

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO (I.V.A.)

Tercera edición



EDITORIAL TEMIS S. A.

Bogotá - Colombia

2015

ÍNDICE GENERAL

LIBRO PRIMERO

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SU EVOLUCIÓN EN COLOMBIA

PARTE PRIMERA

LOS IMPUESTOS EN GENERAL Y EL IMPUESTO AL GASTO EN PARTICULAR

CAPÍTULO I

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

	PÁG.
I. Distinción tradicional entre impuestos directos e indirectos	3
1. Primer criterio de distinción: la incidencia.....	4
A) Impuestos directos	4
B) Impuestos indirectos	4
C) Crítica al factor incidencia.....	4
D) Importancia del criterio de la incidencia para la creación del derecho tributario legislado y para su interpretación	6
2. Segundo criterio de distinción: el hecho generador y los padrones de cotización	7
A) Impuestos directos.....	7
B) Impuestos indirectos	7
C) Impuestos directos.....	8
D) Impuestos indirectos	8
E) Crítica a la distinción	8
3. Tercer criterio de distinción (Manifestación de la fuente en el hecho imponible).....	8
II. Clasificación de los impuestos según el campo de aplicación.....	9
1. Impuestos reales y personales.....	9
A) Impuesto real	9
B) Impuesto personal	9

	PÁG.
2. Impuestos generales y especiales	10
A) Primer concepto	10
B) Segundo concepto	10
a) Impuesto general	10
b) Impuesto especial	11
C) Tercer concepto	11
a) Impuesto general	11
b) Impuesto especial	11
III. Clasificación de los impuestos según su forma de cálculo	11
1. Impuesto de suma fija	11
2. Impuesto proporcional	11
3. Impuesto progresivo.....	12
IV. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista de la afectación de la capacidad contributiva.....	12
1. Impuestos progresivos	14
2. Impuestos proporcionales	15
3. Impuestos regresivos.....	15
4. Regresividad o progresividad de un impuesto	16
V. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista del tratamiento de la base gravable según su fuente.....	17
1. Impuestos sobre la renta global	17
2. Impuestos sobre la renta cedular.....	17
VI. Clasificación económica de los impuestos	19
1. Impuestos sobre la renta.....	19
2. Impuestos sobre el capital.....	20
3. Impuestos sobre el gasto	21
VII. Clasificación de los impuestos desde el punto de vista del ámbito espacial	21
1. Impuestos nacionales	21
2. Impuestos departamentales	22
3. Impuestos municipales.....	22
4. Impuestos supranacionales	22
VIII. Clasificación de los impuestos por razón de su neutralidad.....	22
IX. Clasificación de los impuestos según su figuración en el presupuesto público	24
1. Impuesto ordinario	25
2. Impuesto extraordinario	25

CAPÍTULO II

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL IMPUESTO AL GASTO

I. Impuestos directos al gasto	26
II. Impuestos indirectos al gasto	26

	PÁG.
SECCIÓN I. EL IMPUESTO DIRECTO SOBRE EL GASTO	27
SECCIÓN II. JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO AL GASTO. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS	29
I. Justificación del impuesto sobre el gasto	29
II. Ventajas del impuesto sobre las ventas	30
III. Desventajas e inconvenientes del impuesto a las ventas	34
1. La progresividad del impuesto.....	34
A) El sistema de tarifas diferenciales	34
B) El gravamen sobre los servicios	36
2. La neutralidad del impuesto.....	39

CAPÍTULO III

MODALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

SECCIÓN I. IMPUESTOS MONOFÁSICOS SOBRE LAS VENTAS	
I. Impuesto monofásico en primera etapa	43
II. Impuesto monofásico en etapa intermedia.....	44
III. Impuesto monofásico de última etapa.....	45
SECCIÓN II. IMPUESTOS PLURIFÁSICOS SOBRE LAS VENTAS	
I. Impuesto plurifásico acumulativo o en cascada	47
II. Impuesto plurifásico sobre el valor añadido, conocido también como “Impuesto sobre el Valor Agregado” (IVA).....	50

PARTE SEGUNDA

CONSIDERACIONES GENERALES EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

CAPÍTULO I

VENTAJAS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO	57
---	----

CAPÍTULO II

DESVENTAJAS DEL IMPUESTO PLURIFÁSICO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. CRÍTICAS	60
--	----

CAPÍTULO III

**CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.
COMENTARIOS SOBRE EL SISTEMA COLOMBIANO
DE IMPUESTOS DESCONTABLES**

	PÁG.
I. Método del cálculo previo del valor añadido.....	62
1. Sistema de cálculo por adición	63
2. de cálculo del valor añadido por sustracción	63
II. Método de crédito del impuesto. El descuento de impuestos repercutidos en el IVA colombiano.....	63
1. Generalidades sobre el sistema impuesto. Impuesto.....	63
2. El sistema colombiano de impuestos descontables en el IVA.....	65
A) La regla general sobre las condiciones en que se admite el descuento de impuestos repercutidos	65
B) Los impuestos susceptibles de descontar y la devolución de saldos a favor por diferencia de tarifas.....	68
C) Qué ocurre cuando los impuestos repercutidos se relacionan con operaciones que indistintamente son y no son materia del IVA	69
D) La forma de determinar el saldo a favor por impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral	71
E) La regla general sobre inviabilidad del descuento de impuestos repercutidos con motivo de la compra o importación de activos fijos	72
III. Modalidades del impuesto sobre el valor agregado	73
1. Deducciones físicas y deducciones financieras	74
A) Sistema de deducciones físicas	74
B) Sistema de deducciones financieras.....	74
2. Impuesto sobre el valor agregado bruto o neto	77
A) Impuesto sobre el valor agregado bruto	77
B) Impuesto sobre el valor agregado neto	77
a) Impuesto sobre el valor agregado tipo renta o “prorrata temporis”	77
b) Impuesto sobre el valor agregado tipo consumo o de “deducción inmediata”	77
3. Impuesto sobre el valor agregado de campo general y de campo parcial	78
A) IVA de campo parcial	78
B) IVA de campo general	78

CAPÍTULO IV

**EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO
EN EUROPA Y EN AMÉRICA**

I. Impuesto sobre el valor agregado en Europa	79
1. Francia.....	79
2. Alemania	80

	PÁG.
3. Holanda.....	80
4. Italia.....	80
5. Luxemburgo	80
6. Dinamarca.....	80
7. Bélgica.....	81
8. Irlanda.....	81
9. Reino Unido.....	81
10. España.....	81
II. El impuesto sobre el valor agregado en América	83
1. Argentina	83
2. Bolivia	83
3. Brasil.....	83
4. Costa Rica.....	83
5. Chile	84
6. Ecuador.....	84
7. Honduras.....	84
8. México.....	84
9. Nicaragua.....	84
10. Panamá	84
11. Perú.....	84
12. Uruguay.....	84

CAPÍTULO V

EL IVA Y LA PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO. LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y EQUIDAD COMO FUNDAMENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO. LA PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA Y LA COEXISTENCIA DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

I. La progresividad del sistema tributario	85
II. La progresividad como condición de justicia de cada impuesto en particular. Los artículos 363 y 95 numeral 9 de la Constitución Política. Tendencias de la imposición al ingreso y al gasto	90

