



ISSN: 2665-6078 N.º 6, enero-diciembre 2023

VISIONES

Revista de la Facultad de Ciencias Empresariales y Jurídicas



UNIVERSIDAD
CENTRAL

Visiones es la revista de la Facultad de Ciencias Empresariales y Jurídicas

Fabio Raúl Trompa
Decano

Lucy Elizalde Bobadilla
Secretaria Académica y de Currículo FCEJ

Alejandro Martín
Coordinador de Currículo y Calidad FCEJ

Kelly Johana Ruiz Peña
Técnica de Currículo y Calidad FCEJ

Consejo de Facultad

Fabio Raúl Trompa Ayala
William Henry Torres Lugo
Henry Antonio Romero León
José Vicente Barreto Rodríguez
Rebeca Lozano Tabares
José Manuel Sánchez Martínez
María Victoria Neira Rodríguez
Lucy Elizalde Bobadilla
Rosaura Suárez Cortés
Daniel Sebastián Cárdenas Andrade
Ricardo Antonio Güell Camacho

Equipo de la Escuela de Negocios ENEX

María Victoria Neira Rodríguez
Jehily Zabdiel Ocampo González
Cristina del Pilar Piraquive López

Preparación editorial

**Centro de Recursos para el Aprendizaje
y la Investigación -
CRAI • Editorial**

Luz Ángela González
Directora del CRAI

Héctor Sanabria Rivera
Editor

Patricia Salinas Garzón
Diseño

Mónica Cabiativa Daza
Diagramación

Felipe Solano y Angie Bernal Salazar
Corrección de textos

Rector
Jaime Arias

Vicerrector académico
Óscar Leonardo Herrera Sandoval

Vicerrector de programas
Jorge Hernán Gómez Cardona

Vicerrectora administrativa y financiera
Paula Andrea López López

N.º 6, enero-diciembre 2023
ISSN: 2665-6078

© Ediciones Universidad Central
© Varios autores

Universidad Central
Carrera 5 n.º 21-38
Edificio Lino de Pombo (1.º piso)
Bogotá, D. C., Colombia
Conmutador: 323 9868, ext.: 1556
www.ucentral.edu.co/editorial



Los contenidos de la revista *Visiones* son publicados de acuerdo con los términos de la licencia Creative Commons 4.0. Usted es libre de copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato, siempre y cuando dé los créditos de manera apropiada, no lo haga con fines comerciales y no realice obras derivadas.

Las ideas aquí expresadas, lo mismo que su escritura, son de exclusiva responsabilidad de los escritores y no comprometen a la Universidad Central ni a la orientación de la revista.

Contenido

Presentación	5
La donación a los bancos de alimentos: un beneficio fiscal que contribuye a la seguridad alimentaria	8
<i>The donating to food banks: A tax benefit that contributes food security</i> Carlos Mauricio Cárdenas Méndez	
Evasión del IVA en el sector de la construcción en Bogotá y sus efectos en el PIB del sector	22
<i>VAT evasion in the construction sector of Bogotá and its effects on GDP of the sector</i> César Augusto Cárdenas Usma	
Control fiscal de las donaciones en campañas presidenciales colombianas entre los años 2014–2022	38
<i>Fiscal control of donations in colombian presidential campaigns between 2014–2022</i> Doly Yaneth Insuasti Ducuara	
Retos del IVA en la economía digital en Colombia, una perspectiva desde el modelo tributario de la OCDE	60
<i>Challenges of VAT in the Digital economy in Colombia, a perspective from the OECD tax model</i> Edwin Fernando Reyes Rojas	
Efecto del impuesto sobre la renta en la creación de entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial	73
<i>Effect of income tax on the creation of ESAL of the special tax regime</i> Efrén Leonardo Mejía Acosta	

Precios de transferencia: control de evasión fiscal	89
<i>Transfer pricing: tax evasion control</i>	
Marisol Pulido López, Eliana Marcela Bernal Morales	
Consecuencias de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida en los convenios de doble tributación en Colombia	102
<i>Consequences of the activation of the NMF clause of the CDI in Colombia</i>	
Leidy Diana Montoya	
Disminución de las utilidades presupuestadas en los contratos de obra privada por aumento del impuesto al valor agregado (IVA)	113
<i>Decrease in budgeted profits in private work contracts due to an increase in IVA</i>	
Martha Elena Caycedo Barrios	

Presentación

La maestría en Tributación de la Universidad Central es un programa líder en el país en la formación en este campo de tan alta relevancia para la realidad económica y social del país, los territorios, las organizaciones y los ciudadanos. Este programa estudia “las dinámicas que produce la intervención del Estado a través de los mecanismos e instrumentos de la hacienda pública, la política fiscal y la tributación y los efectos que estos generan en las relaciones con los agentes sociales, políticos y económicos” (Proyecto Académico del Programa de Maestría en Tributación, 2020).

El programa, con ocho años de trayectoria, está conminado a generar espacios de entendimiento y discusión sobre finanzas, políticas públicas, responsabilidades fiscales de personas, sociedades comerciales y otras organizaciones, comercio internacional y regulación tributaria internacional, todo desde una visión articuladora de las perspectivas económica, financiera, legal, social, ambiental y ética.

Convencidos del alto impacto que genera este proceso de formación, desde la Escuela de Negocios ENEX propusimos a la Facultad de Ciencias Empresariales y Jurídicas construir un número especial de *Visiones*, integrado por trabajos de grado destacados en el último año. Es así como encontrarán aquí textos de nuestros estudiantes que abordan problemas de diversos sectores y tipos de organizaciones; de alcance internacional, nacional o territorial; así como de perspectivas tanto del sujeto activo como del contribuyente. Todos ellos tienen lugar no solo en el escenario de la reflexión académica, sino de la arena pública, lo cual nos motiva a compartirlos en este medio.

Entre los documentos se abordan problemáticas relacionadas, por ejemplo, con el IVA, que ocupa la atención de tres trabajos. El primero de ellos habla sobre la estructuración de este impuesto en la creciente economía digital, asunto que viene siendo regulado desde la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a través del plan de Beneficios Económicos Periódicos (BEPS), y que reclama para Colombia —uno de sus países miembros— la adaptación de su legislación, ya que considera la localización de las operaciones y las responsabilidades de los comerciantes. Un segundo documento

reconoce el fenómeno de la evasión, específicamente en el sector de la construcción, visibilizando prácticas que no son éticas y retos para la fiscalización, máxime cuando se trata de una actividad económica tan relevante para el PIB colombiano. El tercero, y también considerando el mismo sector, se pregunta sobre el impacto financiero que ha representado el aumento de este impuesto en los contratos de obra privada desarrollados bajo el modelo “a todo costo”, generado por las sucesivas reformas tributarias de la última década.

Otro asunto de interés es el de los beneficios fiscales por donaciones, en primer lugar, a bancos de alimentos, lo que permite resaltar el sentido social, la relación con políticas públicas, el impacto económico para los donantes y la posibilidad de optimizar de manera agregada el impacto tanto para las comunidades en condición de necesidad como para los contribuyentes; así mismo, desde otro texto, se plantean retos para la regulación y la fiscalización en cuanto a las donaciones destinadas al apoyo de campañas políticas, pues observa el riesgo de lavado de activos y corrupción presente en estas operaciones, así como los beneficios para los donantes.

La visión internacional, sin duda, es de alta relevancia, toda vez que el comercio internacional crece y su acceso se facilita. Al respecto, nuestros estudiantes trabajaron sobre los precios de transferencia, que tienen una alta importancia, dado que, al existir vinculados económicos en diferentes territorios, se hace necesario el desarrollo de mecanismos efectivos de control que hagan frente a los riesgos de evasión y elusión. Por su parte, cuando se trata de tributación internacional, los convenios para evitar la doble tributación también son un tema obligado: una autora analiza el concepto de “nación más favorecida” que tiene como antecedente más relevante el Convenio de Viena de 1969 sobre tratados internacionales y que ha tenido interpretaciones diversas en distintos países.

Por último, un trabajo considera un tipo de organización diferente a la empresarial: las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) que cuentan con un régimen tributario especial. Se muestra una correlación entre los cambios en la normativa de tal régimen y un decrecimiento de creación de ESAL, explicado por el desincentivo generado por tales cambios.

Todos estos asuntos, lejos de estar agotados, generan nuevas preguntas sobre la ética profesional y empresarial, la eficacia de las políticas públicas, la estabilidad jurídica, la adaptación regulatoria, la capacidad de fiscalización de las agencias tributarias, el impacto social de las decisiones de hacienda pública y muchas otras, que ponen de relieve los retos de nuestros magísteres en tributación y de los actores del escenario tributario colombiano.

ENEX, la Escuela de Negocios de la Universidad Central, los invita a considerar los aportes que realizan los artículos de los hoy egresados de esta maestría contenidos en este número y consultar futuras ediciones en las que esperamos que se puedan presentar los trabajos destacados de nuestros posgrados.

Jehily Zabdiel Ocampo González
Directora (e) Escuela de Negocios ENEX

La donación a los bancos de alimentos: un beneficio fiscal que contribuye a la seguridad alimentaria

The donating to food banks: a tax benefit that contributes food security

Carlos Mauricio Cárdenas Méndez

Resumen

Este artículo analiza el impacto que tienen las donaciones que recibe el Banco de Alimentos de Bogotá, una organización no gubernamental (ONG) que atiende a personas en condición de vulnerabilidad, versus los beneficios tributarios existentes en Colombia. El objetivo es sensibilizar sobre el alcance y los resultados que se lograrían en seguridad alimentaria si se establece una alianza entre la sociedad y el Estado con el apoyo de los bancos de alimentos. Estas organizaciones estructuradas permiten hacer un seguimiento detallado a sus actividades, que contribuye a evidenciar el impacto que tienen en la comunidad a la cual atienden. Esta investigación se basó en los beneficios tributarios que existen sobre donaciones, la Política contra la Pérdida y el Desperdicio de Alimentos, la Ley 1990 de 2019, la iniciativa Hambre Cero propuesta en los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y los aportes del Banco Mundial. Finalmente, se resalta la importancia de generar incentivos, de modo que se atiendan las necesidades alimenticias de la población y se procure la seguridad alimentaria en el país.

Palabras clave: banco de alimentos, política alimentaria, deducciones tributarias, desperdicio de alimentos, donación de alimentos, incentivos fiscales.

Abstract

This article aims to analyze the impact generated by the donations received by the Food Bank of Bogotá, an NGO that serves people in vulnerable conditions, versus the existing tax benefits in Colombia. The objective is to raise awareness about the scope and results that in food security

Autor

Carlos Mauricio Cárdenas Méndez
Universidad Central; Celular: 3106070154;
ccardenasm2@ucentral.edu.co

Cómo citar este artículo:

Cárdenas, C. (2024). La donación a los bancos de alimentos: un beneficio fiscal que contribuye a la seguridad alimentaria. *Visiones*, 6, 7-20.

would be achieved, in an alliance Society State, supported with Food Banks, a structured organization, which allow detailed monitoring of their activities, evidencing impact on the community they serve. This research was based on the tax benefits associated with donations, the Public Policy against Food Loss and Waste, Law 1990 of 2019, the Zero Hunger initiative outlined in the Sustainable Development Goals (SDGs), and contributions from the World Bank. Finally, the importance of creating incentives is emphasized, aiming to address the nutritional needs of the population and promote food security in the country.

Keywords: food bank, food policy, tax deductions, food waste, food donation, tax incentives.

Introducción

El segundo Objetivo de Desarrollo Sostenible (ODS) definido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) para el 2030 tiene como finalidad adoptar las medidas necesarias para erradicar el hambre en los países del mundo, identificado como una de las principales limitaciones para el desarrollo integral de las sociedades. Específicamente, el propósito del ODS Hambre Cero es “poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible” (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo [PNUD], 2023).

Según cifras de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO, 2023), uno de cada nueve personas en el mundo está subalimentada, lo cual tiene grandes impactos en los niveles de desarrollo, la calidad de vida y el crecimiento de los niños. Adicionalmente, se ha demostrado que la inseguridad alimentaria afecta a mujeres, jóvenes y sobre todo a personas con bajos niveles de escolaridad (Grimaccia & Naccarato, 2019).

En América Latina y el Caribe, el número de personas subalimentadas alcanzó los 39,3 millones de personas, equivalente al 6,1 % de la población (FAO, 2023 a). Este escenario y las dificultades en la adopción de medidas eficientes invitan a replantear la posibilidad de alcanzar las metas definidas en el segundo ODS. Incluso hay quienes señalan la necesidad de rediseñar totalmente las cadenas de producción de alimentos para poder lograr este objetivo (Salazar, 2018).

Para Colombia, la situación de subalimentación es del 8,2 % de la población (FAO, 2023b). Muchos factores están asociados a las desigualdades sociales, lo cual disminuye las posibilidades de adquirir alimentos y suplir las necesidades alimenticias mínimas, especialmente de

niños y niñas, mujeres embarazadas y población vulnerable (Świetlik, 2018).

Según los informes en conjunto realizados por la FAO y otros organismos internacionales vinculados con el Banco Mundial, las brechas socioeconómicas que fomentan la desigualdad y contribuyen a que los círculos de pobreza continúen también limitan las oportunidades de mejorar las condiciones de vida de la población vulnerable en los países en desarrollo (FAO, 2023a).

Sumado a lo anterior, la crisis del coronavirus Sars Cov 2 puede llegar a tener efectos negativos a largo plazo sobre la seguridad alimentaria (Smith & Wesselbaum, 2020). Si bien todavía se requieren investigaciones que expliquen a fondo las consecuencias de la pandemia en la seguridad alimentaria (Leddy *et al.*, 2020), ya se han encontrado incrementos en la inseguridad alimentaria en Europa (Food Foundation, 2020), Norteamérica (Niles *et al.*, 2020) y Suramérica (Zimmerer & De Haan, 2020). La prevalencia de estos efectos en el mundo hace que expertos recomienden tomar medidas fiscales y expandir las redes de protección social (Laborde *et al.*, 2020).

Paralelamente, se identificó un fenómeno de especial atención en el contexto de pobreza y hambre mundial: el desperdicio de alimentos. Según estimaciones de la FAO (2019), un tercio de los alimentos producidos para el consumo humano se pierde o desperdicia, y se ha calculado que esta cantidad es suficiente para alimentar a toda la población malnutrida del mundo (Botti, 2018). Adicionalmente, se estima que este desperdicio genera entre el 8% y el 10% de las emisiones de gases de efecto invernadero (United Nations Environment Programme [UNEP], 2021).

América Latina y el Caribe representan el 20% de la cantidad global de alimentos que se desperdician (ONU, 2019). Son muchos los factores que reporta el informe *Estado mundial de la alimentación y la agricultura 2019* que permiten analizar las razones por las cuales se presenta desperdicio de alimentos en la región (Mosquera & Rivera, 2017).

En Colombia, los niveles de hambre y desnutrición, así como el desperdicio de alimentos constituyen una situación de difícil abordaje debido a las condiciones socioeconómicas del territorio, las cuales evidencian brechas y desigualdades de especial relevancia (Martínez & Quintero, 2017). Según cifras del Departamento Nacional de Planeación (DNP), de la oferta nacional de alimentos disponibles de 28,5 millones de toneladas al año, se evidencia un desperdicio de 9,76 millones de toneladas, es decir, del 34% (DNP, 2016). Asimismo, se ha encontrado que esta problemática está relacionada con pérdidas en la etapa de producción agrícola, lo cual evidencia un problema adicional

asociado a las prácticas tradicionales, los niveles de producción y el uso del suelo con estos fines.

Justamente ese nivel de desperdicio de alimentos motivó la implementación de acciones que contribuyan a reducirlo. Si bien hay quienes critican la eficiencia de los bancos de alimentos para solucionar estos problemas (Loopstra & Tarasuk, 2012; Middleton *et al.*, 2018; Tarasuk *et al.*, 2014, 2020; Tarasuk & Beaton, 1999), hay quienes señalan que estos organismos logran proveer soluciones inmediatas a la privación severa de alimentos (Bazerghi *et al.*, 2016), y otros sostienen que en Latinoamérica cumplen una función esencial en contra del hambre (Guevara, 2021).

Según la Asociación de Bancos de Alimentos de Colombia, en el 2020 se atendieron más de 3,2 millones de personas a través de la red y sus aliados, con la entrega de 63.590 toneladas de productos, de las cuales 48.288 toneladas fueron rescatadas gracias a las donaciones recibidas. Sin embargo, y a pesar de las ayudas, los bancos de alimentos recuperan solo el 0,19% del total de alimentos que se desperdician en Colombia. Este es quizás el aspecto más relevante que se debe tener en cuenta para continuar esta lucha, pues las experiencias en otros países demuestran la necesidad de aumentar la oferta de alimentos rescatados (Rombach *et al.*, 2018).

Con base en lo anterior, la pregunta-problema que fundamenta este artículo es la siguiente: ¿Los beneficios tributarios que el Estado ha otorgado por las donaciones a los bancos de alimentos pueden aportar al análisis de los resultados que ha tenido la Política contra la Pérdida y el Desperdicio de Alimentos? La hipótesis de la investigación es que la dinámica de incentivos-beneficios otorgados por las donaciones se debe considerar para abordar de manera integral el desarrollo de esta política, teniendo en cuenta la articulación entre el Estado, los actores privados y las organizaciones sociales.

