través del Presidente y su gabinete, o el Congreso de la República a través de leyes, no hay un caso cercano por lo menos en Latinoamérica en el que haya una diferenciación entre consumidores aún, en el que se tengan en cuenta efectivamente las condiciones socio-económicas de los contribuyentes y por lo tanto tener tarifas diferenciales.

Discriminación Positiva

Por lo general las personas suelen conocer una sola forma de discriminación, y es la negativa, que no tiene ningún tipo de justificación válida ante la garantía de derechos fundamentales toda vez que pone en desequilibrio a una comunidad o persona específica frente a una situación.

Sin embargo también existe otra cara de la discriminación, que ha sido ampliamente conceptualizada por la Corte Constitucional en diferentes sentencias en las que desarrollan el principio de la igualdad material, y realizan un control de razonabilidad frente a un trato diferente, no necesariamente negativo.

Y es así como por ejemplo mediante la Sentencia de Constitucionalidad C-115 de 2017, la alta corporación se refiere a la forma especial de acción afirmativa, llamada más comúnmente como discriminación inversa o positiva, como:

Una de las formas especiales de acción afirmativa es la discriminación positiva, es decir, aquel trato diferente que propende por materializar la igualdad real, a través de acciones afirmativas de igualdad que recurren a criterios tradicionalmente utilizados para profundizar o al menos perpetuar la desigualdad, tales como el origen racial, el sexo o las preferencias sexuales (discriminación negativa), pero son utilizados, por el contrario, para romper esa situación de desigualdad o, al menos, para estrechar la brecha de la desigualdad no formalmente jurídica, aunque presente en la sociedad. Por lo tanto, se trata de medidas transitorias cuyo desmonte resulta del análisis de su eficacia en la superación de la desigualdad que combate. Estas medidas se conocen también como formas de discriminación inversa y se refieren, por ejemplo, a las cuotas de empleo público reservadas a mujeres. El fundamento de las políticas de acción afirmativa de igualdad, es el mismo artículo 13 de la Constitución Política el que dispone que “El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan. (Corte Constitucional, 2017)

Diseño Metodológico

Población: Colombia.

Será una monografía de compilación usando la metodología inductiva, comenzando por la búsqueda del origen normativo y doctrinal del Impuesto de Valor Agregado, su origen, definición, principios, normatividad asociada, y muy importante, la circunstancia social que llevó a su creación.

Luego, siguiendo el estudio normativo con lupa, se analizará en todo el ordenamiento jurídico cuáles han sido las modificaciones a este impuesto, los posibles proyectos de ley y debates que se han surtido en los diferentes entes territoriales, para descubrir si en algún momento se ha pensado o no en crear porcentajes diferenciales para la población, y por qué no se han aprobado de ser así, cuál ha sido el argumento del Congreso y las Altas Cortes.

Para la identificación de casos a nivel internacional, se hará una búsqueda en bases de datos de organizaciones, instituciones y publicaciones internacionales para mostrar experiencias de casos exitosos en tarifas diferenciales de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente en otros países.

Toda la investigación requiere búsqueda de normatividad en general incluyendo jurisprudencia, doctrina, antecedentes internacionales, por lo que el trabajo de campo será completamente en bases de datos virtuales por el acceso restringido a bibliotecas, sin embargo siempre y cuando se pueda pedir material bibliográfico físico se va a solicitar.

Capítulo I: Conceptuar el Impuesto de Valor Agregado (IVA) desde su origen, evolución, con todos sus elementos y características fundamentales

Historia de la Tributación

La tributación en general tiene una historia casi tan larga como la de la humanidad, y no ha sido necesariamente desde que las comunidades comenzaron a organizarse con ordenamientos jurídicos sólidos y escritos debido a la extensión y al número de miembros, o con los señores feudales cuando requerían de los vasallos, hombre libres cuya función en la sociedad era el mantenimiento y explotación de la tierra, el pago de unos tributos con el fin de tener una estabilidad económica común, el origen va mucho más atrás.

Recuerdan Berdejo y Villasmil, apoyados en lo expuesto por Finley en 1999 en su publicación sobre economía antigua, como por ejemplo desde los egipcios los faraones ya recaudaban los respectivos tributos por parte de los campesinos, artesanos comerciantes y granjeros en general, registrando las operaciones de pago en papiros (Giovanetti & Villasmil Molero, 2019)

El portal National Geographic realizó un artículo sobre la historia del pago de impuestos en el antiguo Egipto, y trae a colación como:

Ya desde el IV milenio a.C., antes de la unificación del país, se recaudaban impuestos a pequeña escala, dentro de los límites geográficos de los reinos predinásticos del Alto Egipto como Abydos, Nagada e Hieracópolis. Con la aparición de un Estado unificado en todo Egipto, en torno a 3100 a.C., los faraones crearon un sistema recaudatorio que cubría el conjunto del país, y que se apoyaba en una burocracia especializada y eficiente. (National Geographic, 2021, p.2)

Y cuenta la redacción como el Rey era el encargado como tal del recaudo, y se transportaba junto con el mismo a todas partes, incluyendo el famoso ‘seguimiento de Horus’, que era el ritual por medio del cual cada dos años aproximadamente viajaba y trasladaba su sede y residencia por medio del valle del Nilo desde y hacia Abydos y Menfis. (National Geographic, 2021, p.2)

A parte de gobernar lo que llegaba a realizar concretamente el Rey por todos los lugares donde pasaba eran jornadas o ceremonias de recaudación de tributos denominadas ‘el recuento del ganado’, y expone National Geographic como:

Su relevancia era tal que se llevaba la cuenta para cada reinado y servían de referencia cronológica. Pero durante el Imperio Antiguo la corte se sedentarizó y la recaudación fue tomando carácter anual, a la vez que dejaba de estar vinculada al viaje periódico del faraón por el Nilo.(National Geographic, 2021, p.2)



(National Geographic, 2021, p.1)

Las primeras leyes tributarias del nuevo mundo se dieron por ende en Europa, el famoso viejo continente del cual han surgido la mayoría de figuras jurídicas que hoy tenemos como referente en nuestras estructuras normativas, gracias a todo ese periodo de desarrollo y guerras que llevaron finalmente a la expansión de ideas y a la necesidad de encontrar nuevas respuestas ante todos los cambios sociales, culturales y económicos que estaban sucediendo.

Sobre la historia del IVA

El origen concreto se localiza en Francia, país en el que la primera guerra mundial deja una marca inigualable, y una necesidad urgente de cambiar las reglas del fisco, en general en Europa por supuesto, y nace en 1917 lo que se denominó como Impuesto Proporcional, un tributo recaudado a través de la compra de productos al por menor, o al ‘menudeo’, y se recaudaba también a través de timbres en las facturas, según relata Jose Alcides Cuta Cardozo en su estudio sobre la evolución histórica del IVA, sin embargo a raíz de la gran cantidad de recaudadores comerciantes y personas gravadas se presentaba una alta tasa de fraudes en el sistema de recaudo, lo que resultó en la modificación del impuesto, migrando a lo que se conoció como Impuesto Sobre la Cifra de los Negocios. (Cuta Cardozo, n.d, p.23)

Ese Impuesto Sobre la Cifra de los Negocios (‘Taxe Sur Le Chiffre D’affaires’ en Francés), consistió, según Cuta Cardozo:

en gravar en cascada todas las operaciones industriales y comerciales haciendo el impuesto acumulativo, situación que también trajo consigo inconformidades teniendo en cuenta que los costos se inflaban desproporcionalmente beneficiando más al grupo de comerciantes o mercaderes importadores que a los exportadores.(Cuta Cardozo, n.d, p.4)

De las anteriores medidas generales adoptadas no quedó absolutamente ninguna buena experiencia, pues como tal la base de la idea era necesaria, pero la aplicación ha sido un total desorden desde su origen, pues una de las primeras reflexiones que se derivan que al parecer hoy subsisten es que el tributo no puede ser una herramienta jurídica que se pueda utilizar de la

misma forma en todas las personas, y para todos los productos y servicios debe ser una aplicación diferencial.

A partir de 1925 se comenzaron a crear impuestos únicos para productos específicos, y gravando sólo una de las etapas que se surten antes de que el producto o servicio sea vendido, es decir elegir el mejor momento desde la producción hasta la comercialización y distribución, pues no era lógico estar cobrando un mismo impuesto en todos los pasos de la cadena, pues de esta forma los gobiernos si estaban aprovechando la situación para realizar un doble y hasta triple recaudo de un mismo impuesto por cada producto o servicio, afectando ya no sólo a los consumidores, sino también a los recaudadores empresarios y comerciantes. Se crea entonces en 1926 el llamado Impuesto a la Producción, por medio del cual se deja de gravar la etapa de distribución.

