

PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL VALOR SUSCEPTIBLE DE
DEVOLUCIÓN DEL IVA PARA CONTRIBUYENTES QUE COMBINAN OPERACIONES
EXENTAS Y GRAVADAS

RODRIGO MILLÁN VARELA

JOSE GUSTAVO JARAMILLO BUITRAGO

UNIVERSIDAD DE MANIZALES
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
2019

PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL VALOR SUSCEPTIBLE DE
DEVOLUCIÓN DEL IVA PARA CONTRIBUYENTES QUE COMBINAN OPERACIONES
EXENTAS Y GRAVADAS

RODRIGO MILLÁN VARELA
JOSÉ GUSTAVO JARAMILLO BUITRAGO

Asesor

JULIÁN ANDRÉS GÓMEZ SÁNCHEZ

UNIVERSIDAD DE MANIZALES
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
2019

Agradecimientos

Gracias a Dios por permitirme tener y disfrutar mi familia, gracias a mi familia por apoyarme en mis proyectos y en este proyecto en especial, gracias a mi esposa Lida Del Pilar Jaramillo por su apoyo incondicional para mis realizaciones, a mis hijas Ileana Andrea, Paola y Anny por ser la fuente de mi esfuerzo y de todas las energías requeridas para sacar adelante esta Maestría, finalmente gracias a todas las personas que fueron partícipes de este proceso, a los docentes de la Universidad de Manizales, al Dr. Julián Andrés Gómez Sánchez nuestro profesor Director de este trabajo, a la DIAN entidad para la cual trabajo por su apoyo económico y los permisos necesarios, a mis compañeros de estudio, a mi primo Carlos Arturo Benítez y a su esposa Luz Dary Arroyo por su disponibilidad en el apoyo logístico de este trabajo.

Rodrigo Millán Varela

*Agradezco a Dios su cobijo y bendición, protección sin la cual hubiere sido imposible la culminación de La empresa emprendida.
A Rodrigo Millán, compañero y amigo inseparable e inamovible en el empeño de llevar a feliz término este trabajo final.
Este trabajo lo dedico con amor eterno a mis tres hermosas hijas y a mi bella nieta, mujeres que han sido la luz y motor de mi vida, motivación de este logro.*

José Gustavo Jaramillo Buitrago

Tabla de contenido

	Pág.
Introducción	11
1. Capítulo 1. Generalidades.....	13
1.1 Planteamiento del problema	13
1.1.1 Preguntas de investigación	15
1.2 Objetivos.....	16
1.2.1 Objetivo general	16
1.2.2 Objetivos específicos.....	16
1.3 Justificación, Delimitación y Alcance	17
1.4 Marco Metodológico	18
1.4.1 Nivel y diseño de la investigación.....	18
1.4.2 Matriz de diseño metodológico.....	20
1.4.3 Tratamiento y análisis de la información.....	21
2. Capítulo II. Marco referencial.....	22
2.1 Antecedentes.....	22
2.2 Marco teórico.....	28
2.2.1 Sistema tributario de Colombia.....	28
2.2.2 El Impuesto al Valor Agregado y el Principio de Justicia Tributaria en Colombia.	30

2.2.3	Evolución estratégica del IVA en Colombia.....	33
2.2.4	Procedimiento de devolución del IVA: evolución Histórica	44
3.	Capítulo III. Principio de Justicia tributaria aplicado al impuesto sobre las ventas en Colombia.....	51
3.2	Principio de Justicia.....	51
3.2.1	Justicia tributaria como principio constitucional	53
3.2.1.1	Equidad Horizontal.....	54
3.2.1.2	Equidad vertical.....	55
3.3	Justicia tributaria y el Impuesto al Valor agregado IVA	56
4.	Capítulo IV. Analizar el procedimiento descrito en el artículo 489 del Estatuto Tributario para determinar los valores susceptibles de devolución.	59
5.	Capítulo V. Estudio comparativo sobre los valores devueltos y/o compensados del IVA de las operaciones realizadas por la DIAN frente a los casos hipotéticos que se puedan plantear ..	62
5.2	Análisis de los valores devueltos y/o compensados	62
5.2.1	Afectación económica para el estado.	62
5.2.2	Afectación económica para el contribuyente.	677
6.	Capítulo VI. Procedimiento con base en el principio de justicia tributaria, para calcular la proporcionalidad acorde a los ingresos por operaciones exentas y gravadas y a la realidad de su realización	71
7.	Conclusiones	80

8. Recomendaciones	82
9. Bibliografía	83
10. Anexos.....	88

Lista de tablas

	Pág.
Tabla 1. Matriz de diseño o metodológico.....	20
Tabla 2. Antecedentes históricos del IVA en Colombia.....	32
Tabla 3. Reformas tributarias frente al IVA	34
Tabla 4. Tipos de neutralidad relacionas con la eficiencia tributaria	41
Tabla 5. Declaración de IVA	63
Tabla 6. Valor susceptible de devolución art. 489 Estatuto Tributario	63
Tabla 7. Valor susceptible de devolución propuesto	64
Tabla 8. Compartidos valores susceptibles liquidación actual y propuesto empresas 1,2, y 3.....	66
Tabla 9. Declaración de IVA empresa 4,5 y 6.....	67
Tabla 10. Valor susceptible de devolución actualmente art. 489 Estatuto tributario	67
Tabla 11. Propuesta para determinar el valor susceptible de devolución Art. 489 E.T.....	68
Tabla 12. Comparativo valores susceptibles liquidación actual y propuesto empresas 4, 5 y 6 ..	69
Tabla 13. Declaración del impuesto sobre las ventas empresa 1	73
Tabla 14. Procedimiento propuesto empresa 1	74
Tabla 15. Valor susceptible de devolución bimestral de impuesto empresa 1	75
Tabla 16. Calculo liquidación de acuerdo con el Artículo 489 del Estatuto tributario empresa 1	75
Tabla 17. Declaración del impuesto sobre las ventas empresa 2.....	76
Tabla 18. Procedimiento propuesto para declaración de IVA empresa 2.....	77
Tabla 19. Determinación de valor susceptible de devolución bimestral de impuestos empresa	78
Tabla 20. Susceptible de devolución bimestral de impuestos.....	78

Lista de figuras

	Pág.
Figura 1. Sistema de impuestos en Colombia.....	29
Figura 2.Principios del Sistema Tributario	39
Figura 3. Posible esquema ilegal utilizado en las devoluciones en operaciones de exportación..	43
Figura 4. Numeral 1.5 impuestos descontables para exportadores	47
Figura 5. Numeral 1.13. oportunidad de los descuentos.....	48

Resumen

El presente análisis tiene como base ahondar en la reforma realizada en la Ley 1607 del 2012 específicamente en su artículo 489 donde se redefinió las operaciones exentas que podrán descontarse los impuestos imputables a productores y exportadores, impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral y procedimiento a seguir para determinar el valor susceptible de devolución. En este sentido se desarrolló un documento que a partir de una investigación de tipo mixto, exploratoria –descriptiva, que emprende en su parte introductoria el abordaje teórico que rodea el sistema tributario de Colombia, el IVA y otros temas relevantes que permitieron la percepción del tema. Posteriormente, en cuatro capítulos se desarrollaron los objetivos establecidos para alcanzar el objetivo principal que fue proponer un procedimiento de proporcionalidad bajo el principio de justicia tributaria, que permita establecer los saldos a favor que dan derecho a devolución y/o compensación para aquellos contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas. Producto de este ejercicio se concluyó que la justicia tributaria deja vacíos marcados en el alcance frente a la característica de justicia tributaria que debería cumplir el impuesto del IVA, convirtiéndolo en un impuesto inequitativo a pesar de tener tarifas diferenciales y bienes excluidos, se ha podido identificar que estas medidas no son suficientes, ya que no es posible identificar si se cumple equidad al momento de ser causado en cuanto a que se causa de acuerdo al nivel de ingresos de los consumidores.

Palabras claves: Estatuto tributario, valor susceptible de devolución, IVA, Artículo 489

Abstrac

The present analysis has a base to deepen in the reform made in the modification made in the Law 1607 of 2012 in its article 489 where the exempt operations are redefined that discount the taxes imputable to the producers and exporters, deductible taxes susceptible of bimonthly return and Procedure to continue to determine the value susceptible to return. In this sense, it is a document that begins in a mixed exploratory -descriptive research that is addressed in its introduction part the theoretical approach that surrounds the tax system of Colombia, VAT and other relevant issues that allow the perception of the topic. Subsequently, in four chapters the resolution of the objectives was covered. The results were published. That combine exempt and taxed operations. As a result of this exercise, it was concluded that tax justice leaves marked gaps in the scope of the tax justice characteristic that the VAT tax must meet, becoming an inequitable tax despite having differential rates and unclassified assets. What are the measures?

Keywords: Tax statute, value susceptible to return, IVA, Article 489

Introducción

El presente trabajo de investigación denominado “Procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución del IVA para contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas” se planteó con el objetivo de proponer un procedimiento de proporcionalidad bajo el principio de justicia tributaria, que permita establecer los saldos a favor que dan derecho a devolución y/o compensación para aquellos contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas, esto entendiendo que en la reforma tributaria del año 2012 en el marco de la Ley 1607 se modificó el artículo 489 el cual hace referencia a los impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral de impuestos.

Durante el proceso de investigación se profundizó en la conceptualización de los temas que rodean la reforma tributaria del 2012 inscrita en la Ley 1607, que condujo a la modificación del artículo 489, que permitieron abordar la ejecución de los objetivos específicos planteados como fueron: estudiar el principio de Justicia tributaria aplicado al impuesto sobre las ventas en Colombia, Analizar el procedimiento descrito en el artículo 489 del Estatuto Tributario para determinar los valores susceptibles de devolución, elaboración de un estudio comparativo sobre los valores devueltos y/o compensados del IVA de las operaciones realizadas por la DIAN frente a los casos hipotéticos que se puedan plantear y por último como aporte a los resultados encontrados se Propuso un procedimiento con base en el principio de justicia tributaria, para calcular la proporcionalidad acorde a los ingresos por operaciones exentas y gravadas y a la realidad de su realización.

El resultado final de esta investigación es un documento de 8 capítulos: en los dos primeros capítulos se concentra toda la información general y teórica de la investigación, soporte que permitió avanzar en los capítulos del III al VI donde se dio resolución a cada uno de los cuatro objetivos propuestos.

En la parte final del documento se recopilaron las conclusiones y recomendaciones del autor de la investigación, destacando la principal recomendación donde se hace llamado de atención del Estado para que mediante una reforma tributaria se modifique el Artículo 489 del Estatuto tributario con el procedimiento que estamos presentado en esta investigación, esperando que contribuya al desarrollo del principio de justicia tributaria en la determinación del valor susceptible de devolución para aquellos contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas.

Capítulo 1. Generalidades

1.1 Planteamiento del problema

Antes de la Ley 1607 de 2012, el artículo 489 del Estatuto tributario definía que “En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores”, la modificación que la Ley 1607 de 2012 le hace al artículo 489 menciona cuales son los impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral y adicionalmente trae el procedimiento a seguir para determinar el valor susceptible de devolución así:

- Se determinará la proporción de ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones.
- La proporción o porcentaje así determinado será aplicado al total de los impuestos descontables del período en el impuesto sobre las ventas.
- Si el valor resultante es superior al del saldo a favor, el valor susceptible a devolución será el total del saldo a favor; y si es inferior, el valor susceptible a devolución será ese valor inferior.

Dentro de este contexto la modificación que la Ley 1607 de 2012, al definir el procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución está llevando a un cálculo que en algunos casos favorece al contribuyente y en otros casos puede ir en su contra. Todo porque el porcentaje que se determina se aplica al total de los impuestos descontables, en los cuales puede estar involucrados impuestos descontables que no son susceptibles de devolución.

El Estado con esta modificación puede estar haciendo devoluciones de IVA por valores mayores en la mayoría de las solicitudes que se reciben diariamente, porque no se distinguen entre los impuestos descontables por costos y deducciones que tengan relación directa con los bienes exentos o con los bienes que se exportan, de los impuestos descontables por costos y deducciones que tienen que ver con la venta de bienes gravados.

Es así como los saldos a favor originados en las declaraciones tributarias del impuesto sobre las ventas son objeto de devolución y/o compensación en algunas situaciones específicas, entre ellas, cuando se originen en la producción de bienes exentos o en exportaciones. Cuando un responsable desarrolle estas actividades y además otras gravadas, se hace necesario establecer un procedimiento que permita determinar que parte de un saldo a favor originado en un período cualquiera da derecho a la devolución y/o compensación y que parte no lo da.

Ejemplo de este es, si en un bimestre se presenta un volumen alto de impuestos descontables destinados a las operaciones gravadas y no existen ventas gravadas o estas son muy bajas (por muchas razones como, por ejemplo, provisión de inventarios por ventas estacionales o por

solicitar el saldo a favor), el IVA con derecho a devolución es imputable a las operaciones gravadas y no a las operaciones exentas que son las que dan derecho a devolución.

En este sentido, los grupos de devoluciones de las Divisiones de Gestión de Recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberán prever estas situaciones y verificar los inventarios de las empresas que soliciten estos saldos a favor, lo que iría en contravención a lo dispuesto en el artículo 489 del Estatuto Tributario.

Para evitar que a los contribuyentes que no se alcancen a auditar por parte de la DIAN sobre la situación planteada, reciban devoluciones de saldos a favor sin tener derecho, se debe proponer un nuevo procedimiento que contribuya al desarrollo del principio de justicia tributaria en la determinación del valor susceptible de devolución. Esta situación lleva a formular la siguiente pregunta de investigación:

1.1.1 Preguntas de investigación

¿Cuáles son los elementos que se deben tener en cuenta para establecer un nuevo procedimiento para el cálculo de la proporcionalidad para aquellos contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas, con el fin de determinar el saldo a favor en IVA bajo el principio de Justicia Tributaria?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo general

Proponer un procedimiento de proporcionalidad bajo el principio de justicia tributaria, que permita establecer los saldos a favor que dan derecho a devolución y/o compensación para aquellos contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas

1.2.2 Objetivos específicos

- Estudiar el principio de Justicia tributaria aplicado al impuesto sobre las ventas en Colombia
- Analizar el procedimiento descrito en el artículo 489 del Estatuto Tributario para determinar los valores susceptibles de devolución.
- Elaborar un estudio comparativo sobre los valores devueltos y/o compensados del IVA de las operaciones realizadas por la DIAN frente a los casos hipotéticos que se puedan plantear.
- Proponer un procedimiento con base en el principio de justicia tributaria, para calcular la proporcionalidad acorde a los ingresos por operaciones exentas y gravadas y a la realidad de su realización.

1.3 Justificación, Delimitación y Alcance

Esta investigación aborda un tema de actualidad que ciertamente cobra vital importancia en atención a las circunstancias y situaciones que no fueron tenidas en cuenta en la reforma tributaria que se expide mediante la Ley 1607 del 26 de Diciembre de 2012 para la determinación de los saldos a favor objeto de devolución en operaciones combinadas, no encontrándose estudio o trabajo relativo a los efectos de la aplicación de la fórmula allí planteada y menos sobre la proposición de un procedimiento que acerque tales valores a la realidad dentro del marco del principio de justicia tributaria.

Ante este hecho se propone un procedimiento para calcular la proporcionalidad y determinar el valor susceptible de devolución, acorde a la realidad de las operaciones de las empresas donde los contribuyentes tendrán la certeza que el valor determinado es seguro, ajustado a la finalidad de las normas (fomentar la producción y comercialización de bienes exentos e impulsar las exportaciones) y con menores probabilidades de verificaciones por parte del ente fiscalizador en Colombia; el Estado puede definir, con unos simples cruces de información, de una manera más eficaz las solicitudes de devoluciones y/o compensaciones que se presentan diariamente.

Para el soporte del análisis respectivo se analizarán solicitudes de devolución propuestas hipotéticamente que incluyan ventas gravadas y exentas para efectos del impuesto sobre las ventas en Colombia, aplicando la formulación establecida por el artículo 489 del Estatuto Tributario.