Asimismo, el objetivo general de la investigación fue analizar el impacto de los incentivos tributarios que motivan a las entidades a donar a los bancos de alimentos en Colombia y su contribución al abordaje del problema público asociado a la seguridad alimentaria. Para complementar el análisis, se definieron tres objetivos específicos:

- Presentar los lineamientos de la Política contra la Pérdida y el Desperdicio de Alimentos para identificar los aportes que hacen las donaciones a los bancos de alimentos al abordaje de la seguridad alimentaria en el país.
- Exponer la normatividad vigente relacionada con las exenciones tributarias y otros incentivos fiscales que han generado un aumento de las donaciones.

- Analizar la influencia que tienen en el modelo fiscal colombiano los incentivos tributarios por donaciones a los bancos de alimentos.

Con base en los datos disponibles para el país, el artículo contribuye a comprender la relación entre los incentivos tributarios y las donaciones a los bancos de alimentos en el marco de la Política contra la Pérdida y el Desperdicio de Alimentos. Específicamente, el documento se organiza en tres apartados: 1) lineamientos de la Política Pública contra la Pérdida y el Desperdicio de Alimentos; 2) normatividad de exenciones tributarias e incentivos fiscales en Colombia relacionados con la donación de alimentos, y 3) la relación entre los incentivos tributarios para las donaciones de alimentos y el modelo fiscal colombiano. Posteriormente, se presentan las conclusiones y algunas reflexiones relacionadas con la lucha contra el hambre, al igual que la importancia de incentivar las donaciones para garantizar que toda la población tenga acceso a la alimentación.

Lineamientos de la Política contra el Desperdicio de Alimentos y las donaciones a los bancos de alimentos

La lucha contra el hambre y la malnutrición en Colombia, una de las problemáticas más relevantes para el Estado, formó parte de los objetivos prioritarios del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 y se articuló con la agenda 2030 de los ODS (DNP, 2019), tanto por sus impactos en la calidad de vida de la población, como por su influencia en el fomento de iniciativas y acciones centradas en el desarrollo sostenible del territorio, especialmente en temas agrícolas y en la mitigación al cambio climático. Además, se ha señalado que las políticas públicas son una herramienta con la capacidad de materializar los objetivos estatales (Gutiérrez *et al.*, 2017) y los derechos sociales (Pérez *et al.*, 2008). Por esta razón, y teniendo en cuenta las elevadas cifras de desperdicio de alimentos y los niveles de hambre y malnutrición, se aprobó la Ley 1990 de 2019 con el objetivo de crear la Política para Prevenir la Pérdida y el Desperdicio de Alimentos en Colombia.

Esta ley hace un llamado a la Comisión Intersectorial de Seguridad Alimentaria y Nutricional (CISAN) a formular políticas contra el desperdicio de alimentos, al tiempo que señala la importancia de generar incentivos a todos los actores partícipes de la cadena de producción, suministro y consumo de alimentos en Colombia, con el objetivo de aunar esfuerzos para reducir el desperdicio de alimentos y promover la

utilización de los excedentes alimenticios en satisfacer las necesidades básicas de alimentación y nutrición de la población.

Normatividad de las exenciones tributarias e incentivos fiscales para la donación de alimentos en Colombia

En Colombia, el Estatuto Tributario Nacional contempla la donación como uno de los descuentos o exenciones tributarias para los contribuyentes que voluntariamente deciden aportar a entidades gubernamentales u organizaciones sin ánimo de lucro, en el cumplimiento de sus objetivos, para satisfacer las demandas sociales. En este sentido, el artículo 257, “Descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial”, señala las condiciones aplicables a la donación. Asimismo, el numeral 9 del artículo 424 del Estatuto Tributario señala la “exclusión de IVA para alimentos de consumo humano donados a los bancos de alimentos” (Decreto 624 de 1989).

Relación entre la donación de alimentos en materia fiscal y la Política Pública contra el Desperdicio de Alimentos

Tal como se ha señalado, en Colombia el Estatuto Tributario define cuáles son los beneficios por donar a entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto sea contribuir en el cumplimiento de los fines del Estado desarrollando actividades meritorias. En particular, las donaciones a los bancos de alimentos reciben dos grandes beneficios tributarios:

- Descuento del 25 % del valor donado aplicado directamente en el impuesto de renta.
- La exención al cobro del IVA sobre los alimentos de consumo humano donados al banco de alimentos.

Sin embargo, estos incentivos parecen no ser suficientes para impulsar las donaciones. Así lo señalan Díaz y Arias (2012), quienes exponen la importancia de contar con incentivos tributarios que estimulen la donación a los bancos de alimentos, de manera que se impulse la posibilidad de atender a un mayor número de personas en pro de garantizarles la alimentación. En este mismo sentido se ha manifestado The Global Food Banking, entidad que congrega a diversos bancos de alimentos en el mundo, al afirmar que los estímulos existentes no son suficientes para impulsar la donación de alimentos, lo cual se evidencia en que

el desperdicio mundial de comida aumente a la par con los niveles de hambre y malnutrición.

Díaz y Arias (2012) señalan en esta misma línea argumentativa algunos casos internacionales, con el objetivo de replantear el sistema actual de donaciones y los incentivos tributarios existentes:

Casos como el de Estados Unidos, en donde se hace devolución del IVA pagado por los alimentos donados y existen otro tipo de exenciones, o el de México, en donde aquellos propietarios de bienes en desuso están exentos del pago de IVA y adicionalmente tienen un 5% de devolución, son merecedores de un estudio a fondo, con el fin de determinar su aplicabilidad en Colombia. Se requiere de normas que contribuyan al estímulo de la donación de alimentos, lo cual contribuirá en algo a la reducción del hambre en nuestro país (p. 17).

Es necesario adoptar soluciones estructurales y sistemáticas con el fin de coordinar la cadena alimentaria y lograr sinergias entre todos los actores. Por esto, y tal como lo señala el informe de la Dirección de Seguimiento y Evaluación de Políticas Públicas, es primordial “regularizar las políticas, las reglas contractuales, los incentivos y las iniciativas de las múltiples partes interesadas” (DNP, 2016, p. 16), puesto que las acciones que deben ser implementadas requieren de un esfuerzo mayor al que se hace actualmente con la línea de contribuciones voluntarias y las estrategias de responsabilidad social empresarial, pues no cuentan con los suficientes incentivos para materializarse.

Análisis de las donaciones recibidas por el Banco de Alimentos de Bogotá y su impacto tributario y social

La Fundación Banco Arquidiocesano de Alimentos (FBAA) es una entidad sin ánimo de lucro creada en el año 2001 por iniciativa de la iglesia Católica y el sector privado, en la cual se identifican tres actores fundamentales:

- Los donantes, especialmente las empresas.
- Las universidades.
- Las organizaciones sociales.

El modelo de la FBAA vincula organizaciones sociales y las apoya con acompañamiento para que desarrollen sus actividades, buscando sostenibilidad y sustentabilidad. Además, las orienta para dar cumpli-

miento a los parámetros normativos sanitarios que son necesarios en la atención a población. Estas alianzas estratégicas con universidades y otras organizaciones se caracterizan por la protección de la información de los donantes y sus marcas.

A continuación, con base en los informes de gestión publicados por la FBAA se describe el impacto social que tienen las donaciones.

La figura 1 muestra el impacto que tiene esta obra al atender a un número significativo de personas en condición de vulnerabilidad a través de las organizaciones vinculadas, bondad que es posible gracias a las donaciones que recibe la FBAA. En la figura 2 se identifica el número de donantes en los últimos cuatro años, especialmente en el momento más fuerte de la emergencia sanitaria.

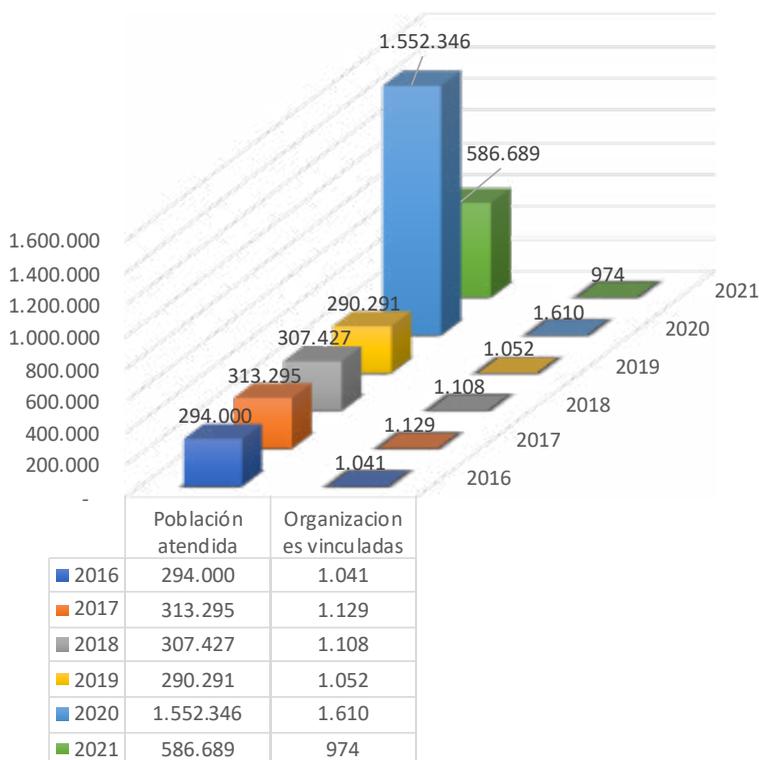


Figura 1. Población beneficiada entre los años 2016 y 2021.

Nota. Organizaciones sociales vinculadas por medio de las cuales se atiende a la población.

Fuente: adaptado de *Informe de gestión 2020: ¡El hambre sí tiene CURA!*, del Banco de Alimentos de Bogotá (2020).

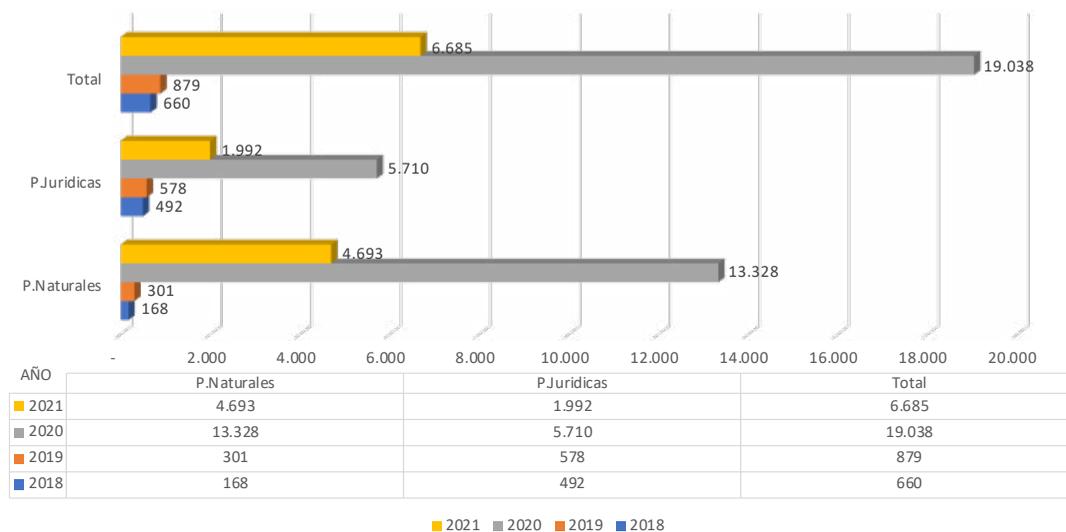


Figura 2. Número de donantes a la FBAA entre los años 2018 y 2021.
Fuente: adaptado de *Informe de gestión 2020: ¡El hambre sí tiene CURA!*, del Banco de Alimentos de Bogotá (2020).

La FBAA también recibe donaciones en especie que no son alimentos y con los cuales apoya a organizaciones con elementos dotacionales. En la figura 3 se observa en pesos colombianos las donaciones de los años 2016-2021, recursos que se optimizan rigurosamente para mantener sostenible y sustentable la obra. Esta información evidencia el impacto generoso que tuvieron los donantes durante la época de pandemia, lo cual permitió llegar a más población necesitada.

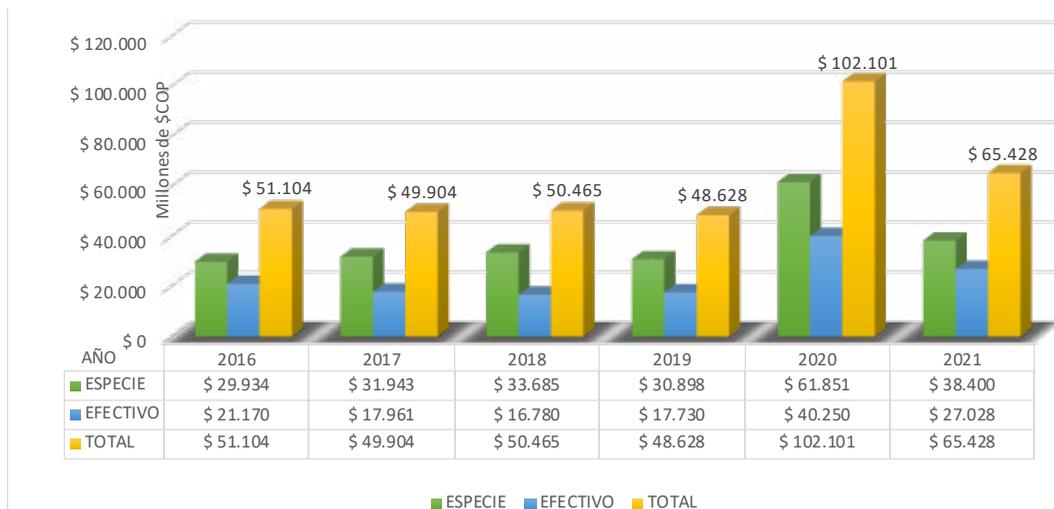


Figura 3. Donaciones recibidas por la FBAA en millones de pesos colombianos entre los años 2016 y 2021.
Fuente: adaptado de *Informe de gestión 2020: ¡El hambre sí tiene CURA!*, del Banco de Alimentos de Bogotá (2020).

El potencial de crecimiento de las donaciones a la FBAA como incentivo tributario se calculó tomando como base la información de treinta compañías donantes en 2020 y la información reportada a la Superintendencia de Sociedades, así: Valor donado: \$ 4 289 018 000; el descuento tributario máximo que podían aplicar estas empresas según las condiciones fiscales ascendería a la suma de \$ 75 895 149 000, lo cual equivaldría a un valor por donaciones de \$ 295 580 595 000. Esta cifra triplicaría el valor del total de donaciones recibidas en el año 2020 solo con 30 de los 5710 donantes personas jurídicas.

Conclusiones

Una de las grandes problemáticas sociales es el nivel de hambre y malnutrición que tiene la población vulnerable. Por ello, Colombia se comprometió con su lucha incorporando los retos definidos en la Agenda 2030 y los ODS, como lineamientos que orientan los procesos de política pública relacionados con la producción y el consumo de alimentos, al igual que aquellos programas sociales que buscan garantizar el acceso a alimentación sana y de calidad como elemento indispensable para mejorar la calidad de vida de la población y el desarrollo de cada individuo.

En este contexto se resaltan las acciones realizadas por los bancos de alimentos, a partir de sinergias con otros actores, al recuperar parte de los alimentos que podrían ser desperdiciados y entregarlos a la población en condición de vulnerabilidad. Aquí surge un escenario de especial interés para el abordaje del problema público del desperdicio de alimentos en Colombia: debe haber una participación más activa que surja de la premisa de que todos los involucrados en la cadena tienen responsabilidad, en especial el Estado. En este sentido, es necesario, además de la sensibilización, generar incentivos con el objetivo último de tener mayores impactos.

Si bien el Estatuto Tributario define los incentivos para las donaciones, se evidencia que esta normativa no es suficiente a pesar de su potencial, por lo cual se debe hacer un llamado a impulsar la participación del sector privado en estos temas. Al respecto, se pueden considerar los ejemplos de Francia, Italia, México o Estados Unidos, que además de incentivar las donaciones, cuentan con sistemas fiscales que tienden a mejorar el panorama para las empresas, de manera que la productividad no se ve comprometida por las acciones adoptadas en el marco de la responsabilidad social empresarial y se obtienen mayor producción, rentabilidad y beneficios trasladados desde lo privado hacia lo público.

En la Política contra la Pérdida y el Desperdicio de Alimentos es necesario incorporar, además de los lineamientos ya planteados, beneficios que impulsen más donaciones a los bancos de alimentos como solución a los problemas públicos asociados con el hambre y la malnutrición. En la iniciativa de la Ley 1990 de 2019 se había sugerido este tipo de acciones, pero finalmente no fueron tenidas en cuenta. Asimismo, es importante señalar que la política pública debe incluir la visión de todos, de manera que las soluciones no se conviertan en imposiciones o costos adicionales, sino que, por el contrario, integren prácticas sostenibles y responsables para alcanzar mejores niveles de calidad de vida para la población.

Los impuestos, como elementos de la política fiscal, y la posibilidad de que estos lleguen de una forma eficiente a cubrir una necesidad tan sentida como es la mitigación del hambre en la población vulnerable, podrían convertirse a través de las donaciones en una herramienta para el Estado en su lucha contra el hambre y la desnutrición.