Por aquellos tiempos en los que las guerras comienzan de nuevo a azotar al continente Europeo, Francia por ejemplo, expone Cuta Cardozo,

se vio en la obligación de restablecer el impuesto acumulativo de 1917, pues en 1939 se establece el impuesto de armamento que en 1940 pasó a denominarse impuesto sobre las transacciones, que cobrado junto con el impuesto único a la producción representaba que los contribuyentes realizaran un doble aporte, en el ciclo de producción y en el de las transacciones. de nuevo encontrándose Europa con ese conflicto en el cobro excesivo y en la decisión de cuál de las etapas realmente gravar para no afectar tampoco el consumo, pues evidentemente el consumo es lo único que soporta al tributo, y por ende al Estado.(Cuta Cardozo, n.d, p.4)

Las anteriores figuras tributarias sufrieron tantos cambios que, de su relativo perfeccionamiento, finalmente surgió el Impuesto al Valor Agregado que hoy conocemos, en medio de su complejo recaudo en el cual el productor paga el impuesto con respecto al producto adquirido para producir (en sus compras), y automáticamente está autorizado a descontar este valor pagado en la venta de lo producido (en sus ventas), eliminando así el doble cobro se venía realizando (en las compras y ventas sin devolución alguna).

El concepto lo introduce Maurice Lauré en su libro ‘Impuesto al Valor Agregado’, presentado en 1952, surgiendo la idea de sustituir toda esa cantidad de tributos por uno sólo, organizando de una manera más efectiva el fisco y eligiendo a lo mejor una etapa más estratégica para recaudar, y de parte de quienes, y sobre qué tipo de productos y servicios (Cuta Cardozo, n.d, p.5).

Francia comienza la aplicación del IVA el primero de abril de 1954, buscando la igualdad fiscal entre los diferentes actores de la vida productiva, mejorar la cadena de producción y comercialización, e intentar disminuir al máximo el fraude fiscal. El impuesto fue mutando hasta dejar a un lado todos los impuestos locales y algunos únicos en 1968, debido a la satisfactoria respuesta del mercado ante la aplicación del valor agregado, que se amplió a tal forma para la fecha hasta establecerse como la mayor fuente de ingresos del fisco en Francia (Cuta Cardozo, n.d, p.7).

En la reflexión histórica desarrollada por Eder Berdejo Giovanetti y Milagros Villasmil Molero sobre el IVA en Colombia y las implicaciones y debates que han surgido a nivel

jurisprudencial se detalla un antecedente aún más histórico del surgimiento del Impuesto ‘sobre’ el Valor Agregado, situando a la figura del Imperio Romano ‘Centesima Rerum Venalium’ como el origen, y significaba la recolección del centésimo del valor de todo vendido, cuyo objetivo era la financiación de las conquistas y guerras del imperio (Giovanetti & Villasmil Molero, 2019, p.4)

Berdejo y Villasmil hacen también un análisis de una probable figura jurídica antecesora basados en lo expuesto por Finley, una figura proveniente de Atenas, Grecia, donde los más adinerados tenían el deber de realizar donaciones parciales de su riqueza para la financiación de guerras y sobre todo obras públicas para el desarrollo.

Lo anterior no tiene realmente tanta incidencia en lo que hoy se conoce como IVA, ya que a pesar de que también se recaude de parte de los consumidores y del público directamente, está focalizado a los ciudadanos con ciertas condiciones socioeconómicas específicas, y no a todos en general en el mismo porcentaje.

Sobre el IVA en Colombia

Nace como un ‘tributo monofásico’ con la expedición del Decreto 3288 de 1963 bajo el gobierno del expresidente Guillermo León Valencia, y abanderando el proceso el exministro de Hacienda y Crédito Público, Carlos Sanz de Santamaria, estableciendo el tributo obligatoriamente para los productos y servicios del sector de la manufactura y las exportaciones, con la excepción de los alimentos de consumo popular (canasta familiar), útiles escolares y fármacos. (Cuta Cardozo, n.d, p.9)

El Gobierno Nacional comenzó a tener otro tipo de opciones, como el delegar la administración del tributo a los Departamentos, con el fin de que cada uno decidiera en qué

medida invertía recursos, en un inicio específicamente con respecto a los hospitales y demás establecimientos de asistencia pública y educación en general.

Pero, a pesar de que fue en 1963 que se crea el IVA como impuesto a las ventas, no fue sino hasta 1965 que entró en vigencia, año en el cual, todavía nueva la aplicación de la nueva figura tributaria, comienzan a realizarse una serie de cambios, como el introducido por el Decreto 377 de 1965, por medio del cual se comienza a dársele una posición y nombre concreto en la facturación, y así progresivamente fue sufriendo adecuaciones mínimas por medio del Decreto 1595 de 1966 (por medio del cuál se modifican disposiciones relativas al IVA), el 435 de 1971 (por medio del cual se ajusta el destino del recaudo) y el 1970 de 1974 (por medio del cual se modifica transitoriamente debido a una emergencia económica).

Fue bajo el mandato del expresidente Alfonso López Pumarejo que se realizó una reforma de fondo, y a quien se le atribuye el haber unificado el Impuesto de Renta y los complementarios, incluido a las empresas industriales y comerciales del Estado como contribuyentes activos y precisado ciertos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, por medio de los Decretos 2053, 2247 y 2821 de 1974. Luego llegaría la Ley 49 de 1975 que introduce nuevos porcentajes de tributación. Al respecto afirma Castañeda:

La reforma del presidente López, mejoró la efectividad del sistema. Los ingresos tributarios se incrementaron 36% entre 1974 y 1975, e incluso, a pesar de la evasión y la elusión generalizada en renta, se consiguió que el recaudo creciera otro 17% en 1977, fue así como bajo este gobierno se consiguieron algunos de los mejores resultados económicos del Siglo XX. (Castañeda, 2014)

Durante el gobierno del ex presidente Belisario Betancourt se continúa ampliando la lista de contribuyentes y también la lista de productos y servicios, incluyendo así el comercio al detal, lo que queda plasmado en el Decreto 3803 de 1982 y 2160 de 1986, por medio de los cuales se dictan disposiciones tendientes a controlar la evasión fiscal y nuevas medidas de control contable y económico. Fue mediante el Decreto 3541 de 1983 que se extiende al comercio al detal y que nace la figura del régimen simplificado para pequeños comerciantes.

El Decreto 624 de 1989 lo que nos expone es una diferencia porcentual entre ciertos bienes y servicios de acuerdo al gasto que representan, por ejemplo la telefonía o los derivados del petróleo. (Presidencia de la República, 1989)

La Ley 75 de 1986 por su parte establece el procedimiento de devolución de saldos para los recaudadores, y a partir de la Ley 49 de 1990 se comienza a hablar de unos porcentajes fijos para el consumo, con ciertas tarifas diferenciales pero no para los contribuyentes según su capacidad y situación socioeconómica, sino entre productos y servicios. Comienza en un 12%, la Ley 6 de 1992 aprueba un 14% hasta 1997, pero su aplicación se ve interrumpida por la expedición de la Ley 223 de 1995, por medio de la cual en su artículo 14 ordena el aumento de la tarifa general al 16% para ser recaudado durante 1996, 1997, 1998 y los años siguientes.

Para 1997 ya el recaudo y la normatividad en materia tributaria había migrado a debates en otros escenarios, y es por eso que por medio de la Ley 383 de 1997 se establece la responsabilidad penal para aquel responsable de retener el tributo que omita el pago del mismo a las entidades respectivas, actualmente la DIAN.

Ya en el año 2000 con la expedición de la Ley 633 se vuelve oficial el aumento de la tarifa general al 16%, y de ahí en adelante una serie de normatividades que comienzan a agregar,

aumentar y disminuir porcentajes de recaudo, como por ejemplo la Ley 788 de 2002 que disminuye porcentajes y cambia unos bienes de exentos a excluidos; el Decreto 2502 de 2005 que disminuye la retención del IVA; el Decreto 127 de 2010 por medio del cual se agregan los juegos de suerte y azar a la lista de servicios gravados.

Fue la Ley 1430 de 2010 la que comenzó a distinguir de una manera más directa a los contribuyentes por sus condiciones socioeconómicas, y excluyó del IVA al servicio de internet para los estratos 1, 2 y 3.

Las condiciones se quedaron tranquilas y estables hasta 2016, año en el cual la Ley 1819 incrementa la tarifa general al 19%, que ha sido la última modificación de fondo que se ha realizado y con la cual convivimos actualmente, y cuya destinación quedó plasmada en el artículo 468 del Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989:

ARTÍCULO 468. TARIFA GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del diecinueve por ciento (19%) salvo las excepciones contempladas en este título. (Presidencia de la República, 1989, art 468)

A partir del año gravable 2017, del recaudo del impuesto sobre las ventas un (1) punto se destinará así:

a) 0.5 puntos se destinarán a la financiación del aseguramiento en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud;

b) 0.5 puntos se destinarán a la financiación de la educación. El cuarenta por ciento (40%) de este recaudo se destinará a la financiación de la Educación Superior Pública.

