

EL IMPACTO DE LA LEY 1819 DE 2016 Y SUS DESARROLLOS
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

TOMO III

IMPUESTOS INDIRECTOS, PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO,
RÉGIMEN SANCIONATORIO Y TRIBUTACIÓN TERRITORIAL

SERIE REFORMAS TRIBUTARIAS

JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ
JOSÉ MANUEL
CASTRO ARANGO
Editores

EL IMPACTO DE LA LEY 1819 DE 2016 Y SUS DESARROLLOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

TOMO III

IMPUESTOS INDIRECTOS, PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO, RÉGIMEN SANCIONATORIO
Y TRIBUTACIÓN TERRITORIAL

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano. Tomo III : Impuestos indirectos, procedimiento tributario, régimen sancionatorio y tributación territorial / Janet Bibiana García [y otros] ; Julio Roberto Piza Rodríguez y José Manuel Castro Arango (eds.). - Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2018.

316 páginas ; 24 cm. (Reformas tributarias)

Incluye referencias bibliográficas (páginas 289-307)

ISBN: 9789587728842

1. Reforma tributaria – Colombia 2. Jurisprudencia tributaria – Colombia 3. Recaudación de impuestos – Legislación – Colombia 4. Impuestos sobre la renta – Legislación – Colombia 5. Sanciones tributarias – Colombia 6. Impuesto al consumo – Legislación – Colombia 7. Derecho fiscal – Colombia I. Piza Rodríguez, Julio Roberto, editor ii. Castro Arango, José Manuel, editor II. Universidad Externado de Colombia III. Título IV. Serie.

344.3

SCDDD 15

Catalogación en la fuente – Universidad Externado de Colombia. Biblioteca. EAP

Febrero de 2018

ISBN 978-958-772-884-2

© 2018, JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ Y JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO (EDS.)

© 2018, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Calle 12 n.º 1-17 este, Bogotá

Teléfono (57 1) 342 0288

publicaciones@uexternado.edu.co

www.uexternado.edu.co

Primera edición: febrero de 2018

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones

Composición: Precolombi EU-David Reyes

Impresión y encuadernación: Nomos Impresores Ltda.

Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia

Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

JANET BIBIANA GARCÍA	SONIA OSORIO VESGA
OLGA LUCÍA GONZÁLEZ PARRA	SIMÓN RODRÍGUEZ SERNA
VICTORIA HOYOS LONDOÑO	RICARDO RUEDA AGUDELO
ROBERTO C. INSIGNARES GÓMEZ	FABIO SALAMANCA DAZA
MELITZA LÓPEZ COY	CÉSAR SÁNCHEZ MUÑOZ
ANDRÉS ESTEBAN ORDÓÑEZ PÉREZ	JENNIFER LORENA VILLAMIL RIVERA

CONTENIDO

Presentación	II
--------------	----

CUARTA PARTE IMPUESTOS INDIRECTOS

Capítulo 30. La reforma tributaria y el IVA <i>Roberto C. Insignares Gómez</i>	15
Capítulo 31. Impuesto nacional al consumo en el marco de la reforma tributaria estructural, Ley 1819 de 2016 <i>Melitza López Coy</i>	41
Capítulo 32. Abuso del derecho o de las formas jurídicas en el gravamen a los movimientos financieros <i>Ricardo Rueda Agudelo</i>	55
Capítulo 33. Impuestos ambientales en la reforma tributaria de 2016 <i>César Sánchez Muñoz</i>	89

QUINTA PARTE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y RÉGIMEN SANCIONATORIO

Capítulo 34. Las liquidaciones provisionales <i>Janet Bibiana García</i>	103
Capítulo 35. Análisis de la obligación formal de declarar, y sus supuestos de ineficacia, no presentación, corrección y firmeza <i>Jennifer Lorena Villamil Rivera</i>	121
Capítulo 36. La factura electrónica <i>Olga Lucía González Parra</i>	159
Capítulo 37. La penalización de la evasión en la reforma tributaria <i>Simón Rodríguez Serna</i>	173

Capítulo 38. La Administración Tributaria colombiana, una estrategia disruptiva necesaria	191
<i>Fabio Salamanca Daza</i>	

Capítulo 39. Régimen tributario sancionador	211
<i>César Sánchez Muñoz</i>	

SEXTA PARTE
TRIBUTACIÓN TERRITORIAL

Capítulo 40. Tributación departamental, modificaciones en las leyes 1819 y 1816 de 2016	231
<i>Andrés Esteban Ordóñez Pérez</i>	

Capítulo 41. Tributación territorial: una deuda sin saldar	249
<i>Sonia Osorio Vesga</i>	

Capítulo 42. La adopción de la Ley 1819 de 2016 en el Distrito Capital de Bogotá	267
<i>Victoria Hoyos Londoño</i>	

Bibliografía	289
--------------	-----

PRESENTACIÓN

Desde el año 2012 el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia ha coordinado una publicación con los trabajos de reflexión sobre las reformas tributarias expedidas en Colombia. En esos textos los autores han realizado análisis preliminares a los pocos meses de haberse expedido las leyes. Ejemplo de lo anterior es la obra *Análisis crítico de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016*, que en treinta y cuatro capítulos da cuenta de los antecedentes y la regulación finalmente incorporada al ordenamiento jurídico.