Referencias

- Banco de Alimentos de Bogotá. (2020). *Informe de gestión 2020: ¡El hambre sí tiene CURA!* Arquidiócesis de Bogotá. <https://bancodealimentos.org.co/wp-content/uploads/2021/04/Informe-de-Gestin-2020.pdf>
- Bazerghi, C., McKay, F. H., & Dunn, M. (2016). The role of food banks in addressing food insecurity: A systematic review. *Journal of Community Health, 41*(4), 732-740. <https://doi.org/10.1007/S10900-015-0147-5>
- Botti, A. (2018). *Revista Gestão da Produção Operações e Sistemas* 14(5):328-350. DOI:10.15675/gepros.v14i5.2484
- Congreso de la República de Colombia. (2019, 2 de agosto). Ley 1990. Por medio de la cual se crea la política para prevenir la pérdida y el desperdicio de alimentos y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 51033. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30037776>
- Departamento Nacional de Planeación [DNP]. (2016, 28 de marzo). Colombianos botan 9,76 millones de toneladas de comida al año. <https://2022.dnp.gov.co/Paginas/Colombianos-botan-9,76-millones-de-toneladas-de-comida-al-a%C3%B1o.aspx>
- Departamento Nacional de Planeación [DNP]. (2019). *Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 "Pacto por Colombia, pacto por la equidad"*. DNP. <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Prensa/Resumen-PND2018-2022-final.pdf>

- Díaz, C., y Arias, S. (2012). Tratamiento tributario de la donación de alimentos: El derecho tributario y la hacienda pública: La verdadera legislación para protección de los DDHH. *Revista ICDT*, 66(48), 105-129. <https://icdt.co/revistas/revista-icdt-66/>
- Food Foundation. (2020, 14 de abril). *Vulnerability to food insecurity since the COVID-19 lockdown* [Reporte]. <https://foodfoundation.org.uk/publication/vulnerability-food-insecurity-covid-19-lockdown>
- Grimaccia, E., & Naccarato, A. (2019). Food insecurity individual experience: A comparison of economic and social characteristics of the most vulnerable groups in the world. *Social Indicators Research*, 143(1), 391-410. <https://doi.org/10.1007/s11205-018-1975-3>
- Guevara, A. (2021). El rol de los bancos de alimentos en países en desarrollo. *Ecuador es Calidad*, 8(1), 1. <https://doi.org/10.36331/revista.v8i1.134>
- Gutiérrez Ossa, J. A., Restrepo Avendaño, R. D., & Zapata Hoyos, J. S. (2017). Formulación, implementación y evaluación de políticas públicas desde los enfoques, fines y funciones del Estado. *CES Derecho*, 8(2), 333-351. <https://doi.org/10.21615/CESDER.8.2.7>
- Laborde, D., Martin, W., & Vos, R. (2020). Poverty and food insecurity could grow dramatically as COVID-19 spreads. En J. Swinnen y J. McDermott (Eds.), *COVID-19 and global food security*. International Food Policy Research Institute (IFPRI). <https://doi.org/10.2499/P15738COLL2.133762>
- Leddy, A. M., Weiser, S. D., Palar, K., & Seligman, H. (2020). A conceptual model for understanding the rapid COVID-19-related increase in food insecurity and its impact on health and healthcare. *The American Journal of Clinical Nutrition*, 112(5), 1162-1169. <https://doi.org/10.1093/AJCN/NQAA226>
- Loopstra, R., & Tarasuk, V. (2012). The relationship between food banks and household food insecurity among low-income Toronto Families. *Canadian Public Policy*, 38(4), 497-514. <https://doi.org/10.3138/CP.38.4.497>
- Martínez, M., & Quintero, J. (2017, 6-8 de septiembre). *Estado actual de los desperdicios de frutas y verduras en Colombia* [ponencia]. 4to Congreso Internacional AmITIC 2017, Popayán, Colombia. <https://revistas.utp.ac.pa/index.php/memoutp/article/view/1493>
- Middleton, G., Mehta, K., McNaughton, D., & Booth, S. (2018). The experiences and perceptions of food banks amongst users in high-income countries: An international scoping review. *Appetite*, 120, 698-708. <https://doi.org/10.1016/J.APPET.2017.10.029>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1989, 30 de marzo). Decreto 624. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

- Diario Oficial* 38756. <https://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1132325>
- Mosquera Caicedo, N., & Rivera Ibarra, A. (2017, 6-8 de septiembre). *Estado actual de los niveles de desperdicio de las cadenas de abastecimiento de alimentos*. [ponencia]. 4to Congreso Internacional AMITIC 2017, Popayán, Colombia. <https://revistas.utp.ac.pa/index.php/memoutp/article/view/1494/html>
- Niles, M. T., Bertmann, F., Belarmino, E. H., Wentworth, T., Biehl, E., & Neff, R. (2020). The early food insecurity impacts of COVID-19. *Nutrients*, 12(7), 1-23. <https://doi.org/10.3390/NU12072096>
- Organización de las Naciones Unidas [ONU]. (2019, 14 de octubre). América Latina representa el 20 % del desperdicio de comida en el mundo. <https://news.un.org/es/story/2019/10/1463871>
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura [FAO]. (2019, 15 de julio). Aunque en Colombia se reduce, el hambre aumenta en el mundo: Informe ONU sobre hambre y malnutrición. <https://www.fao.org/colombia/noticias/detail-events/es/c/1202301/>
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura [FAO]. (2023a). *Panorama regional de la seguridad alimentaria y nutricional - América Latina y el Caribe 2022*. FAO; IFAD; PAHO; WFP; UNICEF. <https://doi.org/10.4060/CC3859ES>
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura [FAO]. (2023b). Colombia [Base de datos]. <https://www.fao.org/faostat/es/#country/44>
- Pérez, L., Uprimmy, R., & Rodríguez, C. (2008). *Los derechos sociales en serio: Hacia un diálogo entre derechos y políticas públicas*. Dejusticia. <https://www.dejusticia.org/publication/los-derechos-sociales-en-serio-hacia-un-dialogo-entre-derechos-y-politicas-publicas/>
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo [PNUD]. (2023). *Objetivos de Desarrollo Sostenible*. PNUD. <https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals>
- Rombach, M., Bitsch, V., Kang, E., & Ricchieri, F. (2018). Comparing German and Italian food banks: Actors' knowledge on food insecurity and their perception of the interaction with food bank users. *British Food Journal*, 120(10), 2425-2438. <https://doi.org/10.1108/BFJ-11-2017-0626>
- Salazar, M. (2018). La economía circular como respuesta alternativa a los desafíos de la alimentación: Análisis de caso para la situación de Chile. *Revista Chilena de Relaciones Internacionales*, 2(2), 94-104. <https://sciencespo.hal.science/hal-03614821>

- Smith, M. D., y Wesselbaum, D. (2020). COVID-19, food insecurity, and migration. *The Journal of Nutrition*, 150(11), 2855-2858. <https://doi.org/10.1093/JN/NXAA270>
- wietlik, K. (2018). Economic growth versus the issue of food security in selected regions and countries worldwide. *Problems of Agricultural Economics*, 356(3), 127-149. <https://doi.org/10.30858/ZER/94481>
- Tarasuk, V. S., & Beaton, G. H. (1999). Household food insecurity and hunger among families using food banks. *Canadian Journal of Public Health = Revue Canadienne de Sante Publique*, 90(2), 109-113. <https://doi.org/10.1007/BF03404112>
- Tarasuk, V., Dachner, N., & Loopstra, R. (2014). Food banks, welfare, and food insecurity in Canada. *British Food Journal*, 116(9), 1405-1417. <https://doi.org/10.1108/BFJ-02-2014-0077>
- Tarasuk, V., Fafard St-Germain, A. A., & Loopstra, R. (2020). The relationship between food banks and food insecurity: Insights from Canada. *Voluntas*, 31, 841-852. <https://doi.org/10.1007/s11266-019-00092-w>
- United Nations Environment Programme [UNEP]. (2021, 4 de marzo). ONU: Se desperdicia 17 % de todos los alimentos disponibles a nivel del consumidor. <https://www.unep.org/es/noticias-y-reportajes/comunicado-de-prensa/onu-se-desperdicia-17-de-todos-los-alimentos-disponibles>
- Zimmerer, K. S., & De Haan, S. (2020). Informal food chains and agrobiodiversity need strengthening —not weakening— to address food security amidst the COVID-19 crisis in South America. *Food Security*, 12(4), 891-894. <https://doi.org/10.1007/s12571-020-01088-x>

Evación del IVA en el sector de la construcción en Bogotá y sus efectos en el PIB del sector

VAT evasion in the construction sector of Bogotá and its effects on GDP of the sector

César Augusto Cárdenas Usma

Resumen

La evasión del impuesto al valor agregado (IVA), que en Colombia está entre el 35 % y el 40 % (DIAN, 2015), afecta los ingresos del Estado. El sector de la construcción, particularmente en Bogotá, no escapa a esta problemática, pese a ser una de las actividades con mayor dinamismo y contribución al desarrollo del país. En este contexto, el objetivo general de este trabajo fue determinar los efectos que tiene la evasión de este tributo en el PIB de Bogotá durante el 2010 y el 2019. Con este propósito, en esta investigación se utilizó un enfoque mixto con diseño longitudinal y método deductivo, revisión documental, análisis de información estadística sobre el aporte del IVA e información financiera del sector construcción. Se evidencia la importancia de esta área en la economía, su influencia directa en los diferentes ámbitos económicos y los efectos de la evasión del IVA al PIB.

Palabras claves: evasión tributaria, impuesto al valor agregado, producto interno bruto, industria de la construcción.

Abstract

VAT evasion affects income, Colombia is between 35 % and 40 % (DIAN, 2015). The construction sector at the national level and particularly in Bogotá, do not escape this problem. Despite being one of the sectors with the greatest dynamism and contribution to the development of the country, it is necessary to determine the effects of evasion of this tax in the construction sector on GDP during 2010 to 2019 in Bogotá as a general objective. To achieve this, a mixed approach with longitudinal design and deductive

Autor

César Augusto Cárdenas Usma
Contador Público, de la Universidad del Quindío; especialista en Gestión para el Desarrollo Empresarial; especialista en Contabilidad Financiera Internacional, y magíster en Tributación, de la Universidad Central.
Correo: cesarincarus@hotmail.com

Cómo citar este artículo:

Cárdenas, C. (2024). Evación del IVA en el sector de la construcción en Bogotá y sus efectos en el PIB del sector. *Visiones*, 6, 21-36.

method is used in the research, and thus determine the effects of evasion on GDP through documentary review, the analysis of statistical information on the VAT contribution and financial information of the construction sector. The importance of the construction sector in the economy and its direct influence on the different economic sectors, and the effects of VAT evasion on GDP are evident.

Keywords: tax evasion, value added tax, gross domestic product, construction industry.

Introducción

La evasión de impuestos tiene múltiples causas. Por una parte, las empresas con escasez de recursos acuden a esta práctica como una alternativa a las reformas tributarias que el gobierno hace para incrementar sus ingresos y atender el gasto público (Parra & Patiño, 2010; Sierra-Rincón & Vargas-Noy, 2015). Por otra parte, la evasión también es consecuencia de diferentes hechos y condiciones económicas, políticas y sociales, como las crisis económicas y la desconfianza en el gobierno por la ausencia de auténticas medidas para administrar el gasto público (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OECD] *et al.*, 2021; Parra & Patiño, 2010).

Específicamente en el periodo 1987-1991, en la construcción de obras civiles, una de las actividades más dinámicas y primordiales para acrecentar la productividad en otros sectores económicos de Colombia (Alcaldía Mayor de Bogotá, 2017), la tasa de evasión en personas jurídicas del sector creció 16 puntos, mientras que en personas naturales supera el 70% en los sectores comercio, transporte, servicios y construcción (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2015). En concordancia con lo anterior, Rodríguez (2018) señala que el promedio de evasión en personas jurídicas durante los años 2000-2016 fue del 40,1%. Entre otras razones, se considera que las múltiples reformas al sistema tributario han generado una atmósfera que induce la evasión y elusión de los impuestos.

Con estas cifras tan altas de evasión del IVA, es claro que esta práctica tiene efectos negativos en las variables macroeconómicas de Colombia, entre las cuales se encuentran las tasas de crecimiento del producto interno bruto (PIB) del país y del sector de la construcción. Así parecen indicarlo los resultados negativos de este indicador macroeconómico para el sector durante los años 2010, 2017, 2018 y 2019, según los datos estadísticos del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) (figuras 1 y 2).

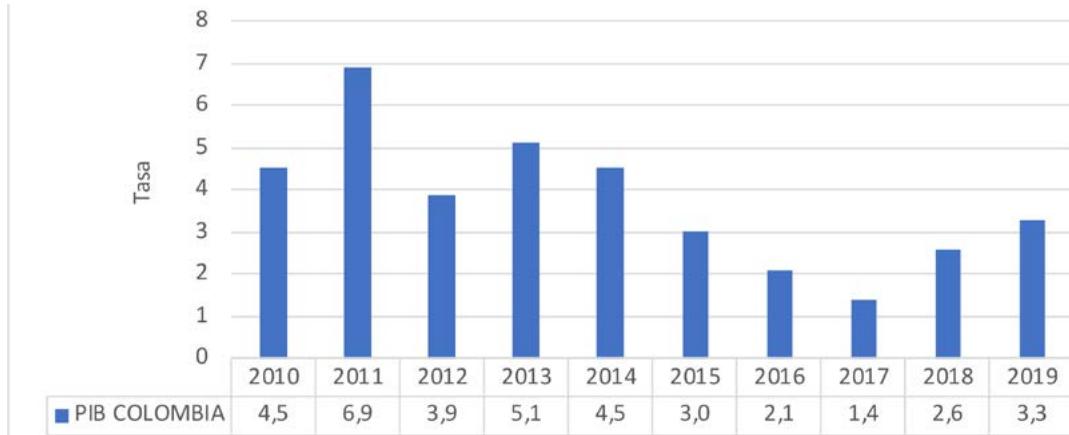


Figura 1. PIB en Colombia, periodo del 2010 al 2019
Fuente: Elaboración propia con base en datos del DANE (2021).

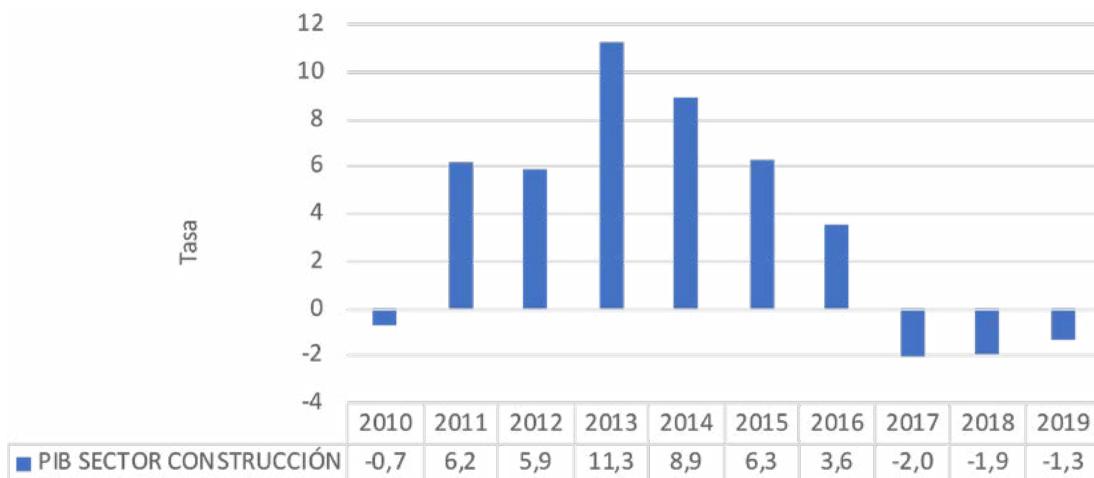


Figura 2. PIB Sector Construcción, periodo del 2010 al 2019
Fuente: Elaboración propia con base en datos del DANE (2021).

Frente a este escenario se formuló la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles fueron los efectos de la evasión del IVA del sector de la construcción en el PIB entre los años 2010 y 2019 en Bogotá? El estudio se concentró en la capital de la República considerando que durante los últimos años la construcción ha sido una de las actividades económicas con mayor dinamismo del país y, por ende, en la ciudad, lo cual ha promovido cambios positivos que mejoran la calidad de vida de todos (Oikos, 2020).

Objetivos

El objetivo principal de la investigación fue determinar los efectos de la evasión del IVA de la construcción de Bogotá en el PIB del sector entre 2010 y 2019. Para cumplirlo, se definieron dos objetivos específicos:

- Describir el marco normativo que reguló el IVA en el sector de la construcción entre los años 2010 y 2019 en Bogotá.
- Caracterizar el sector y su desarrollo en la capital del país durante el periodo delimitado.

Marco teórico

Esta investigación describe los efectos de la evasión del IVA de la construcción en Bogotá en el PIB del sector entre los años 2010 y 2019. Se seleccionó esta actividad debido a su importancia y a su aporte en la generación de empleo, el crecimiento económico y el fortalecimiento de la infraestructura del país. Asimismo, se consideró que el incumplimiento de las obligaciones tributarias no solo afecta el recaudo del tributo, sino también el logro de las metas del gobierno nacional.

Puntualmente, respecto a la función que tiene el IVA en los ingresos de un país, Mihóková y Andrejovská (2015) afirman que para la Unión Europea (UE) consiste en “proporcionar ingresos para los presupuestos nacionales para financiar el gasto público” (p. 106), es decir, se trata de una fuente importante de ingresos para los países. No obstante, este impuesto no se escapa a las prácticas de evasión que tienen los diferentes sectores de la economía, como el de la construcción, que en criterio de Luzgina (2017) es uno de los más cerrados y corruptos en muchos países del mundo.