(Presidencia de la República, 1989, art 468)

En estos momentos Colombia está a la espera de la revisión del nuevo proyecto de reforma al Estatuto Tributario, con el fin de definir las nuevas reglas fiscales de los próximos años, teniendo en cuenta la problemática del Covid-19 y otras que de manera contundente han frenado la aprobación de previos proyectos que en nada beneficiaban a los contribuyentes, sino que por el contrario intentaban gravarlo aún más para llenar la crisis económica y financiera que vive el país hoy en día.

Capítulo II: Analizar las diferentes expresiones normativas que se han desarrollado en torno al IVA en Colombia y determinar si esas expresiones normativas se encuentran alineadas con lo dispuesto y preceptuado por la Constitución Política de Colombia, con relación a los derechos fundamentales y principios constitucionales.

En Colombia la aplicación del Impuesto de Valor Agregado comienza entonces con el Decreto 3288 de 1963, que ya desde su primer artículo define el objeto de la norma y expone cómo se va a desarrollar durante todo el texto un “impuesto sobre las ventas de artículos determinados”, y en ese mismo primer artículo se establece una cláusula muy importante de exclusión: “Quedan exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten” (Presidencia de la República, 1963).

Pero, si bien la aplicación directa comienza con la expedición de este decreto, es gracias a los lineamientos establecidos por la Ley 21 de 1963 que se puede desarrollar el impuesto, pues detalles como la cláusula de exclusión de ciertos artículos vienen ya diseñados por el Congreso. La ley nace con el fin de buscar una estabilidad fiscal, económica y social, pues para la ejecución del Plan de Desarrollo Económico y Social el Congreso autoriza ciertas facultades extraordinarias al Presidente de la República para realizar cambios estructurales, en el artículo primero de la Ley 21 de 1963, numeral sexto, se expone:

Sexto. Establecer impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados que efectúen los productores o importadores. Estos impuestos se harán efectivos a tarifas que

fluctúen entre el 3% y el 10%. Quedan exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten.

Parágrafo. Dentro de los artículos que sean gravados conforme al numeral sexto, el Gobierno podrá seleccionar algunos, cuyo impuesto pueda ser recaudado por los Departamentos, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios, a fin de cederlos a estas entidades para el sostenimiento de hospitales y demás establecimientos de asistencia pública y educación. Para el Distrito Especial de Bogotá, el Gobierno podrá señalar una destinación diferente. (Congreso de la República, 1963)

El mismo Decreto limita las facultades otorgadas al Presidente de la República para ser utilizadas hasta el 31 de diciembre de 1963, y no solo eso, sino que también da unos límites porcentuales para ser definido el impuesto, que para la época podía fluctuar entre el 3% y el 10%.

Siguiendo las directrices dadas por la Ley 21 de 1963 el Presidente de la República de aquel entonces, Guillermo León Valencia, y estando debidamente asesorado y aprobado por la Comisión Asesora, aprovecha las facultades otorgadas y desarrolla la primera versión de Impuesto de Valor Agregado que se conoce en Colombia.

El artículo segundo del Decreto 3288 de 1963 define que el IVA “... *se causará en el momento de la entrega real o simbólica de la mercancía a cualquier título oneroso traslativo de dominio...*” (Presidencia de la República, 1963, art 2), entrega material que no tiene que ser única y exclusivamente por parte de aquellos productores o importadores por medio de los cuales se realiza el recaudo directo del impuesto, así definido tanto por la Ley 21 de 1963 como por el Decreto 3288 del mismo año, sino que también incluye como recaudadores autorizados a todas las personas que estén económicamente vinculados a esos productores e importadores., e incluyendo

como productores a todas “... *las personas naturales o jurídicas que, sin fabricar directamente, encargan la fabricación de artículos para venderlos bajo su responsabilidad.*” (Presidencia de la República, 1963, art 2)

Lo anterior es importante puesto que define el momento exacto del negocio jurídico en el que se recauda el impuesto, pues no es sino hasta que se transfiere directa y efectivamente el dominio cuando aquel que está obligado por Ley a recaudar, debe hacerlo, y es el artículo cuarto que expone cómo “*La base para la liquidación del impuesto será el total de lo pagado o de lo que debe pagar el comprador; por consiguiente, en dicho total quedan incluidos los gastos de financiación, empaques, accesorios, acarreos, etc.*” (Congreso de la República, 1963, art 4)

Quedando claro el momento y la base de recaudo, el Decreto 3288 de 1963 propone unas listas taxativas, asignando a cada una su respectiva tarifa diferencial de aplicación del IVA:

10% para artículos como joyas, perlas, piedras preciosas o de fantasía en general, peletería en piezas o confecciones, orfebrería, artículos de adorno confeccionados con otros metales para la orfebrería, automóviles, camionetas, avionetas, embarcaciones para deporte, cajas de seguridad, relojes, catalejos, porcelana y mármol, cristal importado, naipes, dados, fichas, billares, bolos, ruletas y todos los artículos para juegos de salón y para tocador como los secadores, onduladores, planchas, cigarrillos, encendedores, pipas, licores extranjeros, aceite de oliva importado, chicles, alimentos en conserva, paños, telas y prendas de vestir importadas, entre otros; por su lado propone un 8% para artículos como amplificadores de sonido, radios, tocadiscos, grabadoras, cintas magnetofónicas, licuadoras, tostadoras,

batidoras, hornos, cámaras y todo con respecto a la fotografía, cosméticos, lapiceros, artículos de deporte diferente a la ropa, vajillas de producción nacional, tipos de vehículos como camperos y camionetas, motocicletas, bicicletas, telas y hasta las sombrillas o paraguas, así como los licores nacionales; y un 3% para los demás productos que no estuviesen taxativamente mencionados en el artículo. (Presidencia de la República, 1963, art 6)

Finalmente todos los productos quedan gravados con el para entonces nuevo impuesto, y se denotan características muy concretas de diferenciación como el hecho de que el producto sea nacional o importado, que la producción del bien haya requerido mucha o poca mano de obra, que sea un producto de primera necesidad o no, que se encuentre fácil o no en el mercado, entre otras, pero todas tendientes a diferenciar los productos como tal, su alcance, y diferenciar ante todo el porcentaje de aplicación, pero en ningún momento este primer apartado normativo que da origen al impuesto habla de alguna diferenciación entre quienes recae la obligación de pagar, no de recaudar, que son los consumidores.

Pero no fue sino hasta el primero de enero de 1965 que se comenzó a recaudar de manera oficial, y el mismo Decreto 3288 de 1963 así lo determina en su artículo 7, exceptuando el impuesto sobre la gasolina, para el cuál se diseña otro apartado normativo especial en el que se desarrolla el gravamen del producto. (Presidencia de la República, 1963, art 7)

En 1965, a tan sólo dos meses de haber entrado en vigencia el recaudo oficial del IVA, se expide el Decreto Ley 377 de 1965, por medio del cuál se reglamenta lo dispuesto en el Decreto

3288 de 1963, y comienza confirmando que el momento en el que se causa realmente el impuesto es cuando se da la entrega del bien, entrega que realiza el productor o importador, o por parte de una persona económicamente vinculada a éstos. Luego define quién será productor, con quienes existe esa vinculación económica, cuándo el producto se considera terminado causando realmente el impuesto, qué se entiende como bebidas alcohólicas, qué se hace en casos de devolución de mercancías ya que el impuesto ya se generó, entre otros conceptos que debían ser explicados para entender los verdaderos alcances de la disposición normativa. (Presidencia de la República, 1965)

De manera directa el Decreto Ley 377 de 1965 también instruye en su artículo 8 que:

los productos de origen extranjero que están sometidos a un impuesto sobre las ventas superior al de los productos nacionales, se gravarán con la tasa fijada para éstos, cuando provengan y hayan sido negociados por Colombia dentro de la Zona Latinoamericana de Libre Comercio, de acuerdo con el artículo 21 del Tratado de Montevideo. (Presidencia de la República, 1965, art 8)

Lo que supone comenzar a flexibilizar en la historia la aplicación diferencial que se le venía dando a los productos nacionales y aquellos importados, dando cabida a que se iguale el porcentaje de aplicación cuando el producto haya sido negociado internacionalmente con el grupo de países miembros de la Zona Latinoamericana de Libre Comercio.