CAPÍTULO VI

EL IVA Y LOS EFECTOS DE LA LEY TRIBUTARIA

I. Aplicación de las leyes que crean o modifican impuestos indirectos.....	109
II. La irretroactividad de la ley tributaria. Teorías sobre la irretroactividad ...	111
III. La distinción entre impuestos con “hecho generador instantáneo” e impuestos con “hecho generador periódico o conjuntivo” y el inciso 3° del artículo 338 de la Constitución.....	114

PARTE TERCERA

EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR
AGREGADO EN COLOMBIA

CAPÍTULO I

RÉGIMEN DEL DECRETO-LEY 3288 DE 1963

	PÁG.
I. Materia imponible	119
II. Hecho generador. Causación	119
III. Persona imponible o sujeto pasivo	120
IV. Base imponible	120
V. Tarifa	121
VI. Conclusiones.....	122

CAPÍTULO II

RÉGIMEN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1595 DE 1966

I. Hecho generador. Causación	124
II. Materia imponible	124
III. Sujeto pasivo	125
IV. Tarifa	126
V. Exenciones.....	126
VI. Impuesto sobre el valor agregado. Cálculo del gravamen.....	126
VII. Los impuestos descontables	128
1. Facturación del impuesto. Tratamiento de los descuentos en compras a no responsables.....	129
A) Facturación del impuesto.....	129
B) Impuestos descontables en compras a distribuidores	129
2. Imposibilidad de tratar los impuestos descontables en la cuenta del impuesto de ventas como costo o deducción en el tributo sobre la renta...	129
A) El impuesto de ventas como no deducible	130
B) El impuesto sobre las ventas tratado como descuento no puede a su vez ser tratado como costo para efectos del impuesto sobre la renta.....	130
3. El impuesto repercutido con la compra de activos fijos no es descontable	131
VIII. Conclusiones.....	131

CAPÍTULO III

RÉGIMEN DEL DECRETO-LEY 435 DE 1971

I. Ampliación de la materia imponible: gravamen sobre los servicios.....	134
--	-----

	PÁG.
II. Modificación de las tarifas.....	135
III. Causación del impuesto por el simple hecho de la importación	135

CAPÍTULO IV

RÉGIMEN DE 1974

1. La Comisión Musgrave y el impuesto nacional de ventas. Planteamientos generales de la comisión.....	137
A) Planteamientos generales de la comisión	137
a) Coordinación de los impuestos aduaneros y de los impuestos indirectos	138
b) Aumento en la tributación sobre los artículos de consumo suuario	138
c) Evolución a largo plazo del impuesto nacional de ventas.....	142
2. Los decretos 1988, 2104, 2368 y 2821 de 1974.....	143
A) Hecho generador.....	145
a) La venta de bienes corporales muebles procesados	145
b) La importación de bienes corporales muebles procesados (decr. leg. 1988 de 1974, art. 1º).....	145
c) La prestación de los servicios expresados en el decreto legislativo 1988 de 1974	146
B) Causación del impuesto	147
a) En las ventas.....	147
b) En la permuta	147
c) En la prestación de servicios gravados.....	147
d) En el caso de vinculación económica.....	147
e) En el caso de fabricación por encargo.....	147
f) En las importaciones	147
g) En los servicios de transporte internacional de pasajeros por vía marítima o aérea.....	147
h) En el servicio de seguros.....	147
i) En los retiros de bienes gravados	148
j) En el caso de aumento del precio convenido, por razón de cláusula contractual.....	148
C) Grupos de tarifas.....	148
a) Bienes gravados	148
b) Servicios gravados	150
D) La no causación del gravamen en la reforma de 1974.....	151
E) Responsables del impuesto sobre las ventas.....	153
a) El productor.....	153
b) El productor por encargo.....	154
c) El que presta un servicio gravado	154
d) El contratista que ejecuta un contrato gravable de obra.....	154

	PÁG.
e) El importador	154
f) Los vinculados económicos a dichas personas	154
g) Los comerciantes.....	155
F) Base gravable.....	156
a) Norma general.....	156
b) Base gravable en la venta de gasolina.....	157
c) Base gravable en las importaciones	157
d) Base gravable en las transferencias a título gratuito y en los retiros de mercancías para uso personal.....	157
e) Base gravable en los pagos en especie.....	159
f) Base gravable en los servicios telefónicos.....	159
g) Base gravable en el servicio de transporte internacional de pasajeros.....	159
G) Débito y crédito fiscal.....	159
a) Impuestos descontables.....	159
b) Derecho a devoluciones	163
H) Obligaciones de los responsables del impuesto sobre las ventas	164
a) Inscripción.....	164
b) Expedición de facturas con indicación del valor del impuesto	165
c) Cuenta corriente del impuesto sobre las ventas	166
d) Declaraciones de ventas	169
e) Pago del impuesto	170
I) Sanciones a los responsables	171
a) Por no inscribirse en el registro oficial de vendedores.....	171
b) Por no expedir facturas o expedirlas sin los requisitos legales	171
c) Por no llevar la cuenta corriente del impuesto	171
d) Por no llevar cuentas separadas de bienes objeto y no objeto del impuesto	171
e) Por pago extemporáneo de los saldos créditos del impuesto	171
f) Por presentación extemporánea de la declaración de ventas	171
g) Por no presentar declaración de ventas	171
h) Por “declarar datos básicos falsos, incompletos o inexistentes o por la omisión de los que debieron denunciarse”.....	171
i) Por no llevar contabilidad	171
J) Conclusiones.....	172

CAPÍTULO V

RÉGIMEN DEL DECRETO-LEY 3541 DE 1983 Y LAS LEYES QUE LO MODIFICAN O ADICIONAN

I. El decreto-ley 3541 de 1983. Antecedentes legislativos y constitucionales	174
SECCIÓN I. EL PROYECTO DE LEY 1 (CÁMARA) Y 8 (SENADO) DE 1983	174
SECCIÓN II. LA LEY DE FACULTADES EXTRAORDINARIAS	176

	PÁG.
SECCIÓN III. EXPEDICIÓN Y CONTEXTO GENERAL DEL DECRETO-LEY 3541 DE 1983	178
SECCIÓN IV. CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN DE REFORMA TRIBUTARIA SOBRE LOS FUNDAMENTOS Y FINALIDADES DEL DECRETO-LEY 3541 DE 1983	180
I. Características básicas del nuevo sistema	181
II. Ventajas del nuevo sistema	182
III. Consideraciones finales	183
1. Lista de productos cuya tarifa se redujo del 15 al 10 por ciento	184
2. Lista de productos cuya tarifa subió del 6 al 10 por ciento	185
3. Tasa del IVA en los países de América Latina con similar grado de desarrollo al de Colombia	186
SECCIÓN V. LA INCIDENCIA DEL NUEVO RÉGIMEN EN MATERIA DE PRECIOS Y EN PARTICULAR EN LAS PERSONAS DE BAJOS INGRESOS	
I. Planteamientos del gobierno.....	187
II. Críticas a la reforma	190
SECCIÓN VI. CONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO-LEY 3541 DE 1983	
I. Proceso 1136.....	195
II. Proceso 1154.....	198
III. Proceso 151	199
IV. Principales normas que modifican, adicionan o complementan el decreto-ley 3541 de 1983	200
V. Leyes que modifican o adicionan el decreto-ley 3541 de 1983.....	200
<i>Subsección I. Ley 50 de 1984</i>	
A) Artículo 61: amnistía por ocultamiento de inventarios.....	200
B) Artículos 10 y 21	202
<i>Subsección II. Ley 55 de 1985</i>	202
<i>Subsección III. Decreto-1470 de 1986</i>	202
<i>Subsección IV. Ley 75 de 1986</i>	
A) Artículo 90	203
B) Artículo 104.....	205
C) Artículo 105.....	205