Por su importancia para el desarrollo de los países, la evasión tributaria también afecta la brecha fiscal en la economía global. Así lo asevera el estudio empírico de Raczkowski y Mróz (2018) en 35 países:

El nivel de brecha de impuestos (TG, por sus siglas en inglés), para un determinado país, está fuertemente correlacionado con el PIB, es decir que si este es alto, el TG como porcentaje del mismo es menor en la mayoría de los países. (p. 567)

En esta misma línea, el trabajo de Gómez y Pascual (2011) concluye que la caída de la evasión del impuesto en los sectores productivos más fraudulentos afectaría positivamente a las principales variables macroeconómicas. Este sería el caso del PIB, el cual aumentaría 1,33 % si se

genera un aumento de 1,4 puntos porcentuales en la recaudación del IVA.

En cuanto a la situación en Colombia, Macías *et al.* (2007) afirman que “es bajo el recaudo por concepto de impuestos indirectos, como porcentaje del PIB, no solamente con respecto a los países desarrollados, sino también con respecto a las economías de América Latina” (p. 70). Esta información se confirma con el cálculo que hizo la DIAN (2002) sobre la evasión del IVA en el año 2000, que fue del 1,4 % del PIB, una cifra muy alta si se tiene en cuenta que el recaudo efectivo de ese impuesto en relación con esta variable de crecimiento económico fue del 6,4 % (Macías *et al.*, 2007).

Marco metodológico

Se definió un tipo de estudio descriptivo, con un enfoque mixto y un diseño longitudinal. El enfoque cualitativo se aplicó para hacer la revisión documental, en tanto que el enfoque cuantitativo permitió analizar la información estadística del IVA y los estados financieros de las empresas del sector de la construcción. Por lo tanto, el método que más se ajustó a la investigación fue el deductivo, el cual parte de unos fundamentos teóricos hasta llegar a configurar hechos o prácticas específicas (Prieto-Castellanos, 2017). A continuación se describen las dos etapas en que se desarrolló la investigación:

- Se inició con la recolección de la información, etapa en la cual se consultaron las páginas oficiales de la DIAN, el DANE, Fedesarrollo, el Observatorio de Desarrollo Económico y la Superintendencia de Sociedades. Además de revisar el Estatuto Tributario y las reformas tributarias, se hizo una búsqueda de publicaciones científicas en las bases de datos que contienen artículos sobre ciencias económicas: Dialnet, DOAJ, EBSCO, Hapi, Jstor, OECD y Google Académico con las siguientes palabras en español e inglés: evasión IVA sector/industria construcción Bogotá, efectos en el PIB evasión IVA sector/industria construcción Bogotá, evasión IVA, evasión IVA sector/industria construcción, efectos en el PIB evasión IVA, efectos en el PIB evasión IVA sector/industria construcción. Finalmente, se usaron los datos obtenidos de las solicitudes formales que se dirigieron a entidades competentes en la materia.
- En la segunda etapa se revisó, clasificó, seleccionó por tema y analizó la información de mayor relevancia. Aunque en general los datos cuantitativos se procesaron con estadística descriptiva

para analizarlos después, se debe aclarar que hubo una limitante en las estadísticas sobre la evasión del IVA, pues aunque se realizó la solicitud a la DIAN, la entidad respondió que “no se encuentran disponibles a nivel de desagregación que refiere en la solicitud” (anexo 1).

Resultados

Normatividad que ha regulado el IVA en el sector de la construcción

El IVA surgió en Colombia en 1963 con el Decreto 3288 del mismo año como una iniciativa del gobierno nacional. No obstante, su implementación definitiva se atribuye a la Ley 20631 de 1975, la cual ha sido modificada en varias ocasiones. Posteriormente, el marco normativo regulatorio del IVA en Colombia quedó consagrado en el artículo 95, numeral 9, de la Constitución Política de 1991.

Aún en la década de los 90, el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 que reguló el Estatuto Tributario no establece una tarifa o porcentaje mínimo como base del IVA en los contratos de construcción, lo cual constituye un beneficio que puede ser mal usado por las empresas del sector. Además, el Decreto es impreciso respecto a cuáles actividades se pueden incluir en un contrato de construcción, de manera que las empresas pueden aplicar la base gravable del IVA sobre la utilidad a servicios que no corresponden exactamente a esta actividad (Jiménez-Giraldo & López-Álvarez, 2020). Además, de acuerdo con el artículo 100 de la Ley 21 de 1992, los contratos de obra están excluidos del IVA, bien sea que los suscriban personas naturales o jurídicas. Esta norma reduce significativamente el recaudo de este impuesto, pues los contratos de obra que se suscriben en todo el territorio nacional son numerosos y tienen valores elevados.

Posteriormente, en la última década del siglo XX el artículo 1.3.1.7.9 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 indicó que el IVA se genera sobre los ingresos correspondientes a los honorarios del constructor, pero si estos no se estipulan, el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Esta disposición obedece a que la utilidad del constructor forma parte de la administración, los imprevistos y la utilidad (AIU), de manera que queda por fuera del alcance de la base gravable de IVA y, en consecuencia, afecta el recaudo que puede hacer la DIAN por este tributo. Como se comprende, este vacío en la norma constituye un caldo de

cultivo para que los contratistas de las obras materialicen actos de evasión y elusión.

También se debe mencionar que la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario para indicar que la venta o importación de los bienes que sean excluidos del tributo no lo causa. En este mismo sentido, la Ley 1430 de 2010 eliminó la obligación de presentar las declaraciones tributarias de IVA y retenciones en la fuente en los periodos fiscales en los que no se realicen operaciones sometidas al impuesto o retención respectivamente.

Por su parte, el artículo 66 de la Ley 1607 de 2012 modificó el párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, que se refiere a la devolución o compensación de IVA que pagan los constructores cuando adquieren materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria. De acuerdo con la nueva disposición, el impuesto se cobrará en una proporción al 4% del valor registrado. Nuevamente, este beneficio representa un menor ingreso del recaudo por este tributo. No obstante, la Ley 1819 de 2016 incrementó la tarifa del tributo al 19%, según establece el artículo 185 modificador del 468-1 del Estatuto Tributario, pero conserva la exclusión del pago de IVA de los materiales de construcción señalada en la Ley 1607 de 2012 y normas precedentes.

Finalmente, se debe señalar que entre 2016 y 2019 el gobierno expidió alrededor de 106 decretos únicos reglamentarios en diversos temas tributarios. Entre ellos, el Decreto 1807 de 2019, artículo 1, delimitó la manera en que aplica la exclusión de IVA en la importación de los materiales de construcción indicados en el numeral 13 del artículo 424 del Estatuto Tributario.

Características del sector de la construcción y su desarrollo

La construcción desempeña un papel fundamental en la economía e influye de manera directa en los diferentes sectores económicos de países en vía de desarrollo como Colombia, donde se presenta un déficit de la infraestructura y la oferta habitacional. En Colombia, entre los años 2010 y 2019 esta actividad fue una de las que tuvo mayor demanda de empleo, con un incremento del 10,5%, y ocupó el quinto lugar en producción, con una participación promedio del 8% y una tasa de crecimiento aproximado de \$ 567.5 miles de millones de pesos por año (Roa-Pintor, 2019; Sarmiento-Rojas *et al.*, 2021).

Sin embargo, la construcción tiende a ser inconstante debido, entre otros aspectos, a la diversidad y amplitud de los proyectos. Por ejemplo, desde mediados del 2016 hasta inicios del 2017 el sector registró

una contracción anual de -7,4%, relacionada con la variación del dólar, que afectó los costos de las materias primas y, por lo tanto, repercutió en los precios de la vivienda y en las tasas de interés. En contraste, la construcción de carreteras, vías de ferrocarril, obras civiles y actividades especializadas crecieron constantemente en el mismo periodo con la inversión exclusiva del capital estatal (Jiménez-Giraldo & López Álvarez, 2020; Sarmiento-Rojas *et al.*, 2021).

Una de las ciudades más importantes de Colombia es Bogotá, que contribuye de forma significativa con el PIB nacional; por ejemplo, en el año 2015 su aporte ascendió al 29,7%, si se suma con el de Cundinamarca. En este escenario, en el 2014 la construcción representó alrededor del 4,5% del PIB regional y absorbió el 5,4% del total de empleos de Bogotá y Cundinamarca (Escarraga-Marín, 2016). De hecho, en la capital este sector ha tenido periodos excelentes, entre los cuales destaca el de los años 2013-2016, cuando tuvo un crecimiento aproximado del 20% (Suárez-Sáenz, 2018).

En el año 2018, la región de Bogotá-Cundinamarca albergó al 51% del total de las empresas de construcción de edificios y de obras de ingeniería civiles del país. Además, en materia de participación en ingresos operacionales, el 49,9% lo concentró las obras de edificios y el 57,7% las obras de ingeniería civiles (Superintendencia de Sociedades, 2019). En ese mismo año, la región de Bogotá fue el principal centro de ejecución de obras residenciales y no residenciales en el país, con el 29,6% y el 36,9%, respectivamente (Invest in Bogotá, 2021).

Efectos que tiene en el PIB la evasión de impuestos en la construcción

El IVA es un gravamen que recae sobre el consumo de bienes y servicios de orden nacional, es indirecto y de régimen general (Berdejo-Giovanetti & Villasmil-Molero, 2019). En términos porcentuales, el crecimiento del recaudo del IVA en Colombia no ha sido sostenido (tabla 1): entre los años 2012 y 2013 fue negativo (-5,7%), tuvo un mayor crecimiento entre los años 2010 y 2011 (20,1%) y un poco menor en el periodo 2016-2017 (19,7%) (Alomía-Hurtado *et al.*, 2020).

Tabla 1. Recaudo IVA y porcentaje de crecimiento entre 2010 y 2019, Colombia

Año	IVA	% crecimiento
2010	31 361 949	
2011	37 659 105	20,1
2012	39 579 197	5,1
2013	37 336 194	-5,7

2014	41912021	12,3
2015	45032198	7,4
2016	45673096	1,4
2017	54668096	19,7
2018	59917590	9,6
2019	66255673	10,6

Fuente: Elaboración propia con base en Alomía-Hurtado *et al.* (2020).

Dado que la economía del país es susceptible al comportamiento del sector de la construcción, es importante considerar sus fluctuaciones y su impacto en las demás áreas productivas. Al respecto cabe mencionar que entre los años 2012 y 2016 esta actividad saltó de una participación en el PIB total del 12,67 % al 14,64 %, mientras que en el periodo 2016-2018 disminuyó su aporte a la economía del país, pues su participación en el PIB se redujo a 13,75 % (Jiménez-Giraldo & López-Álvarez, 2020).

Al analizar este sector en el año 2020, se observa que, en puntos porcentuales, restó al crecimiento nacional 2,6 y al de Bogotá 3,0 respecto al 2019 por la pandemia. Si bien la economía de la ciudad reportó un comportamiento negativo en las diferentes ramas ese año, la construcción se destacó con una caída del 30,4 % (Secretaría de Desarrollo Económico, 2021).

En cuanto al estado financiero de la construcción en Bogotá, los datos sobre el resultado del ejercicio que tuvieron las empresas de construcción entre 2010 y 2019 (Superintendencia de Sociedades, 2022) muestran que en el periodo 2013-2017 las empresas en su conjunto presentaron un mejor balance, mientras que en los años 2018 y 2019 el balance fue negativo (figura 3).

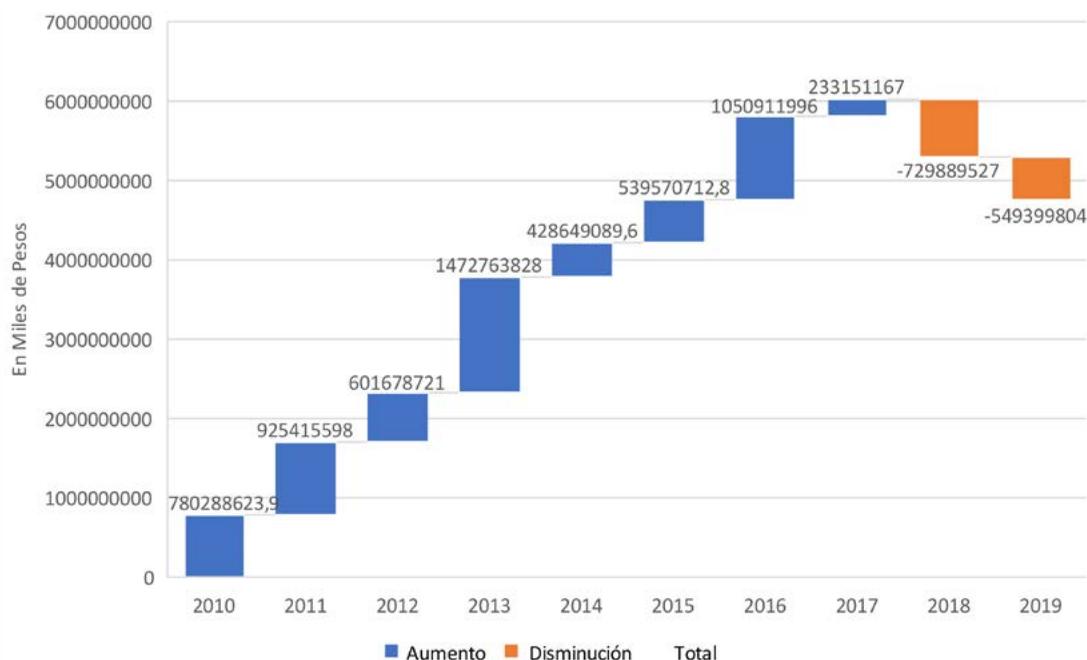


Figura 3. Estado financiero de empresas del sector de la construcción de Bogotá, 2010 al 2019
Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Superintendencia de Sociedades (2022).

Respecto a los ingresos recaudados por concepto de IVA en el sector de la construcción en Bogotá entre 2010 y 2019 (tabla 2), la información analizada muestra que tuvieron gran variación: mientras en el periodo 2016-2017 hubo un crecimiento positivo del 24,69 %, entre los años 2010 y 2011 esta cifra fue solo del 18,66 % e incluso en el periodo 2014-2015 se presentó un decrecimiento del -1,45 % (DIAN, 2021).

Tabla 2. Recaudo del IVA en el sector de la construcción y porcentaje de crecimiento entre los años 2010 y 2019 en Bogotá

Año	IVA	% crecimiento
2010	10290351	
2011	12210367	18.66
2012	12282716	0.59
2013	13210241	7.55
2014	15291336	15.75
2015	15064509	-1.48
2016	15082511	0.12
2017	18806072	24.69
2018	20034471	6.53
2019	21729902	8.46

Fuente: elaboración propia con base en datos de la DIAN (2021).

A pesar de estas cifras, la evasión tributaria constituye una problemática social que afecta el desarrollo y la competitividad del país porque pone en desventaja a los empresarios que cumplen con sus obligaciones, sobre todo en la construcción, uno de los sectores económicos tradicionalmente catalogado como evasor (Sierra-Rincón & Vargas-Noy, 2015). Este es el caso de Colombia, donde el recaudo del IVA es muy deficiente porque la evasión no se suele detectar y donde el impuesto tiene una diversidad de exclusiones y exenciones (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OECD] *et al.*, 2021). Específicamente, en los últimos diez años la evasión fiscal le costó al país cerca de \$ 305 billones, mientras que los montos de evasión por IVA en 2018 representaron cerca de \$ 40 billones (Alomía-Hurtado *et al.*, 2020).

Al comparar algunas cifras macroeconómicas de Colombia con los datos del recaudo, se encontró que este es de apenas el 12,5 % del PIB, inferior al promedio de los países de la región (22 %) y al promedio de los países de la OECD (35 %) (OECD, 2015). Este porcentaje tan bajo se puede entender, entre otras razones, por la evasión tributaria, pues la información con más representación institucional en Colombia sugiere que la evasión del IVA está entre el 35 % y el 40 %. Esta situación se agrava por la capacidad que tienen las empresas de ocultar ventas y adulterar la facturación, a tal punto que entre el 50 % y el 60 % de la economía nacional no se está reportando (DIAN, 2015). A pesar de que los esfuerzos del gobierno por mejorar el recaudo de impuestos han dado resultado (Gómez-Gómez *et al.*, 2020), entre 2015 y 2019 las tasas de evasión del IVA aumentaron del 20 % al 23 % (Corredor-Cárdenas, 2020).

Aunque la investigación solicitó a la DIAN información sobre la evasión del IVA en el sector de la construcción en Bogotá, la entidad respondió: “En materia de estadísticas de evasión de IVA, se precisa que las cifras no se encuentran disponibles al nivel de desagregación que refiere en su solicitud” (anexo 1). Con este objetivo también se revisaron aproximadamente 850 publicaciones científicas en las bases de datos sobre ciencias económicas, en las páginas gubernamentales y en las relacionadas con el tema que se describieron en la metodología, pero no se encontró información.