Es el mismo Decreto Ley 377 de 1965 el que trae consigo en sus artículos 11 al 14 la conceptualización de aquellos artículos del mercado que para entonces estaban exentos, estipulados ya por la Ley 21 de 1963, “... *artículos alimenticios de consumo popular, las de textos*

escolares, las de drogas y las de artículos que se exporten.” dando para cada uno parámetros de evaluación:

Artículo 12. Para efectos de la exención, son artículos alimenticios de consumo popular, todos los productos naturales o artificiales, que ingeridos aportan al organismo humano nutrición y energías necesarios para el desarrollo de los procesos biológicos, menos los específicamente gravados por el Decreto extraordinario número 3288 de 1963, a saber: licores extranjeros, aceite de oliva importado, chiclets, alimentos en conserva importados y licores nacionales.(Presidencia de la República, 1965, art 12)

Artículo 13. Los textos escolares se refieren a todo material o documento manuscrito o impreso que se utiliza para el desarrollo de programas de enseñanza, tales como los cuadernos para uso escolar y los libros técnicos, científicos y didácticos.(Presidencia de la República, 1965, art 13)

Artículo 14. Se entiende por droga cualquier sustancia mineral, vegetal o animal de origen natural o de síntesis, que se utilice en la medicina, en la industria o en el comercio, para uso humano o animal, y destinada al diagnóstico, prevención o tratamiento de las enfermedades o inmunización contra ellas. (Presidencia de la República, 1965, art 14)

Lo anterior es importante, pues en un comienzo intenta dejar por fuera a la canasta familiar, a todo lo relacionado con la educación y la salud ya que excluye también los medicamentos.

Luego el Decreto 377 de 1965 comienza a hablar de la forma en la que debe declararse, y de cómo el Ministerio de Hacienda y Crédito Público puede especificar plazos diferenciales de declaración del impuesto para los recaudadores, según su nivel de ventas, capital, patrimonio, dependiendo de la clase de contribuyente, etcétera, pero hasta el momento no se habla nada de comenzar a diferenciar a los consumidores con respecto a su capacidad adquisitiva.

No pasa sino un año desde que se comenzó a aplicar de manera oficial y efectiva el IVA hasta que el mismo expresidente Guillermo León Valencia expide el Decreto Legislativo 1595 de 1966, por medio del cual comienza a realizar una serie de modificaciones a los conceptos definidos por el Decreto 3288 de 1963 como quién es productor, importador, artículo terminado, consumidor, entre otros cambios que surgen a través de la experiencia del uso de la figura legal, bien sea para blindar o flexibilizar; y lo más relevante que aporta este Decreto:

Artículo 13. Modifíquense las tarifas del Impuesto sobre las Ventas, establecidas en el artículo 6° del Decreto 3288 de 1963, en la siguiente forma:

Las tarifas del 10% y del 8% se elevan al 15%, y la tarifa del 5% al 8%.

Parágrafo. Se exceptúan de estas modificaciones las tarifas correspondientes a cigarrillos nacionales y chicles nacionales que quedarán al 10% y 3%, respectivamente. Las vajillas de fabricación nacional pagarán el 3%.” (Presidencia de la República, 1966, art 13)

De esta forma y contando con tan sólo un año de experiencia de recaudo del IVA es que se decide aumentar casi que en un 50% de manera general, el porcentaje de aplicación del impuesto sobre la gran mayoría de artículos, quedando exceptuados sólo los tres determinados.

No fue sino hasta 1974 que el expresidente Alfonso López Michelsen introdujo cambios bastante significativos a la construcción del IVA, y lo hace con la expedición del Decreto 1988 de 1974, y con este un cambio total al hecho generador, integrando no sólo artículos bienes corporales muebles y su importación, sino también la prestación de servicios, la venta de inmuebles e intangibles o incorporeales. (Presidencia de la República, 1974)

Ya para 1974 el concepto de venta también se había ampliado, y para los efectos de la normatividad sobre el IVA se entendería como venta todas las siguientes situaciones:

Artículo 3°. Para los efectos del presente decreto, se considera que hay venta:

- a) En los contratos de compraventa y permuta contemplados por la ley;
- b) En los contratos de confección de obra material, cuando el artífice suministre la materia principal;
- c) En los pagos de cualquier obligación, hechos en especie;
- d) En el retiro de bienes corporales muebles procesados, hecho de la empresa de su propiedad por el responsable del impuesto;
- e) En la nacionalización aduanera;
- f) En todo acto a título gratuito que tenga por objeto la transferencia de dominio.

(Presidencia de la República, 1974, art 3)

También se unifican como sinónimos por medio del artículo 4 del mismo Decreto 1988 de 1974 de los términos: producto, artículo, mercancía y bien corporal mueble procesado.

Una vez cambia el hecho generador, cambia el momento en el cuál se causa, y el artículo 5 del Decreto 1988 de 1974 expone que para el caso de las ventas, teniendo en cuenta el uso de la facturación como mecanismo de control, el impuesto se causa en la fecha de emisión de esa factura o el documento equivalente según el caso, y a falta de documento de soporte será en el momento de la entrega, como se venía manejando; para el caso de la prestación de servicios en el momento en el que se emite la factura, el documento equivalente, o a falta de los anteriores, una vez se finaliza con la prestación de esos servicios; en el caso de la vinculación económica, se causa el impuesto tanto al momento de la primera entrega como en la posterior; y en el caso de la fabricación por encargo, en el momento de la entrega al comitente. (Presidencia de la República, 1974, art 5)

La normatividad se mantiene en una constante hasta la expedición por parte del expresidente Belisario Betancur del Decreto 3541 de 1983, por medio del cual se vuelven a introducir modificaciones al régimen del IVA, en el entendido de que se aplicaría para la venta de bienes corporales muebles, prestación de servicios y la importación de bienes corporales muebles.

El Decreto 3541 de 1983 sintetiza aún más la lista de situaciones y actos que se consideran venta:

Artículo 2°. Para los efectos del presente Decreto, se consideran ventas:

- a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

- b) Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.
- c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles o a servicios no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa la incorporación. (Presidencia de la República, 1983, art 2)

Con respecto a la causación del impuesto Belisario Betancur detalla cuatro situaciones que no se habían planteado anteriormente: con respecto a los retiros de bienes corporales muebles y las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles o a servicios no gravados, la causación se da al momento del retiro; en la prestación de servicios la causación puede darse no sólo a la fecha de terminación de la prestación del servicio, sino también en la fecha del pago o abono en cuenta, la que fuere primero respectivamente; y en el caso de las importaciones, el impuesto se causa al momento de la nacionalización del bien.

En el mismo Decreto 3541 de 1983 se expone una lista taxativa de aquellos bienes excluidos y exentos, y ya para esta época se contaba con algunas tarifas diferenciales del 35% y una general del 10%, antes de que se aumentara en 1991, según modificación introducida por la Ley 49 de 1990, la cual en su artículo 26 eleva a un 12% la tarifa general, incluye otros bienes excluidos y actualiza la lista de aquellos que se encontraban aún exentos. (Presidencia de la República, 1983)

A partir de 1990 se comienza a tener mayor actividad con respecto a los cambios y aumentos realizados al IVA, y ya no es sólo por medio de Decretos ordinarios o legislativos, en esta oportunidad es el Congreso el que toma la batuta y comienza a tomar el control sobre aquella

poderosa herramienta creada en 1963, y lo confirma con la expedición de la Ley 6 de 1992, por medio de la cual en su artículo 19 aumenta de manera transitoria la tarifa general del 12% a 14%, situación que comienza a ser efectiva a partir del 1 de enero de 1993 y hasta el 31 de diciembre de 1997, según lo estipulado. La Ley 6 de 1992 también propone una lista de bienes sometidos a la tarifa diferencial de 35% e inclusive de 45%, y no las aumenta ni disminuye. (Presidencia de la República, 1983, art 19)

Lo que resulta más interesante de la Ley 6 de 1992 es la mención que realiza de las bases constitucionales del surgimiento del IVA, y recuerda en su artículo 19 párrafo primero, que:

En desarrollo del artículo transitorio 43 de la Constitución Política, cuando la tarifa general del impuesto sobre las ventas supere el doce por ciento (12%), hasta tres puntos del aumento se destinarán exclusivamente a la Nación; o cuando el impuesto sobre la renta más las contribuciones especiales que se establezcan a cargo de los contribuyentes declarantes de este impuesto, excedan las tarifas que rijan hasta la vigencia de la presente ley, hasta 2.5 puntos de la tarifa total se destinará exclusivamente a la Nación. (Presidencia de la República, 1983, art 19)

También recuerda lo preceptuado por el artículo 359 Superior, basado en lo cuál un porcentaje del recaudo debe ir destinado a financiar el incremento de las pensiones de jubilación del sector público, creando también así la figura del 'IVA social', que se creó con el objetivo de que entre 1993 y 1997 se aumentara el aporte del Estado al mejoramiento de las becas y programas a las madres comunitarias del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, a los miembros de

juntas directivas de las asociaciones de hogares comunitarios y los programas complementarios de la Reforma Agraria y de Acción Comunal, en apoyo igualmente a las asociaciones y ligas de consumidores. (Presidencia de la República, 1991, art 359)