El objetivo de la línea de la investigación está enfocado en la gestión y control de las organizaciones la cual busca un análisis comparativo para evaluar los principales impactos que genera una acción. En este caso se pretende analizar las solicitudes de devolución realizadas con el método antes de la modificación de la Ley 1607 de 2012 con el método que se debe aplicar después de la modificación.

En cuanto a la contribución a las líneas de investigación de la maestría este estudio aportara un procedimiento para determinar el valor susceptible a devolución que sea equitativo cuando se presente combinación de operaciones exentas y gravadas, que sirva de base para que se regule la situación planteada, derivando en un tratamiento más acorde con la realidad de las operaciones combinadas que desarrollen aquellos responsables que quieran hacer convalidar su derecho a solicitar las devoluciones y/o compensaciones a las que tengan derecho en virtud de la ley.

1.4 Marco Metodológico

A continuación, se detalla el aspecto metodológico de la presente tesis, para lo cual se muestra el diseño de la investigación, tipo de investigación, técnicas e instrumentos para la recolección de datos.

1.4.1 Nivel y diseño de la investigación.

El tipo de investigación según el nivel o grado de profundidad con el que se realizó el presente estudio fue de tipo mixto exploratoria- descriptiva, y según el diseño o estrategia empleada, se define como documental ya que evaluó el método establecido por la ley frente a las normas a través

de un análisis basado en hechos establecidos por la Ley para el caso concreto de esta investigación, específicamente relacionadas con declaraciones de IVA hipotéticas y reales, que tienen ingresos por operaciones gravadas e ingresos por operaciones exentas, conforme lo determina el artículo 489 precitado, con cuadros comparativos que muestran como se viene realizado el procedimiento hasta ahora y como quedaría con el procedimiento que se plantea en este trabajo de investigación.

Para dar soporte el nivel de la investigación según Fidias (2012) la investigación exploratoria “es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto, es decir, un nivel superficial de conocimientos” .(p.23)

En cuanto a la investigación descriptiva esta se centra en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere (Arias, 2012).

Por último, la investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimiento (Arias, 2012).

Bajo estas premisas metodológicas se logró el desarrollo de los objetivos planteados dando como resultado una propuesta procedimental para determinar la proporcionalidad y la forma como se deben contabilizar los Costos y Deducciones en auxiliares que permitan tener claridad en los valores de los impuestos que dan derecho a devolución y/o compensación y los valores de los impuestos que simplemente se llevan como descontables sin derecho a devolución y/o compensación.

1.4.2 Matriz de diseño metodológico.

Tabla 1. Matriz de diseño o metodológico

Objetivo general	Objetivos específicos	Metodología	Instrumento
Proponer un procedimiento de proporcionalidad bajo el principio de justicia tributaria, que permita establecer los saldos a favor que dan derecho a devolución y/o compensación para aquellos contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas	Estudiar el principio de Justicia tributaria aplicado al impuesto sobre las ventas en Colombia	Descriptiva Documental	Revisión documental bibliográfica
	Analizar el procedimiento descrito en el artículo 489 del Estatuto Tributario para determinar los valores susceptibles de devolución.	Analítica Documental	Revisión documental Estatuto Tributario (Artículo 489)
	Elaborar un estudio comparativo sobre los valores devueltos y/o compensados del IVA de las operaciones realizadas por la DIAN frente a los casos hipotéticos que se puedan plantear.	Evaluativa	Aplicación de conocimientos
	Proponer un procedimiento con base en el principio de justicia tributaria, para calcular la proporcionalidad acorde a los ingresos por operaciones exentas y gravadas y a la realidad de su realización.	Evaluativa	Aplicación de conocimientos

Fuente: elaboración propia

1.4.3 Tratamiento y análisis de la información.

La información se obtuvo a partir del análisis documental de fuentes secundarias obtenidas de documentos impresos y el buscador google académico, las fuentes secundarias como textos y documentos científicos, y trabajos realizados por entes gubernamentales, fueron la base de la construcción del marco teórico y referencial.

Los contenidos documentales cubrieron aspectos de bases teóricas y legales que soportan el tema de estudio.

Capítulo II. Marco referencial

2.1 Antecedentes

Revisando los trabajos y proyectos previos relacionados con la presente investigación, se encontraron aportes valiosos para la construcción y el desarrollo de este trabajo, relacionado con la construcción de un procedimiento de proporcionalidad que permita enfatizar sobre el principio de equidad tributaria.

En primera instancia, se encuentra el trabajo Reflexiones sobre la teoría y la práctica del IVA en Colombia Titulado Publicado en la Revista de Economía del Rosario en el año 2007 el cual centro su objetivo en discutir la manera de calcular el impuesto al valor agregado (IVA) de acuerdo al Artículo 447 del Estatuto Colombiano Tributario. También presentan una simulación numérica para mostrar la magnitud del efecto de cascadas tributarias en el IVA colombiano.

En este trabajo se pudo demostrar que la reglamentación del cálculo del IVA en el Estatuto Tributario colombiano, si bien se acoge a las prácticas usuales para la implementación del IVA con crédito por recibos, no refleja completamente estos principios teóricos. En este sentido el trabajo da aportes valiosos para el presente proyecto ya que proporciona una reflexión profunda sobre la manera como se efectúa el IVA en Colombia, presenta una gama de operaciones relacionadas con el IVA y los efectos que esta genera en la realidad de la economía, concluyendo que la implementación del IVA en Colombia no corresponde exactamente a la descrito por el Artículo 447 del Estatuto Tributario (Jaramillo & Tovar, 2007).

Específicamente la investigación de Jaramillo & Tovar (2007) expone que las operaciones demuestran que la manera de implementar el IVA en Colombia probablemente eleva los precios de insumos y los precios al consumidor más allá de lo que lo haría la versión ideal del IVA.

En este sentido el trabajo evidencia la necesidad de replantear los procedimientos que se están manejando en torno al Impuesto del Valor Agregado donde se pueda aprovechar eficientemente los beneficios que este genera, es así que para los efectos de tal investigación se hace necesario plantear un procedimiento que se ajuste a la realidad tributaria donde se pueda determinar el valor susceptible de devolución. El trabajo realizado por los estudiantes evidencia el requerimiento y la importancia de ajustar la teoría con la realidad.

Otro estudio de interés es la tesis de Dillon (2011) titulada “La Devolución del Impuesto al Valor Agregado para Personas de la Tercera Edad y su Impacto en los Ingresos del Presupuesto General del Estado caso: Regional Litoral sur, Periodo (2009-2010). Para obtener el título: Experto Tributario. Universidad de Guayaquil, Facultad de Ciencias Económicas.

El objetivo principal de este estudio fue analizar el impacto en los ingresos del presupuesto general del estado por devoluciones de impuestos al valor agregado para las personas de la tercera edad, buscado hacer una profundización en los efectos que genera el IVA en la nación de Ecuador para una población específica que son las personas de tercera edad y como se benefician.

La investigación de aporta reflexiones importantes en torno al tema de interés ya que estructura una mirada diversa que se desarrolla en otro país y considera la dinámica de su realidad de acuerdo a sus métodos y procedimientos, en este sentido Dillon (2011) en primera instancia el autor abordó diversos conceptos y principios del Sistema Tributario y como se ha ido desarrollando a través del tiempo, mostró las teorías económicas que están a favor de la intervención del estado como ente regulador de la economía a través de su principal herramienta “la política fiscal”.

En segunda instancia hace un análisis del estudio de caso con la población específica de la tercera edad relacionada con la devolución del impuesto al Valor Agregado. Menciona todas las características de la población y explica todas las dinámicas sociales y económicas que conllevan este tipo de beneficio y los efectos que se dan en toda la nación.

En cuanto a los resultados el trabajo pudo demostrar que tan solo el 0.76% de la población de la tercera edad a nivel nacional están registrada como beneficiarios de la Devolución del IVA y que el presupuesto general del estado se vería fuertemente afectado si toda la población mayor a 65 años hiciera la solicitud de la devolución de IVA mensualmente, que es un beneficio que les corresponde por ley (Dillon, 2011).

De acuerdo a esta investigación se evidencia como la estructura relacionada con el IVA se estipula en la realidad y en la forma como se gobierna y se establece los métodos para regir en el componente tributario.

De otra parte, se encuentra el trabajo de Arias (2011) Política tributaria para el 2011-2016, publicado por el Consorcio de Investigación Económica y Social (CIES), de Lima Perú. El objetivo del estudio fue concentrar el debate electoral en temas programáticos y elevar su nivel, con el fin de que cada partido pueda expresar sus tesis, análisis y propuestas para fortalecer la gobernabilidad democrática considerando el rol de los partidos políticos como actores fundamentales en el contexto de un sistema representativo democrático; reconocidos como espacios de expresión, representación y procesamiento de las demandas de los ciudadanos, proponiendo programas de gobierno.

En este sentido la investigación propuso una reforma tributaria con énfasis en el incremento de la recaudación de los impuestos directos, en la reducción de algunas tasas impositivas, en la ampliación de la base tributaria y en reformas institucionales que fortalezcan a las administraciones tributarias, para que sea viable y tenga éxito dicha reforma, insta a establecer un Pacto Fiscal, es decir, un acuerdo entre gobierno, partidos políticos, gremios empresariales, trabajadores y sociedad civil en general, para acordar cómo obtener, distribuir, aplicar y controlar la utilización de los recursos públicos (Arias A. , 2011).

En esta medida el estudio es una reflexión y recomendación sobre la implementación de nuevos métodos para el manejo de los recursos públicos lo cual debe ser una cooperación de todos los organismos que conforman el Estado, específicamente en la nación de Perú. Frente a las problemáticas estudiadas se plantearon posibles soluciones, entre las cuales se destaca efectuar ajustes menores en el sistema tributario y esperar que el incremento en la recaudación y en la presión tributaria ocurra como consecuencia del crecimiento económico.

Este estudio es una aportación a los requerimientos de alternativas para llevar a cabalidad el sistema tributario lo que conlleva a establecer estrategias que permitan incluir nuevos procedimientos para ser más eficientes en la justicia tributaria.

Otro hallazgo bibliográfico de interés es el artículo de Masbernat (2013) Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del derecho español al derecho comparado. En este artículo se comunican los elementos básicos, en honor al espacio disponible del desarrollo de los principios de justicia tributaria en dicho ordenamiento jurídico y uno de los puntos de referencia es el derecho español.

Para este fin Masbernat (2013) contextualiza los principios materiales en el marco del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, teniendo presente que el objetivo de la constitucional es la construcción de un sistema tributario justo. Luego el artículo describe cada uno de los principios informando el modo en que operan para lograr el principio de justicia. En esta medida adquiere un gran interés crear métodos que incidan en el principio justo tributario, considerando importante innovar en los procedimientos específicos para tal fin.

De forma concluyente el estudio indica que una valoración general debe dar cuenta del carácter sistémico de la elaboración dogmática española en materia de principios materiales de la tributación, lo que implica configurar cada institución, como perfilarla y delimitarla (Masbernat , 2013). De este modo se entiende que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en términos de igualdad y en la medida de la igualdad es la capacidad económica. Los principios de justicia tributaria deben encontrar su desenvolvimiento pleno en el sistema

tributario, formados por un conjunto de normas legales y administrativas, referidas tanto a la estructura del tributo como a su aplicación concreta.

Otros autores que han abordado temas que se relacionan con la investigación planteada es la realizada Córdoba, López, & Baquero (2016) Comportamiento de los productores de los bienes exentos frente a devoluciones de IVA, el artículo abordó el tema del comportamiento de los productores de bienes exentos frente al proceso de devolución y compensación de saldos a favor derivados del IVA, donde se observan que son muy pocos los que ejerce este derecho puesto que existen inconvenientes para realizar la solicitud entre los cuales está la falta de cultura tributaria, desconocimiento de la norma tributaria, los excesivos documentos y requisitos solicitados. De este modo el productor prefiere perder este dinero antes de someterse a tales requerimientos.

El artículo concluyó que es necesario diseñar un nuevo sistema de devolución de saldos a favor de IVA, ágil y efectivo, que permita a grandes, medianos y pequeños productores realizar el trámite en forma oportuna y que se hace necesario crear opciones más factibles y equitativas para que la devolución tributaria sea justa y se presente con mayor facilidad en un sistema de cooperación (Córdoba, López, & Baquero, 2016).

Finalmente el trabajo de Benavides, Céspedes, & Trujillo (2005) en su trabajo de grado para optar por el título de Contador Público de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, “Devoluciones o Compensaciones de Impuestos y Otros a Favor de Contribuyentes”, resulta de interés por que abordó integralmente el proceso de devoluciones y/o compensaciones, entre ellas las relativas al Impuesto sobre las Ventas, pero sin hacer mención a forma alguna de

determinación de dichos saldos a favor a devolver en combinación de operaciones exentas y gravadas.

Teniendo en cuenta las anteriores investigaciones se evidencia la importancia de reestructurar los procedimientos tributarios y profundizar en los conceptos y dinámicas que se han dado alrededor del tema, destacando que existe grandes problemáticas que se deben solucionar, reafirmado así la pertinencia que este trabajo de grado tiene al buscar aportar una posible solución proponiendo un procedimiento de proporcionalidad basados en la justicia tributaria.

2.2 Marco teórico

2.2.1 Sistema tributario de Colombia

El sistema tributario colombiano se divide en dos, en primera instancia se encuentran los impuestos nacionales, que son recaudados y administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en esta línea de tributos los ciudadanos cuentan con obligaciones con el fisco por cuenta de dos tipos de impuestos: los directos y los indirectos. La diferencia consiste en que, en el caso de los impuestos directos, el Gobierno le cobra al patrimonio o riqueza del ciudadano. En esta categoría entran el Impuesto a la Riqueza, el impuesto de Renta o aquellos como los timbres postales que se cobran directamente por la prestación de un servicio (Romero, 2016)

En la Figura 1. Se muestra un esquema del tipo de impuestos que se aplican en Colombia

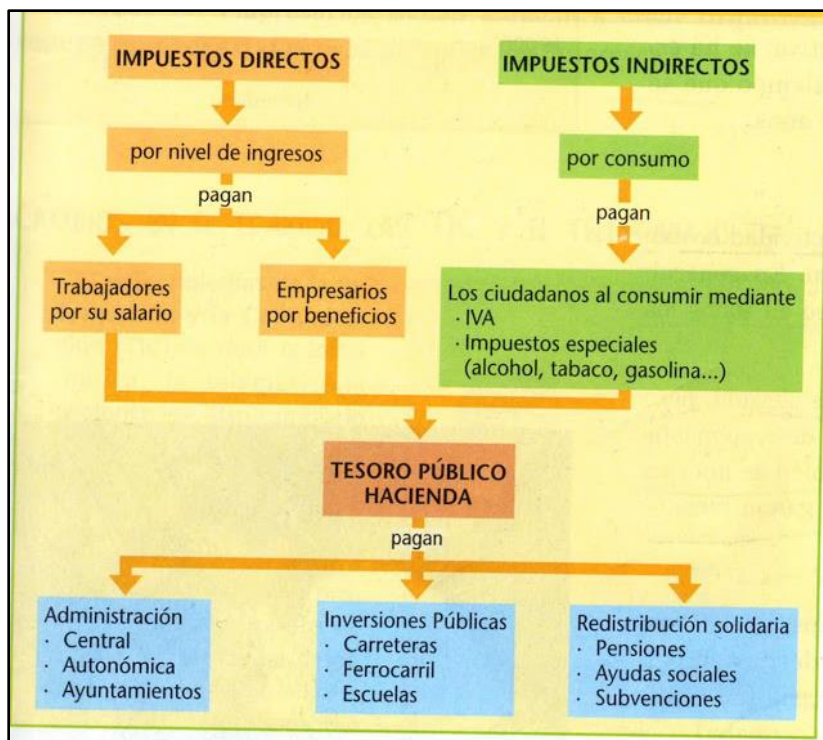


Figura 1. Sistema de impuestos en Colombia

Fuente: (Algarra, 2013)

Entre tanto los impuestos indirectos son los que se cobran por una transacción. El ejemplo más común de este tipo de impuestos es el IVA (Impuesto de Valor Agregado). Cuando el Gobierno Nacional presenta una reforma tributaria, los cambios en los impuestos tienen unos tiempos distintos (Romero, 2016).