	PÁG.
<i>Subsección V. Decreto-ley 2503 de 1987</i>	
A) Artículos 11, 32 y 130 (incorporados en los artículos 600 y 601 del Código Tributario)	206
B) Artículos 71 y 79 (artículo 602 del Código Tributario).....	206
C) Artículo 81 (hoy derogado)	206
D) Artículo 14 (artículo 580 del Código Tributario)	207
E) Artículo 15 (artículo 577 del Código Tributario)	207
F) Artículo 16 (artículo 579 del Código Tributario)	207
G) Artículos 17 y 26 (artículo 623 del Código Tributario).....	207
H) Artículos 21 y 61 (artículo 631 del Código Tributario).....	208
I) Artículo 22 (artículo 632 del Código Tributario)	208
J) Artículos 23, 24, 65 a 67 (artículos 615 y 655 del Código Tributario, posteriormente modificados por la ley 223 de 1995)	208
K) Artículos 25, 35 y 60 (artículo 668 del Código Tributario).....	208
L) Artículos 31, 45 a 49 (artículo 686 del Código Tributario)	208
M) Artículos 36 y 55 (artículo 641 del Código Tributario, posteriormente modificado por la ley 49 de 1990)	209
N) Artículos 37 y 38 (artículos 588 y 589 del Código Tributario)	209
Ñ) Artículos 41, 42 y 43 (artículo 697 del Código Tributario).....	209
O) Artículos 44, 48, 51 y 52 (artículos 702 a 713 del Código Tributario)	209
P) Artículos 53 y 54 (artículo 714 del Código Tributario).....	209
Q) Artículos 55 a 59 y 78 (artículos 715 a 719 del Código Tributario)	209
R) Artículos 22, 63, 64 y 67 (artículo 632 del Código Tributario).....	210
S) Artículos 68, 69 y 70 (artículo 657 del Código Tributario).....	210
T) Artículo 75 (artículo 671 del Código Tributario)	210
U) Artículos 76, 77 y 80 a 84 (artículo 720 a 741 del Código Tributario)	211
V) Artículos 85 a 91 y 94 a 99 (artículos 800 a 813 del Código Tributario).....	211
X) Artículos 100 a 119 (artículos 823 a 843 del Código Tributario).....	211
Y) Artículos 126 a 135 (artículos 579, 801 y 674 a 678 del Código Tributario).....	212
Z) Artículo 136 (artículos 756 a 763 del Código Tributario)	212
A') Artículo 151	212
<i>Subsección VI. Decreto-ley 2541 de 1987</i>	
	212
<i>Subsección VII. Ley 9ª de 1989 (“de reforma urbana”)</i>	
	212
<i>Subsección VIII. Decreto-ley 624 de 1989</i>	
	213
<i>Subsección IX. Ley 49 de 1990</i>	
	213

	PÁG.
Subsección X. <i>Ley 6ª de 1992</i>	
A) El incremento de los bienes excluidos del impuesto	218
B) La consolidación del sistema de tarifas diferenciales.....	220
C) El sistema de exclusión de algunos servicios en relación con el nuevo régimen de gravamen general.....	220
Subsección XI. <i>Leyes 17 y 21 de 1992</i>	220
Subsección XII. <i>Ley 101 de 1993</i>	220
Subsección XIII. <i>Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994</i>	221
Subsección XIV. <i>Ley 47 de 1993</i>	222
Subsección XV. <i>Ley 80 de 1993</i>	222
Subsección XVI. <i>Ley 98 de 1993 (ley del libro)</i>	222
Subsección XVII. <i>Ley 100 de 1993 (de seguridad social)</i>	222
Subsección XVIII. <i>Ley 123 de 1994 (ley del deporte)</i>	222
Subsección XIX. <i>Ley 174 de 1994</i>	223
Subsección XX. <i>Ley 223 de 1995</i>	223
Subsección XXI. <i>Ley 383 de 1997</i>	225
Subsección XXII. <i>Ley 488 de 1998</i>	228
Subsección XXIII. <i>Ley 633 de 2000</i>	229
Subsección XXIV. <i>Ley 788 de 2002</i>	230
Subsección XXV. <i>Ley 863 de 2003</i>	231
Subsección XXVI. <i>Ley 1004 de 2005</i>	232
Subsección XXVII. <i>Ley 1393 de 2010</i>	233
Subsección XXVIII. <i>Ley 1430 de 2010</i>	234

	PÁG.
Subsección XXIX. <i>Ley 1607 de 2012</i>	235
Subsección XXX. <i>Ley 1739 de 2014</i>	236
Subsección XXXI. <i>A manera de epílogo: la significativa importancia del IVA en el conjunto de recursos tributarios</i>	237

LIBRO SEGUNDO

EL IVA EN COLOMBIA

PARTE PRIMERA

LOS HECHOS GENERADORES DEL IVA EN COLOMBIA

CAPÍTULO I

NOCIONES GENERALES SOBRE EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR

1. El hecho jurídico y el hecho gravado	247
2. El hecho imponible y el hecho generador	248
3. Elementos que configuran el hecho generador.....	251
SECCIÓN I. ASPECTO MATERIAL DEL HECHO GENERADOR	253
SECCIÓN II. ASPECTO PERSONAL DEL HECHO GENERADOR	254
SECCIÓN III. ASPECTO TEMPORAL DEL HECHO GENERADOR	256
SECCIÓN IV. ASPECTO ESPACIAL DEL HECHO GENERADOR	257

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO (INC) SU CONCURRENCIA O INDEPENDENCIA EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LAS VENTAS. UN RETORNO A LA IMPOSICIÓN EN CASCADA

I. Marco normativo	262
--------------------------	-----

	PÁG.
II. Breve descripción del impuesto nacional al consumo y su concurrencia con el IVA o su condición de impuesto sustitutivo del IVA.....	270
1. Bienes cuya venta o importación está sometida al impuesto nacional al consumo (INC).....	270
2. Servicios cuya prestación genera el impuesto nacional al consumo.....	271
A) Servicio de telefonía móvil.....	271
B) Servicio de intermediación en la venta de automotores y aerodinós activos fijos. Efectos en el IVA y en el IMC.....	271
C) Servicio de restaurantes, bares, tabernas y discotecas.....	272

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO NACIONAL A LA GASOLINA Y EL ACPM COMO SUSTITUTO DEL IMPUESTO GLOBAL A LA GASOLINA Y EL ACPM Y DEL IVA SOBRE LOS COMBUSTIBLES