Lo anterior se ve interrumpido por la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995, la cuál en su artículo 14 aumenta para los años 1996, 1997, 1998 y en adelante la tarifa general de 14% a 16%, tarifa que se hace oficial ya en el año 2000 con la expedición de la Ley 633 de 2000, que en su artículo 26 confirma el aumento de la tarifa general a 16%, y recrea la lista de bienes que no causan el impuesto de manera taxativa. (Congreso de la República, 1995, art 14)

Para el año 2002, con la expedición de la Ley 788, el Congreso reinventa la lista de bienes excluidos y exceptuados, y en esta oportunidad las tarifas disminuyen, en su mayoría a 7%, quedando otros aún con tarifas de entre 20% y 45%. (Congreso de la República, 2002)

En el 2010 con el Decreto 127 de 2010 se aumenta de nuevo el porcentaje con respecto a varios productos, entre ellos las cervezas, que vuelven a situarse en 14%, y en el mismo año por medio de la Ley 1430 es que se comienza a hablar de cierta diferenciación que tienen en cuenta el rol económico del consumidor:

Artículo 11. Exclusión de IVA a servicios de conexión y acceso a internet. Adiciónase el siguiente numeral al artículo 476 del Estatuto Tributario:

Los servicios de conexión y acceso a Internet de los usuarios residenciales de los estratos 1, 2 y 3.

En los casos en que dichos servicios sean ofrecidos de forma empaquetada con otros servicios de telecomunicaciones, los órganos reguladores del servicio de telecomunicaciones que resulten competentes tomarán las medidas regulatorias que sean

necesarias con el fin de que el beneficio tributario no genere subsidios cruzados entre servicios.” (Congreso de la República, 2010, art 11)

Lo anterior es un paso fundamental en la aplicación de la discriminación positiva avalada por la Constitución Política para casos en las que la diferencia cultural, económica y social sean tal que se deban optar por instrumentos normativos que equilibren la sociedad con respecto a sus variados alcances y oportunidades.

Muy cercano ya se expide la Ley 1819 de 2016, por medio de la cuál se recapitulan los hechos generadores, continuando en la lista la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles únicamente ligados a la propiedad industrial, la prestación de servicios, la importación de bienes corporales, e incluye la circulación, venta y operación de juegos de azar, exceptuando aquellos que se operen de manera virtual. (Congreso de la República, 2016)

En su artículo 184 aumenta la tarifa general de un 16% a un 19%, que es la tarifa que se conserva hoy en día, última actualización del artículo 468 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario. (Congreso de la República, 2016)

De las expresiones normativas que han existido en Colombia, se puede observar que la misma normatividad expresa en los momentos en los que lo ejecuta, como desarrolla principios y mandatos constitucionales, sin embargo la misma norma se ha quedado corta al intentar garantizar igualdad y equidad a los consumidores en el recaudo.

Por medio de la Sentencia C-117 de 2018 la Corte estudia la demanda de inconstitucionalidad presentada por una ciudadana que alega que el hecho de que se haya gravado

con el IVA las toallas higiénicas de uso femenino y tampones es discriminatorio y viola los principios de igualdad, equidad y progresividad tributaria. (Corte Constitucional, 2018)

La Corte recuerda que gracias a los artículos 150 y 338 Superiores, el Congreso goza de un amplio margen de configuración, pudiendo crear, modificar o eliminar tributos, estableciendo los roles y con el fin del sostenimiento del Estado, y siguiendo con esta autorización constitucional el Estado crea el IVA, expone la Corte,

Como expresión de la intervención del Estado en la economía y en correlación con el principio de “no hay tributación sin representación. La característica principal de tal gravamen se refiere a que no existe una identificación concreta y previa del sujeto contribuyente, por lo cual la capacidad de pago solo se puede determinar respecto al grado de consumo de los bienes o servicios. Así pues, los sujetos que más consumen, esto es los que incurran con más frecuencia en el hecho generador pagarán mayor proporción del mismo. A su turno, quienes tienen mayores recursos generalmente incurren en erogaciones superiores a las de quienes tienen menor capacidad adquisitiva. (Corte Constitucional, 2018)

Lo anterior quiere decir que para la Corte el IVA es un impuesto de difícil rastreo, lo que hace imposible la imposición de tarifas diferenciales para el consumidor, pero se ha visto esta diferenciación en gravámenes como el del acceso a las telecomunicaciones, que tienen tarifas preferenciales para los usuarios estratos 1, 2 y 3.

La Corte recuerda, gracias al antecedente plasmado en la Sentencia C-776 de 2003, que el IVA es uno de los tantos tipos de impuesto sobre el consumo, un tributo indirecto del que la Nación

es el sujeto activo, es un impuesto de orden nacional y sin destinación específica; por su parte los sujetos pasivos son los usuarios de los bienes y servicios gravados. (Corte Constitucional, 2018)

Para la Corte el principio de progresividad tributaria no es aplicable al IVA, ya que al ser un impuesto indirecto, su imposición está ligada al consumo, no en razón de la capacidad adquisitiva de los consumidores, sin embargo la Corte de entrada no cierra las puertas a su estudio, pues hay casos en los que es necesario, pues *“El gravamen indiscriminado del IVA relativo a todos los servicios o bienes, sin tener en cuenta su naturaleza, objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales, puede violar el derecho a la igualdad.”* (Corte Constitucional, 2018)

Es por lo anterior que se han utilizado ciertas estrategias con el fin de distribuir las cargas tributarias, como la creación del régimen simplificado, algunas pocas tarifas diferenciales y listas de exenciones y exclusiones, ya que si bien de acuerdo a lo establecido en los artículos 95 y 363 Superiores, todas las personas tienen la obligación de aportar a la financiación del Estado, esta obligación debe estar revestida de los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad.

La Corte define como desde 1974 con el IVA se ha optado por definir una lista de artículos exentos y excluidos, beneficios que son válidos siempre y cuando se encuentren debidamente justificados, y que:

Representen instrumentos de estímulo fiscal encaminados a la consecución de fines constitucionalmente legítimos, que parten de la configuración del Estado como social de derecho, la exigibilidad de los derechos sociales, la prohibición de regresividad, la garantía de la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, y la observancia de los principios del sistema tributario como la igualdad, la equidad, la progresividad y la justicia. (Corte Constitucional, 2018)

De la misma forma como por ejemplo analiza la Corte que los servicios de salud se encuentren gravados, no encontrando inconveniente alguno y tampoco que ese hecho viole el derecho a la igualdad, siempre que se garantice el alcanzar la igualdad real.

En el mismo sentido se refiere al gravamen sobre bienes de primera necesidad, siempre y cuando los mismos sean sustituibles y siempre y cuando se pueda verificar que:

existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto. (Corte Constitucional, 2018)

Lo anterior basados en el principio de igualdad, que ha definido la Corte por medio de la Sentencia C-117 de 2018, que involucra los siguientes deberes:

(i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta. (Corte Constitucional, 2018)

Lo anterior corrobora la posición de la Corte en la que basa su estudio del IVA, asegurando que si bien las condiciones fácticas de los consumidores son disímiles, no procede un tratamiento

jurídico diverso puesto que constitucionalmente estamos todos obligados al sostenimiento del Estado, y si existen otras opciones de adquisición de bienes que no se encuentren gravados que permitan la subsistencia como persona, o que se encuentren gravados de una forma diferencial, entonces no existe un limitante, simplemente el impuesto está diseñado para que aquel que tenga la posibilidad de consumir mucho, lo haga y aporte mucho al Estado, y aquel que tiene poco no se quede sin lo necesario y no esté obligado a aportar, que quiere decir consumir, en la misma medida que el otro.

En materia tributaria el principio de igualdad se materializa garantizando el principio de equidad tributaria, pero entre los dos existen distinciones, pues el de equidad es:

una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, que resulta diferenciable del derecho a la igualdad en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección, mientras que el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador.(Corte Constitucional, 2018)

Lo anterior ha permitido que por ejemplo el Estado haya impuesto, a ciertos artículos que están catalogados como de 'lujo' o no necesarios realmente, una tarifa mayor, teniendo en cuenta la doble dimensión que se desarrolla sobre el principio de equidad tributaria: una equidad horizontal, referente a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación fáctica del deber de contribuir de manera directa a la financiación del Estado, y una equidad vertical, que permite cargar con mayores porcentajes a aquellos que tienen mayor capacidad adquisitiva, lo cual hace referencia al principio de progresividad tributaria.