En el segundo semestre de 2017, el Departamento de Derecho Fiscal invitó a los autores de la referida publicación, junto con otros reconocidos profesionales, profesores y miembros de la comunidad externadista, a que participaran en el proyecto de presentar un trabajo analítico sobre la Ley 1819 de 2016. Los textos entregados ofrecen reflexiones más reposadas, a la vez que dan cuenta de las soluciones prácticas que debieron alcanzarse en la aplicación concreta de la reforma durante el año ya transcurrido, con mención a los decretos –incluidos los más importantes, que solo fueron definidos en diciembre (ESAL, conciliación fiscal y personas)–, así como a los debates que tuvieron lugar durante las VI Jornadas de Derecho Fiscal dedicadas a discutir los trabajos y temas de esta obra.

Como resultado final se tiene un texto de cuarenta y dos capítulos, distribuidos en tres tomos, que abordan la casi totalidad de temas de la reforma tributaria de 2016, aportando interpretaciones y debates de utilidad práctica para los profesionales dedicados a la asesoría y el litigio tributario, así como para la Administración Tributaria nacional y territorial. Muchos de los textos dan cuenta de oportunidades de mejora de las leyes tanto en su redacción como en su diseño y adecuación al sistema tributario y a una idea de política fiscal hoy inexistente. En suma, se trata de un ejercicio académico que esperamos alimente el debate sobre una tributación justa y eficiente, que contribuya al fortalecimiento del Estado.

Agradecemos a los autores, lectores y pares académicos que participaron con entusiasmo en este proyecto, así como al equipo del Departamento de Derecho Fiscal que apoyó el proceso.

Los editores

CUARTA PARTE
IMPUESTOS INDIRECTOS

ROBERTO C. INSIGNARES GÓMEZ

CAPÍTULO 30

La reforma tributaria y el IVA

SUMARIO: I. Consideraciones generales. II. Elemento objetivo. A. Aspecto material: reformulación del hecho imponible en la venta. 1. El caso de los inmuebles. 2. La venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial. 3. Beneficios tributarios. B. Aspecto espacial: prestación de servicios desde el exterior. C. Aspecto temporal: períodos de declaración, pago y solicitud de descuentos en el impuesto. D. Aspecto cuantitativo: base gravable y tarifa. III. Elemento subjetivo. A. Modificación al régimen simplificado. B. Responsables en la venta de derivados del petróleo. C. Aspectos de IVA que impactan la contratación estatal. Consideraciones finales. Anexos.

La desigualdad social es más violenta que cualquier protesta.

THOMAS PIKETTY

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Tal vez el debate más representativo que se ha suscitado con motivo de la reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) gira alrededor del aumento de la tarifa general al 19% que se establece para el impuesto al valor agregado (IVA), impuesto que, según el Gobierno en la exposición de motivos de la ley, sufrió una caída con respecto al total de los ingresos tributarios nacionales, toda vez que a partir de la reforma tributaria del año 2012, en la cual se introdujo el CREE de manera paralela al impuesto básico de renta y al impuesto de riqueza, se produjo un impacto en los márgenes del recaudo que llevó a la imposición directa (particularmente los citados impuestos) a representar un porcentaje mayor que la imposición indirecta¹.

En este sentido, el Gobierno manifestó en su momento la necesidad de una reformulación en la estructura del IVA, ya que a su juicio no cumplía con

¹ Como proporción de los ingresos totales del Gobierno Nacional Central, el recaudo de IVA osciló alrededor del 43% entre 2000 y 2009, aumentando hasta el 44.7% en 2010, para luego descender hasta el 36.6% en 2014. Este descenso obedeció a la mayor participación del recaudo conjunto renta y CREE, cuya participación en el total aumentó con lo dispuesto en la reforma tributaria de 2012. Véase la exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones” (p. 110).

los criterios de neutralidad y facilidad de gestión, aspectos sobre los cuales haremos unas breves reflexiones en el momento de analizar la base seleccionada para aplicar el tributo. Otra de las críticas al sistema tributario reconocidas por el Gobierno tenía que ver con la diferenciación de tasas, la cantidad de exenciones y lo que la misma autoridad denomina regímenes especiales. En este contexto se acudió a los ejercicios de comparación (en particular con los países de la OCDE) para construir una motivación que resultara socialmente aceptable a las modificaciones estructurales que se aplicaron al IVA.

En relación con los argumentos planteados por el Gobierno caben algunos comentarios conducentes a una reflexión desde otro punto de vista respecto del contexto que llevó a la aprobación de la Ley 1819 de 2016.