Los cambios que se lleguen a hacer en impuestos directos como Renta o Cree se deben aplicar en el año gravable siguiente y no inmediatamente. En cambio, los impuestos indirectos como IVA o 4x1000 si se pueden aplicar los cambian inmediatamente porque es un impuesto de carácter instantáneo

También están impuestos que no van a las arcas nacionales sino municipales. Estos impuestos se realizan sobre la actividad comercial (caso del Impuesto de Industria y Comercio ICA) o sobre la propiedad de inmuebles (Predial). Para estos tributos los ciudadanos deben pagar sus obligaciones a la secretaria de hacienda del municipio, sin embargo, no es el único componente del sistema tributario. Aparte de los impuestos a pagar, los contribuyentes se dividen ante la ley en dos grandes grupos. Las personas naturales y las personas jurídicas (empresas) (Romero, 2016)

Finalmente, el sistema tributario que es la principal corriente de ingresos del país tiene un retorno efectivo que se debe trasladar en el funcionamiento del Estado y de sus programas sociales. En este punto, la directora de Ingresos de la Dian, Cecilia Rico, indico a la publicación económica La Republica que la importancia de pagar tributos radica en que con los aportes proporcionales a ingresos y patrimonio, cada persona contribuye a garantizar la sostenibilidad fiscal, que posibilita a su vez la provisión de los bienes públicos que todos los ciudadanos demandan, tales como construcción de obras de infraestructura (carreteras, escuelas, hospitales, seguridad, justicia, parques, etc.) (La Republica, 2016).

2.2.2 El Impuesto al Valor Agregado y el Principio de Justicia Tributaria en Colombia.

Para comprender la evolución que ha tenido en Colombia los temas relacionados con el IVA y el Principio de Justicia Tributaria, es necesario exponer las diversas teorías y estudios que algunos autores han planteado en esta materia, generando a su vez, valiosas aportaciones para el desarrollo de este proyecto de investigación.

En primera instancia, es primordial entender el concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en este sentido Piedrahíta & Salazar (2012) lo definen como “un impuesto indirecto a la venta de bienes, es decir, es un tributo financiado por el consumidor final” (p.17) .

Este impuesto tiene unas características específicas definidas por Piedrahita & Salazar (2012):

Es un gravamen al consumo: el IVA se cobra como un porcentaje del valor de una mercancía o servicio, y los consumidores deben pagarlo al momento de hacerse efectiva la compra de estos, convirtiéndolo en un impuesto al gasto de las personas (Piedrahíta & Salazar, 2012).

Es un impuesto indirecto: se conocen como impuestos indirectos a los que se cobran en la compra y venta de bienes y servicios y en otro tipo de transacciones comerciales, es decir, aquellos que no se imponen a las personas directamente (Piedrahíta & Salazar, 2012).

Es un impuesto regresivo: que según Legis (2011) citado en Piedrahíta & Salazar (2012) adquiere esta característica dado que es un impuesto que se cobran a todos por igual; es decir, sin importar la capacidad económica de una persona, (todos pagarán el mismo impuesto), afectando más fuertemente a las personas de bajos recursos.

El IVA, generalmente es un valor agregado que se cobra por la adquisición de bienes y servicios, y los recursos deben ser reinvertidos en el desarrollo social y económico de la nación, es así como en el contexto colombiano mediante reformas tributarias, se han presentados

diversas dinámicas y cambios frente a la implementación del IVA para fortalecer sectores sociales y culturales como educación, salud, recreación, etc.

Ahora bien, con antecedentes históricos remotos como la alcabala, que se cobró en la época colonial y que era un impuesto general a las ventas liquidado en cascada El IVA sólo vino a aplicarse por primera vez a partir del 1° de enero 1965, fecha a partir de la cual se pueden distinguir cinco etapas en su vigencia:

Tabla 2. Antecedentes históricos del IVA en Colombia

Antecedentes Históricos	Características
Entre el 20 de agosto de 1963 y el 30 de junio de 1966	Rigió un impuesto de una sola etapa, a nivel de fabricante, que gravaba las ventas de mercancías “terminadas”, producidas en el país o importadas, con tarifas entre el 3% y el 10%. Las ventas de una empresa a otra estaban libres de impuesto cuando los artículos comprados iban a tener otra transformación. Había exenciones para artículos de consumo popular, insumos agrícolas y exportaciones. A las empresas se les permitía deducir de la base gravable el costo de adquisición de los insumos sobre los cuales habían pagado impuesto. No resultó ser un sistema muy técnico y originó diferentes vías de evasión, por lo cual tuvo que ser modificado.
Entre el 1° de julio de 1966 y el 30 de septiembre de 1974	Se modifica el anterior sistema, y aunque sigue aplicándose en una sola etapa, el impuesto se generaliza un poco más. Las ventas entre firmas manufactureras fueron gravadas; las deducciones se cambiaron por la modalidad de crédito tributario o cuenta corriente del impuesto (como rige en el IVA); las tarifas fueron reajustadas en dos oportunidades (en 1966 y 1971) quedando en niveles de 4%, 10%, 15% y 25%. Se inició la extensión del gravamen a los servicios y las importaciones se sometieron al impuesto.
Entre el 1° de octubre de 1974 y el 31 de marzo de 1984:	En esta etapa se modernizó la anterior legislación. Las tarifas se reajustaron, quedando en niveles de 6%, 15% y 35%; los hechos generadores se ampliaron con el fin de evitar la evasión; el gravamen sobre los servicios se consolidó; el sistema de devoluciones, trámites y sanciones fue perfeccionado. Se puede decir que rigió un impuesto más técnico, debido a la experiencia acumulada por la administración en los años anteriores. Pero el gravamen siguió limitado a una sola etapa, la de producción, fabricación o importación, aunque con algunas características del sistema de valor agregado, como la cuenta corriente del impuesto.
Entre el 1° de abril de 1984 y el 31 de mayo de 1989	Entra a operar el gravamen de acuerdo con el sistema IVA, con todas las características que se encuentran hoy día. El moderno impuesto se implanta para arbitrar recursos que solucionen un déficit fiscal. Su base

Antecedentes Históricos	Características
A partir del 1° de junio de 1989	<p>legal es el Decreto Extraordinario 3541 de 1983, dictado en desarrollo de las facultades concedidas al gobierno por la Ley 9ª de 1983.</p> <p>Las normas sustantivas del IVA que tienen fuerza de ley, son compiladas a partir del artículo 420 del estatuto tributario, Decreto Extraordinario 624 de 1989, artículo 1°. Desaparece, por sustitución, el Decreto Extraordinario 3541 de 1983. Las normas procedimentales también se codifican a partir del artículo 555 del mencionado estatuto. Ley 49 de 1990, ley 6 de 1992, Ley 223 de 1995, Ley 383 de 1997, Ley 488 de 1998, Ley 633 de 2000, Ley 788 de 2002, Ley 863 de 2003, Ley 1111 de 2006, Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1819 de 2016 y Ley 1943 de 2018.</p>

Fuente: elaboración propia a partir (Castiblanco, 2013)

Al revisar la línea histórica de reformas a las cuales se ha visto la normatividad del IVA en Colombia, se evidencia como este impuesto está sujeto a los requerimientos de cada gobierno y ha sido usado para ajustar los déficit presupuestales lo que le da inestabilidad de claridad y dedición frente al alcance y para el recaudo de mismo, tal como lo indican (González y Calderón 2001 y 2002), citados en Bello (2007) “Colombia en la búsqueda de recursos ha generado una necesidad de adoptar reformas con una periodicidad cada vez mayor, convirtiéndose en uno de los países con mayor variabilidad en las reglas tributarias (con los desincentivos para la inversión que esto implica) y con gravámenes que se encuentran entre los más elevados de Latinoamérica”. (p.16). Todos estos cambios se han generado por las diferentes crisis económicas que el país ha enfrentado, lo que ha ocasionado desequilibrio social y económico en las regiones.

2.2.3 Evolución estratégica del IVA en Colombia

De otra parte, las diversas implementaciones del IVA en Colombia se han caracterizado por numerosas estrategias en diferentes épocas mediante reformas tributarias, Palacio (2015) hace

referencia de los principales cambios que ha tenido el IVA en el país, desde 1990 hasta 2014 que se presentan en la Tabla 3.

Tabla 3. Reformas tributarias frente al IVA

Reforma Tributaria	Alcance
Ley 49 de 1990	Se caracteriza por el aumento base tarifa del 10% al 12%. Eliminación de exenciones”. Esta normativa se centró en modificar el impuesto de tal forma que aumentó la base, tarifa al 12% y también se crearon exenciones tributarias con el fin de estimular el mercado accionario. “En esta época se vive la apertura económica para la cual el país no estaba preparado, es del caso anotar que en 1991 se promulga la nueva Constitución Nacional, en la cual se consagran los principios tributarios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad
Ley 6 de 1992	Se caracterizó por la configuración económica del país: 1) Incluyó nuevos servicios a la base del IVA; 2) Excluyó bienes de la canasta familiar; 3) Incremento en la tarifa general del 12% al 14%; 4) Tarifas diferenciales entre el 35% y 45% sobre bienes suntuarios a partir de 1993; 5) Se permite descontar el IVA pagado por la adquisición de bienes de capital del impuesto de renta y complementario”. Se modificó el tributo, se estableció el gravamen general sobre los servicios y se acercó el IVA a un impuesto tipo consumo.
Ley 223 de 1995	Se caracterizó por dos cambios importantes: 1) Tarifa general al 16% se aumentó en un 2%; 2) Se establecen procedimientos para facilitar el control a la facturación del Impuesto y se implementa el sistema de retención y anticipos del IVA. Con esto, se introdujo un factor adicional de distorsión frente a la ya compleja estructura del IVA.
Ley 488 de 1998	Se caracterizó porque se gravó transporte aéreo nacional y se implementó la tarifa general al 15% a finales de 1999. Propuesta orientada a la disminución del IVA para reducir la evasión y contrarrestar la corrupción.
Ley 633 de 2000:	Se gravó el transporte aéreo internacional, transporte público, cigarrillos y tabaco, aumentó de la tarifa general 16%”. Se establecen nuevas obligaciones como inscribirse en el RUT y expedir boleta fiscal.
Ley 788 de 2002	Se evidenciaron tres características: 1) ampliación de la base; 2) Aumento de tarifa de 10% al 16% para algunos bienes, 3) tarifa del 20% para el teléfono celular”. Esta vez se hizo un cambio sustancial en la estructura del IVA. Se planteó el grave problema de las finanzas públicas y los desequilibrios sociales, y el objetivo es ampliar el número de contribuyentes para así aumentar el recaudo.
Ley 863 de 2003	Algunos excluidos pasan a ser gravados al 7%, nuevas tarifas del 3% y 5% (cerveza, suerte y azar). Con esto se pretendía superar la crisis económica y la disminución del déficit fiscal.
Ley 1111 de 2006:	Bienes pasan del 10% al 16%”. Este se dio para generar cambios en el estatuto tributario en el impuesto de renta.
Ley 1607 año 2012:	Tarifas pasan de siete (0%, 1.6%, 10%, 16%, 20%, 25% y 35%) a solo tres tarifas de: 0%, 5% y 16%. También se crea el Impuesto nacional al Consumo el cual presenta las siguientes tarifas 4%, 8% 16%”.
Decreto 2623/2014	Dividió a los responsables de IVA en grupos, bien sea de acuerdo con sus ingresos brutos o sus actividades económicas, para el primer año de inicio de labores es

Reforma Tributaria	Alcance
	obligatorio presentar bimensualmente la declaración, para el segundo año se tomará el periodo a declarar de acuerdo a los ingresos del año anterior”.
Ley 1819/2016:	Se elevó la tarifa general del 16% al 19%. Quedaron exentos del impuesto: los alimentos básicos de la canasta familiar, la educación, los servicios médicos y medicamentos y el transporte público”. Generó controversia y descontento entre los colombianos con menos recursos y la clase media.

Fuente: elaboración propia a partir de las leyes y decretos mencionados.

No obstante, hay que precisar que las diferentes reformas tributarias se enmarcan en el principio constitucional en el Estado Social de Derecho de Justicia Tributaria, entendida la justicia como el valor superior de todo ordenamiento jurídico y principio general del Derecho.

En el trámite de las normas se estudia la asequibilidad de las mismas y encontramos como un procedimiento de devolución de saldos a favor en el impuesto sobre las ventas que venía antes de la Ley 1607 de 2012 entregando los dineros en devolución resultante, teniendo en cuenta el artículo 489 del Estatuto Tributario se puede indicar que en las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores” y después de la misma Ley 1607 de 2012, se cambia el procedimiento sustentando en la exposición de motivos como se lee textualmente: “El objetivo de las modificaciones al artículo 489, es aclarar los procedimientos mediante los cuales se solicitan los impuestos descontables en operaciones exentas, para así facilitarles la vida a los responsables del impuesto y hacer más transparente el proceso de devolución de IVA a los que tienen derecho.

Este cambio de procedimiento a simple vista se puede observar que ya no sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, sino que también tendrá derecho a

aplicar la proporción o porcentaje (de los Ingresos por operaciones exentas) así determinado será aplicado al total de los impuestos descontables del período en el impuesto sobre las ventas

Esta reforma que se le hace al artículo 489 del Estatuto Tributario, es conocida por las mismas empresas que combinan operaciones exentas y operaciones gravadas, pero amparados por la norma, solicitan los saldos a favor que muchas ocasiones no son justos por cuanto se están incluyendo impuestos descontables de las operaciones gravadas. De igual forma los funcionarios de la DIAN que tienen que resolver las solicitudes de devoluciones y concededores de este posible exceso (cuando alcanzan a auditar) rechazan la parte que no corresponde a las devoluciones de descontables que tienen que ver con las operaciones gravadas, se amparan los funcionarios de la DIAN en el Memorando N° 000131 del 01-04-2014, también puede suceder que un contribuyente tenga derecho a un saldo a favor de mayor cuantía, pero por la aplicación del procedimiento nuevo se esté disminuyendo ese valor.

La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago del tributo utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos. (Gerencie.com, 2018)

Ante lo expuesto hasta este punto se ha mencionado el contexto del IVA en Colombia con su marco legal donde se evidencian diversas dinámicas en toda su estructura social y económica. Es

necesario, entonces, abordar como se relaciona con el principio de justicia tributaria, para comprender la forma como opera la recaudación de impuestos en el país.

Para que una nación se sostenga económicamente es necesario satisfacer las necesidades de la población en todos sus ámbitos, y para esto necesita recursos y fuentes de ingresos, los cuales se pueden generar mediante la implementación de impuestos, el encargado de administrar estos recursos es el sistema tributario, en este sentido Cienfuegos (Sf.) citado en López (2013) define que “el impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”. (p.5)

Entre los principales principios consagrados en la Constitución Política de Colombia (1991) y que constituyen garantías a favor de los particulares se especifican los siguientes:

- Las personas están obligadas a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad (artículo 95,9). Se resalta que por el simple hecho de pertenecer a la comunidad las personas están obligadas a contribuir a la realización del bien general, mediante el cumplimiento de obligaciones de carácter tributario. (p. 35)
- Las obligaciones tributarias deben estar establecidas en la ley (artículos 150, 10, 11, 12 y 338). Desde el punto de vista jurídico, el principio exige que la aplicación de los tributos

sea de carácter general con el fin de que no tenga cabida la arbitrariedad. Además, como una garantía de la existencia del principio de la legalidad, la Constitución también exige (artículos 338) que en la misma norma general estén consagrados los elementos esenciales que deben conformar la obligación tributaria: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa. (p.140)

- Se consagra el principio de la irretroactividad de la ley tributaria (artículo 363) como una garantía de la estabilidad de las situaciones económicas y patrimoniales que se puedan haber configurado en un momento dado. No podemos desconocer que este principio de la irretroactividad de la ley tributaria muestra la importancia que para el constituyente de 1991 tuvo garantizar al particular que la tributación no implicara una sorpresa respecto a las obligaciones patrimoniales. (p. 140)
- Se establecen, además, principios como el de la equidad y la progresividad en materia tributaria (artículo 363), lo cual implica que los tributos deben fundarse en hechos reveladores de la capacidad económica del sujeto y que éstos deben afectar a los contribuyentes con base en una medida de igualdad. Además, esa igualdad debe corresponder al sacrificio que para cada uno representa el pago del tributo, lo que se traduce en el hecho de que los sectores más ricos de la población y en la medida de esa riqueza, contribuyen con una mayor cantidad en el pago del impuesto; a tiempo que ocurra lo contrario en la parte más pobre de la comunidad. (p.140)

La misma constitución política de Colombia haciendo referencia al sistema tributarios establece los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad que se sintetizan en la Figura 1.