En la Sentencia C-169 de 2014 la Corte enuncia los elementos que considera necesarios tener en cuenta para el estudio de una posible inequidad tributaria, que puede presentarse cuando:

- (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente;
- (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente y
- (iii) el tributo es, o tiene implicaciones confiscatorias ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. (Corte Constitucional, 2014)

Y si bien todos estamos obligados a financiar al Estado, el monto a pagar por concepto del tributo sigue sin definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente, basados en esa perspectiva de equidad horizontal en el que para la Corte todos se encuentran en la misma situación fáctica de deber de financiar.

los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad tributaria, entre otros, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario. (Corte Constitucional, 2018)

Capítulo III: Identificar aquellos casos internacionales de imposición del IVA que se apliquen de manera diferencial o preferencial, aportando ideas de reformas para el caso de Colombia

Una vez nace la denominada Comunidad Económica Europea gracias al Tratado de Roma, se hace necesario reevaluar la política de tributación de todos los países y crear un régimen nuevo, que nace en 1967 cuando el Consejo de la Comunidad establece la sustitución de un impuesto que venían desarrollando sobre el volumen de ventas, a pasar a un impuesto al valor agregado, IVA, y así nos lo recuerda las investigadoras Patricia Falconí y Alejandra Lara, abogada e ingeniera

respectivamente que para la Universidad Central de Ecuador realizaron una investigación sobre la propuesta de reforma al IVA en su país. (Falconí Castillo, 2018, p. 18)

Francia por su lado ya tenía desde 1954 implementado un tipo de impuesto parecido, que no fue sino hasta 1968 que se acomoda a lo adoptado por la Comunidad Económica Europea. Para 2018, año de publicación de la investigación de Falconí y Lara, la tarifa general era de 20%, acompañada de tarifas preferenciales para el transporte (10%), canasta familiar, gas y electricidad (5.5%) y medicamentos o animales de consumo (2.1%). Para el 2021 las tarifas se encuentran iguales, según el portal Datosmacro. (Expansión, 2020)

Alemania adecúa su figura en 1967, adoptando para 2018 una tarifa general de 19% y sólo creando una tarifa preferencial para libros, medicamentos, transporte y hoteles de 7%, alejándose de la propuesta francesa de tener más tarifas diferenciales, y acercándose al régimen adoptado por Holanda, que comienza a recaudar el IVA desde 1969 y para el 2018 se encontraba en una tarifa general de 21%, y una preferencial del 6% también para: libros, medicamentos, transporte y hotelería. El portal Datosmatro confirma que para 2021 tanto Alemania como Holanda se encuentran en los mismos porcentajes aducidos en 2018 por la investigación de Falconí y Lara. (Expansión, 2020)

Italia fue uno de los países que más años se demoró en la adopción de un nuevo impuesto que se ajustara a lo dispuesto por la Comunidad Económica Europea, y no fue sino hasta 1973 que se comenzó a desarrollar. Para 2018 la tarifa era de 22% con otras dos preferenciales: 10% para el transporte, medicamentos, restaurantes y hotelería; y un 4% para libros y canasta familiar, tendiendo a diferenciar los productos como Francia, para 2021 Italia se encuentra en los mismos porcentajes. (Expansión, 2020)

Por su parte Luxemburgo es uno de los países que como Italia se demoran unos años más en adoptar lo encomendado por los países miembros del bloque económico europeo y el IVA llega en 1970, para 2018 este país tenía una de las tarifas generales más bajas, 15%, y otras dos preferenciales también bajas con respecto al resto: 6% para servicios esenciales y bicicletas; y 3% para el resto de servicios, libros, canasta familiar, transporte, restaurantes y hotelería. Para 2021 las tarifas ya cambian, 17%, 8% y 3% respectivamente. (Expansión, 2020)

Dinamarca sólo tiene una general del 25% y una preferencial del 9.25%, una de las más altas en Europa, y contrario a la experiencia que tienen los otros países de tener tarifas preferenciales, como la de Bélgica que también tiene una tarifa general, en este caso de 21% para 2018, conjunto a dos preferenciales del 12% para restaurantes y 6% para la canasta familiar, libros, medicamentos, hotelería, y el agua, que es uno de los únicos países que han diferenciado el porcentaje de recaudo para este último producto, que no sólo es un servicio público. (Expansión, 2020)

En porcentajes similares a Bélgica se encuentra el Reino Unido, con una tarifa general de 21% en 2018, y dos preferenciales del 10% para las medicinas y transporte, y el 4% para la canasta familiar y periódicos informativos. Para 2021 el Reino Unido tiene la misma general de 21% y sólo una diferencial de 5%, pero la diferenciación continúa estando basada en los productos, no en el consumidor.

Por su parte España para este año, 2021, tiene también una tarifa general del 21% y dos tarifas: una llamada reducida del 10% aplicable a alimentos sin incluir bebidas alcohólicas,

los productos empleados en el campo para actividades agrícolas, el agua que sirve de alimento, los instrumentos utilizados para suplir las deficiencias físicas del hombre y los animales, así como los medicamentos, las viviendas, el transporte, la hotelería, servicios de limpieza de vías públicas, asistencia sanitaria, ejecución de obras en viviendas, arrendamientos, entre otros; y otra llamada superreducida de 4% que se aplica básicamente a la canasta familiar básica, libros, periódicos, etc. Para 2021 las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas pasaron de estar gravadas con un 10% reducido a la tarifa general de 21% por ejemplo, nivelando así gradualmente algunos productos y servicios que ya no son básicos. (González, 2021)

Portugal, junto con Dinamarca, es uno de los países que mayor porcentaje recauda de los consumidores, según el portal Datosmacro, Portugal tiene tres tarifas, una general del 23%, y otras dos preferenciales: una de 13% y otra de 6%. (Expansión, 2020)

Hungría sorprende con el IVA más alto del mundo, aplicando una tarifa general de 27%, una reducida de 18% y una superreducida de 5%, según el portal Datosmacro para 2021.

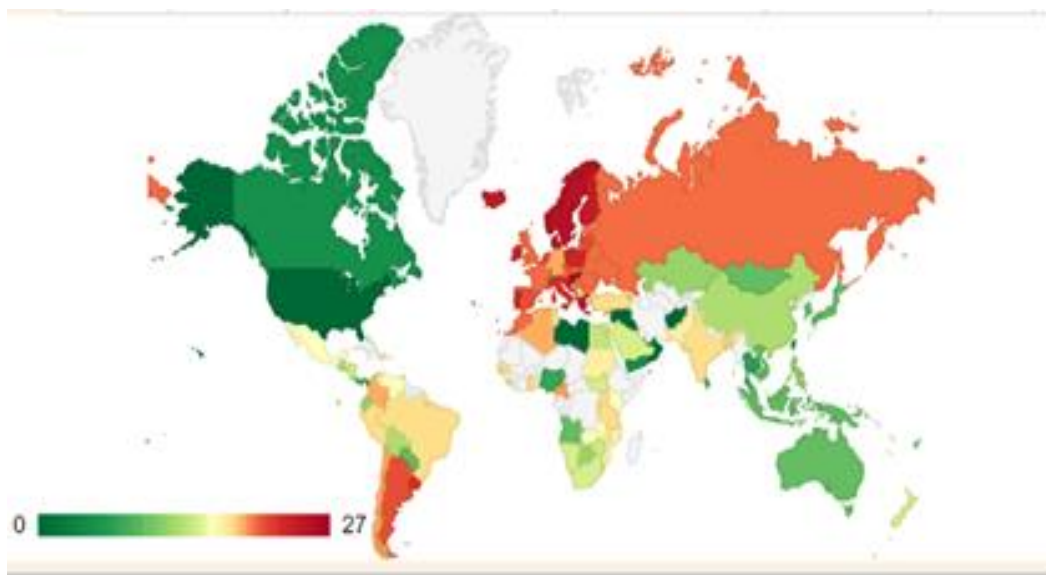
Llegando a Asia nos encontramos con una experiencia totalmente diferente, en general Europa es el continente que grava con mayores porcentajes a sus ciudadanos, pues por ejemplo Japón tiene sólo una tarifa general de 10%, China también sólo una general de 13%, Emiratos Árabes Unidos del 5% también general, ninguna preferencial, y por ejemplo países como Afganistán, Hong Kong como territorio autónomo, Irak, Catar, Oman o Siria, no tienen IVA. (Expansión, 2020)

En América la historia es muy variada, pues ocurre un fenómeno de división muy marcado, pues por su lado Canadá sólo tiene una tarifa general de 5% y Estados Unidos no tiene IVA; Bajando por Centroamérica México tiene un IVA general de 16%, Nicaragua de 15% así como Honduras, Costa Rica 13% como El Salvador, Guatemala 12% y Panamá 7% por ejemplo. (Expansión, 2020)

Llegando a Suramérica nos encontramos con que Colombia por su lado tiene un IVA general de 19%, Venezuela de 16%, Ecuador 12%, Brasil 18%, Perú 18%, Bolivia 13%, Paraguay 10%, Chile 19%, Argentina 21% y Uruguay con la tarifa más costosa de la región: 22%. (Expansión, 2020)

De todos los continentes, el único que ha maniobrado con IVA reducido y superreducido es Europa, lamentablemente América y Colombia específicamente no se han aventurado en tarifas diferenciales para mermar los gravámenes a los consumidores.