En este orden de ideas, al analizar la política tributaria es indispensable entender que el crecimiento de las responsabilidades en materia de gasto público hace absolutamente necesaria la consecución de recursos tributarios (aquellos que se obtienen de manera regular) para satisfacer las demandas de sectores como los de salud, educación y otros que son pilares del modelo de Estado social de derecho. Así las cosas, ante la alta tasa de tributación directa de las empresas en nuestro país es inevitable que el IVA —como ha ocurrido en otras latitudes, especialmente en Europa y Latinoamérica en los últimos años— aumente su base y las tarifas aplicables, con el objeto de atender el creciente déficit que se advierte por la asunción de responsabilidades inherentes al Estado de bienestar.

Los casos de España, Grecia y Francia, en donde se ha elevado la tarifa del IVA y se han introducido importantes modificaciones a la base imponible, dan luces sobre la dinámica que va cobrando dicho impuesto. En efecto, como consecuencia de las exigencias realizadas por la Unión Europea, a partir del 1.º de septiembre de 2012 la tarifa general del IVA en España pasó del 18% al 21%. Por su parte, en el país griego, a partir del año 2015 se optó por un aumento acelerado en las tarifas del IVA: la tarifa general de IVA, que estaba en el 21%, se incrementó al 23%, y posteriormente, en el año 2016, se fijó una tarifa general del 24%; esto dentro de un paquete de medidas fiscales que incluyó un aumento en el impuesto a la gasolina, y el impuesto especial al tabaco, los cigarrillos y las bebidas alcohólicas. Para el caso francés, la tarifa general del IVA aumentó del 19,6% al 20% en el año 2012. Adicionalmente, es de recordar que previamente otros países habían adoptado aumentos significativos en las tarifas del IVA: tal es el caso de Finlandia y Portugal, que desde el año 2010 las aumentaron del 22% al 23% y del 21% al 23% respectivamente.

En este contexto, es una realidad irrefutable que el IVA –el cual surgió en su momento para hacer tributar el consumo de bienes suntuarios– es hoy un impuesto que amplía su base considerablemente, y en consecuencia el deber de los responsables de la política tributaria es diseñarlo de tal manera que los hábitos de consumo, al ser gravados, comporten por otro lado una recompensa vía gasto público social dirigido a los sectores menos favorecidos. En Colombia, dado que se trata de una sociedad con altos índices de inequidad, en la cual –según la OCDE en su informe “Focus on minimum wages after the crisis” (2015)– un porcentaje cercano al 81% de los trabajadores percibe un salario mínimo mensual vigente², el impacto del IVA en el precio de los bienes y servicios afecta a la mayoría de los ciudadanos. Ahora bien, esta consideración sobre el nivel de ingreso frente al nivel de tributación obliga a un análisis de los ejercicios comparativos realizados por el Gobierno para justificar el aumento de la tarifa, tomando como referencia los países de la OCDE y algunos de la región.

Una comparación con países de la OCDE parece poco afortunada en algunos aspectos, dado que no puede equipararse la capacidad económica y en especial la capacidad de consumo, siendo el nivel de ingreso de países de la OCDE muy distinto: así por ejemplo, en Chile el salario mínimo es de 380 dólares y en España es de 1.031 dólares.

Ahora bien, si comparamos –como lo hace el Gobierno– la situación con otros países del área, como Argentina y Brasil, que tienen una tarifa del 21%, Chile, con una del 19%, y Perú, con una del 18%, es necesario establecer, para hacer un análisis objetivo, el nivel de ingreso del segmento de la sociedad menos favorecida. En este caso hay que decir que en dichos países el salario mínimo en el año 2016, momento de la reforma tributaria, era de 445 dólares en Argentina, 241 dólares en Brasil, 380 en Chile y 257 en Perú, mientras que en Colombia era de 254 dólares incluyendo el auxilio de transporte.

En consecuencia, si analizamos el salario y las posibilidades de consumo encontramos asimetrías que es necesario tener en cuenta, en lugar de limitar el discurso a la comparación de tarifas, dado que en tal caso estaríamos enunciando medias verdades, máxime cuando Colombia se destaca por tener uno de los mayores índices de desigualdad y concentración del ingreso, de lo cual dan fe no solo las cifras oficiales sino también los estudios sobre el particular. Por ejemplo, Fedesarrollo advierte que la desigualdad –por lo menos la que

2 OECD. Focus on, Minimum wages after the crisis: Making them pay, mayo de 2015, p. 8. Recuperado de: <http://www.oecd.org/social/Focus-on-Minimum-Wages-after-the-crisis-2015.pdf>

captura el índice de Gini— disminuyó en toda la región entre los años 2000 y 2009. Es así como se redujo de 0,63 a 0,58 en Brasil, de 0,57 a 0,52 en Chile y de 0,53 a 0,47 en Perú. Por su parte, en Colombia se mantuvo alrededor de 0,58, si bien la pobreza se redujo del 35,9% en 2002 al 23,2% en 2010 (Steiner y Cañas, 2013, p. 2). Esta situación a la fecha no ha cambiado significativamente, salvo alguna leve mejoría en Colombia, la cual no obstante no amerita cambiar el diagnóstico sobre este tema.