1. Antecedentes y régimen actual. El régimen anterior a la ley 1607 de 2012. El impuesto global a la gasolina y el ACPM y el IVA sobre los combustibles. Las sobretasas a la gasolina y al ACPM. Los cambios efectuados por la ley 1607 respecto del impuesto global y del IVA sobre los combustibles.....	274
2. El régimen establecido en los artículos 167 a 170 de la ley 1607 de 2012 y 43 de la ley 1739 de 2014. Sustitución del impuesto global y del IVA por el “impuesto nacional a la gasolina y el ACPM”.....	276
A) Hecho generador. Aspecto y causación.....	278
B) Sujetos pasivos y responsables del Impuesto Nacional a la Gasolina y el ACPM.....	279
C) Exenciones y excepciones al impuesto nacional a la gasolina y el ACPM.....	280
a) Exención del IVA y no sujeción al impuesto global a la gasolina y el ACPM para el alcohol carburante y los biocombustibles.....	280
b) Exención del IVA, el arancel y el impuesto nacional a la gasolina y el ACPM para los combustibles líquidos distribuidos en departamentos y municipios ubicados en zonas de frontera.....	281
D) Base gravable y tarifa.....	284
E) Administración y recaudo.....	285
F) Declaración y pago del impuesto.....	285
G) El impuesto nacional a la gasolina y al ACPM como parcialmente descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas.....	285

CAPÍTULO IV

EL ASPECTO OBJETIVO O MATERIAL
DEL HECHO GENERADOR DEL IVA
(Bienes, servicios e importaciones gravadas)

SECCIÓN PRELIMINAR. RESEÑA HISTÓRICA. EL IVA
EN EL DERECHO SUPRANACIONAL ANDINO

	PÁG.
I. La normativa comunitaria andina sobre armonización tributaria en el IVA y los impuestos selectivos al consumo. El derecho tributario comunitario andino relacionado con el impuesto sobre el valor agregado (IVA). Las decisiones 599 y 600 de 2004, de la Comisión de la Comunidad Andina, y sus efectos en las jurisdicciones nacionales. Méritos defectos de las dos decisiones	288
1. Méritos de las decisiones 599 y 600	292
2. Aspectos cuestionables de las decisiones 599 y 600.....	294
II. Reseña histórica sobre la materia imponible en la legislación interna del IVA colombiano.....	297
1. Aspectos generales	297
2. Reseña histórica sobre los regímenes de “exención” y no “causación”	297

SECCIÓN I. EL ASPECTO OBJETIVO DEL HECHO GENERADOR EN RELACIÓN
CON LAS VENTAS DE BIENES CORPORALES MUEBLES

Subsección I. *La venta de bienes corporales muebles*

I. Marco normativo sobre los bienes gravados y las ventas materia del impuesto.....	303
II. Análisis. Las ventas de bienes corporales muebles. Requisitos	305
1. Las ventas de bienes corporales muebles	305
A) Que se trate de bienes corporales muebles	305
a) Clases de bienes corporales inmuebles	306
b) Clases de bienes corporales muebles	311
B) Que se trate de bienes corporales muebles que no hayan sido calificados como excluidos o exentos.....	317
C) Que se trate de activos movibles y no de activos fijos	317
D) Que la venta la efectúe un responsable del impuesto	322
E) Que se trate de un acto considerado “venta” para efectos del impuesto.....	325
a) Primer caso de actos que se consideran ventas	326
b) Segundo caso de actos que se consideran ventas	352

Subsección II. *Bienes muebles gravados, excluidos y exentos*

	PÁG.
I. Bienes excluidos del IVA (exoneración incompleta o parcial).....	358
1. Bienes excluidos en forma objetiva.....	362
2. Bienes excluidos en virtud de su destinación (en forma subjetiva)	371
II. Bienes exentos del IVA (exoneración completa o perfecta, tipo “tarifa cero”)	375
1. Ciertos libros y revistas	381
2. Exención para los alimentos y otros bienes originarios de países colindantes con Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo.....	382
3. Los bienes exentos respecto de los cuales procede la devolución bimestral.....	383
4. Los bienes que se exporten.....	384
A) El régimen de tarifa cero por ventas de bienes a sociedades de comercialización internacional.....	385
B) El régimen de tarifa cero por venta de bienes por parte de proveedores ubicados en el territorio aduanero nacional, con destino a zonas francas industriales. Su evolución histórica	386
a) Algunas definiciones básicas relacionadas con el régimen de zonas francas.....	386
b) Las zonas francas y el régimen de comercio exterior	388
c) Las zonas francas y el IVA.....	388
5. Biocombustibles exentos del IVA.....	397

**SECCIÓN II. EL ASPECTO OBJETIVO DEL HECHO GENERADOR EN RELACIÓN
CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL TERRITORIO NACIONAL**

Subsección I. *Definición de servicios*

I. Definición de servicios	399
1. La prestación de obligaciones de hacer o de no hacer	402
2. Por una o más personas naturales o jurídicas	404
3. A favor de otra u otras personas	407
4. Como contrapartida directa y relativamente equivalente por el pago de un precio	408
5. Dentro de un esquema de “valor agregado”	409
6. En la medida que no se encuentren expresamente exonerados por la ley	411

Subsección II. *Comentarios sobre algunos servicios en particular*

I. Los servicios financieros gravados y excluidos.....	412
1. Los servicios financieros gravados.....	412
2. Los servicios financieros excluidos.....	415
II. El servicio de la construcción.....	416
1. La regla general del gravamen sobre los servicios no admite distinciones según la naturaleza de los bienes destinatarios	416

	PÁG.
2. El régimen de tarifa aplicable para el bien resultante de la prestación del servicio de confección de obra material.....	416
3. El contrato de construcción de bienes inmuebles (edificación) siempre se rige por las normas del arrendamiento.....	418
A) La accesión de mueble a inmueble como modo de adquirir el derecho de dominio	419
B) La accesión de mueble a inmueble y la “compra de cosa propia”....	420
C) El contrato de construcción de bienes inmuebles es siempre de arrendamiento	421
D) El contrato de construcción supone un servicio gravado con el IVA, salvo las excepciones legales, sobre una base gravable equivalente a la retribución del “empresario” o contratista	422
a) Excepciones que confirman la regla general del gravamen	422
b) Base gravable en el servicio de la construcción.....	423
III. El servicio de seguros.....	428
1. Generalidades	428
A) Definición del contrato de seguro.....	428
B) Elementos esenciales del seguro	430
C) Partes en el contrato de seguro	430
D) Clases de seguros desde el punto de vista del interés asegurable	431
E) El reaseguro y el coaseguro	431
F) Pólizas de seguros, anexos, certificados y renovaciones	432
G) Terminación, revocación y nulidad del contrato de seguro	433
2. El contrato de seguros y el impuesto sobre las ventas	434
A) La responsabilidad en cabeza de las compañías aseguradoras	435
B) Responsabilidad de los intermediarios por el IVA atribuible a las comisiones que perciban por su gestión en la colocación de seguros gravados.....	437
C) El seguro de daños y los seguros de salud, hospitalización y cirugía como materia imponible	439
D) Enajenación de los bienes recibidos por las aseguradoras bajo el concepto de salvamentos	440
E) El seguro y el coaseguro en relación con el impuesto	446
a) El IVA y el reaseguro	446
b) El IVA y el coaseguro.....	447
F) El IVA en relación con los seguros tomados en el exterior	447
G) Pólizas de seguros excluidas del IVA. Seguros de vida, de accidentes personales y de enfermedades. El reaseguro.....	450
H) Pólizas de seguros gravadas con el 5 por ciento.....	451
I) Pólizas, anexos, certificados y renovaciones y causación del impuesto.....	451
J) La indemnización en seguros no puede incluir el valor del impuesto sobre las ventas repercutido con ocasión de la compra del bien materia del siniestro (seguro de daños) si ese impuesto ha sido recuperado por el asegurado como crédito o descuento tributario.....	454