Conclusiones

Respecto al marco normativo colombiano que ha regulado el IVA en el sector de la construcción, se encontró que el artículo 1.3.1.7.9 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 puede afectar el recaudo del tributo, pues no solo indica que en los contratos de construcción

de bien inmueble el IVA se genera sobre la parte de los honorarios o la utilidad del constructor, sino que además los imprevistos pueden constituir parte de la utilidad, de manera que pueden quedar por fuera de la base gravable. Asimismo, el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 no reglamenta una tarifa o porcentaje mínimo como base del IVA en los contratos de construcción, por lo que pueden ser manipulados para incluir servicios que no corresponden con esa actividad económica y reducir su base gravable (Jiménez-Giraldo & López-Álvarez, 2020). Estos vacíos en la norma, junto a la exclusión del IVA en los contratos de obras públicas decretada en el artículo 100 de la Ley 21 de 1992, favorecen los actos de evasión y elusión del tributo.

En cuanto al comportamiento económico del sector de la construcción y su desarrollo en el periodo 2010-2019 en Bogotá, el estudio determinó que los años de mayor desarrollo tuvieron lugar de 2013 a 2016, cuando fue del 20% aproximadamente (Suárez-Sáenz, 2018). La capital, una de las más importantes del país, contribuye con una alta participación en el PIB nacional, incluso a pesar de la reciente crisis por la pandemia, pues en el año 2020 tuvo un aporte cercano al 26% del PIB nacional (Secretaría de Desarrollo Económico, 2021). Específicamente sobre el estado financiero de la construcción en Bogotá, la investigación mostró que las empresas presentaron un mejor balance en el periodo 2013-2017, mientras que fue negativo en 2018 y 2019 (Superintendencia de Sociedades, 2022). En este escenario, se determinó que del 2010 al 2019 el recaudo de impuestos por concepto de IVA en este sector varió notablemente en Bogotá: decreció -1,45% en el periodo 2014-2015 y creció 24,69% entre los años 2016 y 2017 (DIAN, 2021).

Desafortunadamente, no se encontró información específica que permitiera determinar los efectos que tuvo la evasión del IVA del sector en el PIB durante el periodo 2010-2019. Por una parte, la DIAN respondió que no contaba con datos desagregados y, por otra, las publicaciones académicas encontradas en la búsqueda documental no aportan datos específicos sobre la materia.

Finalmente, dado que la evasión del IVA en Colombia oscila entre el 35% y el 40% (DIAN, 2015), que la construcción es una de las actividades económicas que se cataloga tradicionalmente como evasora (Sierra-Rincón & Vargas-Noy, 2015) y que el sector tiene gran importancia en el aporte económico que hace Bogotá a la economía de Colombia, se concluye que la evasión del IVA de la construcción afecta negativamente el PIB nacional y, por ende, variables macroeconómicas como el gasto público y la inversión, así como el crecimiento económico (Escobar-Mariño & Rodríguez-Vinasco, 2019).

Referencias

- Alcaldía Mayor de Bogotá. (2017). *Estudio económico del sector de la construcción. obra – mantenimiento*. Alcaldía Mayor de Bogotá. <https://bit.ly/42tNHRI>
- Alomía-Hurtado, D. M., Martínez-Gómez, A. C., & Castaño-Muñoz, L. G. (2020). *Análisis de la imposición tributaria como principal causa de la evasión del impuesto al valor agregado en Colombia periodo 2000-2019* [Trabajo de pregrado, Universidad Santiago de Cali]. Repositorio Institucional USC. <https://repository.usc.edu.co/handle/20.500.12421/4939>
- Berdejo Giovanetti, E., & Villasmil Molero, M. D. C. (2019). Reflexión histórica sobre el IVA en Colombia y sus implicaciones en la jurisprudencia nacional. *Jurídicas CUC*, 15(1), 163-186. <https://doi.org/10.17981/juridcuc.15.1.2019.06>
- Corredor-Cárdenas, J. A. (2020). *Carga tributaria de Colombia a nivel nacional, eficiencia del recaudo y logro del objetivo final en su destinación* [Trabajo de especialización, Universidad Militar]. Repositorio Institucional UMNG. <https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/37073>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2002). Alternativas en la medición de la evasión. *Revista de Impuestos*, 121.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2015). Estimación de la evasión del impuesto de renta personas jurídicas 2007-2012. *Cuadernos de Trabajo*, 57, 1-61. <https://bit.ly/3UrVtZY>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2021). Estadísticas de recaudo [bases de datos]. <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>
- Escarraga-Marín, D. A. (2016). *Diagnóstico preliminar del mercado, estructura y tecnología del sector construcción en Bogotá- Cundinamarca* [Trabajo de pregrado, Universidad Distrital Francisco José de Caldas]. Repositorio Institucional Universidad Distrital - RIUD. <https://repository.udistrital.edu.co/handle/11349/5152?s-how=full>
- Escobar-Mariño, N., & Rodríguez-Vinasco, A. F. (2019). Efectos de la tasa de evasión de impuesto de renta sobre el crecimiento económico en Colombia (2002-2016) [Trabajo de Pregrado, Universidad Católica de Colombia] Repositorio Institucional Universidad Católica de Colombia - RIUCaC. <https://repository.ucatolica.edu.co/entities/publication/6fc876a5-1c91-4059-bec8-2e8b3f43f668>
- Gómez-Gómez, O. A., Carvajal-Ospina, J. A., & Londoño-Gómez, J. (2020). *Efectos de la evasión de impuestos en Colombia durante los últimos 5 años* [Trabajo de pregrado, Tecnológico de Antioquia].

- Repositorio Digital. <https://dspace.tdea.edu.co/handle/tda/525>
- Gómez, A., & Pascual, P. (2011). Fraude fiscal e IVA en España: Incidencia en un modelo de equilibrio general. *Hacienda Pública Española*, 199(4), 9-52. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/hpe/199_Art1.pdf
- Invest in Bogotá. (2021, 23 de junio). Materiales de construcción: Bogotá región cuenta con la mayor actividad edificadora de Colombia. <https://es.investinbogota.org/sectores-de-inversion/materiales-de-construccion>
- Jiménez-Giraldo, L. A., & López-Álvarez, O. L. (2020). *Beneficios tributarios en materia de IVA en el sector de la construcción en Colombia entre los periodos 2012-2018 y el impacto económico de este sector en la economía del país* [Trabajo de especialización, Universidad de Antioquia]. Repositorio Institucional Universidad de Antioquia. <https://bibliotecadigital.udea.edu.co/handle/10495/16733>
- Luzgina, A. (2017). Problemas de corrupción y evasión fiscal en el sector de la construcción en Bielorrusia. *Emprendimiento y Cuestiones de Sostenibilidad*, 5(2), 263-282. [https://doi.org/10.9770/jesi.2017.5.2\(8\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2017.5.2(8))
- Macías Cardona, H. A., Agudelo Henao, L. F., & López Ramírez, M. R. (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. *Semestre Económico*, 10(20), 67-85. <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/681>
- Mihóková, L., & Andrejovská, A. (2015). Cuantificación de la brecha del IVA en los países miembros de la UE. *Problemas Reales de la Economía*, 12(162), 106-119. <https://www.researchgate.net/publication/286466876>
- Oikos. (2020, 04 de septiembre). La construcción en Colombia y su evolución. <https://www.oikos.com.co/constructora/noticias-constructora/evolucion-de-la-construccion>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OECD]. (2015). Estudios económicos de la OCDE Colombia. https://www.oecd.org/economy/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OECD], Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN] y Ministerio de Hacienda. (2021). *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios*. OECD; DIAN; Ministerio de Hacienda. <https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf>
- Parra Jiménez, O. D., & Patino Jacinto, R. A. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001-2009. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 18(2), 177-198. <https://doi.org/10.18359/rfce.2279>

- Prieto-Castellanos, B. J. (2017). El uso de los métodos deductivo e inductivo para aumentar la eficiencia del procesamiento de adquisición de evidencias digitales. *Cuadernos de Contabilidad*, 18(46). <https://doi.org/10.11144/javeriana.cc18-46.umdi>
- Rackowski, K., & Mróz, B. (2018). Brecha fiscal en la economía global. *Revista de Control de Lavado de Dinero*, 21(4), 567-583. <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072>
- Roa-Pintor, D. S. (2019). *Análisis del comportamiento del sector de la construcción en Colombia y las respuestas generadas por las empresas ante los cambios del entorno, durante el periodo de 2015-2018* [Trabajo de pregrado, Universidad del Rosario]. Repositorio Institucional de la Universidad del Rosario - EdocUR <https://repository.urosario.edu.co/handle/10336/20608>
- Rodríguez, J. O. (2018). *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997-2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos* [Trabajo de maestría, Universidad Nacional de Colombia]. Repositorio Institucional UN. <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/68799>
- Sarmiento-Rojas, J. A., Rueda-Varón, M. J., & Rincón-González, C. H. (2021). *Las dinámicas del sector de la construcción en Colombia, una revisión desde sus indicadores*. <https://doi.org/10.19053/9789586605762>
- Secretaría de Desarrollo Económico. (2021, 24 de septiembre). ¿Cómo le fue a la economía bogotana? 2020. *Observatorio de Desarrollo Económico*. <https://bit.ly/3um2ktr>
- Sierra-Rincón, O. I., & Vargas-Noy, Y. I. (2015). Corrupción en las empresas y la evasión tributaria del IVA en Colombia: un método alternativo de medición. *Revista CIFE: Lecturas de Economía Social*, 17(26), 1-31. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5586867>
- Suárez-Sáenz, J. P. (2018). Construcciones sustentables en Bogotá: alternativas para la construcción [Trabajo de especialización, Universidad Militar Nueva Granada]. Repositorio Institucional UMNG. <https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/20424>
- Superintendencia de Sociedades. (2019). Desempeño del macrosector construcción 2018. <https://bit.ly/3UoPo0z>
- Superintendencia de Sociedades. (2022, 28 de enero). Estudios económicos y financieros. https://www.supersociedades.gov.co/delegatura_aec/estudios_financieros/Paginas/estados-financieros-historicos.aspx

ANEXOS

Anexo 1. Respuesta de la DIAN a la solicitud de información

DIAN
POR UNA COLOMBIA MÁS HEREDITA

El emprendimiento es de todos

100152176-00009

Bogotá D.C., 1 de septiembre de 2021

Señor
CÉSAR AUGUSTO CÁRDENAS USMA
scardenasu@ucentral.edu.co

Asunto: Solicitud con PQRS No. 202182140100112496 del 17 de agosto de 2021.

Cordial saludo, señor Cárdenas.

Gracias por contactar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. Para nosotros es muy importante recibir su solicitud, la cual ayudará a fortalecer nuestro servicio.

En relación con su solicitud en referencia en la cual requiere "Estadísticas de evasión de IVA del año 2010 a 2020 en Bogotá D.C. y Colombia (...) - Estadísticas de recaudo efectivo y potencial de IVA del sector de la construcción del año 2010 a 2020 (según periodicidad) - Estadísticas de recaudo efectivo y potencial de IVA del sector de la construcción de Bogotá D.C., del año 2010 a 2020 (...) Igualmente, les solicita información relacionado (sic) con el método utilizado por la DIAN para determinar las índices de evasión de IVA durante los años 2010 a 2020"; la Coordinación de Estudios Económicos da respuesta en los siguientes términos:

En materia de estadísticas de evasión de IVA, se precisa que las cifras no se encuentran disponibles al nivel de desagregación que refiere en su solicitud. Sin embargo, frente a la tasa de evasión en IVA puede consultar lo reportado en el Sistema Nacional de Evaluación de Gestión y Resultados (SINERGIA) accediendo al siguiente enlace:

<https://sinergiaon.dno.gov.co/#!/indicadorProgEnt/26/1151/4397/6>

Para consultar las estadísticas de recaudo de IVA, puede acceder a la página web de nuestra entidad cuya dirección es: www.dian.gov.co e ingresar a la sección "DIAN", siguiendo la ruta: Cifras/estadísticas/Estadísticas de Recaudo/ o Ingresando directamente por el siguiente vínculo:

Formado en proceso, según reglamento e instrucciones del Sistema PQRS de la DIAN.
Subdirección de Gestión de **Análisis Operacional – Coordinación de Estudios Económicos**
Cra. 8 N° 6C-38 piso 4º Pbx 607 9999 - 882 4500 ext 90313/903110
Codigo postal 111711
www.dian.gov.co

DIAN
POR UNA COLOMBIA MÁS HEREDITA

El emprendimiento es de todos

<https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>

Allí se pueden consultar las Estadísticas de Recaudo Anual por Tipo de Impuesto 1970 - 2021, las Estadísticas de Recaudo Mensual por Tipo de Impuesto 2000 - 2021, el Recaudo Bruto por Seccionales y Tipo de Impuesto 2005 - 2021, entre otras series estadísticas que pueden ser de utilidad.

En lo referente con la metodología empleada por la entidad para determinar la tasa de evasión de IVA, puede encontrar información de interés en los documentos relacionados con el tema, que se encuentran disponibles para su consulta en la página web de la DIAN en el siguiente enlace:

<https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/cuadernomodetrabajo.aspx>

Esperamos que esta información le sea de utilidad.

Atentamente,

PASTOR HAMLETH SIERRA REYES
Subdirector de Estudios Económicos
Dirección de Gestión Estratégica y de Analítica
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
E-mail: psierrar@dian.gov.co
estudios@dian.gov.co

Proyecto: Non Maritza Albarraón Gamba
Revisó: Pastor Sierra Reyes

Formado en proceso, según reglamento e instrucciones del Sistema PQRS de la DIAN.
Subdirección de Gestión de **Análisis Operacional – Coordinación de Estudios Económicos**
Cra. 8 N° 6C-38 piso 4º Pbx 607 9999 - 882 4500 ext 90313/903110
Codigo postal 111711
www.dian.gov.co

Control fiscal de las donaciones en campañas presidenciales colombianas entre los años 2014–2022

Fiscal control of donations in colombian presidential campaigns between 2014–2022

Doly Yaneth Insuasti Ducuara

Resumen

Esta investigación analiza los lineamientos normativos establecidos en Colombia entre los años 2014 y 2022 para hacer control fiscal a las donaciones de las personas naturales a las campañas presidenciales, los beneficios tributarios que reciben y las principales falencias que tiene actualmente su regulación. Siguiendo un diseño cualitativo, documental y comparativo, el estudio analiza el impacto que han tenido las donaciones en la financiación de las campañas políticas en el periodo estudiado y explica de qué manera los cambios de legislación han fortalecido o debilitado la recaudación de impuestos, la evasión y el control fiscal sobre capitales ilícitos. Se concluye que es necesario encontrar mecanismos efectivos que permitan hacer un control fiscal riguroso no solo a la financiación de las campañas presidenciales, sino también a los beneficios personales y tributarios que pueden obtener las personas naturales donantes en su declaración de renta, así como a la favorabilidad en la participación de contratos públicos obtenidos por el apoyo en el financiamiento de dichas campañas.

Palabras clave: beneficios tributarios, tributación, campañas electorales, participación, control fiscal, donaciones, fuentes de financiación.

Abstract

This research examines the regulatory guidelines established in Colombia between 2014 and 2022 to carry out fiscal control over donations from natural persons to presidential campaigns, the tax benefits they receive, and the main shortcomings currently present in their regulation. Fo-

Autor

Doly Yaneth Insuasti Ducuara
Contadora pública de la Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, especialista en Administración y Auditoría Tributaria de la Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano y estudiante de la Maestría en Tributación de la Universidad Central. dinsuastid@ucentral.edu.co

Cómo citar este artículo:

Insuasti, D. (2024). Control fiscal de las donaciones en campañas presidenciales colombianas entre los años 2014 y 202. *Visiones*, 6, 37-58.

llowing a qualitative, documentary, and comparative design, the study analyzes the impact that donations have had on the financing of political campaigns during the studied period and explains how changes in legislation have either strengthened or weakened tax collection, evasion, and fiscal control over illicit capital. It is concluded that it is necessary to find effective mechanisms that allow for rigorous fiscal control not only over the financing of presidential campaigns but also over the personal and tax benefits that natural persons donors can obtain in their income tax declaration, as well as the favorability in participating in public contracts obtained through support in the financing of such campaigns.

Keywords: tax benefits, taxation, election campaigns, political participation, fiscal control, donations, source of financing.

Introducción

A nivel mundial, uno de los principales problemas electorales es la financiación y la falta de mecanismos efectivos de control que aseguren la transparencia sobre las fuentes de las campañas y la legalidad de los recursos que provienen de las donaciones que hacen las personas naturales.

Específicamente, Colombia tiene deficiencias para controlar la procedencia de los recursos que reciben las campañas políticas, pues si bien es cierto existen algunas medidas para fiscalizar esta financiación, no cuenta con un sistema robusto ni con los recursos necesarios para hacer un seguimiento más amplio a los dineros que las personas naturales aportan a las campañas presidenciales.

El artículo 16 de la Ley 1475 de 2011 especifica cuáles son las posibles fuentes de financiación que pueden tener las campañas electorales, tanto para los partidos como para los movimientos políticos, así como también los beneficios tributarios para los donantes de campañas políticas. En materia tributaria, el artículo 105 de la Ley 1819 de 2016 hizo importantes modificaciones –que fueron aplicadas desde el año gravable 2017– para las donaciones que los contribuyentes personas naturales realicen en dinero o en especie a las campañas políticas. En particular, establece que ya no se tratarán como una deducción en la declaración de renta del donante, sino como descuento tributario.

En este escenario, esta investigación responde este interrogante: ¿Qué tipo de controles fiscales existieron para las donaciones realizadas por las personas naturales a las campañas presidenciales entre los años 2014 y 2022 en Colombia?