La desigualdad tiene serias implicaciones económicas y sociales, toda vez que está relacionada directamente con los ingresos de los trabajadores, pues el valor agregado que se genera a través del trabajo se reparte entre el Estado (impuestos), las ganancias del capital o de los empleadores, y las remuneraciones de los trabajadores, las cuales no son muy alentadoras, afectando negativamente el crecimiento económico del país.

Lo anterior no es una discusión de poca monta, ya que si el debate se surte ante la necesidad de aumentar la tarifa (por lo baja en términos comparados) es imperioso determinar a qué productos se aplicaría el aumento, toda vez que si su aplicación se extiende a los productos de la canasta familiar, la situación a todas luces demuestra una regresividad, poco plausible en términos de equidad.

Así las cosas, consideramos que es irresponsable simplificar la discusión restringiéndola al aumento de la tarifa, como lo hizo el Gobierno con un afán netamente recaudatorio (dadas las problemáticas de gasto público que no se desconocen), máxime si la reforma en su momento se socializó con afanes, a pesar de contar con un informe de la Comisión de Expertos desde diciembre de 2015 y no obstante tardar más de un año en elaborarse y presentarse por el Gobierno; esto en un marco de irresponsabilidad política poco transparente, dado que la propuesta de reforma solo se radicó ante el Congreso en octubre del año 2016 y se obtuvo ponencia el 5 de diciembre, lo cual impidió un debate con la altura que la denominación de “estructural” demanda en una sociedad que se precia de contar con instituciones democráticas; se justificó con el prurito de que la discusión se había sostenido en el marco de instituciones privadas y en el gremio de tributaristas, olvidando que el Congreso (a pesar de los reparos que algunos podamos tener sobre la altura del debate) es el sitio donde deben discutirse todos los elementos de una reforma que se planteó como estructural y que, a nuestro juicio, no cumplió con las expectativas que había generado en su momento. Es más, nos atrevemos a decir que la cantidad de críticas que ya ha suscitado la misma y las diferentes posturas sobre el modelo del sistema auguran una nueva reforma en el inicio del próximo gobierno, toda vez que no son pocos los asuntos pendientes por resolver.

De otra parte, y ya en el caso del IVA, el análisis, como veremos más adelante, no pasa solo por un aumento de la tarifa, siendo necesario analizar la base, así como por qué se insiste en continuar con la trilogía de bienes gravados, exentos y excluidos (la cual es poco afortunada), además de otros aspectos que han significado un carácter regresivo del impuesto, los cuales en nada se acompañan con los principios constitucionales que se predicen del sistema tributario.

Hechas estas consideraciones, y con el objeto de hacer un estudio medianamente pedagógico sobre el impuesto en cuestión, realizaremos un análisis a partir de la estructura del hecho imponible, destacando las principales modificaciones que afectan el elemento objetivo (aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo), el elemento subjetivo (sujetos involucrados en la relación jurídico tributaria del IVA), así como otros aspectos que a nuestro parecer cobran importancia en el marco de la tributación indirecta.

II. ELEMENTO OBJETIVO

A. ASPECTO MATERIAL: REFORMULACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN LA VENTA

1. EL CASO DE LOS INMUEBLES

Cuando se estudia la formulación del hecho generador en lo tocante al primer concepto, esto es, a la venta, encontramos que la Ley 1819 de 2016 introduce como novedad, en su artículo 173 (mediante el cual se modifica el artículo 420 ET), “la venta de bienes inmuebles con excepción de los expresamente excluidos”. Asimismo, mediante el párrafo 1.º del artículo 185, en virtud del cual se modifica el 468-1 ET, el legislador optó por establecer que las ventas de inmuebles susceptibles de dar origen al impuesto son aquellas que se realicen respecto de unidades de vivienda nueva cuyo valor supere las 26.800 UVT 2018, esto es, \$888.580.800^[3], así como las realizadas mediante cesiones de derechos fiduciarios por el mismo valor.

3 “Párrafo transitorio: Estará excluida la venta de las unidades de vivienda nueva a que hace referencia el numeral 1 siempre y cuando se haya suscrito contrato de preventa, documento de separación, encargo de preventa, promesa de compraventa, documento de vinculación al fideicomiso y/o escritura de compraventa antes del 31 de diciembre del 2017, certificado por notario público”.