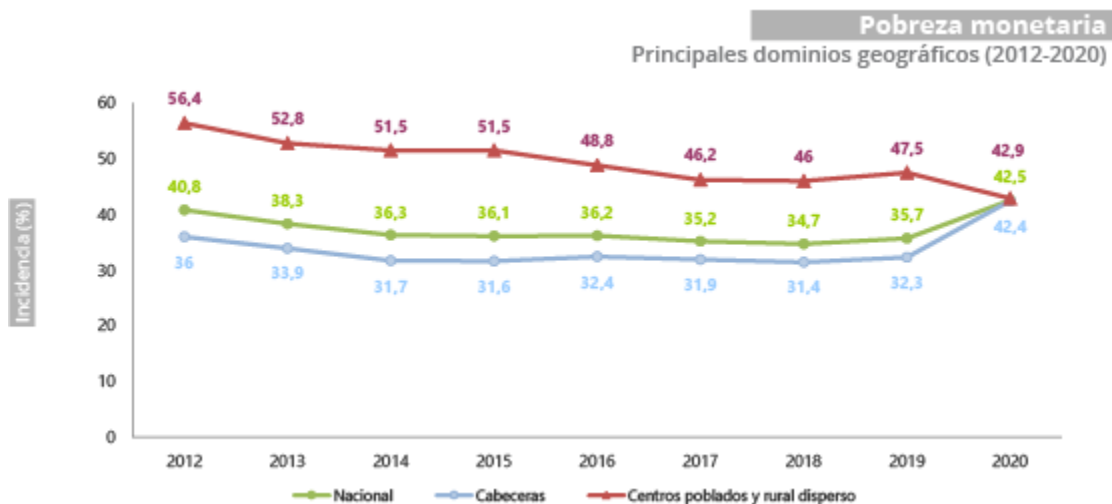
El portal Datosmacro aporta un mapa en el cuál se puede observar de manera general como está distribuído el IVA de acuerdo a sus tarifas, estando identificados con color verde aquellos países donde no hay IVA o la tarifa es mínima, llegando a aquellos identificados con color rojo, que son aquellos que tienen las tarifas más altas a nivel mundial:



(Expansión, 2020)

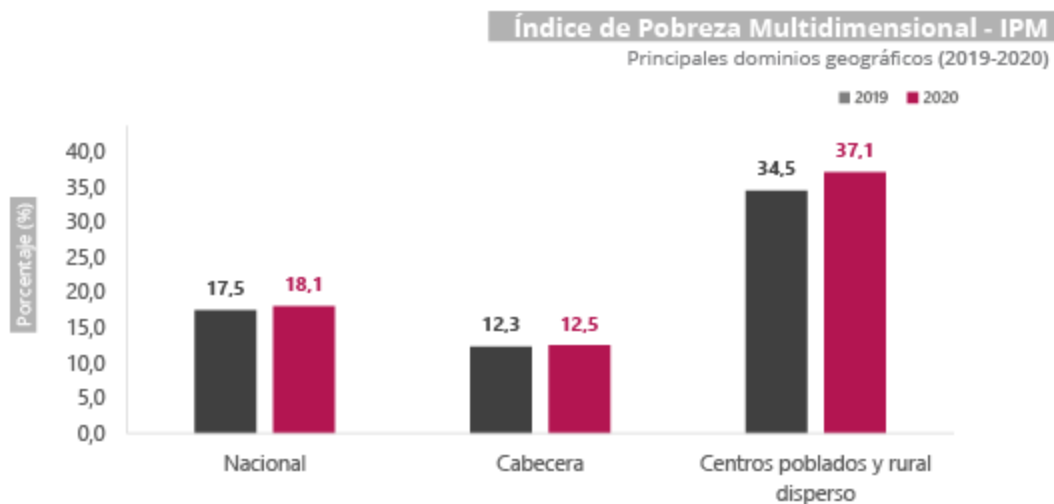
Específicamente ningún país ha aprobado la idea de que las tarifas se ajusten de acuerdo no al producto, sino al consumidor, por las razones ya expuestas ya que se trata de un impuesto indirecto que grava específicamente el consumo de productos y servicios, y no al consumidor por su capacidad económica. Pero de la experiencia internacional, sobretodo de la Europea, Colombia puede sacar mucho provecho y tener en cuenta que los consumidores en el país tienen unas características complejas.

El Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE propone índices de pobreza y desigualdad monetaria y multidimensional, y para abril de 2021 la pobreza monetaria fue de 42.5% y la pobreza monetaria extrema de 15.1% en el territorio nacional, y si bien con respecto a años pasados Colombia viene disminuyendo ese porcentaje con respecto a la pobreza en centros poblados y rural disperso, hay una tendencia alcista con respecto a la pobreza a nivel Nacional y cabeceras municipales, lo cuál preocupa pues aumenta la desigualdad y la pobreza y al mismo tiempo el IVA para todos, no para unos pocos.



(Expansión, 2020)

Ahora, con respecto a la pobreza multidimensional, que no sólo abarca la condición financiera de las personas sino también el alcance que tienen de los servicios públicos básicos, la situación no mejora: para septiembre de 2021 alcanza un total de 18.1% para todo el territorio nacional en general, en cabeceras alcanza un 12.5% y en centros poblados y rural disperso un 37.1%, en tendencia a la alza comparado con los registros de 2019 y 2020. (Expansión, 2020)



(Expansión, 2020)

Con lo anterior queda evidenciado como la situación de pobreza en Colombia invita al Estado a repensarse y reflexionar sobre cómo ha aplicado durante décadas el IVA, y si finalmente por teoría y práctica no puede diferenciarse con respecto al consumidor y su capacidad adquisitiva, la experiencia Europea nos indica cómo sí pueden existir varias tarifas, una general que cubra todo lo no específicamente determinado, una reducida que permita la diferenciación de ciertos productos y servicios teniendo en cuenta la necesidad de su alcance, y otro súper reducido que según los datos se ha utilizado para gravar aquellos productos y servicios que son de tanta necesidad y es tan indispensable para el país como tal que sus ciudadanos alcancen ese producto o servicio, que el gravamen es mínimo o nulo, ya que se convierten en productos o servicios exentos del impuesto.

Conclusiones

La historia de los impuestos y la tributación en general es tan larga como la historia de la humanidad, y no se remonta sólo a aquellos escenarios donde comienzan a cobrar vida los ordenamientos jurídicos sólidos y escritos. Los antiguos faraones por ejemplo ya solían recaudar tributos a los campesinos, artesanos comerciantes y granjeros, registrando las operaciones en papiros.

Con respecto al nuevo mundo las primeras disposiciones normativas que se dieron relativas a los tributos fueron en Europa, donde todas las figuras jurídicas nacieron y de las cuáles Colombia y Latinoamérica se han inspirado para desarrollar sus propios ordenamientos jurídicos.

El origen concreto del Impuesto al Valor Agregado se encuentra en Francia en 1917, cuando se crea el denominado impuesto proporcional, gravando productos que se adquirirían al por menor, pero no fue sino a partir de 1925 que se comenzaron a crear impuestos para productos específicos, llegando a 1926 con el impuesto a la producción, gravando sólo esta etapa de la industria.

El concepto como tal de IVA fue introducido por Maurice Lauré en 1952 en su libro titulado 'Impuesto al Valor Agregado', en donde reflexiona sobre la innecesariedad de tener tantos tributos cumpliendo una misma función y la idea de organizarlos todos en uno sólo.

En Colombia nace con la expedición del Decreto 3288 de 1963, que establece un tributo obligatorio para los productos y servicios del sector de la manufactura, exportaciones, útiles escolares y fármacos, dejando todavía a un lado la canasta familiar. A pesar de que el proyecto se aprueba en 1963, no es sino hasta 1965 que entra en vigencia.

El Decreto 3288 de 1963 define la naturaleza del IVA, que se crea como un impuesto indirecto, cuyo momento de causación es cuando se da la transferencia efectiva del dominio del producto vendido o la prestación del servicio.

La figura jurídica del IVA se desarrolla en Colombia sufriendo modificaciones basadas en un Estado de Derecho hasta la expedición de la Ley 6 de 1992, que viene con modificaciones adoptadas gracias a la promulgación de la Constitución Política de Colombia de 1991, que convierte al Estado en Social de Derecho y del que surgen nuevas bases de regulación.