Conceptos y antecedentes

De acuerdo con Rivas (2019), Colombia ha tenido numerosas reformas políticas a lo largo de su agitada historia constitucional, principalmente desde el año 2017. En concreto, estos cambios han estado orientados a reajustar el sistema electoral y reforzar los partidos políticos en términos de cohesión, disciplina y financiamiento (p. 2). Este autor también destaca el clientelismo, la captura de rentas (proceso por el cual, utilizando medios lícitos, se arrebató la riqueza que pertenece a otros y se la queda el rentista para sí), la corrupción y la falta de transparencia como problemas del financiamiento político del país. Estos problemas hacen necesario que haya una transformación del sistema financiero con base en principios como la transparencia, la contabilidad y la simplificación administrativa, así como un régimen de infracciones y sanciones. En este escenario, a continuación se describen las reformas que han existido en Colombia para financiar las campañas electorales.

La Ley 58 de 1985 es el primer antecedente legislativo en Colombia que existe sobre la financiación de las campañas electorales. En particular, esta ley regula la financiación privada de las campañas y la financiación indirecta por parte del Estado que entraría en funcionamiento desde el año 1991. En este mismo año, la nueva Constitución Política elevó la financiación de los partidos políticos a rango constitucional y estipuló las pautas generales para el apoyo económico del Estado a las campañas. Posteriormente, el Congreso de la República expidió la Ley Estatutaria 130 de 1994, denominada Estatuto Básico de los Partidos y Movimientos Políticos, el cual establece requisitos muy poco exigentes para la obtención de la personería jurídica.

Con el cambio de siglo, la Ley 1475 de 2011 estipuló las fuentes de financiación de los partidos y movimientos políticos y estableció los beneficios tributarios para los donantes a campañas políticas. Asimismo, fijó la normatividad vigente actualmente en Colombia que permite a las campañas electorales recibir financiación a través de desembolsos bancarios o contribuciones que provengan del patrimonio del candidato, su cónyuge o compañero(a) permanente, o de sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad. No obstante, esta norma no establece topes máximos para este tipo de financiación, sino que solamente hace referencia a que la sumatoria de tales créditos o aportes no pueden ser superiores al valor total de los costos de la campaña. En materia tributaria, la Ley 1819 de 2016 hizo cambios importantes –que fueron aplicados desde el año gravable 2017– para las donaciones en dinero o en especie que pueden realizar los contribuyentes personas naturales

a las campañas políticas: ya no se tratarían como una deducción en la declaración de renta del donante, sino como descuento tributario.

Así las cosas, Castañeda (2018) destaca que el papel de los donantes privados en Colombia es bastante desconocido. Si bien las normas del financiamiento político limitan su función en el financiamiento de campañas electorales, los mecanismos de control o sanción son estructuralmente débiles y los incentivos para romper tales reglas formales son fuertes. La falta de información, de precisión en algunos mecanismos de financiación privada y de voluntad de los políticos para informar sobre las donaciones privadas hacen que sea aún más difícil comprender la situación (Castañeda, 2018, p. 12).

Metodología

La investigación empleó una metodología cualitativa, la cual, según Quecedo y Cataño (2003), busca descubrir una teoría explicativa sobre los fenómenos semejantes y diferentes analizados. Específicamente, se empleó el método de análisis documental para comparar la Ley 1475 del año 2011 y la Ley 1819 del año 2016, compilar los referentes teóricos y sistematizar la información de normas vigentes para cada periodo electoral. Con este propósito, se consultaron libros, artículos e informes publicados por entidades como Transparencia por Colombia, la Misión de Observación Electoral (MOE), el Consejo Nacional Electoral (CNE) y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

El conflicto del financiamiento en las campañas presidenciales en Colombia

Los partidos políticos son claves en los procesos democráticos y necesitan recursos financieros para realizar sus actividades. Sin embargo, si no se reglamenta de forma adecuada la manera como ingresa y se administra este dinero, puede surgir un sistema de partidos dominantes. Ahora bien, no solo se debe tener en cuenta que las normas reglamentarias por sí mismas son insuficientes, sino que además las medidas no reguladas de financiación de los partidos políticos dejan margen al abuso y a la influencia indebida. No obstante, es importante reconocer que no existe un diseño único para regular el financiamiento de todos los partidos políticos, pues esto depende de muchos factores específicos de cada país. En este sentido, las reformas al financiamiento de los partidos políticos han desempeñado un papel importante en la promoción de la democracia, aunque el cumplimiento de las leyes efectivas también

dependen de las capacidades, la voluntad política y la autonomía de los organismos de vigilancia (Lee-Jones, 2019).

Específicamente, la financiación de las campañas electorales en Colombia está reglamentada por la Ley 996 de 2005, la cual define un sistema mixto en el que los ingresos pueden provenir de recursos públicos y privados. La figura 1 sintetiza el esquema de financiación para las campañas presidenciales.

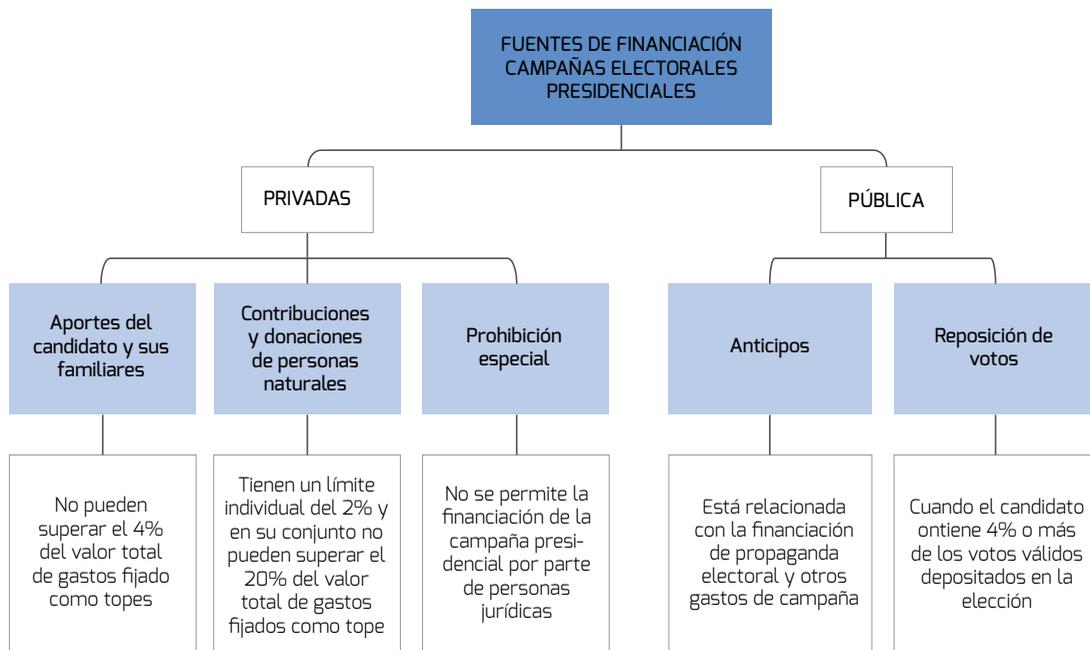


Figura 1. Esquema de la financiación de las campañas presidenciales.
Fuente: MOE (2018).

Los candidatos presidenciales deben reportar mediante diferentes informes la relación de ingresos y gastos en función de las actividades realizadas en sus campañas electorales y de acuerdo con las fuentes de financiación que utilizaron. Estos reportes son solicitados por el CNE como herramienta de control y seguimiento de los recursos empleados a través del aplicativo Cuentas Claras, que le permite a la entidad hacer seguimiento a las fuentes de los dineros y garantizar que no provengan de actividades ilícitas.

De acuerdo con los datos publicados por la revista *Transparencia por Colombia* (2014-2018), en las campañas presidenciales de los años 2014, 2018 y 2022 los candidatos tuvieron diferentes fuentes de recaudación de ingresos para apalancar el desarrollo de sus campañas. La figura 2 muestra el total de ingresos de los tres años presidenciales clasificados por fuente de ingreso.

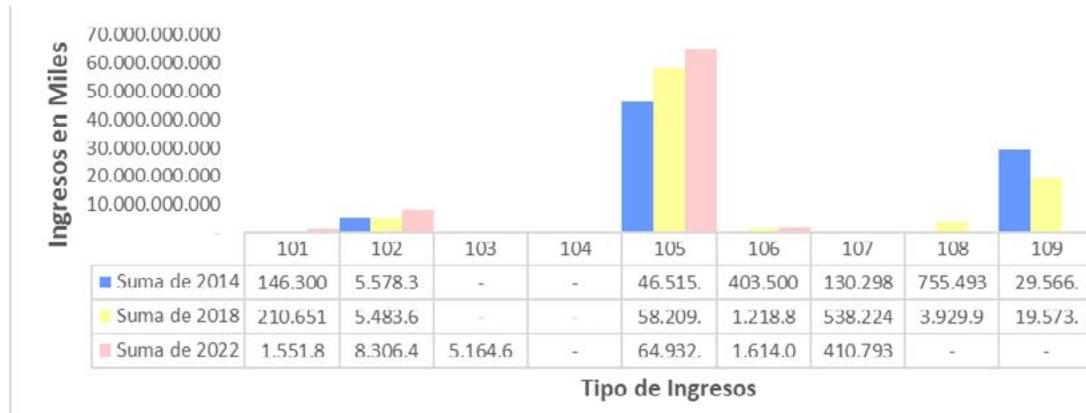


Figura 2. Recaudación de ingresos de las campañas presidenciales 2014-2018-2022.

Nota: véase el Anexo 1

Fuente: *Transparencia por Colombia* (2014, p. 13-14, 2018) – *Aplicativo Cuentas Claras del Consejo Nacional Colombia informes 2022*.

Teniendo en cuenta los tipos de financiación pública y privada que fueron reportados por las campañas presidenciales en los años 2014, 2018 y 2022, se puede decir que en Colombia la mayor fuente de ingresos de estas campañas políticas son los recursos privados, los cuales provienen principalmente de los créditos del sector privado y de las donaciones de personas naturales. Específicamente, el financiamiento público en estos años fue inferior al 36 % de la participación privada, tal como se evidencia en la figura 3.

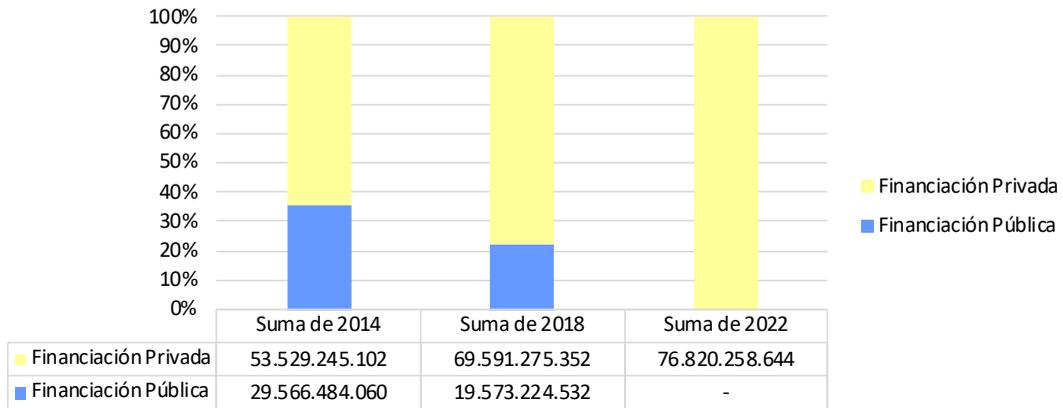


Figura 3. Financiamiento de las campañas presidenciales en 2014-2018-2022.

Fuente: Transparencia por Colombia (2014, p. 13-14, 2018) – Aplicativo Cuentas Claras del Consejo Nacional Colombia informes 2022.

De igual forma, estas estadísticas evidencian que en los años 2014, 2018 y 2022 la mayor fuente de recursos privados fueron las donaciones de personas naturales. Este tipo de financiación en Colombia trae consigo una serie de problemáticas en la asignación de los recursos a las campañas presidenciales y a sus procesos electorales. Entre otros aspectos, se destaca la desproporcionalidad entre los recursos públicos y los privados (Jaramillo, 2020), las barreras para que las campañas presidenciales accedan a fuentes de financiación y la incertidumbre sobre el origen del dinero privado aportado a las campañas. En este sentido, ninguno de los modelos de financiación pública cumple el propósito de equilibrar la contienda política. Por el contrario, genera desigualdades entre los candidatos y permite la entrada de posibles focos de corrupción, pues los dineros privados entran en mayor proporción a las campañas presidenciales.

En Colombia, la aplicación de las normas electorales para las campañas presidenciales de los años 2014, 2018 y 2022 se basaron en las leyes 1475 de 2011 y 1819 de 2016, normas que aplican tanto a la financiación como a su control fiscal (tabla 1).

Tabla 1. Comparación de los marcos legales de las donaciones en los partidos políticos e impacto económico en Colombia en los años 2014 a 2022

Norma	Fuentes de financiación	Aspecto legal	Aspecto fiscal
<p>Parágrafo artículo 16, Ley 1475 de 2011. Artículo 125-1, 125-2, 125-3, 125-4, 125-5 y 257. Estatuto Tributario. Modificadas por la Ley 1819 de 2016</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Las cuotas de sus afiliados, de conformidad con sus estatutos. 2. Los créditos obtenidos en entidades financieras legalmente autorizadas. 3. Los ingresos originados en actos públicos, publicaciones y/o cualquier otra actividad lucrativa del partido o movimiento, los rendimientos procedentes de la gestión de su propio patrimonio y los que se obtengan de las actividades que pueden realizar en relación con sus fines específicos. 4. Los rendimientos financieros de inversiones temporales que realicen con sus propios recursos propios. 5. Las herencias o legados que reciban, y 6. La financiación estatal, en el caso de los partidos y movimientos políticos con personería jurídica. 	<p>Los aportes de candidatos y sus familias no pueden superar el 4 % del valor total de gastos fijado como topes.</p> <p>Financiación prohibida</p> <p>Se prohíben las siguientes fuentes de financiación de los partidos, movimientos políticos y campañas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las que provengan, directa o indirectamente, de gobiernos o personas naturales o jurídicas extranjeras, excepto las que se realicen a título de cooperación técnica para el desarrollo de actividades distintas a las campañas electorales. 2. Las que se deriven de actividades ilícitas o tengan por objeto financiar fines antidemocráticos o atentatorios del orden público. 3. Las contribuciones o donaciones de personas titulares del derecho real, personal, aparente o presunto, de dominio, respecto de bienes sobre los cuales se hubiere iniciado un proceso de extinción de dominio. 4. Las contribuciones anónimas. 5. Las de personas naturales contra las cuales se hubiere formulado acusación o imputación en un proceso penal por delitos relacionados con la financiación, pertenencia o promoción de grupos armados ilegales, narcotráfico, delitos contra la administración pública, contra los mecanismos de participación democrática y de lesa humanidad. 	<p>Requisitos generales</p> <p>Requisitos de los beneficiarios de las donaciones:</p> <p>* –Modificado– Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho al descuento de que trata el artículo 257 se trate de una entidad calificada en el Régimen Tributario Especial, deberá reunir las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Estar legalmente constituida y estar sometida a inspección, control y vigilancia de una entidad estatal. 2. Si se trata de una de las entidades a las que se refiere el artículo 19 de este Estatuto, haber sido calificada en el Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación. 3. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo cuando se haya constituido en el mismo año gravable. 4. Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones. <p>Requisitos para reconocer la deducción</p> <p>* –Modificado– Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por el Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.</p> <p>En ningún caso procederá la deducción por concepto de donaciones, cuando se donen acciones, cuotas partes o participaciones, títulos valores, derechos o acreencias, poseídos en entidades o sociedades.</p>

		<p>5. Las que provengan de personas que desempeñan funciones públicas, excepto de los miembros de corporaciones públicas de elección popular, quienes podrán realizar aportes voluntarios a las organizaciones políticas a las que pertenezcan, con destino a la financiación de su funcionamiento y a las campañas electorales en las que participen, de acuerdo con los límites a la financiación privada previstos en el artículo 25 de la presente ley.</p> <p>6. Las que provengan de personas naturales o jurídicas cuyos ingresos en el año anterior se hayan originado en más de un cincuenta por ciento de contratos o subsidios estatales; que administren recursos públicos o parafiscales, o que tengan licencias o permisos para explotar monopolios estatales o juegos de suerte y azar.</p>	
	<p>1. Las contribuciones, donaciones y créditos, en dinero o en especie, de sus afiliados y/o de particulares.</p>	<p>Quiénes pueden donar</p> <p>Aportantes que sean persona natural colombiana y el límite individual del 2% y en su conjunto no pueden superar el 20% del valor total de gastos fijados como tope.</p> <p>Las personas jurídicas NO pueden donar para las campañas presidenciales.</p>	<p>Quiénes pueden donar</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes personas naturales pueden donar para las campañas presidenciales. <p>Definición</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los beneficios tributarios constituyen aquellos descuentos, deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales, presentes en la legislación tributaria que implican una disminución en la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recursos para el Estado. <p>Modalidades</p> <p>Las donaciones que dan derecho al descuento tributario son las siguientes modalidades:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero.