Ahora bien, el párrafo del artículo 468-1 ET establece un término de transición, de manera que se encuentra excluida la venta de unidades de vivienda nueva siempre que fuese certificado ante notario público, antes del 31 de diciembre de 2017, el contrato de preventa, documento de separación, encargo de preventa, promesa de compraventa, documento de vinculación al fideicomiso y/o escritura de compraventa por medio del cual se pretenda celebrar el negocio de adquisición de los bienes inmuebles. Cabe anotar que el requisito de presentación ante notario público no exige una formalidad expresa. A juicio de la DIAN⁴, la expresión “certificado ante notario público” debe ser entendida en el sentido ordinario de las palabras, y basta con la certificación que el notario –como funcionario encargado de dar fe pública– expida para que el bien que supere el valor establecido se trate como excluido.

En relación con la vivienda de interés social y prioritario, debemos indicar que en el proyecto de reforma tributaria presentado por el Gobierno Nacional se establecía expresamente que la primera venta de estas unidades no estaba gravada con el impuesto sobre las ventas. No obstante, la Ley 1819 de 2016 omitió hacer referencia a dicha exclusión y se limitó a indicar que respecto de este tipo de vivienda se mantiene el tratamiento contenido en el párrafo 2 del artículo 850 ET, lo cual, fundamentalmente, responde a las preocupaciones que existían en el sector construcción respecto de la posibilidad de solicitar devoluciones o compensaciones del IVA pagado en la adquisición de materiales para vivienda; circunstancia que parecía negarse en el proyecto radicado por el Ejecutivo, pues dicha prerrogativa sugería estar limitada de manera exclusiva a los sujetos pasivos del impuesto, es decir, cuando la venta superaba el monto de las 26.800 UVT, lo cual sin duda desincentivaba proyectos de política pública cuya importancia es innegable. Al respecto es preciso recordar que fueron varios los miembros del Ejecutivo que públicamente expresaron su preocupación respecto de la inviabilidad de los proyectos o programas de interés social en razón de que, en su criterio, la reforma tributaria disminuía la utilidad de los constructores, motivo por el cual incluso invitaron a la ciudadanía a que saliera a las calles para protestar contra el proyecto presentado por su Gobierno; luego no resulta extraño que el legislador insistiera en el tratamiento que venía teniendo la vivienda de interés social y prioritario para favorecer los mencionados programas, asignados a la Vicepresidencia de la República.

4 Oficio DIAN 017477 de julio de 2017.

De otra parte y en relación con el debate que se ha suscitado en la política de vivienda (en especial de interés social), caben algunas reflexiones, orientadas en el sentido de advertir que el hecho de que dichas ventas queden excluidas del gravamen, a nuestro parecer, y muy a pesar de los pronunciamientos de un gremio como Camacol, y del Ministerio de Vivienda (curioso que en su momento el mismo Gobierno criticara la medida), es positivo y contribuye a un modelo más progresivo del impuesto, con mayor razón cuando lo que se grava es aquella vivienda nueva que supera un valor de \$888.580.800.

Asimismo, en relación con la exclusión expresa contenida en el proyecto de ley respecto de este tipo de vivienda, ausente en la Ley 1819 de 2016, debemos decir que encuentra sentido pues –teniendo en cuenta que la vivienda de interés social y prioritario no supera los 135 y 70 salarios mínimos legales vigentes, respectivamente– insistir en una exención es redundante; en efecto, tal como se ha indicado, por el monto de dichas operaciones, las mismas no están gravadas con el IVA a los inmuebles.

También con respecto a la consagración del nuevo aspecto material del hecho imponible, consideramos que gravar la primera venta de inmuebles es sana, en el sentido de que la cuantía a partir de la cual se tributa es acorde con el principio de progresividad. Afirmar que el IVA afecta el precio y que ello va en desmedro del sector es, a nuestro juicio, poco consistente, dado que quien tiene la capacidad de pagar un inmueble de \$853.848.000 también la tiene para pagar un 5% de IVA, esto es, \$42.692.400; máxime cuando para nadie es un secreto la suerte de “burbuja inmobiliaria” de la que somos testigos en Colombia, en particular en ciudades como Bogotá y Cartagena, donde los precios de los inmuebles no guardan consonancia con el nivel de ingreso de la mayoría de la población. Es por ello que gravar la venta de los inmuebles citados contribuye en alguna medida a sopesar el carácter regresivo del impuesto, y vincula a un sector de la población que en el momento de efectuar la compra de este tipo de inmuebles demuestra una capacidad económica que en términos de justicia tributaria debe ser tenida en cuenta por los responsables de la política fiscal.