	PÁG.
a) El descuento del IVA repercutido con ocasión de la compra de activos movibles.....	454
b) El descuento del IVA repercutido con ocasión de la compra de activos fijos.....	454
IV. Los servicios intermedios de la producción	455
1. Enfoque histórico	455
2. La noción de “servicios intermedios de la producción”.....	458
V. Los servicios de los clubes sociales sometidos al IVA y al impuesto nacional al consumo (INC), en lo pertinente	462
1. Evolución del hecho generador del IVA constituido por el servicio de clubes sociales y deportivos	463
2. Elemento objetivo y base gravable en el hecho generador constituido por los servicios de clubes sociales y deportivos	465
A) Elemento objetivo.....	465
B) Base gravable.....	466
a) Los ingresos recibidos para terceros no forman parte de la base gravable del servicio de clubes	466
b) Los ingresos recibidos en desarrollo de otras actividades distintas de las inherentes al club no forman parte de la base gravable: su régimen es el que corresponda a la actividad de que se trate.....	466
VI. Los servicios de telecomunicaciones. El servicio de telefonía.....	468
1. Los derechos de conexión	469
2. El servicio de “roaming” internacional	472
A) Requisitos de fondo para que el servicio de “roaming” se considere de exportación.....	472
a) Que el servicio se preste en Colombia	472
b) Que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior	472
c) Que el destinatario del servicio no tenga negocios o actividades en Colombia	473
3. Los cargos de acceso	474
VII. Impuesto sobre las ventas (IVA) en los juegos de suerte y azar.....	478
Subsección III. <i>Servicios excluidos y servicios exentos del IVA</i>	
I. Los servicios exentos del IVA	484
1. Los servicios intermedios de la producción de bienes que se presten a las sociedades de comercialización internacional, siempre que los bienes finales sean efectivamente exportados (C. T., art. 481, lit. b).....	485
2. El servicio de conexión y acceso a internet de suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2.....	485
3. Los servicios de educación en algunos casos.....	486
4. Los servicios que se exporten.....	487
A) Los servicios específicos de exportación a que aluden el literal d) y el párrafo del artículo 481 del Código	488
a) Servicios turísticos para no residentes	488
b) Servicios vinculados con la producción de cine y televisión y el desarrollo de software	490

	PÁG.
B) Los servicios en general de exportación previstos en el literal c) del artículo 481 del Código	491
II. Los servicios excluidos del IVA	498
1. Los servicios relacionados con la salud humana.....	499
2. El servicio de transporte en algunos casos	501
3. Algunos servicios financieros.....	503
A) La exclusión del IVA sobre los servicios financieros en general.....	504
B) Comentarios sobre el arrendamiento financiero (leasing) excluido del IVA.....	513
C) El IVA y las diversas operaciones que integran el leasing.....	515
4. Algunos servicios públicos de segundo grado	516
A) Tasas, precios y contribuciones e impuesto sobre las ventas.....	517
B) Otros aspectos de la exclusión del IVA sobre algunos servicios públicos	521
C) Comentarios sobre el servicio público de gas domiciliario	523
5. El arrendamiento de bienes inmuebles.....	524
6. El servicio de educación.....	528
A) Los “servicios de educación”	528
B) “Prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media o intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el gobierno”	528
7. El servicio de corretaje de seguros	530
8. Planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social, servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, servicios prestados por administradoras de riesgos profesionales y servicios de seguros y reaseguros para la invalidez. Los servicios vinculados con la seguridad social, de acuerdo con lo previsto en la ley 100 de 1993.....	530
A) Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos profesionales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la ley 100 de 1993, diferentes a los planes de medicina prepagada y complementarios a que se refiere el numeral 3 del artículo 468-3 (C. T., art. 476 num. 8).....	531
B) Los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la ley 100 de 1993 (E. T., art. 476 num. 3).....	532
9. La comercialización de animales vivos y el servicio de faenamiento....	534
10. Los servicios de promoción y fomento deportivo	534
11. Las boletas de entrada a eventos deportivos y de recreación	535
12. Servicios propios del sector agropecuario y pesquero	536

	PÁG.
13. Comisiones pagadas por los servicios que se presten para el desarrollo de procesos de titularización de activos a través de universalidades y patrimonios autónomos	538
14. Los servicios funerarios.....	539
15. Los servicios de conexión y acceso a internet en algunos casos.....	541
16. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud.....	541
17. Las comisiones por utilización de tarjetas débito y crédito.....	541
18. Los servicios de alimentación destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública	543
19. El transporte aéreo nacional donde no exista transporte terrestre organizado	544
20. Los servicios de publicidad en radio, periódicos y televisión.....	546
21. Algunos seguros tomados en el exterior.....	547
22. Algunos contratos de obras públicas	547
23. Operaciones cambiarias de compra y venta de divisas y operaciones cambiarias sobre instrumentos derivados financieros.....	549
24. Servicios que no causan el impuesto por razón del lugar en que se prestan o al que se destinan.....	549
A) Exención del IVA para los servicios que se exporten	549
B) Exclusión del IVA para los servicios prestados en o con destino al departamento archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina	549
C) Exclusión del IVA para los servicios prestados en el departamento del Amazonas.....	550

**SECCIÓN III. EL ASPECTO OBJETIVO DEL HECHO GENERADOR CONSTITUIDO
POR LA IMPORTACIÓN DE BIENES MUEBLES**

I. El verbo rector del aspecto objetivo del hecho generador constituido por la importación de bienes corporales muebles. Las importaciones definitivas y temporales y el IVA.....	554
1. La importación ordinaria	556
2. La importación temporal	556
II. Importaciones gravadas y exoneradas del IVA.....	559
1. Importaciones gravadas con el IVA.....	559
2. Importaciones exoneradas del IVA.....	560
A) Importaciones exoneradas por tratarse de bienes exentos o excluidos	561
a) Regla general.....	561
b) Artículo 480 del Código Tributario. “Bienes donados exentos del impuesto sobre las ventas.....	562
c) Los libros, revistas, folletos o coleccionables de carácter científico o cultural.....	562

	PÁG.
B) Importaciones exoneradas por razón del uso que se dé a los bienes de que se trate	562
a) Las importaciones de materias primas por “Plan Vallejo”.....	563
b) Las importaciones de bienes con destino a las misiones técnicas extranjeras, a las misiones diplomáticas y a los agentes diplomáticos o consulares extranjeros.....	564
c) Las importaciones de armas y municiones.....	565
d) Las importaciones temporales de maquinaria pesada para industrias básicas	565
e) La importación de maquinaria y equipo con destino a la protección del medio ambiente	569
f) Importación de maquinaria industrial, destinada a la transformación de materias primas por parte de los usuarios altamente exportadores.....	570
g) Importación de bienes y equipos efectuada en desarrollo de convenios, tratados o acuerdos internacionales	571
h) Importación de maquinaria destinada al cuidado del medio ambiente	571
i) Importación de bienes objeto de envíos o entregas urgentes	571
j) Importaciones de activos por instituciones de educación superior	571
k) Bienes donados exentos del impuesto sobre las ventas	572
C) Importaciones exoneradas del impuesto por razón del lugar de destino de los bienes de que se trate	572
a) Las importaciones que tienen como destino el departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.....	573
b) Las importaciones con destino a las zonas francas	573
c) Las importaciones de bienes con destino a los municipios de los departamentos de Cauca y Huila afectados con la avalancha del río Páez.....	573
d) Importaciones con destino a zonas de régimen aduanero especial y zonas de frontera	574
D) Otras importaciones exoneradas del impuesto. Importaciones exoneradas del impuesto por tratarse de bienes obtenidos en ciertos premios o concursos.....	574