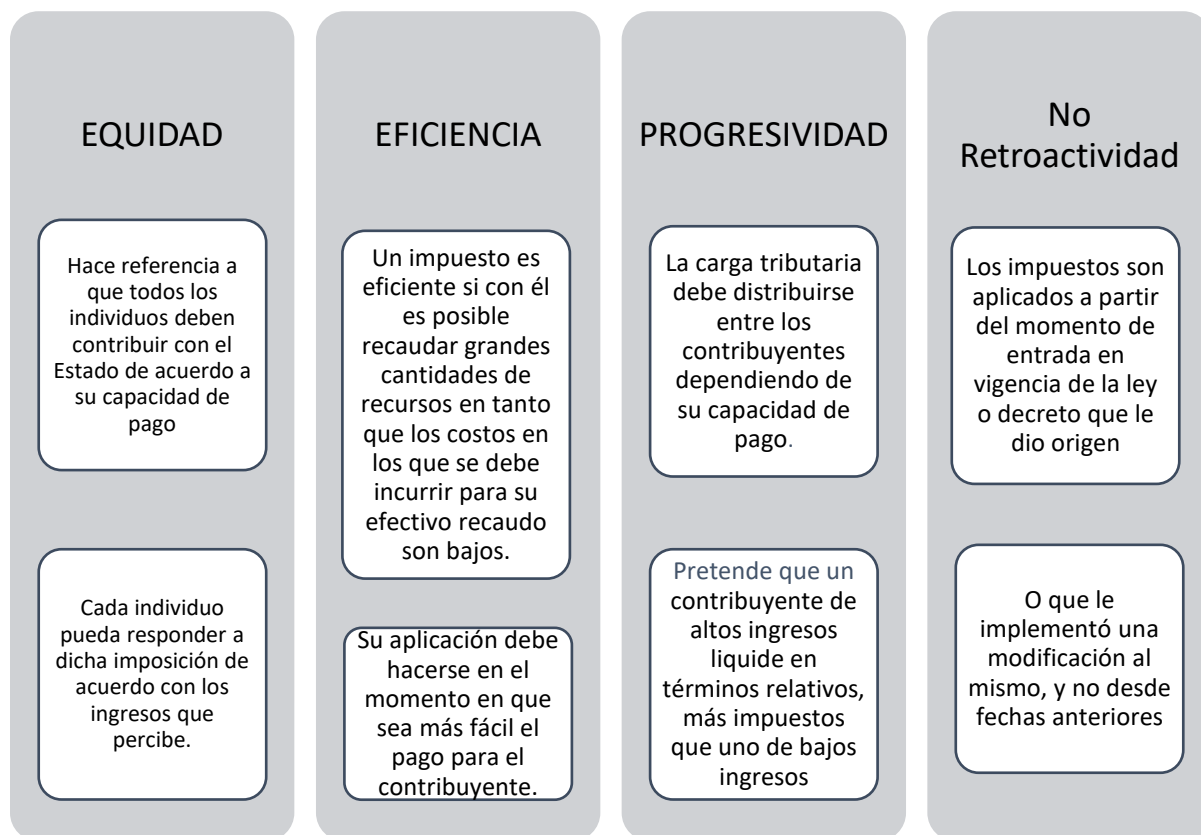


Figura 2.Principios del Sistema Tributario

Fuente: elaboración propia a partir de Constitución Política de Colombia. Capítulo 4 de la distribución de recursos y las competencias. Artículo 363. Colombia 1992.

Los conceptos definidos hacen mención del principio de justicia tributaria, directa o indirectamente, donde su práctica fuera ideal para el equilibrio económico y social del país, sin embargo, Según Daza, Valencia & Rivera (2013) el sistema tributario se ha caracterizado por tener varios vacíos en cuanto a su eficiencia y equidad, para respaldar esta posición los autores

expresan que en Colombia se ha visto una tendencia al aumento constante en el recaudo de impuestos, pero no logran mejorar las condiciones de vida de la población, en otras palabras no se traducen en desarrollo, ya que no logran aliviar el problema de fondo de la tributación que es principalmente la inequidad que existe en este sistema, recaudo desigual del IVA, jugosas exenciones y exclusiones a grandes contribuyentes, ineficiencias en el recaudo tributario, evasión tributaria, que de por sí es bastante fácil por el Estatuto Tributario actual, constantes reducciones en la tasas arancelarias que desprotegen sectores productivos como el agro y la industria, y la falsa creencia de que las reducciones tributarias aumentan la Inversión Extranjera Directa (IED).

Esta reflexión indica que los más beneficiados son las personas más adineradas y por el contrario los más vulnerables son las personas con menores recursos económicos; así, desde que exista esta brecha no se puede hablar de un sistema eficiente dentro del principio de justicia tributaria, se ha evidenciado que las distintas reformas no han logrado reducir la desigualdad en el país, así lo indican las cifras del Banco Mundial junio del 2018, publicadas por Sepúlveda (2018) que ubican al país como el de más desigualdad en Latinoamérica, y como el segundo más desigual de todo el hemisferio, solo superados por Haití, y a nivel mundial es el séptimo país más desigual.

Siguiendo con otros aspectos importantes Uribe (2013) retoma un concepto importante de Cnossen, (2009). que tiene que ver con el principio de neutralidad como una forma de integrar la eficiencia en el sistema tributario, “el principio de neutralidad remite a la mínima incidencia que debería tener el impuesto sobre el mercado interno: no interferir ni con las decisiones del consumidor ni con las del productor” (p. 9).

En esta misma vía Nerudova & Siroki (2009) citado por Uribe (2013) contemplan varios tipos de neutralidad relacionadas con la eficiencia tributaria que se exponen en la figura :

Tabla 4. Tipos de neutralidad relacionadas con la eficiencia tributaria

Tipos	Alcance
Neutralidad jurídica	Explica la igualdad en la proporción que grava el producto.
Neutralidad competitiva	Busca evitar que la carga impositiva dependa de las fases de producción por las que ha pasado el producto, o el nivel de integración vertical u horizontal del proveedor.
Neutralidad externa	Indicativa de cuánto puede estar favorecido o no el comercio internacional de un país según su tasa de impuestos.
Neutralidad económica	Está definida en estrecha conexión con la asignación eficiente de los recursos producidos. Para asegurar la asignación eficiente de recursos, las tarifas del impuesto deben influenciar los mecanismos de mercado en el menor grado posible.

Fuente: elaboración propia a partir de (Uribe, 2013)

Los anteriores conceptos hacen parte de una serie de condiciones económicas que se relaciona con las relaciones y enfoques tributarios que generalmente indican que un impuesto neutral no altera cambios adicionales en los consumidores creando un límite ideal entre la línea de precios y el IVA. De este modo se construye un equilibrio que no comprometa la pérdida de bienestar en el hogar.

En Colombia el principio de neutralidad hace referencia a que las normas tributarias deben centrarse en el concepto propio de fuentes de recursos del Estado, y no debe influir en las

decisiones de los sujetos económicos y del mercado. Un impuesto es neutro cuando no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes (Sanchez, Sf.)

En esta medida es necesario entender que la construcción de un sistema tributario justo obedece al buen lineamiento de las proporciones entre los gastos y los ingresos que la población está recibiendo como son las retribuciones salariales. De la misma forma se refiere Masbernat (2014) en cuanto a la justicia conmutativa

El tributo sería un pago por la tutela social de la riqueza privada (policía, tribunales, leyes, seguridad interna y externa, etc.) y por los gastos en que la sociedad incurre para que exista un marco económico, político y jurídico apropiado para el desarrollo de actividades económicas que generen esos ingresos o rentas (infraestructura pública, sistema jurídico, etc.) (p. 151)

En este punto se podría hablar de la justicia social como retribución al sistema tributario a través de la recolección de los impuestos y aranceles; de esa forma se busca un bien común para toda la población donde pequeñas tarifas se convierten en un gran capital para la inversión, pero esto se puede lograr a través de la justicia tributaria.

Sin embargo, la realidad colombiana frente a las devoluciones del impuesto no presenta un panorama alentador debido a la crisis política que enfrenta, gracias a la corrupción así se evidencia en el estudio de García & Fernández (2015) quienes analizan los impactos del fraude en las devoluciones en Colombia a través de la información entregada por la DIAN donde en el año 2011 reveló el posible esquema ilegal que se realizó para defraudar al Estado a través de las

devoluciones no justificadas del IVA, en el cual se tenían proveedores inexistentes, operaciones de exportación en papel y al final del proceso se generaba un saldo a favor en IVA, que en realidad era inexistente y que constituía un fraude por operaciones ficticias. Ver figura 2.



Figura 3. Posible esquema ilegal utilizado en las devoluciones en operaciones de exportación
Fuente: (García & Fernández, 2015)

Para solucionar estas problemáticas sociales y económicas en la tributación, es evidente que se necesita una reforma tributaria, que realmente luche por los derechos e intereses nacionales de toda la comunidad en general y no únicamente de la clase más poderosa con mayor facilidad para hacer gastos, mientras que el resto de la población se encuentra sometida al pago de impuestos que han generado regresividad en el sistema tributario, cuando lo que se busca es progresividad.

Los aportes teóricos anteriormente descritos son una base que permiten profundizar sobre la realidad del sistema tributario en diversos países y la relación con el recaudo de valor agregado de impuestos. En esta medida se evidencia incertidumbre frente a la creación de una justicia tributaria basada en la igualdad, el respeto y la proporción, es por esto que se pretende proponer un nuevo procedimiento de proporcionalidad que permita la construcción de la justicia tributaria donde se establezca los saldos de devolución para los contribuyentes.

2.2.4 Procedimiento de devolución del IVA: evolución Histórica

El Impuesto sobre las Ventas que surge en Colombia a partir del año 1963, aplicable a partir del 1° de enero de 1965, nace como un impuesto monofásico e indirecto que básicamente grava el consumo en cabeza de productores, importadores y vinculados económicos de unos y otros. Este impuesto tal y como lo conocemos hoy día ha sufrido grandes transformaciones desde esa época a través de las múltiples reformas tributarias que cada gobernante ha establecido a fin de recomponer los déficits para inversión social.

Con el advenimiento de la Ley 3288 de 1963 se establece el Impuesto sobre las Ventas de artículos terminados, formulándose en ella cada uno de los elementos estructurales del impuesto, como lo son: El hecho generador, la base gravable, los sujetos pasivos y las tarifas, dándose por descontado el sujeto activo quien es el Gobierno Nacional como su creador. No prevé aún esta Ley el concepto de descontables o impuesto pagado en la adquisición de bienes necesarios para la producción o importación de otros bienes gravados y mucho menos la posibilidad de la

generación de un saldo a favor en declaraciones tributarias sobre los cuales se pudiese predicar la posibilidad de devolución y/o compensación.

Es el Decreto 377 de 1965, reglamentario de la mencionada Ley, el que regla el manejo de la cuenta Impuesto de Ventas por pagar y establece la posibilidad de descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes gravados necesarios para producir o importar otros bienes gravados, sin que se visualice tampoco la posibilidad de generación de saldos a favor susceptibles de ser devueltos y/o compensados.

Posteriormente fueron promulgados los Decretos 1595 de 1966 y 435 de 1971 que al igual que las normas anteriormente mencionadas, hacen algunas modificaciones al Impuesto sobre las Ventas sin hacer alusión a saldos a favor ni devoluciones procedentes.

Es sólo a partir del Decreto 3541 de 1983, que funda los preceptos básicos que hoy en día rigen el Impuesto sobre las Ventas en Colombia, en sus artículos 27 al 34 que se aborda el tema de los saldos a favor que se originen en las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas, diferenciando los tratamientos para los saldos a favor originados en exceso de descuentos sobre impuesto generado, los cuales sólo pueden ser objeto de imputación en el período inmediatamente siguiente, de los saldos a favor que se generan amén de la producción de bienes exentos o de las operaciones de exportación que pueden ser solicitados en devolución y/o compensación.

El Decreto 624 de 1989 expide el Estatuto Tributario, incorporando dentro de su articulado una norma que señala expresamente que: “En operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores.”, señalándose básicamente en su artículo primero el artículo 489 la exigencia de relación de causalidad de los descuentos solicitados con respecto a las operaciones de producción de bienes exentos o de exportación, pero seguía la norma indiferente sobre la posibilidad de operaciones mixtas, es decir gravadas y exentas a efectos de contemplar la viabilidad de los valores de saldos a favor a los que un contribuyente podría solicitar en devolución y/o compensación.

Hasta este corte normativo, no existía referencia al procedimiento que debería tenerse en cuenta cuando un contribuyente arroja un saldo a favor y que en el período correspondiente hubiese desarrollado operaciones gravadas con el Impuesto sobre las Ventas a la par con operaciones exentas de este impuesto y sólo quedaba, vía interpretación, establecer de alguna manera que parte del saldo a favor declarado podría ser solicitado en devolución y/o compensación y que parte de dicho saldo debería sólo ser imputado al período inmediatamente siguiente, atendiendo lo que se regló a partir del Decreto 3541 de 1983 que indicó estos tratamientos.

En el año 2003, la DIAN emite el Concepto Unificado de IVA No. 001 el cual recoge los pronunciamientos doctrinales que esta entidad ha realizado con respecto al impuesto del IVA, pero sólo aborda en su Título XI. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS en sus numerales 1.5 y 1.13. apartes relacionados con el tema en marras. En la figura

3. se exponen los puntos más destacados del concepto 1.5 y figura 4. Concepto 1.13 en estos numerales.

En el Anexo A. Descriptores: impuestos descontables para exportadores. registro nacional de exportadores, contiene el texto completo de los pronunciamientos doctrinales de los numerales 1.5 y 1.13 del Título XI. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

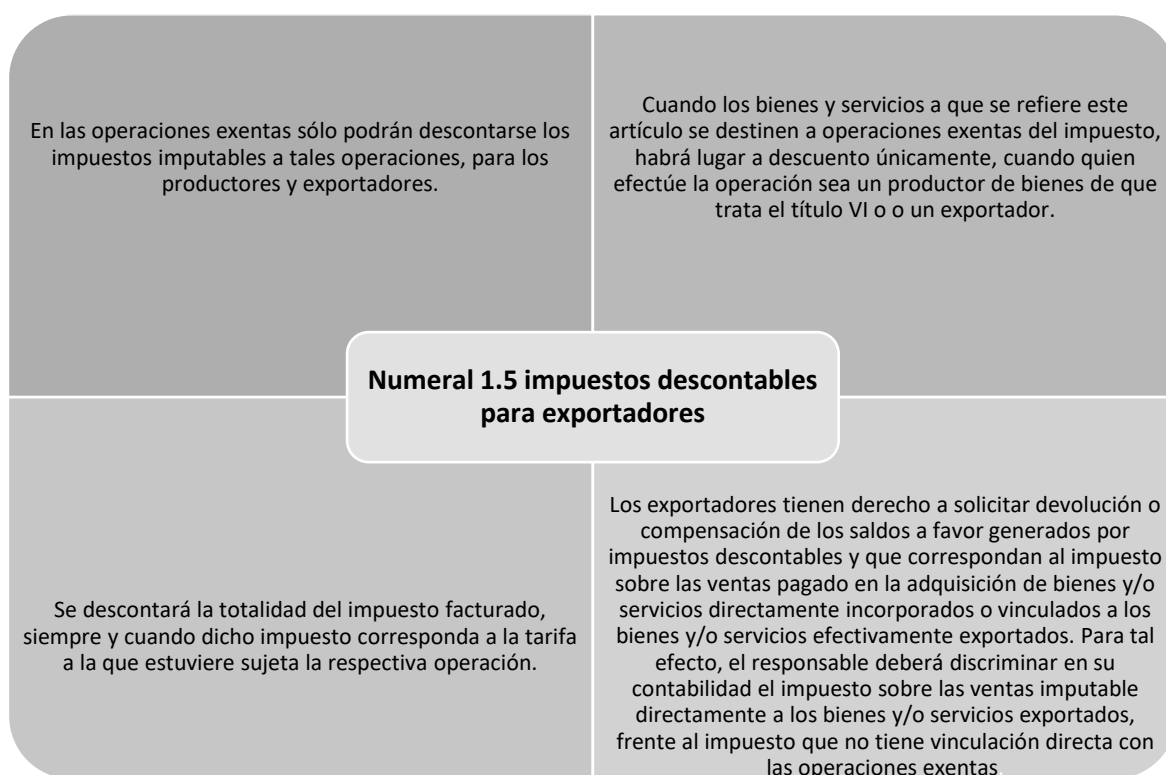


Figura 4. Numeral 1.5 impuestos descontables para exportadores

Fuente: (CONCEPTO 00001 , 2003) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El artículo 489 del Estatuto Tributario ha consagrado de forma explícita que los bienes corporales muebles que se exporten tienen la calidad de exentos con derecho a devolución.