			<p>2. Cuando se donen *** –títulos valores–, se estimarán a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores (hoy Superintendencia Financiera). Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición de los ** –ajustes por inflación– efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha.</p> <p>* –Adicionado– PARÁGRAFO 1. En todo caso, cuando se donen otros activos, su valor será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal del bien donado.</p> <p>* –Adicionado– PARÁGRAFO 2. Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria. Si la donación está condicionada por el donante, debe registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias.</p> <p>Requisitos para reconocer las deducciones y descuentos:</p> <p>Antes de la Ley 1819 de 2016:</p> <p>Las deducciones por donaciones establecidas en disposiciones especiales serán otorgadas en las condiciones previstas en el artículo 125 del Estatuto Tributario. Para los fines previstos en el numeral 2 del artículo 125 de este Estatuto, se tendrán en cuenta igualmente las donaciones efectuadas a los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral.</p> <p>Después de la Ley 1819 de 2016:</p> <p>* –Adicionado– Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el Régimen Especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25 % del valor donado en el año o periodo gravable. El gobierno nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.</p>
--	--	--	--

			<p>PARÁGRAFO. Las donaciones de que trata el artículo 125 del Estatuto Tributario también darán lugar al descuento previsto en este artículo.</p> <p>Nota 1. PARÁGRAFO 2. Todos los usuarios de las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia tendrán la posibilidad de efectuar donaciones para el financiamiento y sostenimiento de las Instituciones de Educación Superior Públicas a través de los cajeros automáticos, páginas web y plataformas digitales pertenecientes a dichas entidades financieras, quienes emitirán los certificados de donación a fin de que los donantes puedan tomar el descuento tributario en los términos previstos en los artículos 257 y 258 del Estatuto Tributario. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución reglamentará lo dispuesto en este artículo.</p>
--	--	--	--

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 1475 de 2011 y Ley 1819 de 2016

La Ley 1475 de 2011 es la columna vertebral de la financiación a los partidos y movimientos políticos. Esta normativa estipula la justicia y la transparencia como principios de organización y funcionamiento de los partidos políticos, de modo que también define las sanciones a los políticos que permitan el uso de financiamiento prohibido o la violación de los topes máximos en las campañas electorales. Además, esta ley se sustenta en los principios de objetividad, participación, igualdad, pluralismo y equidad de género (Londoño, 2013).

Por otra parte, el parágrafo de su artículo 16 estableció los beneficios tributarios para los donantes de las campañas políticas. Como complemento a esta norma, el Estatuto Tributario consagra una serie de beneficios para aquellas personas que decidan realizar aportes mediante donaciones a entidades que formen parte del régimen especial tributario y otras entidades no contribuyentes declarantes. De acuerdo con el artículo 23 del Estatuto Tributario, entre estas entidades se encuentran los partidos o movimientos políticos aprobados por el CNE (Asociación Nacional de empresarios [ANDI], 2021).

El artículo 125-4 del Estatuto Tributario define cuáles son las donaciones que los contribuyente pueden dar a los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional y que podrán tomarse como descuento tributario en el impuesto de renta y complementarios el 25 % del valor donado en el año gravable, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 257 del Estatuto Tributario, y las donaciones de los contribuyentes personas naturales si cumplen con los requisitos del artículo 125-1. Independientemente del tratamiento tributario que se les dé a las donaciones, es preciso tener en cuenta que el artículo 125-2 del Estatuto Tributario establece de qué manera se deben efectuar las donaciones para que se pueda reconocer el descuento tributario: se requiere una certificación de la entidad donataria firmada por el revisor fiscal o contador en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación. Se debe aclarar que las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que no pertenecen al Régimen Tributario Especial no son descontables de la renta y serán ingresos gravables para las entidades receptoras, tal como lo estipula el artículo 125-5 del Estatuto Tributario.

En cumplimiento de lo definido en el artículo 1.2.1.4.4 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, las entidades señaladas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario deberán informar las donaciones recibidas, que fueron debidamente certificadas a los donantes, en el Formato 2575, versión 1, concepto 8026, indicando la forma, el monto de la donación certificada, el tipo de persona donante, el tipo de documento, el número de identificación y los nombres y apellidos o la razón social del donante.

Respecto al manejo de las donaciones para partidos o movimientos políticos, el artículo 47-1 del Estatuto Tributario estipula que los ingresos recibidos por personas naturales destinadas en forma exclusiva a financiar el funcionamiento de los partidos o movimientos políticos que postulen a candidatos y las que con el mismo fin reciban los candidatos no constituyen renta ni ganancia ocasional para el beneficiario si se demuestra que han sido utilizadas en estas actividades. Finalmente, de acuerdo con la DIAN (1996), la reposición de gastos que correspondan a reembolso de las donaciones recibidas por las personas naturales candidatas y gastados conforme a la ley constituyen ingreso gravado en cuanto son susceptibles de incrementar el patrimonio del beneficiario.

Efectos tributarios de las donaciones para las campañas presidenciales antes y después de la Ley 1819 de 2016

En las elecciones presidenciales del 2022, las contribuciones o donaciones también fueron la segunda fuente de financiación con mayores ingresos: tuvieron el 10.81% de participación frente al total de los ingresos que las campañas reportaron en Cuentas Claras bajo el concepto 102. La tabla 2 presenta los ingresos por donaciones que declararon los candidatos postulados a la presidencia entre los años 2014 y 2022.

Tabla 2. Recaudación por donaciones para las campañas presidenciales 2014-2018-2022

	Candidato	2014	2018	2022	Total donaciones	Porcentaje
1	Federico Gutiérrez Zuluaga	---	---	5 333 398 058	5 333 398 058	27,54%
2	Óscar Iván Zuluaga Escobar	4 125 436 000	---	---	4 125 436 000	21,30%
3	Iván Duque Márquez	---	4 019 483 333	---	4 019 483 333	20,75%
4	Sergio Fajardo	---	---	1 202 172 686	1 202 172 686	6,21%
5	Enrique Peñalosa Londoño	1 175 450 000	---	---	1 175 450 000	6,07%
6	John Milton Rodríguez	---	---	863 002 500	863 002 500	4,46%
7	Gustavo Francisco Petro Urrego	---	12 704 000	732 960 000	745 664 000	4,46%
8	Germán Vargas Lleras	---	718 700 000	---	718 700 000	3,71%
9	Sergio Fajardo Valderrama	---	716 470 714	---	716 470 714	3,70%
10	Martha Lucía Ramírez	277 500 000	---	---	277 500 000	1,43%
11	Enrique Gómez Martínez	---	---	153 880 000	153 880 000	0,79%
12	Ingrid Betancourt	---	---	21 000 000	21 000 000	0,11%
13	Humberto de la Calle Lombana	---	16 265 000	---	16 265 000	0,08%
	Total donaciones	5 578 386 000	5 483 623 047	8 306 413 244	19.368.422.291	100,00%

Fuente: elaboración propia a partir de la base de datos Cuentas Claras.

De acuerdo con la información que se presenta en la tabla 2, el candidato con mayor financiación por donaciones en el periodo 2014-2022 fue Federico Gutiérrez, con el 27,54% del total y un valor de \$5333 millones en su campaña de 2022. En segundo lugar, Óscar Iván Zuluaga tuvo una participación del 21,30% y un recaudo de \$4125 millones en su campaña de 2014. Respecto a los presidentes electos, Iván Duque ocupó el tercer lugar, con una participación del 20,75% y un recaudo de \$4019 millones en el año 2018, mientras que Gustavo Petro se ubicó en el séptimo lugar, con una participación total del 3,85% en sus dos campañas: \$12 millones en 2018 y \$732 millones en 2022.

Esta información evidencia la importancia que tienen las donaciones para el desarrollo de las campañas presidenciales. En consecuencia, debe existir un mayor control para garantizar la procedencia lícita de estos recursos, pues una vez aceptados, serán certificados y podrán generar un beneficio tributario en las declaraciones de renta de las personas naturales, como se muestra en el siguiente caso.

Suponga que en 2014 y 2018 la señorita Doly Yaneth Insuasti, contadora pública empleada de la compañía Enermotors S. A. S, reportó como contribuyente persona natural los datos que se presentan en la tabla 3.

Tabla 3. Datos contribuyentes persona natural donantes de campañas políticas años 2014 y 2018

PATRIMONIO		
Concepto	Año 2014	Año 2018
Efectivo	\$17 847 326	\$17 847 326
Bienes raíces	\$149 919 500	\$161 682 500
Vehículos	\$13 758 451	\$13 887 000
Patrimonio líquido	\$181 525 277	\$193 416 826
INGRESOS		
Salarios	\$54 977 000	\$54 977 000
Cesantías e intereses de cesantías efectivamente recibidas	\$5 075 000	\$5 075 000
Otros ingresos originados en la relación laboral	\$40 000 000	\$40 000 000
Total Ingresos Netos	\$100 052 000	\$100 052 000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA		
Aportes obligatorios a salud	\$2 341 000	\$2 341 000
Aportes obligatorios a fondos de pensiones obligatorias	\$2 928 000	\$2 928 000
DEDUCCIONES IMPUTABLES		
Medicina prepagada	\$0	\$1 313 784
Donaciones	\$50 000 000	\$0
DESCUENTO		
Donaciones	\$0	\$50 000 000
TOTAL RETENCIONES		
Salarios	\$1 428 000	\$1 428 000

Fuente: elaboración propia a partir de base de datos Cuentas Claras.

De acuerdo con los datos suministrados en el ejemplo, las declaraciones de renta de la persona natural donante para los años 2014 y 2018, según las normas tributarias leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016 quedarían como se describe en las figuras 4 y 5.

Figura 5. Donantes antes de la Ley 1819 del 2016

REPUBLICA DE COLOMBIA		Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad				Privada	210
1. Año: 2 0 1 4		4. Número de formulario					
5. Número de Identificación Tributaria (NIT): 5 2 8 0 7 3 0 5 -		6. DV / 7. Primer apellido: 5 INSUASTI		8. Segundo apellido: DUCUARA		9. Primer nombre: DOLY	
24. Actividad económica: 0 0 1 0		25. Cód. Si es una corrección indique: 25 Cód.		26. Número de formulario anterior: 3		12. Cód. Dec. 2	
27. Fracción de año gravable 2015 (Marque "X")		28. Si es beneficiario de un convenio para evitar la doble tributación (Marque "X")		29. Cambio de titular de inversión extranjera			
Patrimonio	Total patrimonio bruto	30	#/REFI	Ingresos por ganancias ocasionales en el país	67	#/REFI	
	Deudas	31	#/REFI	Ingresos por ganancias ocasionales en el exterior	68	#/REFI	
Total patrimonio líquido (30-31, si el resultado es negativo escriba 0)		32	#/REFI	costos por ganancias ocasionales	69	#/REFI	
Ingresos	Recibidos como empleado	33	#/REFI	ganancias ocasionales no gravadas y eventuales	70	#/REFI	
	Recibidos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y riesgos profesionales	34	#/REFI	Ganancias ocasionales gravables (si Casillas 67+68-69-70. Si el resultado es negativo escriba 0)	71	#/REFI	
	Honorarios, comisiones y servicios	35	#/REFI	Total ingresos obtenidos periodo gravable	72	#/REFI	
	Intereses y rendimientos financieros	36	#/REFI	Dividendos y participaciones no gravadas	73	#/REFI	
	Dividendos y participaciones	37	#/REFI	Indemnizaciones en dinero o en especie por seguro de daño	74	#/REFI	
	Otros (ventas, arrendamientos, etc.)	38	#/REFI	Aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado	75	#/REFI	
	Obtenidos en el exterior	39	#/REFI	Gastos de representación exentos	76	#/REFI	
	Total ingresos recibidos por concepto de renta (sume 33 a 39)	40	#/REFI	Pagos catastróficos en salud efectivamente certificados no cubiertos por el POS	77	#/REFI	
	Dividendos y participaciones	41	#/REFI	Pérdidas por desastres o calamidades públicas	78	#/REFI	
	Donaciones	42	#/REFI	Aportes obligatorios a seguridad social de un empleado del servicio doméstico	79	#/REFI	
Pagos a terceros (salud, educación, alimentación)	43	#/REFI	Costo fiscal de los bienes enajenados	80	#/REFI		
Otros ingresos no constitutivos de renta	44	#/REFI	Indemnizaciones y otros (lítera l Art. 332 literal i) E.T.)	81	#/REFI		
Total ingresos no constitutivos de renta (sume 41 a 44)	45	#/REFI	Retiros fondos de pensión de jubilación e invalidez, fondo de cesantías y cuentas AF	82	#/REFI		
Total ingresos netos (Casillas 40-45)	46	#/REFI	Renta gravable Alternativa (Base del IMAN) (a 72 reste 73 hasta 82; si el resultado es negativo escriba 0)	83	#/REFI		
Costos y deducciones	Gastos de nómina incluidos los aportes a seguridad social y parafiscales	47	#/REFI	Impuesto sobre la renta líquida gravable (a renglón 66 aplique tabla del art. 241 c)	84	#/REFI	
	Deducción por dependientes económicos	48	#/REFI	Impuesto Mínimo Alternativo Nacional-IMAN, para empleados (a renglón 83 aplique tabla del art. 254 E.T.)	85	#/REFI	
	Deducción por pagos intereses de vivienda	49	#/REFI	Por impuestos pagados en el exterior de los literales a), b) y c) del art. 254 E.T.	86	#/REFI	
	Otros costos y deducciones	50	#/REFI	Por impuestos pagados en el exterior del literal d) del art. 254 E.T.	87	#/REFI	
	Costos y gastos incurridos en el exterior	51	#/REFI	Por impuestos pagados en el exterior, distintos a los registrados anteriormente	88	#/REFI	
	Total costos y deducciones (sume 47 a 51)	52	#/REFI	Otros	89	#/REFI	
Renta líquida ordinaria (46 - 52; si el resultado es negativo escriba 0)	53	#/REFI	Total descuentos tributarios (sume 86 a 89)	90	#/REFI		
Pérdida líquida del ejercicio (52 - 46; si el resultado es negativo escriba cero)	54	#/REFI	Impuesto neto de renta (al mayor entre 84 y 85, reste 90; si el resultado es negativo, escriba 0)	91	#/REFI		
Compensaciones (Por exceso de renta presuntiva)	55	#/REFI	Impuesto de ganancias ocasionales	92	#/REFI		
Renta Líquida (Casilla 53 - 55)	56	#/REFI	Descuentos por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	93	#/REFI		
Renta Presuntiva	57	#/REFI	Total impuesto a cargo (91+92-93)	94	#/REFI		
Renta	Gastos de representación y otras rentas de trabajo	58	#/REFI	Menos: Anticipo renta por el año gravable 2014 (ver casilla 80 declaración 2013 si en el año gravable 2014 se pagó impuesto)	95	#/REFI	
	Aportes obligatorios al fondo de pensiones	59	#/REFI	Menos: Saldo a favor año 2013 sin solicitud de devolución o compensación (ver casilla 95 declaración 2013 si en el año gravable 2014 se pagó impuesto)	96	#/REFI	
	Aportes a fondo de pensiones voluntarias	60	#/REFI	Menos: Total retenciones año gravable 2014	97	#/REFI	
	Aportes a cuentas AFC	61	#/REFI	Mas: Anticipo renta por el año gravable 2015	98	#/REFI	
	Otras rentas eventuales	62	#/REFI	Saldo a pagar por impuesto (si casilla 94+95-96-97 mayor que 0, escriba el resultado; si es menor que 0, escriba 0)	99	#/REFI	
	Por pagos laborales (25%) y pensiones	63	#/REFI	Sanciones	100	#/REFI	
	Total Renta exenta (sume 58 a 63)	64	#/REFI	Total saldo a pagar (94+98+100-95-96-97; si el resultado es negativo escriba 0)	101	#/REFI	
	Rentas gravables	65	#/REFI	O total saldo a favor (95+96+97-94-98-100; si el resultado es negativo escriba 0)	102	#/VALOR	
Renta Líquida gravable (Al mayor valor entre 56 y 57 reste el valor de la casilla 64)	66	#/REFI	103. Número de identificación del signatario	104 D.V.			
105. No. de identificación dependiente	106. Parentesco		107. Total dependientes				
991. Cód. Representación	997. Espacio para uso exclusivo para el sello de la entidad recaudadora (Fecha efectiva de la transacción)		980. Pago Total \$ #/REFI				
Firma del declarante o de quien lo representa		996. Espacio para el Autoadhesivo de la entidad recaudadora		Coloque el timbre de la máquina registradora al dorso de este formulario			