Además de lo anterior, si se estudia la dinámica del impuesto ya desde la perspectiva del constructor, puede ser altamente favorable en términos económicos su situación, dado que el IVA que se le cobra como responsable se declara y afecta (conforme a la naturaleza del impuesto) por el IVA pagado en otras etapas de la cadena, generando con ello incluso un beneficio económico que puede traducirse en saldos a favor, dado que en la imputación del descontable ya no existe la limitación en la tarifa de conformidad con lo definido

por la Ley 1607 de 2012. En este sentido, si se declara un IVA del 5%, este puede verse afectado por los insumos de tarifa general que se pagaron en la fase anterior del proceso de construcción. Ahora bien, el constructor, como responsable del IVA, deberá cumplir con la totalidad de los requisitos formales exigidos por la ley, concretamente —y en línea con lo establecido por la Administración en el Oficio 1442 de julio de 2017—, está obligado a inscribirse en el RUT como responsable de IVA, caso en el que podrá solicitar la devolución o compensación del impuesto de forma bimestral o cuatrimestral, según sea o no gran contribuyente.

Así las cosas, y con el objeto de ilustrar la situación en el marco del derecho comparado, es oportuno señalar que esta decisión de política tributaria se ha adoptado en otros países como Chile, en donde entró en vigencia el 1.º de diciembre del 2016^[5] y en virtud de la cual se grava la venta de bienes inmuebles nuevos o usados cuando el vendedor realice dicha actividad de manera habitual, entendiendo por este a quien se dedica a la compra y venta de inmuebles, como las empresas inmobiliarias y las constructoras. Luego, en el caso chileno resulta determinante la calidad de quien vende el bien para efectos de la sujeción al impuesto, pues si los vendedores no se dedican a actividades relacionadas con la venta de inmuebles, el negocio jurídico estaría excluido del IVA; la legislación de dicho país creó una presunción que admite prueba en contrario y según la cual, si la venta se realiza en un periodo inferior a un año, se entiende que es una operación habitual para efectos del mencionado tributo. En relación con la base gravable y la tarifa, la legislación chilena establece un 19% liquidado sobre el valor de la operación. De otra parte, se tiene el caso peruano cuya legislación grava la primera venta de inmuebles realizada por empresas constructoras, así como las ventas posteriores realizadas por vinculados económicos de estas cuando hayan adquirido directamente del constructor o de otro vinculado económico, con tarifa del 16% sobre el valor de la venta más dos puntos adicionales del impuesto de promoción municipal, para un total de 18%. De otra parte, para efectos de determinar el monto de la obligación, la legislación peruana permite restar de la base gravable el valor del terreno.

Al respecto debemos resaltar que nuestra legislación resulta ser más benigna comparándola con las normas que rigen la materia en países como Chile

5 Ley 20780 de 2014: “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”.

y Perú, pues nuestra tarifa es del 5%, frente al 19%⁶ y el 18%⁷ que rige en dichas latitudes, teniendo en nuestro caso la posibilidad de descontar el IVA pagado en el proceso de inversión, tal como se señaló previamente.

Por último, la reforma mantiene lo ya regulado para las ventas de activos fijos, pues seguirán sin ser constitutivas de hecho generador del impuesto, salvo que se trate de las excepciones previstas para los bienes inmuebles de uso residencial, automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros.

2. LA VENTA O CESIÓN DE DERECHOS SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES, ÚNICAMENTE ASOCIADOS CON LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

Teniendo en cuenta la dinámica e importancia que cobra la economía digital en la actualidad, la reforma de 2016, en su artículo 173, modifica el artículo 420 ET, en el sentido de incluir un nuevo hecho generador signado por la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial, hecho que a nuestro juicio responde a la nueva realidad que cobran los negocios, en donde encontramos que las transacciones ya no se limitan a los bienes corporales sino que, todo lo contrario, incorporan los intangibles; aspecto este que merece atención dado que en el marco de la economía actual el tráfico de bienes y servicios con el carácter de intangibles constituye un hábito de consumo representativo de capacidad económica, cuyo tratamiento en materia de IVA había gozado de privilegios, pero que por la misma lógica de la actividad hoy demanda su inclusión como un hecho generador desde la perspectiva material independiente. Así lo han recomendado la OCDE y algunos tratadistas que han destacado la importancia de incorporar el gravamen del IVA a este tipo de supuestos.

6 Artículo 14 del Decreto Ley 825 de 1974, “Sobre impuesto a las ventas y servicios”, en concordancia con el artículo 1.º de la Ley 19888 de 2003, que “Establece financiamiento necesario para asegurar los objetivos sociales prioritarios del gobierno”, y el artículo 7.º de la Ley 20102 de 2006, que “Concede un reajuste extraordinario a las pensiones más bajas y modifica otras leyes que se indican”.

7 Artículo 1.º de la Ley 29666 de 2011, “Ley que restituye la Tasa del Impuesto establecida por el artículo 17 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo”, en concordancia con el artículo 76 de la Ley de Tributación Municipal.