Finalmente se señala que el responsable del impuesto sobre las ventas incluidos los exportadores

deben cumplir con todas las obligaciones inherentes a tal calidad y una de estas es la inscripción en el registro nacional de vendedores y para efectos de la solicitud de devolución debe inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores de acuerdo a lo establecido en los Artículos 507 y 613 de este (CONCEPTO 00001 , 2003)

En cuanto a lo establecido en aparte DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES - OPORTUNIDAD y específicamente el numeral 1.13: OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS se destaca. Ver Figura 4.

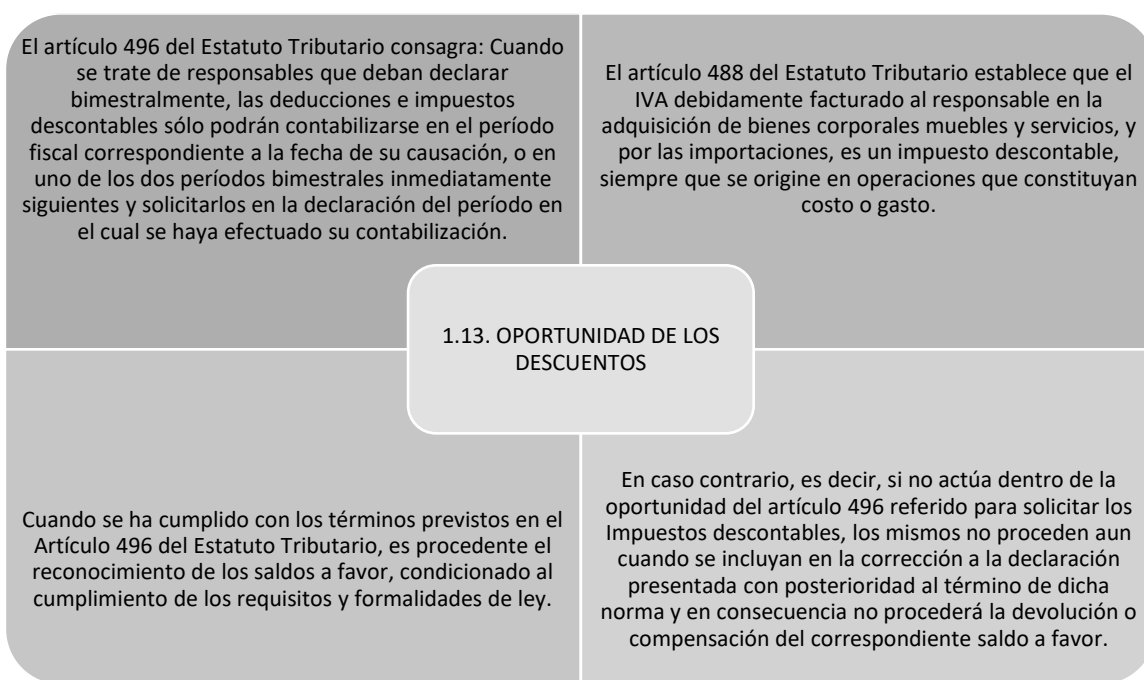


Figura 5. Numeral 1.13. oportunidad de los descuentos

Fuente: (CONCEPTO 00001 , 2003) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En cuanto a la oportunidad de los descuentos los pronunciamientos doctrinales emitidos por la DIAN al respecto se orientan a direccionar de forma correcta lo procedimientos para lograr demostrar los impuestos descontables en caso contrario la según el Concepto 0001 (2003)

indica que “La entidad que aplique un procedimiento incorrecto debe corregir las declaraciones y pagar la sanción pecuniaria estipulada por la ley. El hecho de que no haya cobrado el impuesto, no lo exonera de la obligación de ponerse al día frente a la Administración Tributaria”. (p. 196)

Finalmente se promulga la Ley 1607 de 2012 donde el artículo 59 modifica el artículo 489 del Estatuto Tributario, entendiendo que era necesario establecer un procedimiento para el cálculo de los saldos a favor en ventas que dan derecho a devolución y/o compensación, cuando quien declara dicho saldo a favor realiza tanto operaciones gravadas como operaciones exentas, rezando: “IMPUESTOS DESCONTABLES SUSCEPTIBLES DE DEVOLUCIÓN BIMESTRAL DE IMPUESTOS. En el caso de las operaciones de que trata el artículo 481 de este Estatuto, y sin perjuicio de la devolución del IVA retenido, habrá lugar a descuento y devolución bimestral únicamente cuando quien efectúe la operación se trate de un responsable del impuesto sobre las ventas según lo establecido en el artículo 481 de este Estatuto.

Cuando el responsable tenga saldo a favor en el bimestre y en dicho período haya generado ingresos gravados y de los que trata el artículo 481 de este Estatuto, el procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución será:

- Se determinará la proporción de ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto.

- La proporción o porcentaje así determinado será aplicado al total de los impuestos descontables del período en el impuesto sobre las ventas.
- Si el valor resultante es superior al del saldo a favor, el valor susceptible a devolución será el total del saldo a favor; y si es inferior, el valor susceptible a devolución será ese valor inferior.

Es así como dos referentes en el estudio del Impuesto sobre las Ventas en Colombia, el Dr. José Elbert Castañeda y el Dr. Plazas Vega, en sus obras, no abordan afondo ni de manera crítica el tema objeto del presente trabajo, ni antes ni después de la promulgación de la Ley 1607 de 2012, en el entendido que, si bien es cierto es la referida norma la que establece el procedimiento para el cálculo de los saldos a favor susceptibles de devolución y/o compensación cuando hay combinación de operaciones gravadas y exentas, no es menos cierto que antes de la modificación del artículo 489 del Estatuto Tributario, debía realizarse algún cálculo que permitiera dar cabal cumplimiento a la ley sobre la determinación de los saldos a favor que si dan derecho al beneficio tratado.

Capítulo III. Principio de Justicia tributaria aplicado al impuesto sobre las ventas en Colombia

La gobernanza democrática exige un sistema financiero estatal que funcione, que responda al requerimiento de recursos para la materialización de los derechos fundamentales, económicos sociales, culturales y colectivos; es decir, exhorta la suficiencia del sistema financiero, de lo contrario, la Constitución no sería más que una hoja de papel.

Ferdinand Lasalle

Para abordar este análisis se hace necesario profundizar en aspectos teóricos de mayor profundidad a los expuestos en el marco teórico con respecto al principio de justicia tributaria.

3.2 Principio de Justicia

Si bien es cierto los tributos nacieron con una finalidad financiadora, apoyándose en los impuestos, este no es el único propósito de ellos según Barquero (2002) citado en Bolaños (2017) los impuestos cumplen una doble función, siendo la primera financiera que permite al Estado abastecerse de los ingresos necesarios para solventar los gastos e inversión, y una segunda Redistributiva en el sentido que en la medida en que sustrae recursos de los ciudadanos que sean objetiva y subjetivamente capaces de dar, hecho manifestado por la Corte Constitucional colombiana:

La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional... (Sentencia 1107, 2001)

Dentro de este concepto se esboza el hecho de que las recaudaciones de recurso a través de las cargas impositivas están diseñadas dentro de la administración del Estado para satisfacer necesidades de carácter social. Con la institución del Estado, esta recaudación se estructuró en la tributación, que según Oliviera (2015) al principio, el impuesto se gravaba simplemente “por cabeza”, pero la complejidad de la vida económica ha evolucionado y hoy cada país tiene su sistema de impuestos y tasas establecidas con el fin de recaudar los recursos de la manera más eficaz posible. De esta manera, hay casos de impuestos que gravan el consumo, otros que gravan los ingresos y otros, inclusive, el patrimonio.

De este concepto se desprende el hecho que al interior de las naciones se espera que este modelo de recaudación tenga un sistema tributario basado en la justicia fiscal que se refleje en la distribución eficaz de la carga fiscal entre las clases sociales.

Ante esta reflexión Bolaños (2017) indica que la existencia de ingresos fiscales para la materialización del Estado social de derecho, donde su principal fuente son los impuestos y siendo el principio jurídico constitucional de justicia esencia de ese Estado, no deberían existir impuestos si no cumplen con el principio jurídico de justicia “tributaria”. En virtud de ello, la justicia se plantea como vínculo y límite de los principios tributario, presupuesto que debería

cristalizarse en la imposición, a partir de la cual se podría construir un contenido del principio de justicia en concreto, extensible a todo el sistema fiscal.

En el caso concreto de Colombia este principio está explícito en la sentencia C-397 de 2011 de La Corte Constitucional que expuso que la justicia y la equidad son esencia del Estado social de derecho, afirmando que el deber de contribuir se fundamenta en la obligación recíproca que se desprende de la relación tripartita: ciudadanos, estado y sociedad.

3.2.1 Justicia tributaria como principio constitucional

En el derecho tributario, la construcción de un contenido de justicia cuenta con una base de carácter científico basado en la relación recíproca que rige la relación tripartita: ciudadanos, Estado y sociedad, a fin de equilibrar las cargas que de ella se desprenden como deberes, derechos y obligaciones. En Colombia, el preámbulo de la Constitución Política proclama como finalidad del Estado la justicia dentro de un marco jurídico justo, en virtud de ello la justicia se impone como principio jurídico constitucional, que vincula y limita cualquier cuerpo normativo incluido en el ordenamiento jurídico artículo 31.1 (Constitución Política de Colombia, 1991), entre ellas, las normas tributarias, tras lo cual se infiere la justicia como principio jurídico constitucional como fundamento del sistema tributario, siendo una aspiración, un deber y un derecho.

Aproximando el concepto de la Justicia Fiscal Oliviera (2015) la define como una cualidad inherente al sistema tributario que significa la vinculación y acondicionamiento, tanto de la

tributación (recaudación de impuestos) como de la estructura del gasto público, con los objetivos vinculados a la concepción moderna del Estado como proveedor de bienestar comprometido con la reducción de las desigualdades sociales. Esto puede producirse mediante dos aspectos: la equidad horizontal y la equidad vertical.

En este sentido se hace necesario entender los conceptos de equidad horizontal y la equidad vertical que se son entendidos como dimensiones establecidas para graduar la cuantía de los tributos en función de la capacidad de pago.

3.2.1.1 Equidad Horizontal.

Conceptualmente Pearce (1999) la define como equidad o justicia en el tratamiento de los individuos en circunstancias similares. En general, el principio por el cual individuos semejantes deberían ser tratados de la misma manera, allí donde haya cuestiones económicas de por medio. El concepto hace referencia con más frecuencia con respecto a los impuestos y la renta, así se sostiene que la equidad horizontal se consigue si individuos con la misma renta se enfrentan a la misma carga impositiva. Sin embargo, puede aplicarse en otras áreas, por ejemplo, con respecto a los beneficios del gasto público; se puede decir que la equidad horizontal exige que los individuos con rentas o necesidades similares deberían recibir el mismo beneficio.

Otro concepto es el de Oliveira (2015) que se refiere a la equidad horizontal como la que define el trato igualitario a todos los que se encuentran en una misma condición. No debería importar su condición económica o sus atributos físicos, del mismo modo, la aplicación de

impuestos o la definición de una tasa no debe considerar otros factores además de los necesarios para la relación Estado – Contribuyente.

3.2.1.2 Equidad vertical

Retomando a Oliveira (2015) la equidad vertical hace referencia a la igualdad de circunstancias, considera las diferentes capacidades contributivas de las personas, exigiendo más a los que más tienen y menos a aquellos que se encuentran en condiciones menos ventajosas.

En el campo impositivo, la equidad vertical según Pearce (1999) requiere que las cargas impositivas de los individuos estén relacionadas con sus niveles de renta.

De este modo la equidad vertical se presenta como el soporte que implica que los individuos que perciben mayores rentas paguen más impuestos, argumento en favor de los impuestos. Este concepto es la base del principio de progresividad en los impuestos, según el cual pagará más impuestos quién más capacidad económica tenga, un principio que ya era defendido por Adam Smith en su obra clásica liberal "La riqueza de las naciones" (Oliviera, 2015,p.7)

De acuerdo a estas conceptualizaciones se entiende que la base de un sistema tributario justo es aquel que pueda tener un tratamiento equitativo en cuanto a la capacidad de pago de los contribuyentes, frente a sus responsabilidades impositivas implementadas por el Estado para soportar los gastos del mismo en el beneficio colectivo de toda la sociedad.

Lo que conlleva a que la justicia tributaria se expresa en la obligación del Estado y el derecho de la sociedad de que la recaudación de los impuestos se realice de manera justa, mediante la aplicación de los principios constitucionales del respeto a la capacidad contributiva, de progresividad, de dignidad humana, entre otros (Oliviera, 2015).

3.3 Justicia tributaria y el Impuesto al Valor agregado IVA

La Ley 1943 de diciembre 28 de 2018 modifica las normas relativas al impuesto sobre las ventas contenidas en el Estatuto Tributario, introduciendo cambios estructurales en materia de bienes y servicios excluidos, responsables del impuesto, prestadores de servicios en el exterior, entre otros.

Como se ha expresado la justicia tributaria se refleja en cuando este puede tener un tratamiento equitativo en cuanto al cumplimiento por parte de los contribuyentes de acuerdo a sus ingresos y el reflejo de estos el desarrollo económico y social del país, la importancia de pagar tributos radica en que con los aportes son proporcionales a los ingresos y patrimonio de los contribuyentes y así sostener el fisco para garantizar la reinversión social colombiana.

En concordancia con lo anterior es posible observar que el concepto de equidad tiene una relación directa con una idea de justicia tributaria en la que, todos paguen de acuerdo con su situación, para esto, se plantea que un impuesto es equitativo siempre y cuando se considere la situación específica de cada contribuyente a través de variables como el nivel de sacrificio y la capacidad de pago, tomando los ingresos y los gastos en conjunto (Castro , 2017).

Haciendo un acercamiento de la perspectiva de la justicia tributaria al momento de aplicación del IVA, se podría decir que la situación de este impuesto indirecto, no considera la situación específica de cada contribuyente, siendo inequitativo, al ser calculado a partir de los ingresos, deja a un lado, variables como el nivel de sacrificio, por lo que no es posible determinar la capacidad de pago del contribuyente.

Este análisis se soporta en lo expuesto por Morley (2000), en su texto Efectos del crecimiento y las reformas económicas sobre la distribución del ingreso en América Latina citado por Muñoz (2017), quien explicaba cómo la introducción y la expansión del impuesto al valor agregado habían desplazado la tributación por ingresos, convirtiéndola en un modelo de tributación por consumo.