CAPÍTULO V

EL ASPECTO TEMPORAL DEL HECHO GENERADOR

I. Marco normativo	575
II. Reseña histórica.....	576
III. Análisis	578
1. El IVA y el período fiscal	578

	PÁG.
2. Los momentos y condiciones de causación del IVA	579
A) En el hecho generador constituido por la venta de bienes corporales muebles	581
a) En las ventas y actos considerados tales por el artículo 421 del Código Tributario	581
b) En las permutas	581
c) En los reajustes del precio convenido	581
d) En la financiación ordinaria y extraordinaria	581
e) En los retiros de bienes corporales muebles	585
B) En el hecho generador constituido por la prestación de servicios....	587
a) En los servicios de transporte internacional de pasajeros por vía marítima o aérea y órdenes de cambio canjeables por tiquetes de transporte internacional de pasajeros	587
b) En el servicio de seguros.....	587
c) En el servicio de arrendamiento de bienes corporales muebles ...	587
C) Otras consideraciones sobre el momento de causación del IVA en el hecho generador constituido por la prestación de servicios	587
a) Las ficciones legales sobre el momento en que se causa el IVA ...	587
b) Los momentos de causación del IVA en los servicios y los contratos de tracto sucesivo	590
c) La causación del IVA con ocasión de los anticipos.....	592
D) El momento de causación del IVA en el hecho generador constituido por las importaciones de bienes corporales muebles.....	593
E) La causación del IVA y la oportunidad para el descuento tributario del tributo causado por parte del comprador del bien o el destinatario del servicio	595

CAPÍTULO VI

ASPECTO ESPACIAL DEL HECHO GENERADOR
LA TERRITORIALIDAD DE LA LEY DEL IVA

**SECCIÓN I. EL ASPECTO ESPACIAL DEL HECHO GENERADOR DEL IVA
DESDE LA PERSPECTIVA DEL COMERCIO INTERNACIONAL, LOS BLOQUES
ECONÓMICOS Y LAS COMUNIDADES SUPRANACIONALES**

I. Anotaciones preliminares sobre la territorialidad del IVA, el comercio internacional y las comunidades supranacionales	600
II. Criterios que informan las normativas nacionales en lo que concierne a la territorialidad del IVA.....	603
III. La territorialidad del IVA y el derecho tributario comunitario o supranacional	606

**SECCIÓN II. EL ASPECTO ESPACIAL DEL HECHO GENERADOR DEL IVA
DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO**

	PÁG.
I. El aspecto espacial del hecho generador constituido por la venta de bienes corporales muebles	613
II. El aspecto espacial en el hecho generador constituido por la prestación de servicios	616
1. Consideraciones generales sobre el aspecto espacial del hecho generador	616
2. La territorialidad desde el punto de vista de lo que debe entenderse por lugar de prestación de un servicio. Comentarios sobre el parágrafo 3° del artículo 420 del Código Tributario	619
A) Importancia de la sede del prestador o del lugar de utilización del servicio para la definición del territorio en el cual se entiende ejecutada la actividad	619
B) Necesidad de reglas especiales de localización de los servicios. Comentarios sobre los numerales 1 a 3 del parágrafo 3° del artículo 420 del Código Tributario.....	621
a) Las reglas especiales de localización de los servicios en los países miembro de la Unión Europea	621
b) La territorialidad del IVA y la exportación de servicios.....	627
c) Reglas especiales de localización de servicios en el ordenamiento tributario colombiano	627

CAPÍTULO VII

**EL ASPECTO PERSONAL PASIVO
DEL HECHO GENERADOR**

I. Marco normativo	636
II. Reseña histórica.....	640
III. Nociones generales sobre sujeción pasiva y responsabilidad tributaria: deudores legales como sustitutos, retenedores y responsables en el IVA	641
1. El tributo y la obligación tributaria. Deudores, contribuyentes y sustitutos	647
2. La inversión del sujeto pasivo y la retención en la fuente en el IVA	655
A) La inversión del sujeto pasivo en Colombia.....	655
a) La “inversión del sujeto pasivo” en las importaciones	656
b) La “inversión del sujeto pasivo” en las compras de bienes o utilidades de servicios provenientes de responsables del régimen simplificado	657
c) Un equívoco legal: la ausencia de “inversión del sujeto pasivo” en las utilidades de servicios prestados por no residentes ni domiciliados en Colombia.....	663
d) Otra omisión legal subsanada por las reglas de territorialidad creadas por la ley 383 de 1997.....	666

	PÁG.
B) La retención en la fuente a título de IVA en Colombia.....	667
a) Objetivo, momento y alícuota de la retención	669
b) Agentes retenedores del IVA.....	670
c) Responsabilidad y obligaciones de los agentes retenedores del IVA	673
e) Tratamiento de la retención en la fuente	677
3. Otros aspectos de la vinculación obligacional: los responsables subsidiarios y solidarios.....	681
4. Los regímenes de los responsables en Colombia. Régimen común y régimen simplificado	684
A) Generalidades. La franquicia y el régimen simplificado	684
a) El régimen de franquicia	684
b) El régimen simplificado	685
B) Responsables que pueden acogerse al régimen simplificado	686
C) Los responsables del régimen simplificado no están obligados a presentar declaración de ventas	686
D) Obligaciones de hacer y de no hacer a cargo de los responsables del régimen simplificado	686
E) Cambio del régimen común al simplificado, o viceversa	688
a) Cambio del régimen común al régimen simplificado	688
b) Cambio de régimen simplificado al común por disposición de la administración tributaria	688
c) Cambio automático del régimen simplificado al régimen común	688
5. El aspecto personal pasivo en los diferentes hechos generadores del IVA	689
A) El aspecto personal en el hecho generador constituido por la venta de bienes corporales muebles	689
a) Los comerciantes.....	689
b) Quienes sin ser comerciantes ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.....	691
c) Los vendedores de aerodinos	692
d) Los productores de cerveza y sus vinculados económicos	692
e) Los productores o importadores de derivados del petróleo o sus vinculados económicos	692
f) Los productores o importadores de limonadas, aguas gaseosas aromatizadas (incluidas las aguas minerales tratadas de esta manera) y otras bebidas no alcohólicas, y sus vinculados económicos	692
B) El aspecto personal del hecho generador en el IVA sobre los servicios. El impuesto en relación con los entes colectivos y patrimonios sin personería jurídica.....	692
a) Comentarios generales sobre el aspecto personal del IVA en los servicios.....	693
b) Habitualidad u ocasionalidad en la prestación de servicios en relación con la regla general.....	695
c) Reglas especiales sobre responsabilidad	696
d) El elemento personal del hecho generador y los entes colectivos y patrimonios sin personería jurídica	699

	PÁG.
C) El aspecto personal pasivo en el hecho generador constituido por la importación de bienes corporales muebles	717
a) Los importadores para su propio consumo	717
b) Los demás importadores	717