Precisamente, la OCDE ha insistido en el desafío que tienen las jurisdicciones fiscales para hacer frente al creciente fenómeno de las economías digitales, recomendando ajustar las legislaciones tributarias en relación con el concepto de establecimiento permanente, los criterios de sujeción, mecanismos de retención en la fuente e incluso mediante la creación de nuevos impuestos, con el objeto de evitar la erosión en las bases imponibles, especialmente cuando un consumidor adquiere bienes y servicios intangibles de un proveedor ubicado en el extranjero. Acorde con estas preocupaciones encontramos la legislación mexicana, donde por mandato del artículo 1.º de la ley del impuesto al valor agregado, en concordancia con el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, se grava la venta de bienes incorporales o intangibles, teniendo como obligados al pago del impuesto a quienes importen dichos bienes o servicios en territorio mexicano. En el mismo sentido ubicamos lo normado en Perú, donde la venta de intangibles como operación gravada se realiza de conformidad con la definición de bienes muebles contenida en la ley civil y tributaria; normas que establecen una lista meramente enunciativa y de cuyo texto se puede afirmar que incluye a los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares. Así, en lo que al aspecto espacial respecta, se entiende que el intangible se encuentra en territorio peruano cuando el vendedor y el comprador estén ubicados dentro del país, con lo cual se limitan para efectos de la configuración del hecho generador las operaciones realizadas con personas naturales o jurídica no domiciliadas en el país vecino, pues en estos eventos las ventas de dichos intangibles no estarían gravadas con IVA.

Ahora bien, tanto en México como en España la legislación contempla una definición económica de venta. En el primer caso, se entiende por enajenación de bienes toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado. Es así como se puede contemplar en esta definición la inclusión tanto de bienes corporales como de intangibles, esto en cuanto a que la importancia no radica en el tipo de bien, sino en la transferencia de la propiedad. En el segundo país, si bien la definición de venta es muy similar a la nuestra, se grava esta clase de bienes a través de unas categorías complementarias que son expresas, como el suministro de productos informáticos normalizados, comprensivo del soporte y los programas incorporados al mismo, y las aportaciones no dinerarias a sociedades, comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades⁸.

8 Artículo 8.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de España.

No obstante las marcadas diferencias que existen en las citadas legislaciones respecto de lo que pretende la norma colombiana, consideramos que dicha normativa está guiada por unos parámetros uniformes respecto de los criterios de sujeción y personas responsables del recaudo efectivo. Lo anterior, en el marco de lo que al respecto ha conceptuado la OCDE, constituye un importante avance legislativo frente a la demanda producida por la expansión del comercio digital; en efecto, lejos de constituir un mero asunto de recaudo, abordar el asunto tiene incidencia en el comercio mundial, dado que, tal como lo ha dicho la OCDE, “los Estados se enfrentan al riesgo de lucro cesante o pérdida de ingresos, a la distorsión del mercado y a la dificultad de gestionar las deudas tributarias generadas por un volumen importante de transacciones de escaso valor, lo que implica una significativa carga administrativa respecto de ingresos marginales en última instancia”⁹.

Teniendo en cuenta que la formulación del hecho generador habla de ventas y cesiones de derechos sobre activos intangibles, es oportuno precisar la configuración del mismo, ya sea como entrega de bienes o como prestación de servicios, en general, o de servicios electrónicos en particular, así como determinar el lugar donde se encuentre establecido el cliente y el tipo de beneficiario.

De otra parte, debe entenderse que el gravamen recae exclusivamente sobre los intangibles asociados a la propiedad industrial, elemento diferente a los derechos de autor. Señala la DIAN¹⁰:

La diferencia fundamental entre los Derechos de Autor y la Propiedad Industrial, es que mientras los primeros protegen el medio en el que va la creación y el ingenio artístico, durante toda la vida del autor más un tiempo adicional (80 años), el segundo protege la idea pero sólo en el caso en que tenga una aplicación industrial, y se realiza por un tiempo limitado para asegurar su explotación económica (alrededor de 20 años).

Finalmente, habría que tener en cuenta que, si se transfiere un activo que suministra un servicio informático con un soporte material, tal como DVD, CD-ROM, CD, memoria, disco duro externo, que contiene un soporte lógico (software),

9 OCDE. Erosión de la base gravable imponible y traslado de beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, p. 23.

10 Concepto 07073 de 2017.

como juegos, libros, música, películas, los mismos estarían gravados con la nueva dimensión del aspecto material.

3. BENEFICIOS TRIBUTARIOS

La exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 plantea, como principal argumento para justificar las medidas, la necesidad de aumentar el recaudo que por concepto de IVA obtiene el Estado. En este orden de ideas, decidió reducir el umbral que en UVT se le otorgaba a ciertos bienes para que se consideraran como excluidos. Dando alcance a esta regulación, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1515 de 2017, por medio del cual se reglamenta el numeral 6 del artículo 424 ET y que contiene la definición de lo que debe entenderse por “dispositivos móviles inteligentes”, descripción que comprende tabletas o celulares y se compone de seis características imprescindibles, a saber: 1) contar con un teclado táctil o físico; 2) operar con un sistema operativo actualizable; 3) contar con capacidad de procesamiento y cómputo; 4) permitir la navegabilidad en internet; 5) tener conectividad a dispositivos wi-fi; y, 6) tener acceso a tiendas de aplicaciones y soportar aplicaciones hechas por terceros. Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que serán cubiertos por este beneficio aquellos dispositivos que en el momento de la venta al público no excedan de 22 UVT, y sobre los cuales no se podrá establecer ningún tipo de descuento condicionado.