Este hecho se ve reflejado en la reforma tributaria del año 2016, donde para solventar el déficit existente a causa de la caída del precio del petróleo, el gobierno nacional encontró una alternativa para atender las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y mejorar las condiciones de la competitividad comercial, modificó el modelo principal de tributación con base en los ingresos y ha apostado por el modelo de tributación por consumo (Muñoz , 2017).

Muestra de este modelo en la tributación colombiana es la disminución de la tarifa del impuesto de renta y el aumento de la tarifa del IVA; esto significó el traslado del alza más importante en los impuestos al consumidor final.

Ariza (2012) indica que una de las limitaciones de los impuestos indirectos es que “(...) no es posible medir la situación fáctica en la que se encuentran los usuarios o consumidores” (p. 293), a este respecto Muñoz (2017) indica que esta es la razón por la que no permiten identificar el nivel de sacrificio que cuantifica a lo que se debe renunciar o la capacidad de pago ingresos y gastos tomados en conjunto, lo que explica que, cuando se habla de impuestos indirectos como el IVA, los principios de equidad y progresividad parecen nulos.

En este sentido la justicia tributaria deja vacíos marcados en el alcance frente a la característica de justicia tributaria que debería cumplir el impuesto del IVA, convirtiéndolo en un impuesto inequitativo como lo expresaron los diferentes autores citados en este aparte ya que, a pesar de tener tarifas diferenciales y bienes excluidos, se ha podido identificar que estas medidas no son suficientes, ya que no es posible identificar si se cumple equidad al momento de ser causado en cuanto a que se causa de acuerdo al nivel de ingresos de los consumidores.

Capítulo IV. Analizar el procedimiento descrito en el artículo 489 del Estatuto Tributario para determinar los valores susceptibles de devolución.

Antes de la Ley 1607 de 2012, el Artículo 489 tenía el siguiente texto:

“ART. 489. En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores. Cuando los bienes y servicios a que se refiere este Artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el Título VI del presente Libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los Artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación”. (p. 61)

El gobierno presenta el proyecto de reforma tributaria, para lo cual explica en la exposición de motivos lo relativo a la modificación que se plantea del Artículo 489 del estatuto tributario de la siguiente forma. “El objetivo de las modificaciones al artículo 489, es aclarar los procedimientos mediante los cuales se solicitan los impuestos descontables en operaciones exentas, para así facilitarles la vida a los responsables del impuesto y hacer más transparente el proceso de devolución de IVA a los que tienen derecho.”

El 26 de diciembre de 2012 se aprueba la reforma tributaria, Ley 1607 de 2012, que con el artículo 59 modifica el Artículo 489 del Estatuto Tributario de la siguiente forma:

“ART. 489. Impuestos descontables susceptibles de devolución bimestral de impuestos. En el caso de las operaciones de qué trata el artículo 481 de este Estatuto, y sin perjuicio de la devolución del IVA retenido, habrá lugar a descuento y devolución bimestral únicamente cuando quien efectúe la operación se trate de un responsable del impuesto sobre las ventas según lo establecido en el artículo 481 de este Estatuto.

Cuando el responsable tenga saldo a favor en el bimestre y en dicho período haya generado ingresos gravados y de los que trata el artículo 481 de este Estatuto, el procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución será:

1. Se determinará la proporción de ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto.
2. La proporción o porcentaje así determinado será aplicado al total de los impuestos descontables del período en el impuesto sobre las ventas.
3. Si el valor resultante es superior al del saldo a favor, el valor susceptible a devolución será el total del saldo a favor; y si es inferior, el valor susceptible a devolución será ese valor inferior.

Como se puede observar antes de la reforma tributaria, Ley 1607 de 2012, el artículo 489 como su título lo indicaba en las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos

imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores, con la reforma tributaria se resalta de su texto que los contribuyentes deben aplicar un procedimiento, mediante el cual se determina un porcentaje de los ingresos que tienen que ver con las exportaciones (ingresos brutos por operaciones del artículo 481) en relación con el total de los Ingresos brutos y este porcentaje establecido se aplica al total de impuestos descontables del periodo en el impuesto sobre las ventas. Con la reforma tributaria, las empresas que tienen derecho a solicitar los saldos a favor que se presentan en sus declaraciones del impuesto sobre las ventas, pueden en un bimestre solicitar por este procedimiento, valores a los cuales no tienen derecho porque en el total de impuestos descontables pueden haber costos y/o gastos que no son imputables a ingresos por operaciones exentas, pero si a ingresos por operaciones gravadas y por el contrario, empresas con más derecho a valores susceptibles de devolución, no les estén devolviendo lo que les corresponde.

Capítulo V. Estudio comparativo sobre los valores devueltos y/o compensados del IVA de las operaciones realizadas por la DIAN frente a los casos hipotéticos que se puedan plantear

5.2 Análisis de los valores devueltos y/o compensados

En los siguientes apartes se hace un análisis comparativo de la afectación económica para el estado y la afectación económica para el contribuyente del modelo actual de liquidación en el marco del Estatuto Tributario Art 489 y el modelo de liquidación propuesto dentro del marco de la investigación.

5.2.1 Afectación económica para el estado.

Hipotéticamente se presentan seis empresas que realizan operaciones gravadas y operaciones Exentas (Exportaciones) para un solo bimestre de su declaración del impuesto sobre las ventas, observemos las conclusiones encontradas:

En la Tabla 5 se presenta la declaración de IVA de un bimestre de las empresas 1,2,3.

Tabla 5. Declaración de IVA

DECLARACIÓN DE IVA PARA UN PERIODO						
	EMPRESA 1		EMPRESA 2		EMPRESA 3	
Ingresos gravados con Tarifa General	9.000.000	2%	220.000.000	2%	430.000.000	49%
Ingresos Operaciones Exentas	450.000.000	98%	450.000.000	67%	450.000.000	51%
TOTAL INGRESOS DEL PERIODO	459.000.000	100%	670.000.000	100%	880.000.000	100%
Compra Nacionales bienes Gravados Tarifa General	1.850.000.000		1.850.000.000		1.850.000.000	
TOTAL COMPRAS DEL PERIODO	1.850.000.000		1.850.000.000		1.850.000.000	
TOTAL IVA GENERADO OPERACIONES GRAVADAS	1.710.000		41.800.000		81.700.000	
IVA Descontable imputable a Operaciones Gravadas	316.350.000		202.585.000		260.000.000	
IVA Descontable imputable a Operaciones Exentas	30.000.000		130.420.000		53.600.000	
IVA Descontable por Operaciones Comunes	5.150.000		18.495.000		37.900.000	
TOTAL IVA DESCONTABLES	351.500.000		351.500.000		351.500.000	
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	349.790.000		309.700.000		269.800.000	

Fuente: elaboración propia

En la tabla 6 se presenta como opera actualmente el modelo para determinar el valor susceptible para la devolución del IVA de acuerdo al artículo 489 del Estatuto Tributario.

Tabla 6. Valor susceptible de devolución actualmente según Art. 489 Estatuto Tributario:

SE DETERMINA LA PROPORCIÓN						
	EMPRESA 1		EMPRESA 2		EMPRESA 3	
Ingresos gravados con Tarifa General	9.000.000	2%	220.000.000	33%	430.000.000	49%
Ingresos Operaciones Exentas	450.000.000	98%	450.000.000	67%	450.000.000	51%
TOTAL INGRESOS DEL PERIODO	459.000.000	100%	670.000.000	100%	880.000.000	100%
2.- AL TOTAL IVA DESCONTABLES	351.500.000		351.500.000		351.500.000	
% Ingresos Exentos/Total Ingresos	x 98%		x 67%		x 51%	

SE DETERMINA LA PROPORCIÓN			
	EMPRESA 1	EMPRESA 2	EMPRESA 3
VR RESULTANTE S/FORMULA Art. 489	344.470.000	236.082.090	179.744.318
3.- COMPARAMOS:			
VR RESULTANTE S/FORMULA Art. 489	344.470.000	236.082.090	179.744.318
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	349.790.000	309.700.000	269.800.000
SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN (MENOR VALOR)	344.470.000	236.082.090	179.744.318

Fuente: elaboración propia

En la tabla 7 se muestra el cálculo del valor susceptible de devolución del IVA propuesto

Tabla 7. Valor susceptible de devolución propuesto:

	EMPRESA 1		EMPRESA 2		EMPRESA 3	
PASOS 1 Y 2 SE DETERMINA LA PROPORCIÓN:						
1.- Ingresos gravados con Tarifa General	9.000.000	2%	220.000.000	33%	430.000.000	49%
2.- Ingresos Operaciones Exentas	450.000.000	98%	450.000.000	67%	450.000.000	51%
TOTAL INGRESOS DEL PERIODO	459.000.000	100%	670.000.000	100%	880.000.000	100%
PASO 3. SE APLICAN LOS PORCENTAJES DETERMINADOS:						
IVA Descontable por Operaciones Comunes	5.150.000		18.495.000		37.900.000	
Porcentaje determinado en el Paso 1	2%		33%		49%	
DESCONTABLE CORRESPONDE x OPERACIONES GRAVADAS	100.980		6.072.985		18.519.318	
IVA Descontable por Operaciones Comunes	5.150.000		18.495.000		37.900.000	
Porcentaje determinado en el Paso 2	98%		67%		51%	
DESCONTABLE CORRESPONDE X OPERACIONES EXENTAS	5.049.020		12.422.015		19.380.682	

	EMPRESA 1	EMPRESA 2	EMPRESA 3
PASO 4. SALDO A FAVOR/PAGAR DE OPERACIONES GRAVADAS:			
TOTAL IVA GENERADO			
OPERAC GRAVADAS	1.710.000	41.800.000	81.700.000
(menos) IVA Descontable imputable a Operac Gravadas	-	-	-
	316.350.000	202.585.000	260.000.000
(menos) DESCONTABLE	-	-	-
CORRESPONDE x OPERAC GRAVADAS	100.980	6.072.985	18.519.318
TOTAL SALDO A FAVOR RESULTANTE EN OPERACIONES GRAVADAS	-	-	-
	314.740.980	166.857.985	196.819.318
PASO 5.- Se determina el valor de los DESCONTABLES ATRIBUIBLES A OPERACIONES EXENTAS:			
IVA Descontable imputable a Operac Exentas	30.000.000	130.420.000	53.600.000
(mas) DESCONTABLE			
CORRESPONDE X OPERAC EXENTAS	5.049.020	12.422.015	19.380.682
DESCONTABLES ATRIBUIBLES A OPERACIONES EXENTAS	35.049.020	142.842.015	72.980.682
TOTAL SALDO A FAVOR RESULTANTE EN OPERACIONES GRAVADAS	314.740.980	166.857.985	196.819.318
DESCONTABLES ATRIBUIBLES A OPERACIONES EXENTAS	35.049.020	142.842.015	72.980.682
SALDO A FAVOR DEL PERIODO (VER DECLARACIÓN DE IVA)	349.790.000	309.700.000	269.800.000
PASO 6.- SI EL RESULTADO DEL PASO 4 ES SALDO A PAGAR TIENE DERECHO A LA TOTALIDAD DEL S ALDO A FAVOR			
PASO. 7 SI EL RESULTADO DEL PASO 4 ES SALDO A FAVOR TIENE DERECHO AL VR DETERMINADO PASO 5.			
VALOR SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN	35.049.020	142.842.015	72.980.682

Fuente: elaboración propia

En concordancia con los resultados obtuvimos en las dos liquidaciones en la tabla 8 se muestra el comparativo de los valores susceptibles de devolución.

Tabla 8. Compartidos valores susceptibles liquidación actual y propuesto empresas 1,2, y 3

	EMPRESA 1	EMPRESA 2	EMPRESA 3
VALOR SUSCEPTIBLE A			
DEVOLUCIÓN ACTUALMENTE	344.470.000	236.082.000	179.744.000
Para el Período siguiente quedan	5.320.000	73.618.000	90.056.000
SEGÚN FORMULA PROPUESTA:			
EL VALOR SUSCEPTIBLE DE DEVOLUCIÓN	35.049.020	142.842.015	72.980.682
MAYOR VALOR DEVUELTO	309.420.980	93.239.985	106.763.318

Fuente: elaboración propia

EMPRESA 1: del total de los impuestos descontables solamente tendría derecho a devolución un valor de \$35.049.020 y con la fórmula que se aplica actualmente se está dando el derecho a devolución un valor de \$344.470.000 o sea que el gobierno puede estar devolviendo un mayor valor de \$309.420.980.

EMPRESA 2: del total de los impuestos descontables solamente tendría derecho a devolución un valor de \$142.842.015 y con la fórmula que se aplica actualmente se está dando el derecho a devolución un valor de \$236.082.000 o sea que el gobierno puede estar devolviendo un mayor valor de \$93.239.985.

EMPRESA 3: del total de los impuestos descontables solamente tendría derecho a devolución un valor de \$72.980.682 y con la fórmula que se aplica actualmente se está dando el derecho a devolución un valor de \$179.744.000 o sea que el gobierno puede estar devolviendo un mayor valor de \$106.763.318.

5.2.2 Afectación económica para el contribuyente.

En la Tabla 9 se presenta la declaración de IVA de un bimestre de las empresas 4,5,6

Tabla 9. Declaración de IVA empresa 4,5 y 6

	EMPRESA 4		EMPRESA 5		EMPRESA 6	
Ingresos gravados con Tarifa General	450.000.000	51%	450.000.000	67%	450.000.000	54%
Ingresos Operaciones Exentas	430.000.000	49%	220.000.000	33%	390.000.000	46%
TOTAL INGRESOS DEL PERIODO	880.000.000	100%	670.000.000	100%	840.000.000	100%
Compra Nacionales bienes Gravados Tarifa General	1.850.000.000		1.850.000.000		1.850.000.000	
TOTAL COMPRAS DEL PERIODO	1.850.000.000		1.850.000.000		1.850.000.000	
TOTAL IVA GENERADO OPERAC GRAVADAS	85.500.000		85.500.000		85.500.000	
IVA Descontable imputable a Operaciones Gravadas	10.350.000		16.200.000		35.250.000	
IVA Descontable imputable a Operaciones Exentas	335.150.000		330.915.000		301.500.000	
IVA Descontable por Operaciones Comunes	6.000.000		4.385.000		14.750.000	
TOTAL IVA DESCONTABLES	351.500.000		351.500.000		351.500.000	
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	266.000.000		266.000.000		266.000.000	

Fuente: elaboración propia

En la tabla 10 se muestra el valor susceptible de devolución Actualmente, para las empresas 4, 5 y 6 según Art. 489 Estatuto Tributario

Tabla 10. Valor susceptible de devolución actualmente art. 489 Estatuto tributario

	EMPRESA 4		EMPRESA 5		EMPRESA 6	
SE DETERMINA LA PROPORCIÓN						
Ingresos gravados con Tarifa General	450.000.000	51%	450.000.000	67%	450.000.000	54%

Ingresos Operaciones Exentas	430.000.000	49%	220.000.000	33%	390.000.000	46%
TOTAL INGRESOS DEL PERIODO	880.000.000	100%	670.000.000	100%	840.000.000	100%
2.- AL TOTAL IVA DESCONTABLES	351.500.000		351.500.000		351.500.000	
% Ingresos Exentos/Total Ingresos	49%		33%		46%	
VR RESULTANTE S/FORMULA Art. 489	171.755.682		115.417.910		163.196.429	
3.- COMPARAMOS:						
VR RESULTANTE S/FORMULA Art. 489	171.755.682		115.417.910		163.196.429	
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN (MENOR VALOR)	266.000.000		266.000.000		266.000.000	
	171.755.682		115.417.910		163.196.429	

Fuente: elaboración propia

En la tabla 11 se presenta la propuesta del equipo investigador para determinar el valor susceptible de devolución Art. 489 Estatuto Tributario

Tabla 11. Propuesta para determinar el valor susceptible de devolución Art. 489 E.T