Es precisamente la Ley 6 de 1992 la que recuerda que la regulación del IVA ahora se encuentra sustentada en artículos como el 43 de la Constitución Política, cuando menciona que si el impuesto se recauda por una tarifa superior a 12%, hasta tres puntos de ese aumento se destinarán única y exclusivamente a la Nación; el 359, que destina el recaudo a financiar el incremento de las pensiones de jubilación del sector público, becas, el programa de las madres comunitarias del ICBF, las reformas agrarias, los proyectos de Acciones Comunales, y las asociaciones y ligas de consumidores.

A partir de 1992 el desarrollo normativo es más tendiente a aumentar las tarifas de recaudo, que hoy en día llega hasta 19%, y una de las modificaciones más importantes es la introducida por el Decreto 127 de 2010, que en su artículo 11 propone la exclusión del servicio de conexión y acceso a internet de la lista de servicios gravados, para aquellos hogares estratos 1, 2 y 3, lo que supone que, bien estructurado y estratégicamente diseñado, el Estado ha realizado y puede continuar realizando modificaciones al recaudo del impuesto basados no en el consumo, sino en la capacidad adquisitiva de los consumidores.

Esas modificaciones tendientes a interpretar al IVA como un impuesto no que grava al consumo sino al consumidor, han sido analizadas ampliamente por la Corte Constitucional, corporación que se ha encargado de darle un espaldarazo al recaudo del IVA y seguirlo interpretando simplemente como un impuesto indirecto que grava al consumo.

Lo anterior lo deja claro además al referirse al IVA como un impuesto de difícil rastreo, que hace, para la Corte, imposible la imposición de tarifas preferenciales o diferenciales entre consumidores, quienes tienen la obligación constitucional de financiar al Estado.

Para la Corte Constitucional el principio de progresividad tributaria no es aplicable al IVA, ya que la imposición está directamente ligado al consumo, no en razón de la capacidad adquisitiva de los consumidores, sin embargo esta obligación debe estar acompañada de los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad.

Si bien el principio de igualdad involucra necesariamente el deber de proceder con un tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos cuando sus condiciones fácticas son disímiles, como desde la interpretación de la Ley y la Corte el impuesto continúa siendo por el consumo y no por el consumidor, y esto está permitido, existe igualdad ante el hecho de gravar a todos los ciudadanos con una misma tarifa, pues lo que busca el impuesto no es limitar el acceso a bienes y servicios a personas, sino que aquel que más consume, más aporte, y el que menos lo haga pueda elegir inclusive ciertos artículos básicos de supervivencia que no se encuentran gravados por ese mismo motivo, por ser de necesidad básica.

A nivel internacional el continente que mejor propuesta normativa tiene con respecto al recaudo del IVA es Europa, puesto que la mayoría de países, unidos como Comunidad Económica Europea, han decidido no sólo tener una tarifa general, sino también una reducida, e incluso unos países como España llegan a tener tarifa superreducida, de tal forma que si bien es un impuesto

indirecto que grava al consumo, pueda ser diferencial con respecto a los productos y servicios que se adquieran, de tal forma que aquellos que más aporten al desarrollo o sean de primera necesidad no sean gravados por tarifas tan altas, y aquellos que simplemente están en el mercado para brindar comodidad que estén gravados con tarifas plenas.

Tanto a nivel internacional como Nacional no se han aprobado alternativas de tarifas preferenciales o diferenciales que se ajusten con respecto a la capacidad adquisitiva del consumidor.

En Colombia tanto para el Congreso como para la Corte Constitucional no es posible cobrar el IVA con respecto a la capacidad adquisitiva del consumidor, pero si es posible como se viene haciendo, modificar las listas de productos y servicios exentos con el fin de otorgar un relativo equilibrio.

La situación de pobreza monetaria y multidimensional de Colombia hace necesario un nuevo debate sobre el IVA, su implementación, poca diferenciación y una aparente desigualdad, en la que se hace necesario encontrar nuevas rutas de financiación para el Estado para poder diversificar el IVA y que el consumidor no se vea afectado por un porcentaje tan alto de la tarifa general cuando no tiene la capacidad financiera con la cuál soportarlo, aún teniendo la necesidad de adquirir el producto o servicio, y así sea conformando grupos de personas preferenciales para el recaudo a las cuales por sus especiales condiciones financieras se les aplique un impuesto reducido o super reducido.

Bibliografía

- Cuta Cardozo, J. A. (n.d). *Evolución histórica del Impuesto al valor agregado (IVA)*. Colombia.
- file:///C:/Users/usuario/Downloads/Evoluci%C3%B3n%20Hist%C3%B3rica%20del%20IVA.pdf
- Giovanetti, E. B., & Villasmil Molero, M. (2019). *Reflexión histórica sobre el IVA en Colombia y sus implicaciones en la jurisprudencia nacional*. Colombia.
- https://drive.google.com/drive/u/0/folders/17nzyN14gVNXYHg0_1--6gjc-vr_m6His
- National Geographic. (2021, enero 19). *El pago de los impuestos en el antiguo Egipto*.
- https://historia.nationalgeographic.com.es/a/pago-impuestos-antiguo-egipto_7372
- Presidencia de la República. (1989, marzo 30). *Decreto 624 de 1989*. Colombia.
- <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2014). El gasto social como factor que favorece una mayor dependencia del IVA. Un análisis para el caso colombiano. *Ecos de Economía*, 18(38), 183-215.
- de Bogotá, C. D. C., & Emprende, B. (2010). *Guía¿ Cómo usar los servicios de Bogotá Emprende?*.
- Piedrahíta Oviedo, J. G., & Salazar Martínez, V. A. (2012). *Impuesto al valor agregado en Colombia: motivaciones, beneficiarios y servicio al país* (Master's thesis, Maestría en Tributación y Política Fiscal).
- Banco Mundial. (30 de Septiembre de 2018). *BancoMundial.org*. Obtenido de <https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI>
- Congreso de la República de Colombia. (1991). *Constitución Política de Colombia de 1991*. Bogotá D.C.

Corte Constitucional. (2017). *Sentencia de Constitucionalidad número 115*. Bogotá D.C.: Corte Constitucional de Colombia.

Jaramillo, C., & Tovar, J. (2008). El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia. *Lecturas de Economía*, 67-93.

Piedrahita Oviedo, J. G., & Salazar Martinez, V. A. (2012). *Impuesto al valor agregado en Colombia: Motivaciones, beneficiarios y servicio al país*. Medellín: Universidad de Medellín.

Real Academia Española. (30 de Septiembre de 2020). *Rae*. Obtenido de <https://dle.rae.es/tributar>

Rivadulla, M. J. (2018). *¿Por qué preocuparnos por la desigualdad en Colombia?* Bogotá D.C.: Universidad de los Andes.

Universidad de Santander. (s.f.). *Los impuestos*. Bucaramanga: Universidad de Santander.

Vega, M. A. (2015). *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. Temis.

Congreso de la República. (1963). *Ley 21 de 1963*. Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1809691>

Congreso de la República. (1992). *Ley 6 de 1992*. Colombia. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1561979>

Congreso de la República. (1995). *Ley 223*. Colombia. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6968>

Congreso de la República. (2002). *Ley 788*. Colombia. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0788_2002.html

Congreso de la República. (2010). *Lay 1430*. Colombia. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1430_2010.html

Congreso de la República. (2016). *Ley 1819*. Colombia.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-776*. Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>

Corte Constitucional. (2014). *Sentencia C-169*. Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-169-14.htm>

Corte Constitucional. (2018). *Sentencia C-117*. Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-117-18.htm>

Presidencia de la República. (1963). *Decreto 3288*. Colombia. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1819854>

Presidencia de la República. (1965). *Decreto Ley 377*. Colombia. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1084941>

Presidencia de la República. (1966). *Decreto Legislativo 1595*. Colombia. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1315194>

Presidencia de la República. (1974). *Decreto 1988 de 1974*. Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1817525>

Presidencia de la República. (1983). *Decreto 3541 de 1983*. Colombia. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1530324>

Presidencia de la República. (1991). *Constitución Política*. Colombia. <http://www.secretariasenado.gov.co/index.php/constitucion-politica>

Expansión. (2020). Impuesto del valor añadido. *Expansión*. <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/iva?anio=2020>

Falconí Castillo, P. A. (2018). *Propuesta de una reforma legal de iva diferenciado para bienes y servicios con tarifa cero en el sistema tributario ecuatoriano*. Ecuador.

<http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/17396/1/T-UCE-0005-ADM-003-P.pdf>

González, L. (2021). *Tipos de IVA en España* (. España.

<https://www.rankia.com/blog/irpf-declaracion-renta/780527-tipos-iva-espana-ano-2021>