Como comentario adicional, encontramos que el proyecto de decreto publicado por el Ministerio de Hacienda incluía la reglamentación del numeral 5 del artículo 424 ET; sin embargo, dicha regulación fue suprimida en el decreto definitivo.

Finalmente, frente a la aplicación de la exclusión de los equipos que en el momento de su importación se encontraban excluidos (pues su valor no superaba las 82 UVT exigidas), es decir, antes de la disminución del umbral y el cambio de tarifa, pero que quedaron gravados por efectos de la reforma, la DIAN, en Oficio de mayo del 2017^[11], estableció que, pese a que la importación se haya producido en vigencia de la normatividad anterior, se debe distinguir entre la operación de importación y la de comercialización, evaluando si la segunda se presenta en vigencia de la Ley 1819 y supera el valor establecido para la aplicación de la exclusión, caso en el cual se deberá entender que el bien

11 Oficio DIAN 902068 del 24 de mayo de 2017.

se encuentra gravado y se calculará la base gravable tomando el valor total de la operación con la nueva tarifa general del 19%.

En tratándose de los servicios excluidos en el numeral 24 del artículo 476 ET, la DIAN, en Concepto Unificado 17056 de 2017, se refiere a lo que ha de entenderse por “*cloud computing*”, “*servidor hosting*” y “mantenimiento a distancia”, de manera tal que aquellos servicios que no cumplan con dicha descripción no se encontrarán excluidos.

B. ASPECTO ESPACIAL: PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 solo aquellos servicios que se prestaban en el territorio nacional causaban el impuesto, salvo algunas excepciones en donde, a pesar de que el servicio se ejecutara desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entendía que era prestado en el territorio nacional, y por lo tanto se causaba el impuesto. Lo anterior tenía ciertas excepciones, como por ejemplo las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporables o intangibles, los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría, los arrendamientos de bienes corporales muebles, servicios de traducción, seguros, reaseguros, etc.

Ahora bien, la regla general antes mencionada fue modificada por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016, el cual estableció como hecho generador la prestación de servicios desde el exterior, salvo las excepciones del impuesto expresamente consagradas.

Al ampliarse el hecho generador del impuesto a las ventas, a la prestación de servicios desde el exterior, se vio la necesidad de incluir nuevos agentes de retención con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del gravamen. Por ello el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016 adicionó como agente retenedor a las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la DIAN en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los servicios electrónicos o digitales de servicios audiovisuales, entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento, los servicios de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles, los suministros de servicios de publicidad online, servicios electrónicos prestados desde plataformas tecnológicas como Uber, Netflix, eBay, Airbnb o Amazon,

entre otras; y finalmente encontramos el suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia, tal como el adiestramiento remoto en ciertas habilidades necesarias para implementar o apalancar un negocio específico.

No obstante lo anterior, es oportuno estar atentos a la dinámica de la regulación, toda vez que el citado sistema de retención empezará a regir dentro de 18 meses contados a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, situación que fue confirmada mediante el Oficio 6068 de enero de 2017.

C. ASPECTO TEMPORAL: PERÍODOS DE DECLARACIÓN, PAGO Y SOLICITUD DE DESCONTABLES EN EL IMPUESTO

En relación con el aspecto temporal, antes de la entrada en vigencia de la presente reforma tributaria, el artículo 600 ET contemplaba tres períodos para la declaración y pago del impuesto sobre las ventas: bimestral, cuatrimestral y anual.

En este sentido, el artículo 196 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 600 ET, reduciendo los períodos de declaración y pago a dos: bimestral y cuatrimestral. Asimismo, respecto de los períodos para la solicitud de los descuentos en el impuesto, la anterior regulación permitía que cuando se tuviera que declarar bimestralmente podrían contabilizarse los descuentos en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se hubiere efectuado su contabilización. Pues bien, la reforma tributaria, mediante el artículo 194, aumentó a tres períodos bimestrales para poder contabilizar los descuentos, y si se trata de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones e impuestos descuentos solo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente. Con todo lo anterior, lo que la norma otorga es un plazo para contabilizar el IVA cuando es causado, y una vez se contabiliza, un plazo razonable para solicitar el descuento tributario en la declaración.

Por último, es importante mencionar que, mediante el artículo 67 de la ley se creó una deducción especial en materia de IVA, que consiste en que a partir del año gravable 2017 se puede deducir, para el cálculo de la base gravable del impuesto sobre la renta, el valor pagado por concepto de IVA por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general, siempre y cuando se solicite en el año gravable en el que se importe o adquiera el bien de capital.