	EMPRESA 4		EMPRESA 5		EMPRESA 6	
PASOS 1 Y 2 se determina la proporción						
1.- Ingresos gravados con Tarifa General	450.000.000	51%	450.000.000	67%	450.000.000	54%
2.- Ingresos Operaciones Exentas	430.000.000	49%	220.000.000	33%	390.000.000	46%
TOTAL INGRESOS DEL PERIODO	880.000.000	100%	670.000.000	100%	840.000.000	100%
PASO 3.- Se aplican los porcentajes determinados						
IVA Descontable por Operaciones Comunes	6.000.000		4.385.000		14.750.000	
porcentaje determinado en el Paso 1	51%		67%		54%	
DESCONTABLE CORRESPONDE x OPERAC GRAVADAS	3.068.182		2.945.149		7.901.786	
IVA Descontable por Operaciones Comunes	6.000.000		4.385.000		14.750.000	
Porcentaje determinado en el Paso 2	49%		33%		46%	
DESCONTABLE CORRESPONDE X OPERAC EXENTAS	2.931.818		1.439.851		6.848.214	
PASO 4.- Saldo a Favor/Pagar de Operaciones gravadas						

	EMPRESA 4	EMPRESA 5	EMPRESA 6
TOTAL IVA GENERADO OPERAC GRAVADAS	85.500.000	85.500.000	85.500.000
(menos) IVA Descontable imputable a Operaciones Gravadas	10.350.000	16.200.000	35.250.000
(menos) DESCONTABLE CORRESPONDE x OPERAC GRAVADAS	-	-	-
	3.068.182	2.945.149	7.901.786
TOTAL SALDO A PAGAR RESULTANTE EN OPERACIONES GRAVADAS	72.081.818	66.354.851	42.348.214
PASO 5.- Se determina el valor de los descontables atribuibles a operaciones exentas			
IVA Descontable imputable a Operaciones Exentas	335.150.000	330.915.000	301.500.000
(mas) DESCONTABLE CORRESPONDE X OPERAC EXENTAS	2.931.818	1.439.851	6.848.214
DESCONTABLES ATRIBUIBLES A OPERACIONES EXENTAS	338.081.818	332.354.851	308.348.214
PRUEBA CON LOS PASOS 5 y 6 saldo a favor gravado + saldo a favor exento= saldo a favor del periodo			
TOTAL SALDO A PAGAR RESULTANTE EN OPERACIONES GRAVADAS	-	-	-
	72.081.818	66.354.851	42.348.214
DESCONTABLES ATRIBUIBLES A OPERACIONES EXENTAS	338.081.818	332.354.851	308.348.214
SALDO A FAVOR DEL PERIODO (VER DECLARACIÓN DE IVA)	266.000.000	266.000.000	266.000.000
PASO 6. Si el resultado del PASO 4 es SALDO A PAGAR tiene derecho a la TOTALIDAD DEL Saldo a FAVOR			
PASO.7 Si el resultado del PASO 4 es SALDO A FAVOR tiene derecho al valor determinado PASO 5.			
VALOR SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN	266.000.000	266.000.000	266.000.000

Fuente: elaboración propia

En la tabla 12 se hace el comparativo de los resultados de los valores susceptibles liquidación actual y propuesto empresas 4, 5 y 6

Tabla 12. Comparativo valores susceptibles liquidación actual y propuesto empresas 4, 5 y 6

	EMPRESA 4	EMPRESA 5	EMPRESA 6
VALOR SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN ACTUALMENTE	171.756.000	115.418.000	163.196.000

Para el Período siguiente quedan	94.244.000	150.582.000	102.804.000
ENTONCES SEGÚN FORMULA PROPUESTA:			
EL VALOR SUSCEPTIBLE DE DEVOLUCIÓN	266.000.000	266.000.000	266.000.000
MENOR VALOR DEVUELTO	94.244.000	150.582.000	102.804.000

Fuente: elaboración propia

EMPRESA 4: del total de los impuestos descontables tendría derecho a devolución un valor de \$266.000.000 (Todo el Saldo a Favor) y con la fórmula que se aplica actualmente se está dando el derecho a devolución un valor de \$171.756.000, o sea que la Empresa 4 está recibiendo un menor saldo a favor de \$94.244.000.

EMPRESA 5: del total de los impuestos descontables tendría derecho a devolución un valor de \$266.000.000 (Todo el Saldo a Favor) y con la fórmula que se aplica actualmente se está dando el derecho a devolución un valor de \$115.418.000, o sea que la Empresa 5 está recibiendo un menor saldo a favor de \$150.582.000.

EMPRESA 6: del total de los impuestos descontables tendría derecho a devolución un valor de \$266.000.000 (Todo el Saldo a Favor) y con la fórmula que se aplica actualmente se está dando el derecho a devolución un valor de \$163.196.000, o sea que la Empresa 6 está recibiendo un menor saldo a favor de \$102.804.000.

**Capítulo VI. Procedimiento con base en el principio de justicia tributaria, para
calcular la proporcionalidad acorde a los ingresos por operaciones exentas y
gravadas y a la realidad de su realización**

ARTÍCULO 489. IMPUESTOS DESCONTABLES SUSCEPTIBLES DE DEVOLUCIÓN BIMESTRAL DE IMPUESTOS. En el caso de las operaciones de qué trata el artículo 481 de este Estatuto, y sin perjuicio de la devolución del IVA retenido, habrá lugar a descuento y devolución bimestral únicamente cuando quien efectúe la operación se trate de un responsable del impuesto sobre las ventas según lo establecido en el artículo 481 de este Estatuto.

Cuando el responsable tenga saldo a favor en el bimestre y en dicho período haya generado ingresos gravados y de los que trata el artículo 481 de este Estatuto, el procedimiento para determinar el valor susceptible de devolución será:

1. Se determinará la proporción de ingresos brutos por operaciones gravadas del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto.

2. Se determinará la proporción de ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto del total de ingresos brutos, calculados como la sumatoria de los ingresos brutos gravados más los ingresos brutos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto.

3. Los impuestos descontables que correspondan a IVA pagado en bienes y/o servicios comunes a la generación de los ingresos por operaciones del artículo 481 de este Estatuto y a las operaciones gravadas serán objeto de la proporcionalidad aplicando los porcentajes establecidos en los numerales 1 y 2.

4. Al impuesto generado por las operaciones gravadas se restarán inicialmente los descontables directamente atribuibles a las operaciones gravadas, así como los descontables resultantes de la aplicación del porcentaje de proporcionalidad a las operaciones gravadas.

5. Se suman los impuestos descontables por operaciones exentas con los descontables resultantes de la aplicación del porcentaje de proporcionalidad de las operaciones el artículo 481 de este Estatuto (Paso 3) y el resultado son los descontables atribuibles a operaciones exentas.

6. En el evento que el resultado del numeral 4 arroje saldo a pagar, será objeto de devolución la totalidad del saldo a favor generado en la declaración de IVA presentada.

7. Si por el contrario el resultado del numeral 4 arroja saldo a favor, solo será objeto de devolución la parte que corresponde a descontables atribuibles a operaciones exentas.

Para ilustrar el procedimiento propuesto, se presentan en primera instancia dos ejercicios que muestran dos situaciones diferentes así:

1. Una empresa que está recibiendo un mayor saldo a favor según el procedimiento actual:

La declaración del Impuesto sobre las Ventas es la siguiente:

Tabla 13. Declaración del impuesto sobre las ventas empresa 1

DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS	
INGRESOS:	
INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	94.736.842
INGRESOS POR OPERACIONES EXENTAS	199.750.000
TOTAL INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS Y OPERACIONES EXENTAS	294.486.842
TOTAL IVA GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	18.000.000
IMPUESTOS DESCONTABLES:	
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	23.000.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES EXENTAS	11.000.000
IMPUESTOS DESCONTABLES COMUNES A LAS DOS OPERACIONES	29.000.000
TOTAL IVA DESCONTABLE	63.000.000
SALDO A FAVOR	45.000.000

Fuente: Elaboración propia

Aplicando el procedimiento propuesto, en la tabla 14 se muestra el cálculo de la siguiente formula :

Tabla 14. Procedimiento propuesto empresa 1.

PASOS			
1	INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS		32%
		94.736.842	
2	INGRESOS POR OPERACIONES EXENTAS		68%
		199.750.000	
	TOTAL INGRESOS		100%
		294.486.842	
	TOTAL IVA GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	18.000.000	
	IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	23.000.000	
	IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES EXENTAS	11.000.000	
			32%
			9.329.342
3	DESCONTABLES/OPERACIONES COMUNES OBJETO DE PROPORCIÓN	29.000.000	
			68%
			19.670.658
4	IVA GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	18.000.000	
	(-) IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	23.000.000	
	(-) DESCONTABLES QUE PROPORCIONALMENTE LE CORRESPONDEN A LAS OPERACIONES GRAVADAS	9.329.342	(32% de 29.000.000)
	(=) SALDO A FAVOR RESULTANTE EN OPERACIONES GRAVADAS	(14.329.342)	
5	IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES EXENTAS	11.000.000	
	(+) DESCONTABLES QUE PROPORCIONALMENTE LE CORRESPONDEN A LAS OPERACIONES EXENTAS	19.670.658	(68% de 29.000.000)
	DESCONTABLES ATRIBUIBLES A OPERACIONES EXENTAS	(30.670.658)	

Fuente: elaboración propia

Valor que se determina como susceptible de devolución bimestral de impuestos

Tabla 15. Valor susceptible de devolución bimestral de impuesto empresa 1

6	Si el resultado del IVA generado menos los descuentos de las operaciones gravadas genera saldo a pagar, el saldo a favor del período lo conforman los descuentos de las operaciones exentas y por tanto serían objeto de devolución en su totalidad.	0
7	Si el resultado del IVA generado menos los descuentos de las operaciones gravadas genera saldo a favor, del saldo a favor del período sólo daría derecho a devolución el correspondiente a la sumatoria de los descuentos atribuibles a las operaciones exentas.	-30.670.658,15

Fuente: elaboración propia

Aplicando el procedimiento actual, de acuerdo con el Artículo 489 del Estatuto tributario, los cálculos son los siguientes:

Tabla 16. Calculo liquidación de acuerdo con el Artículo 489 del Estatuto tributario empresa 1

	INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	94.736.842	32%
1	INGRESOS POR OPERACIONES EXENTAS	199.750.000	68%
	TOTAL INGRESOS	294.486.842	
2	El porcentaje del paso 1 se aplica a la Totalidad de los impuestos Descontables	63.000.000	
		68%	
		\$ 42.732.809	
	SALDO A FAVOR SEGÚN LA DECLARACIÓN DE IVA	\$ 45.000.000	
3	Si el resultado del Paso 2 es MAYOR que el saldo a Favor , será SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN EL TOTAL DEL SALDO A FAVOR		
	Si el resultado del Paso 2 es MENOR que el saldo a Favor , será SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN EL MENOR VALOR	\$ 42.732.809	

Fuente: elaboración propia

Como se puede observar el valor susceptible a Devolución en la actualidad es de \$42.732.809 y según el método propuesto da como valor susceptible a devolución un valor de \$30.670.658, de

lo cual se puede decir que el Estado está haciendo una devolución superior en cuantía de \$12.062.151.

2. Una empresa que está recibiendo un menor saldo a favor según el procedimiento actual:

La declaración del Impuesto sobre las Ventas es la siguiente:

Tabla 17. Declaración del impuesto sobre las ventas empresa 2

PROPORCIONALIDAD DEL ARTICULO 489 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO	
DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS	
INGRESOS:	
INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	450.000.000
INGRESOS POR OPERACIONES EXENTAS	430.000.000
TOTAL INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS Y OPERACIONES EXENTAS	880.000.000
TOTAL IVA GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	85.500.000
IMPUESTOS DESCONTABLES:	
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	16.350.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES EXENTAS	335.150.000
DESCONTABLES OBJETO DE PROPORCIONALIDAD	-
TOTAL IVA DESCONTABLE	351.500.000
SALDO A FAVOR	266.000.000

Fuente: elaboración propia

Aplicando el procedimiento propuesto, se realiza el cálculo de la siguiente formula:

Tabla 18. Procedimiento propuesto para declaración de IVA empresa 2

PASOS		
1	INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	51%
		450.000.000
2	INGRESOS POR OPERACIONES EXENTAS	49%
		430.000.000
	TOTAL INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS Y OPERACIONES EXENTAS	100%
		880.000.000
	TOTAL IVA GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	85.500.000
	IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	16.350.000
	IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES EXENTAS	335.150.000
		51%
3	DESCONTABLES POR OPERACIONES COMUNES OBJETO DE PROPORCIONALIDAD	-
		49%
4	IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	85.500.000
	(-) DESCONTABLES APLICABLES DIRECTAMENTE A OPERACIONES GRAVADAS	16.350.000
	(-) DESCONTABLES QUE PROPORCIONALMENTE LE CORRESPONDEN A LAS OPERACIONES GRAVADAS	-
	(=) SALDO A PAGAR O SALDO A FAVOR RESULTANTE EN OPERACIONES GRAVADAS	69.150.000
5	IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES EXENTAS	335.150.000
	(+) DESCONTABLES QUE PROPORCIONALMENTE LE CORRESPONDEN A LAS OPERACIONES EXENTAS	-
	DESCONTABLES ATRIBUIBLES A OPERACIONES EXENTAS	(335.150.000)

Fuente: elaboración propia

Valor que se determina como susceptible de devolución bimestral de impuestos

Tabla 19. Determinación de valor susceptible de devolución bimestral de impuestos empresa 2

VALOR QUE SE DETERMINA COMO SUSCEPTIBLE DE DEVOLUCIÓN BIMESTRAL DE IMPUESTOS:		
6	Si el resultado del IVA generado menos los descuentos de las operaciones gravadas genera saldo a pagar, el saldo a favor del período lo conforman los descuentos de las operaciones exentas y por tanto serían objeto de devolución en su totalidad.	(\$ 266.000.000,00)
7	Si el resultado del IVA generado menos los descuentos de las operaciones gravadas genera saldo a favor, del saldo a favor del período sólo daría derecho a devolución el correspondiente a la sumatoria de los descuentos atribuibles a las operaciones exentas.	0

Fuente: elaboración propia

Aplicando el procedimiento actual, de acuerdo con el Artículo 489 del Estatuto tributario, los cálculos son los siguientes:

Tabla 20. Susceptible de devolución bimestral de impuestos

PROCEDIMIENTO UTILIZADO ACTUALMENTE SEGÚN EL ARTICULO 489 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO			
PASOS			
	INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	450.000.000	51%
1	INGRESOS POR OPERACIONES EXENTAS	430.000.000	49%
	TOTAL INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS Y OPERACIONES EXENTAS	880.000.000	
2	El porcentaje del paso 1 se aplica a la Totalidad de los impuestos Descontables	351.500.000	
		49%	
		\$ 171.755.682	
	SALDO A FAVOR SEGÚN LA DECLARACIÓN DE IVA	\$ 266.000.000	
3	Si el resultado del Paso 2 es MAYOR que el saldo a Favor , será SUSCEPTIBLE A DEVOLUCIÓN EL TOTAL DEL SALDO A FAVOR		
	Si el resultado del Paso 2 es MENOR que el saldo a Favor , sera SUSCEPTIBLE A DEVOLUCION EL MENOR VALOR	\$ 171.755.682	

Fuente: elaboración propia

Como se puede observar el valor susceptible a Devolución en la actualidad es de \$171.755.682 y según el método propuesto da como valor susceptible a devolución un valor de \$226.000.000, de lo cual se puede decir que el Contribuyente está recibiendo un valor inferior en cuantía de \$94.244.318.

Conclusiones

De acuerdo a la revisión y análisis del tema central de estudio valores susceptible de devolución se pudo concluir:

La justicia tributaria deja vacíos marcados en el alcance frente a la característica de justicia tributaria que debería cumplir el impuesto del IVA, convirtiéndolo en un impuesto inequitativo a pesar de tener tarifas diferenciales y bienes excluidos, se ha podido identificar que estas medidas no son suficientes, ya que no es posible identificar si se cumple equidad al momento de ser causado en cuanto a que se causa de acuerdo al nivel de ingresos de los consumidores.

La perspectiva de la justicia tributaria al momento de aplicación del IVA, se podría decir que la situación de este impuesto indirecto, no considera la situación específica de cada contribuyente, siendo inequitativo, al ser calculado a partir de los ingresos, deja a un lado, variables como el nivel de sacrificio, por lo que no es posible determinar la capacidad de pago del contribuyente.