CAPÍTULO VIII

LA BASE GRAVABLE DEL IVA EN COLOMBIA

I. Reseña histórica.....	718
II. Análisis	719
1. Bases gravables en las ventas y en los servicios gravados.....	721
A) Regla general	721
a) El valor comercial de la venta o servicio	723
b) Los gastos de financiación ordinaria y extraordinaria como parte de la base gravable	724
c) Los gastos por cuenta del adquirente o usuario y el valor de los bienes proporcionados con el servicio hacen parte de la base gravable	725
d) Los reajustes del precio convenido como parte de la base gravable	727
e) La instalación hace parte de la base gravable cuando la efectúa el productor o vendedor del bien.....	728
f) El caso especial de las ventas por el sistema de tarjetas de crédito	728
B) Reglas especiales sobre las bases gravables en las ventas de bienes	729
a) Base gravable en las ventas por cuenta de terceros.....	729
b) Base gravable en la venta habitual de activos fijos por cuenta de terceros	730
c) Base gravable en el impuesto al consumo de cerveza.....	731
d) Base gravable en el impuesto sobre las ventas de derivados del petróleo.....	732
e) Base gravable en el impuesto sobre las ventas de licores	732
C) Reglas especiales sobre la base gravable en relación con los servicios	732
a) Base gravable en el servicio de clubes sociales	732
b) Base gravable en el servicio de transporte internacional de pasajeros por vía marítima o aérea.....	733
c) Base gravable en el servicio de seguros	734
d) Base gravable especial para los servicios integrales de aseo y cafetería y otros.....	734
D) La base gravable del IVA en las importaciones	740
a) Antecedentes históricos.....	740
b) El régimen actual.....	748

CAPÍTULO IX

LA VINCULACIÓN ECONÓMICA Y EL IVA

	PÁG.
I. Reseña histórica y consideraciones generales	750
II. Casos de vinculación económica (transcripción de normas).....	752
1. Casos de vinculación económica que tienen efectos en relación con los regímenes especiales de impuesto monofásico en etapa de productores o importadores y con el régimen en general de base gravable en lo que a los gastos de financiación concierne.....	752
2. Casos de vinculación económica que únicamente tienen efectos en relación con el régimen general de “base gravable” en lo que a los gastos de financiación concierne	754
3. Subsistencia de la vinculación económica cuando intervienen terceros no vinculados.....	754
III. Análisis de los casos de vinculación económica	754
1. La vinculación económica y la subordinación entre sociedades. Los primeros casos de vinculación económica.....	754
A) La subordinación de sociedades en el derecho comercial	755
a) Vinculación y subordinación de sociedades en el derecho comercial a la luz del ordenamiento anterior a la ley 222 de 1995.....	757
b) Casos de subordinación de acuerdo con la ley 222 de 1995	761
c) El “grupo empresarial” de acuerdo con la ley 222 de 1995	762
2. Vinculación y subordinación de sociedades en el régimen del impuesto a las ventas.....	762
A) Primer caso de subordinación.....	764
a) Matriz con dos filiales	764
b) Filial que es matriz de otras	765
c) Concurrencia de matriz y filial.....	765
d) Concurrencia de filiales.....	766
B) Segundo caso de subordinación.....	766
C) Tercer caso de subordinación.....	767
3. Cuarto caso de vinculación económica	767
4. Quinto caso de vinculación económica.....	768
5. Sexto caso de vinculación económica.....	769
A) Líneas y grados de parentesco de consanguinidad	770
B) Líneas y grados de parentesco de afinidad	771
C) Líneas y grados en el parentesco civil	771
6. Séptimo caso de vinculación económica.....	773
7. Octavo caso de vinculación económica.....	773
8. Noveno caso de vinculación económica	773

	PÁG.
9. Décimo caso de vinculación económica	776
10. Undécimo caso de vinculación económica	777
IV. No hay vinculación económica en relación con entidades de derecho público o empresas estatales.....	777

CAPÍTULO X

LAS TARIFAS DEL IVA EN COLOMBIA

I. Reseña histórica y aspectos generales. De la proliferación de tarifas a la concurrencia del IVA y el impuesto nacional al consumo (INC)	778
II. Análisis	787
Bibliografía	795
Índice de autores	817
Índice de disposiciones	821
Índice de materias	829

telefonía móvil y a la venta de automotores, aerodinos y barcos de recreo es la de obrar, en últimas, como una suerte de impuesto complementario del IVA. Por tal motivo, los aludidos bienes y la telefonía móvil quedaron gravados en el IVA con la tarifa general del 16 por ciento y en el INC con las que se examinan en el capítulo sobre este último tributo, en esta obra.

Hoy, en virtud de la ley 1607, solo rigen para el IVA la tarifa general del 16 por ciento, la preferencial del 5 por ciento para algunos bienes y servicios y un caso excepcional de tarifa del 35 por ciento para alcohol étlico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80 por ciento.

Los licores, vinos, aperitivos y similares están sometidos al régimen de impuesto al consumo monofásico en etapa de productor e importador, impuesto respecto del cual, para los fines de la cesión del impuesto sobre las ventas a los municipios, se considera que el 35 por ciento corresponde a IVA. Todo ello, a la luz de las leyes 788 de 2002 y 1393 de 2010¹⁰.

II. ANÁLISIS

La regresividad del impuesto sobre las ventas y su falta de neutralidad son los dos inconvenientes de mayor importancia en el gravamen que, en mayor o menor grado, han orientado las reformas tributarias desde su establecimiento en 1963. La tendencia regresiva del tributo impone la necesidad de establecer en las normas tarifas diferenciales que permitan, al menos en teoría, afectar en mayor grado a los consumidores con mayor capacidad de pago mediante tarifas elevadas para los “bienes de consumo suntuario” y tarifas reducidas, o exenciones, para los bienes considerados de “primera necesidad”. Del propio modo, hace indispensable el impuesto sobre los servicios que regularmente integran los consumos de las personas pudientes pero que, en cambio, no figuran o tienen mínima participación en los índices de consumo de las clases pobres.

La neutralidad procura que el impuesto, como tal, no determine la decisión sobre el ejercicio de las actividades económicas de manera que por la diferencia de tarifas se incentiven más unas y se desestimulen otras, aunque en ocasiones la existencia misma del tributo tiene esa finalidad. La diferencia de tarifas, en un sistema de impuesto sobre el valor añadido con derecho para el “responsable” de restar del impuesto causado por sus ventas los impuestos repercutidos por las compras (sustracción indirecta), o de depurar sus ingresos por ventas mediante la deducción de las compras (sustracción directa), puede generar permanentemente saldos a favor cuando las materias primas o insumos tienen tarifa superior a la de

¹⁰ Cfr. al respecto, el concepto unificado 0001 de 2003, de la DIAN, título VIII, núm. 5.1.

los bienes materia de sus ventas, lo cual acarrea problemas de tipo administrativo, especialmente cuando las normas consagran el derecho a reclamar del Estado la devolución de dichos saldos, como ocurría en Colombia en la legislación anterior al decreto-ley 3541 de 1983.