Al comparar en un caso práctico el valor susceptible a devolución en la actualidad es de \$42.732.809 y según el método propuesto artículo 489 del Estatuto Tributario y a las operaciones gravadas serán objeto de la proporcionalidad aplicando los porcentajes establecidos en los numerales 1 y 2, da como valor susceptible a devolución un valor de \$30.670.658, de lo cual se puede decir que el Estado está haciendo una devolución superior en cuantía de \$12.062.151.

Una empresa que está recibiendo un menor saldo a favor según el procedimiento actual: La declaración del Impuesto sobre las ventas el valor susceptible a devolución en la actualidad es de \$171.755.682 y según el método propuesto da como valor susceptible a devolución un valor de \$226.000.000, de lo cual se puede decir que el contribuyente está recibiendo un valor inferior en cuantía de \$94.244.318.

Recomendaciones

Con esta propuesta se pretende llamar la atención del Estado para que mediante una reforma tributaria se modifique el Artículo 489 del Estatuto tributario con el procedimiento que estamos presentado en esta investigación, esperando que contribuya al desarrollo del principio de justicia tributaria en la determinación del valor susceptible de devolución para aquellos contribuyentes que combinan operaciones exentas y gravadas.

Bibliografía

- Ley 1607 . (2012). *Congreso de la república Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.*
- Arias, A. (marzo de 2011). Política Tributaria para el 2011-2016. *Rev. Consorcio de Investigación Económica y Social*, 1-48. Recuperado el 15 de enero de 2019, de <http://www.cies.org.pe/sites/default/files/investigaciones/politicatributariadocumento.pdf>
- Arias, F. (2012). *El proyecto d einvestigación: introducción a la metodología cinetifica* (Sexta ed.). Caracas, República Bolivariana de Venezuela: Ed. episteme C.A.
- Ariza, C. (2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria. *Rev. Estudios de Derecho*, 69(153), 287-314. Obtenido de <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/red/article/view/14151>
- Bello, D. (2007). *Efectos económicos del impuesto al valor agregado IVA sobre el ingreso disponible de los hogares. Siete principales ciudades de Colombia 1990-2004.* Recuperado el 24 de noviembre de 2019, de <http://repository.lasalle.edu.co/bitstream/handle/10185/12093/T10.07%20B417e.pdf?sequence=1>
- Benavides, J., Céspedes, E., & Trujillo, J. (2005). *Devoluciones o compensaciones de impuestos y otros a favor de contribuyentes.* Recuperado el 24 de octubre de 2018, de <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/9539/tesis06.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Bolaños, L. (2017). Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. *Rev. de derecho Universidad del Norte*(48), 54-81.
doi:<http://dx.doi.org/10.14482/dere.48.10141>
- Castiblanco, M. (febrero de 2013). *Antecedentes del IVA*. Recuperado el 15 de abril de 2019, de <https://www.clubensayos.com/Temas-Variados/Antecedentes-Del-IVA/534387.html>
- Castro, A. (2017). *Si seguimos ignorando los impuestos vamos a seguir ...* Recuperado el 23 de marzo de 2019, de <https://www.dejusticia.org/column/el-problema-del-iva-desde-una-perspectiva-de-derechos-humanos/>
- CONCEPTO 00001 . (2003). *Concepto Unificado del Impuesto Sobre las Ventas año 2003*. Recuperado el 25 de octubre de 2018, de <https://www.cijuf.org.co/codian03/junio/c00001.htm>
- Constitución Política de Colombia. (1991). Presidencia de la república.
- Constitución Política de Colombia . (1991). Bogotá.
- Córdoba, L., López, J., & Baquero, A. (2016). Comportamiento de los productores de bienes exentos frente a devoluciones de IVA. *Rev. La Investigación al centro II Exposición de Trabajos de Investigación UNIMAR*, 309-3017. Recuperado el 26 de noviembre de 2018, de <http://ojseditorialunimariana.com/index.php/libroseditorialunimar/article/view/973>
- Daza, E., Valencia, M., & Rivera, S. (abril de 2013). *Justicia tributaria en Colombia: ¿ Quiénes pagan impuesto en Colombia?* Recuperado el 21 de noviembre de 2018, de <https://www.justiciatributaria.co/wp-content/uploads/2013/04/Justiciatributariafinal.pdf>
- Dillon, M. (octubre de 2011). *La devolución del impuesto al valor agregado para personas de la tercera edad y su impacto en los ingresos del Presupuesto General del Estado caso:*

- Regional Litoral Sur período 2009 - 2010*. (U. d. Económicas, Ed.) Recuperado el 25 de enero de 2019, de <http://repositorio.ug.edu.ec/handle/redug/1720>
- Estatuto tributario de Colombia 2018. (2018). Presidencia de la republica de Colombia. ECOE ediciones.
- García, C., & Fernández, L. (2015). *Impacto del fraude en las devoluciones en Colombia*. Recuperado el 15 de noviembre de 2018, de <https://docplayer.es/58632525-Impacto-del-fraude-en-las-devoluciones-en-colombia-carlos-andres-garcia-quintero-luis-guillermo-fernandez-torres.html>
- Gerencie.com. (2018). *Elusión y evasión tributaria*. Recuperado el 21 de enero de 2018, de <https://www.gerencie.com/elucion-y-evasion-tributaria.html>
- Jaramillo, C., & Tovar, J. (diciembre de 2007). Reflexiones sobre la teoría y la práctica del IVA en Colombia. (U. d. Andes, Ed.) *Rev. de Economía del Rosario*, 10(2), 171-178.
- La Republica. (2016). *Así funciona el sistema tributario de Colombia y la DIAN*. Obtenido de www.larepublica.co
- Legis. (2016). *Así funciona el sistema tributario de Colombia y la DIAN*. Recuperado el 25 de marzo de 2019, de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Opinion/asi-funciona-el-sistema-tributario-de-colombia-y-la-dian.asp>
- Ley 49 . (marzo de 1990). Presidente de la república de Colombia. Bogotá.
- Ley 6 . (1992). Congreso de la República de Colombia. Bogotá.
- López, B. (2013). *Los Impuestos*. Recuperado el 23 de octubre de 2018, de <http://www.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal%20-%20Pres.%203.pdf>

- Masbernat , P. (2013). Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del derecho español al derecho comparado. (U. C. Norte, Ed.) *Rev. de derecho (Coquimbo)*, 20(1), 155-191. doi:<http://dx.doi.org/10.4067/S0718-97532013000100007>.
- Masbernat, P. (junio de 2014). Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa. (U. d. Sabana, Ed.) *Rev. Dikaion*, 23(1), 135-169. doi:DOI: 10.52294/dika.2014.23.1.6
- Muñoz , M. (2017). Supuesta equidad tributaria de los impuestos de renta, IVA e ICA en Colombia. *Rev. Inclusión & Desarrollo*, 5(1), 113-118.
- Oliviera, M. (2015). *ABC de la justicia tributaria*. Recuperado el 12 de abril de 2019, de <https://www.justiciafiscal.org/wp-content/uploads/2015/11/ABC-TRIBUTARIO.pdf>
- Palacio, C. (julio de 2015). *Evolución tributaria en Colombia desde el año 1.990 hasta 2'014 Gobierno Nacional Central*. Recuperado el 23 de noviembre de 2018, de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/6826/PalacioCruzClaudiaPatricia2015.pdf;jsessionid=33BA78237CB9563B7D0F334EECC1A458?sequence=3>
- Pearce, D. (1999). *Diccionario Akal de Economía Moderna*. Recuperado el 21 de marzo de 2019, de <https://www.gestiopolis.com/en-que-consisten-los-principios-de-equidad-horizontal-y-vertical/>
- Piedrahíta, J., & Salazar, V. (2012). *Impuesto al vaor agregado en Colombia: motivaciones, beneficiarios y servicio al país*. Recuperado el 23 de enero de 2019, de <https://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/89/Impuesto%20al%20valor%20agregado%20en%20Colombia.%20%20Motivaciones%2C%20beneficiarios%20y%20servicio%20al%20pa%C3%ADs.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Rodríguez, Á. (2005). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Rev. Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 13, 235- 251. Recuperado el 16 de marzo de 2019, de <https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/6154>
- Romero, D. (2016). *Así funciona el sistema tributario de Colombia y la DIAN*. Recuperado el 21 de marzo de 2019, de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Opinion/asi-funciona-el-sistema-tributario-de-colombia-y-la-dian.asp>
- Sanchez, S. (Sf.). *Principios de la tributación Colombiana*. (Camaleón, Ed.) Recuperado el 23 de noviembre de 2018, de <https://es.calameo.com/read/000414564e2b0dba70305>
- Sepúlveda, J. (junio de 2018). *Oh, sorpresa: Colombia es el país más desigual de América Latina*. Recuperado el 11 de abril de 2019, de <https://pacifista.tv/notas/oh-sorpresa-colombia-es-el-pais-mas-desigual-de-america-latina/>
- Uribe, L. (enero-junio de 2013). Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA. (U. d. Andes, Ed.) *Rev. de derecho público*(31), 1-29. doi:<http://dx.doi.org/10.15425/redepub.30.2013.10>

Anexos

Anexo A. Descriptores: impuestos descontables para exportadores. registro nacional de exportadores

CONCEPTO UNIFICADO DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS AÑO 2003 NUMERO
00001 DE JUNIO 19 DE 2003

TITULO XI

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES PARA EXPORTADORES. REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES 1.5. IMPUESTOS DESCONTABLES PARA EXPORTADORES

En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores. El artículo 489 del Estatuto Tributario ha consagrado: ¿En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores? Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el título VI del presente Libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad

del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación.

Los exportadores tienen derecho a solicitar devolución o compensación de los saldos a favor generados por impuestos descontables y que correspondan al impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y/o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes y/o servicios efectivamente exportados. Para tal efecto, el responsable deberá discriminar en su contabilidad el impuesto sobre las ventas imputable directamente a los bienes y/o servicios exportados, frente al impuesto que no tiene vinculación directa con las operaciones exentas.

Además, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta dicha operación. Con respecto a la solicitud de devolución, el artículo 481 del mismo ordenamiento preceptúa que los bienes corporales muebles que se exporten tienen la calidad de exentos con derecho a devolución.

Finalmente se señala que el responsable del impuesto sobre las ventas incluidos los exportadores deben cumplir con todas las obligaciones inherentes a tal calidad y una de estas es la inscripción en el registro nacional de vendedores y para efectos de la solicitud de devolución debe inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores (Artículos 507 y 613 *ibídem*). El ajuste de la cuenta a cero (0), que el responsable debe efectuar en el impuesto sobre las ventas por pagar, tiene lugar únicamente en el evento de encontrarse el exportador en condiciones de solicitar devolución o compensación de saldos, sin que esto tenga injerencia en la contabilización de los descuentos, pues como se expresó anteriormente, éstos deben solicitarse en la declaración del periodo en que efectivamente se contabilizaron o causaron, o en cualquiera de los dos (2) bimestres siguientes. En virtud del ajuste de la cuenta corriente y con el fin de solicitar la devolución del saldo a favor de

conformidad con el artículo 6° del Decreto 1000 de 1997, el responsable debe relacionar los impuestos descontables pagados por los bienes y servicios que cumplan los requisitos para su procedencia, y que originaron el saldo a favor por concepto de exportaciones, pero únicamente serán objeto de devolución los impuestos descontables relativos a operaciones exentas, como lo es la exportación de bienes y servicios. En consecuencia, si un responsable del IVA configura en su declaración del impuesto un saldo a favor originado en impuestos descontables, sin ser ni exportador, ni productor de bienes exentos, ni tratarse de un saldo originado en retenciones en la fuente a título del mismo impuesto que sus compradores le hubieren practicado, respecto de tal saldo la ley no le reconoce derecho a solicitarlo ni en compensación con otras deudas tributarias ni en devolución.

DESCRIPTORES: IMPUESTOS DESCONTABLES - OPORTUNIDAD 1.13.
OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS

El artículo 496 del Estatuto Tributario consagra: ¿Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes y solicitarlos en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización?

Por su parte, el artículo 488 del Estatuto Tributario establece que el IVA debidamente facturado al responsable en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones, es un impuesto descontable, siempre que se origine en operaciones que constituyan costo o gasto.

Cuando se ha cumplido con los términos previstos en el Artículo 496 del Estatuto Tributario, es procedente el reconocimiento de los saldos a favor, condicionado al cumplimiento de los requisitos y formalidades de ley. En caso contrario, es decir, si no actúa dentro de la oportunidad del artículo 496 referido para solicitar los Impuestos descontables, los mismos no proceden aun cuando se incluyan en la corrección a la declaración presentada con posterioridad al término de dicha norma y en consecuencia no procederá la devolución o compensación del correspondiente saldo a favor.

La oportunidad prevista en el Artículo 496 es tan amplia que le da al contribuyente un término de seis meses, (tres bimestres), para poder solicitar los impuestos descontables, tiempo por demás suficiente para que se contabilicen y se soliciten, luego es evidente que cuando se deje transcurrir dicho término, no le es dable al contribuyente hacer uso de tal beneficio, es decir, pierde la oportunidad concedida en la norma. Lo anterior, fundamentado en el hecho de que los términos expresamente consagrados en la ley tributaria son perentorios y por tanto improrrogables, a menos que la ley establezca lo contrario.

No sucede lo mismo, con los ingresos brutos ya sea por operaciones gravadas o excluidas, frente a los cuales no existe la opción de llevarlos en los bimestres inmediatamente siguientes, toda vez que el momento de realización del ingreso debe coincidir con el de inclusión dentro de la declaración de IVA. Si dentro de la contabilidad se registran cuentas en forma equivocada hay lugar a hacer los ajustes correspondientes. En el evento en que el error haya sido el registro de los impuestos descontables debe tenerse en cuenta que la no contabilización de los descuentos dentro de la oportunidad prevista, acarrea su desconocimiento.

De igual manera conforme lo disponen los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario ¿En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta?

Lo que implica que contabilizados o no los descuentables en la cuenta IVA correspondiente, deberán reversarse de la cuenta correspondiente al impuesto sobre la renta.

El artículo 496 citado es aplicable a todos los responsables del impuesto sobre las ventas independientemente de que sean exportadores o no.

Tratándose de exportadores, si el factor determinante de la exención, esto es, la exportación, no se cumple en un período fiscal dado, no se puede ejercitar entonces el derecho que de aquél se deriva. Así está consignado en el artículo 490 del Estatuto mencionado. Lo cual no significa que el saldo a favor, liquidado en un período en que no hubo exportación, llegue a perderse, sino que podrá imputarse dentro del período o períodos siguientes y acumularse hasta cuando se realicen exportaciones: Sólo entonces podrá solicitarse la compensación o la devolución del saldo total acumulado. En el evento en que los impuestos descuentables correspondan a operaciones que no tengan el carácter de exentas, es decir que no correspondan a exportaciones o a producción de artículos exentos, dichos impuestos no darán derecho a devolución, ni a compensación, sin perjuicio de la aplicación de la proporcionalidad en el caso en que la misma sea procedente.

Cuando en las declaraciones del impuesto sobre las ventas no se haya incluido el impuesto causado, se debe proceder en primera instancia a corregirlas y a pagar el impuesto correspondiente junto con las sanciones, incluida la de corrección y los intereses a que haya lugar, de acuerdo con el procedimiento respectivo, y conforme con lo señalado en los artículos 588 y 644 del Estatuto Tributario, que establecen la procedencia de la corrección de las declaraciones y las sanciones que les son aplicables. En caso tal que el contribuyente no corrija la declaración antes del requerimiento o lo haga de forma inadecuada, la omisión de impuestos generados en operaciones gravadas constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, como lo establece el artículo 647 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, la entidad que aplique un procedimiento incorrecto debe

corregir las declaraciones y pagar la sanción pecuniaria estipulada por la ley. El hecho de que no haya cobrado el impuesto, no lo exonera de la obligación de ponerse al día frente a la Administración Tributaria.