La reforma de 1983, incorporada al Código Tributario, unificó las tarifas del 6 y del 15 por ciento que consagraba la legislación anterior, para establecer una general del 10 por ciento, y conservó el régimen de tarifas diferenciales para bienes de “consumo suntuario”, pero en relación con ventas de productor, importador o vinculado económico a productor o importador, de suerte que, respecto de mayoristas y minoristas, la tarifa era la general del 10 por ciento y para los mayoristas y minoristas responsables, el impuesto trasladado por el productor, importador o vinculado económico solo era descontable hasta el límite tarifario del 10 por ciento y el exceso (10 por ciento para bienes con tarifa del 20 y 25 por ciento para bienes con tarifa del 35 por ciento) constituía mayor valor del costo. De esta manera, tal régimen pretendió solucionar los problemas de neutralidad y de saldos a favor con derecho a devolución para los responsables vendedores de bienes con tarifa inferior a la de sus compras, que hasta su expedición afectaban al ordenamiento. Cabe destacar los planteamientos del gobierno en torno a la medida:

“En este sentido, persigue la reforma que el impuesto a las ventas en Colombia sea un impuesto neutro, es decir, que no incida en las decisiones de consumo, asignación de recursos y organización de la producción. Si bien el logro total de este objetivo solamente se alcanzaría mediante un régimen que gravara a una tarifa única la totalidad de los bienes y servicios, en las diferentes etapas del ciclo económico, con la nueva legislación se logra parcialmente, al adoptarse una tarifa general del 10% que unifica las tarifas del 6% y del 15% (vigentes antes de la reforma). De esta manera, se corrigen las distorsiones que existían sobre el universo de los bienes gravados. Aunque se puede argumentar que al conservarse una amplia gama de bienes exentos del impuesto sigue existiendo una franja dentro de la economía donde el impuesto no es neutro, esta falta de neutralidad cobra sentido si se aprecia que los bienes exentos conforman el principal consumo de la población de bajos y medios ingresos”¹¹.

Como se anota en la reseña histórica, en virtud de la ley 6ª de 1992 se sustituyó el sistema de gravamen selectivo sobre los servicios por uno de gravamen general a la tarifa del 14 por ciento.

Posteriormente, la ley 223 de 1995 incrementó la tarifa general al 16 por ciento con base en planteamientos que la ponencia para primer debate ante las comisiones terceras del Senado y la Cámara de Representantes sintetiza así:

¹¹ El aparte transcrito ha sido tomado del artículo titulado “Impuesto a las ventas. El nuevo régimen”, de ALBA LUCÍA OROZCO DE TRIANA, directora general de impuestos nacionales, *Revista de la Contraloría General de la República*, núm. 154, febrero 1984, pág. 36.

“El complicado panorama de las finanzas públicas [...], nos obliga a aceptar el incremento de dos puntos en la tarifa del IVA.

”Los recursos que se pueden obtener del plan antievasión y de las medidas legales contra la elusión fiscal, generan en el mejor de los casos la mitad de los recursos requeridos para atender el plan de desarrollo y mantener el equilibrio de las finanzas públicas.

”Como lo hemos señalado, solo de esta forma podremos conjurar las consecuencias de una crisis fiscal, con repercusiones en la inflación, tasas de cambio y de interés, etc., que serían negativas especialmente para los sectores de menores recursos de la población. De no contar con estos recursos, el gobierno se vería abocado a reducir el gasto social, afectar las transferencias municipales, incumplir los compromisos de la seguridad social y la Constitución y enfrentar las complicaciones de un déficit fiscal.

”Los analistas económicos reconocen que no hay otra fuente impositiva distinta del IVA”¹².

Más adelante, vinieron los permanentes cambios en la estructura de tarifas previstos, en lo fundamental, por las leyes 488 de 1998, 633 de 2000, 788 de 2002, 863 de 2003, 1393 de 2010 y 1607 de 2012 las cuales se comentan en el punto anterior de este capítulo.

Hoy, el régimen es el contemplado por la ley 1607 de 2012 la cual, según se observa en el punto anterior, optó por crear el impuesto nacional al consumo (INC), en lo pertinente como una suerte de impuesto complementario del IVA, en lugar de la proliferación de tarifas que regía precedentemente. Sobre este último tributo trata el capítulo II de esta obra.

Dada la anterior circunstancia, actualmente en Colombia sólo rigen las siguientes tarifas para los bienes y servicios:

- 1) La tarifa general del 16 por ciento;
- 2) La tarifa cero por ciento para los bienes y servicios exentos y para los bienes y servicios que se exporten, temática que se aborda en el capítulo sobre el aspecto material del hecho generador;
- 3) La tarifa preferencial del 5 por ciento para algunos bienes y servicios; tarifa que, bueno es observarlo, se ajusta a lo previsto por el artículo 19 de la decisión 599 de la Comisión de la Comunidad Andina, porque es superior al 30 por ciento de la tarifa general del 16 por ciento¹³; y

¹² Véase ponencia para primer debate ante las comisiones terceras del Senado y la Cámara de Representantes del proyecto de ley núm. 26 (Cámara) de 1995, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 46, vol. I, año 32, mayo 1996, “Reforma tributaria de 1995”, Santa Fe de Bogotá, pág. 394.

¹³ Cabe recordar que la Corte Constitucional declaró exequible al art. 468-1, tal como fue modificado por el art. 48 de la ley 1607 de 2012, porque aunque grava bienes de primera necesidad

4) La tarifa diferencial del 35 por ciento para el alcohol étlico sin desnaturar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80 por ciento, de la posición arancelaria 22.08 (art. 473 del C.T.).

Veamos las normas que rigen actualmente las tarifas del IVA, sin perjuicio de lo ya anotado en el punto anterior sobre el IVA incorporado en el impuesto al consumo de vinos, aperitivos, licores y similares:

A. Código Tributario, artículo 468-1. “*Bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%)*. A partir del 1° de enero de 2013, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%).

09.01	Café, incluso tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción, excepto el de la subpartida 09.01.11
10.01	Trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra.
10.02.90.00.00	Centeno.
10.04.90.00.00	Avena.
10.05.90	Maíz para uso industrial.
10.06	Arroz para uso industrial.
10.07.90.00.00	Sorgo de grano.
10.08	Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales.
11.01.00.00.00	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)
11.02	Harina de cereales, excepto de trigo o de morcajo (tranquillón)
11.04.12.00.00	Granos aplastados o en copos de avena
12.01.90.00.00	Habas de soya.
12.07.10.90.00	Nuez y almendra de palma.
12.07.29.00.00	Semillas de algodón.

lo hace en el ámbito de medidas compensatorias que descartan el efecto regresivo manifiesto en el *sistema tributario* a que alude la sentencia C-776 de 2003, por la cual se retiró del ordenamiento al artículo 116 de la ley 788 de 2002 por gravar indistintamente, con el 2 por ciento, la totalidad de los bienes y servicios básicos que representan el componente de consumo más representativo de las personas de menores recursos. Según lo puntualiza la Corporación, aspectos como la elasticidad de la demanda en armonía con la continuidad de bienes exonerados del tributo a cuyo consumo puedan acudir los interesados, la apelación a tarifas diferenciales más bajas para los artículos que más afectan la canasta familiar y el derecho de descontar la totalidad de los impuestos repercutidos, por parte del vendedor, todas ellas contempladas por la ley 1607 censurada, constituyen medidas compensatorias del impacto negativo que pudiera generarse con el gravamen del 5 por ciento materia de su pronunciamiento. Cfr. sent. C-100, de 2014, M. P.: María Victoria Calle Escobar.