Figura 5. Donantes antes de la Ley 1819 del 2016

Figura 6. Donantes después de la Ley 1819 del 2016

REPUBLICA DE COLOMBIA		Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas Residentes y Sucesiones liquidadas de Causantes Residentes				Privada	210
1. Año: 2 0 1 8		4. Número de formulario					
5. Número de Identificación Tributaria (NIT): 5 2 8 0 7 3 0 5 - 5		6. DV: INSUASTI	7. Primer apellido: DUCUARA	8. Segundo apellido: DOLY	9. Primer nombre: YANETH	10. Otros nombres:	12. Cód. D: 3 2
25. Actividad económica: 0 0 1 0		26. Si es una corrección indique: 26 Cx		27. Número de formulario anterior:		28. Si es beneficiario de un convenio para evitar doble tributación (Marque X)	
Patrimonio		29. Total patrimonio bruto	29	#(REF!)	67. Dividendos y participaciones 2016 y anteriores, capitalizaciones art.36-3 ET y distribuidos	67	#(REF!)
		30. Deudas	30	#(REF!)	68. Ingresos no constitutivos de renta	68	#(REF!)
		31. Total patrimonio líquido (29-30, si el resultado es negativo escriba 0)	31	#(REF!)	69. Renta líquida ordinaria año 2016 y anteriores (67-68)	69	#(REF!)
Rentas de trabajo		32. Ingresos brutos por rentas de trabajo (art. 103 del ET)	32	#(REF!)	70. 1a. Subcédula año 2017 y siguientes numeral 3 art. 49 del ET	70	#(REF!)
		33. Ingresos no constitutivos de renta; costos y gastos imputables a contribuyentes independientes	33	#(REF!)	71. 2a. Subcédula año 2017 y siguientes parágrafo 2 art. 49 del ET	71	#(REF!)
		34. Renta líquida (32-33)	34	#(REF!)	72. Renta líquida pasiva dividendos-ECE y/o recibidos del exterior	72	#(REF!)
		35. Rentas exentas de trabajo y deducciones imputables	35	#(REF!)	73. Renta exentas dividendos recibidos de ECE y/o recibidos del exterior, de la casilla 72	73	#(REF!)
		36. Rentas exentas de trabajo y deducciones imputables (limitadas)	36	#(REF!)	74. Renta líquidas gravables de dividendos y participaciones (69+70+71+72-73)	74	#(REF!)
		37. Renta líquida cedular de trabajo (34-36)	37	#(REF!)	75. Total rentas líquidas cedulares (37+42+53+66+74)	75	#(REF!)
Rentas de pensiones		38. Ingresos brutos por rentas de pensiones del país y del exterior	38	#(REF!)	76. Renta presuntiva	76	#(REF!)
		39. Ingresos no constitutivos de renta	39	#(REF!)	77. Ingresos por ganancias ocasionales del país y del exterior	77	#(REF!)
		40. Renta líquida (38-39)	40	#(REF!)	78. Costos por ganancias ocasionales	78	#(REF!)
		41. Rentas exentas de pensiones	41	#(REF!)	79. Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	79	#(REF!)
		42. Renta líquida cedular de pensiones (40-41)	42	#(REF!)	80. Ganancias ocasionales gravables (77-78-79)	80	#(REF!)
Rentas de capital		43. Ingresos brutos rentas de capital	43	#(REF!)	81. De trabajo y de pensiones	81	#(REF!)
		44. Ingresos no constitutivos de renta	44	#(REF!)	82. De capital y no laborales	82	#(REF!)
		45. Costos y gastos procedentes	45	#(REF!)	83. Por dividendos y participaciones año 2016- Casilla 69	83	#(REF!)
		46. Renta líquida (43-44-45)	46	#(REF!)	84. Por dividendos y participaciones año 2017 y siguientes, 1a Subcédula	84	#(REF!)
		47. Rentas líquidas pasivas de capital-ECE	47	#(REF!)	85. Por dividendos y participaciones año 2017 y siguientes, 2a Subcédula y otros	85	#(REF!)
		48. Rentas exentas y deducciones imputables a las rentas de capital	48	#(REF!)	86. Total impuesto sobre las rentas líquidas cedulares (sume 81 a 85)	86	#(REF!)
		49. Rentas exentas de capital y deducciones imputables (limitadas)	49	#(REF!)	87. Impuesto sobre la renta presuntiva	87	#(REF!)
		50. Renta líquida ordinaria del ejercicio (si 43+47-44-45-49 mayor a cero; de lo contrario escriba cero)	50	#(REF!)	88. Total impuesto sobre la renta líquida (el mayor entre 86 y 87)	88	#(REF!)
		51. Pérdida líquida del ejercicio (44+45-49-43-47; si el resultado es negativo escriba cero)	51	#(REF!)	89. Impuestos pagados en el exterior	89	#(REF!)
		52. Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores	52	#(REF!)	90. Donaciones	90	#(REF!)
		53. Renta líquida cedular de capital (50-52) (si 50 es igual a cero, 53 es igual a cero)	53	#(REF!)	91. Otros	91	#(REF!)
Rentas no laborales		54. Ingresos brutos rentas no laborales	54	#(REF!)	92. Total descuentos tributarios (sume 89 a 91)	92	#(REF!)
		55. Devoluciones, rebajas y descuentos	55	#(REF!)	93. Impuesto neto de renta (88-92)	93	#(REF!)
		56. Ingresos no constitutivos de renta	56	#(REF!)	94. Impuesto de ganancias ocasionales	94	#(REF!)
		57. Costos y gastos procedentes	57	#(REF!)	95. Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	95	#(REF!)
		58. Renta líquida (54-55-56-57)	58	#(REF!)	96. Total impuesto a cargo (93+94-95)	96	#(REF!)
		59. Rentas líquidas pasivas no laborales- ECE	59	#(REF!)	97. Menos: Anticipo renta liquidado año gravable anterior	97	#(REF!)
		60. Rentas exentas y deducciones imputables a las rentas no laborales	60	#(REF!)	98. Menos: Saldo a favor del año gravable anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	98	#(REF!)
		61. Rentas exentas no laborales y deducciones imputables (limitadas)	61	#(REF!)	99. Retenciones año gravable a declarar	99	#(REF!)
		62. Renta líquida ordinaria del ejercicio (54+59-55-56-57-61; si el resultado es negativo, escriba cero)	62	#(REF!)	100. Más: Anticipo renta para el año gravable siguiente	100	#(REF!)
		63. Pérdida líquida del ejercicio (55+56+57+61-54-59; si el resultado es negativo escriba cero)	63	#(REF!)	101. Saldo a pagar por impuesto (si 96+100-97-98-99; si el resultado es negativo escriba cero)	101	#(REF!)
		64. Compensaciones (Por pérdidas líquidas y por exceso de renta p...)	64	#(REF!)	102. Sanciones	102	#(REF!)
		65. Rentas líquidas gravables no laborales	65	#(REF!)	103. Total saldo a pagar (si 96+100+102-97-98-99; si el resultado es negativo escriba cero)	103	#(REF!)
		66. Renta líquida cedular no laboral (62-64+65) (Si 62 es igual a...)	66	#(REF!)	104. Total saldo a favor (si 97+98+99-96-100-102; si el resultado es negativo escriba cero)	104	#(VALOR)
105. No. De identificación del signatario		106. DV		107. No. Identificación dependiente		108. Parentesco	
981. Cód. Representación		997. Espacio para uso exclusivo para el sello de la entidad recaudadora (Fecha efectiva de la transacción)		980. Pago Total		\$ # (REF!)	
Firma del declarante o de quien lo representa		996. Espacio para el Autoadhesivo de la entidad recaudadora					
982 Código Contador Firma Contador		994. Con salvedades					
983. No. Tarjeta profesional		Coloque el timbre de la máquina registradora al dorso de este formulario					

Figura 6. Donantes después de la Ley 1819 del 2016

Resultados

En la sección anterior se presentó el ejercicio fiscal de la contribuyente Doly Insuasti en los años 2014 y 2018 y los conceptos que devengó (tabla 3). De acuerdo con el ejemplo, ella habría realizado una donación certificada por el partido político del candidato Óscar Iván Zuluaga Escobar por un valor de \$ 50 000 000, la cual cumple los parámetros establecidos en el artículo 23 del Estatuto Tributario. Con estas consideraciones, se hizo un cálculo de la renta teniendo en cuenta la normatividad vigente en el 2014.

Específicamente, se calculó la renta de acuerdo con la determinación del impuesto de renta y complementario para ese entonces, que se debía elaborar y comparar a través del impuesto mínimo alternativo para empleados (IMAN), que rigió con el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012. Este fue considerado alternativo porque cuando el monto del impuesto calculado por el sistema ordinario resultaba inferior al monto calculado mediante el sistema IMAN, el impuesto sobre la renta debía ser el mayor valor entre estos dos sistemas, en este caso práctico, el IMAN. Esto es así porque si partimos de los ingresos laborales por valor de \$ 100 052 000 y si se deduce el pago obligatorio a salud y pensión por valor de \$ 5 269 000, se genera una renta gravable por el método del IMAN de \$ 94 783 000, con un impuesto por valor de \$ 2 803 000, siendo este el menor valor del impuesto al compararlo con el sistema ordinario.

Como reflexión de este primer caso práctico se encuentra que para el año 2014 y hasta el año gravable 2016, de acuerdo con la versión de los artículos 125 y 125-4 del Estatuto Tributario, las donaciones realizadas a los partidos o movimientos políticos con personería jurídica y reconocidos por el CNE no tienen un impacto favorable en la declaración de renta del contribuyente donante. Esto se debe a que el control respecto a las limitaciones para declarar la donación como una deducción hacen que se genere un impuesto a cargo por el cual el contribuyente debe pagar el impuesto de renta y complementario. Incluso si se compara con otro sistema alternativo de recaudo que haya establecido la entidad tributaria, como en este caso es el IMAN, el resultado es que debe seguir declarando y pagando por el sistema ordinario.

En contraste, en el año 2018 la renta líquida cedular de trabajo es de \$ 66 296 000, de manera que si se compara con la renta presuntiva por valor de \$ 18 261 000, se debe tomar el mayor valor entre estos dos con el fin de determinar la base para calcular el impuesto sobre las rentas líquidas cedulares. Ahora bien, teniendo en cuenta que la renta líquida para el caso práctico fue de \$ 66 296 000 y considerando la tarifa

estipulada en el artículo 241 del Estatuto Tributario, se encuentra que la declaración de Doly Insuasti arroja un valor de impuesto a cargo por valor de \$6627000.

Además de estos resultados, se debe tener en cuenta que en este caso el valor del descuento se calcularía hasta por el 25% del valor de la donación, según el artículo 257 del Estatuto Tributario, y que la reglamentación del artículo 1 del Decreto 2150 de diciembre 20 de 2017 establece que la contribuyente persona natural donante inicialmente solo puede tomar hasta \$12500000. Sin embargo, al aplicar el límite del impuesto de renta a cargo, el valor máximo que puede tomar Doly Insuasti como descuento tributario en su declaración de renta del año gravable 2018 es de \$1657000. Así, la persona natural tendrá \$10843250 que podrá tomar como descuento tributario en la declaración de renta del año gravable 2019 y, en caso de que en esa declaración de renta no haya impuesto a cargo, tendrá la posibilidad de descontar estos excesos tributarios máximo hasta el periodo gravable siguiente del que se efectuó la donación, de acuerdo con el numeral 3 del artículo 258 del Estatuto Tributario.

De esta manera, el valor final como impuesto neto de renta por valor de \$4970000 también deberá someterse al límite especial del artículo 259 del Estatuto Tributario, según el cual el impuesto neto de renta no puede ser inferior al 75% del impuesto básico de renta, que se calcularía sobre el sistema de renta presuntiva después de restar los respectivos descuentos de retención en la fuente por valor de \$1428000 y sumar anticipo de renta para el año gravable siguiente de \$815000. Por lo tanto, la declaración de renta de la persona natural donante arroja un valor a pagar de \$4357000.

Con base en el análisis de este segundo caso práctico, se concluye que para el año 2018 la norma estableció un mayor control para aquellas personas naturales que realizan donaciones a las campañas presidenciales; específicamente, creó una limitante en el descuento tributario para las personas contribuyentes del impuesto a la renta. Sin embargo, la norma deja un vacío frente al control de las personas naturales no contribuyentes que hacen donaciones a las campañas presidenciales por montos representativos, a pesar de que no se conoce la procedencia de estos recursos. Por lo tanto, la DIAN no fiscaliza estos recursos, pues nunca ingresan a las declaraciones de renta de las personas naturales, ni tampoco son fiscalizados por las entidades electorales.

Conclusiones

A lo largo de la historia colombiana ha habido numerosas reformas políticas, como el ajuste al sistema electoral en el 2017, y también se ha buscado una mayor cohesión de los partidos políticos, disciplina y financiamiento. Como resultado, en el país las campañas electorales, especialmente para la presidencia, pueden ser financiadas con un modelo mixto de recursos públicos y privados, según la Ley 1475 del 2011.

En este contexto normativo, es problemática la poca transparencia sobre el origen de los recursos cuando las campañas electorales son financiadas a través de donaciones de personas naturales, que en su gran mayoría prefieren no declarar dentro de su renta. Hoy en día este tipo de financiamiento no es controlado por los entes de inspección, como la DIAN y el CNE, de tal manera que la mayoría de las auditorías son realizadas por los mismos partidos políticos. Esta situación evidencia una falta de capacidad legal para poder controlar el origen de estos recursos.

Por otro lado, el beneficio tributario que se otorga por concepto de donaciones fue modificado por la Ley 1819 de 2016, así como por los artículos relacionados con las campañas políticas aprobadas por el CNE. Una de esas modificaciones fue el tipo de beneficio tributario que establecía la Ley 1475 de 2011 para las donaciones, que permitía declararlas una deducción limitada al 30%, mientras que actualmente la Ley 1819 establece un descuento tributario limitado al 25%. Para que el contribuyente pueda tomar esta donación como descuento tributario o deducción fiscal –según corresponda– como beneficio tributario, es importante que tenga el certificado expedido por la campaña política en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como las firmas del contador o revisor fiscal.

Finalmente, se encontró que es necesario establecer y robustecer los controles de las financiaciones privadas, en especial las donaciones, mediante plataformas tecnológicas diferentes al aplicativo Cuentas Claras establecido por el CNE y que den a conocer de manera oportuna y eficaz la información sobre las personas donantes.

Referencias

Asociación Nacional de Empresarios [ANDI]. (2021, 20 de diciembre). Impedimentos y topes de la financiación privada de campañas electorales. https://www.andi.com.co/Uploads/Circular%20financiaci%C3%B3n%20de%20campa%C3%B1as%20electorales%202022_637757909254322139.pdf

- Castañeda, N. (2018). Electoral volatility and political finance regulation in Colombia. *Colombia Internacional*, 95, 3-24. <https://revistas.uniandes.edu.co/index.php/colombia-int/article/view/2869/1534>
- Congreso de la República de Colombia. (1985, 18 de julio). Ley 58. Por la cual se dicta el Estatuto Básico de los Partidos Políticos y se provee a la financiación parcial de las campañas electorales. *Diario Oficial* 37109. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1610622#:~:text=Ninguna%20persona%20podr%C3%A1%20donar%2C%20en,conformidad%20con%20la%20presente%20Ley.>
- Congreso de la República de Colombia. (1994, 23 de marzo). Ley 130. Por la cual se dicta el estatuto básico de los partidos y movimientos políticos, se dictan normas sobre su financiación y la de las campañas electorales y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 41280. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4814>
- Congreso de la República de Colombia. (2005, 24 de noviembre). Ley 996. Por medio de la cual se reglamenta la elección de Presidente de la República, de conformidad con el artículo 152 literal f) de la Constitución Política de Colombia, y de acuerdo con lo establecido en el Acto Legislativo 02 de 2004, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 46102. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0996_2005.html
- Congreso de la República de Colombia. (2011, 14 de julio). Ley 1475. Por la cual se adoptan reglas de organización y funcionamiento de los partidos y movimientos políticos, de los procesos electorales y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 48130. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1475_2011.html
- Congreso de la República de Colombia. (2012, 26 de diciembre). Ley 1607. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 48655. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Congreso de la República de Colombia. (2016, 29 de diciembre). Ley 1819. 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. *Diario Oficial* 50101. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Consejo Nacional Electoral (2022). Cuentas claras informes 2022. <https://www.cnecuentasclaras.gov.co/>
- Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales [DIAN]. (1996, 20 de diciembre). Reposición de gastos de campaña electoral.
- Jaramillo, C. (2020). *Análisis de la financiación de campañas electorales con recursos públicos, la ineficacia del sistema de reposición de*

- votos [Trabajo de maestría, Universidad Externado de Colombia]. Repositorio Institucional Biblioteca Digital Externadista. <https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/d22df79d-8a21-450e-8eb7-9965416369e5>
- Lee-Jones, K. (2019). *The role of political party finance reform in the transition from dominant to competitive party systems* [U4 Helpdesk Answer, n.º 595]. Transparency International. <https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/hd595-final.pdf>
- Londoño, J. (2013). Evolución del financiamiento político, un proceso incremental de reformas. En M. Á. Garita Alfonso, G. Medrano Valenzuela, L. J. Molina Piñeiro, H. A. Sierra Porto y J. Sudarsky Rosenbaum (comps.), *Derecho electoral en Latinoamérica: Memorias del II Congreso Iberoamericano de Derecho Electoral 2011*. pp. 307-312. Universidad Externado de Colombia.
- Misión de Observación Electoral [MOE]. (2018). Elecciones Presidente y Congreso 2018. [Ley 1475 de 2011], 88 - 94.
- Presidencia de la República. (1989, 30 de marzo). Decreto 624. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario Oficial* 38756. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/base-doc/estatuto_tributario.html
- Presidencia de la República. (2016, 10 de octubre de 2016). Decreto 1625. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. *Diario Oficial* 50023. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>
- Presidencia de la República. (2017, 20 de diciembre). Decreto Ley 2150. Por el cual se sustituyen los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar las donaciones de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, el Régimen Tributario Especial en el impuesto sobre la renta y complementario y el artículo 19-5 del Estatuto Tributario. *Diario Oficial* 50453. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=73344>
- Quecedo, R., & Cataño, C. (2003). Introducción a la metodología de la investigación cualitativa. *Revista de Psicodidáctica*, 14, 5-39. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=17501402>
- Rivas, J. (2019). [Reseña a ¡Reforma política ya! Organización electoral, financiación y partidos, de David Roll, Edwin Cruz, Jaime Buitrago, Zulima Rojas & Isaac Morales]. *Revista Forum*, 16, 213-216. <https://doi.org/10.15446/frdcp.n16.81954>

Transparencia por Colombia. (2010). *Informe anual 2010*. Corporación Transparencia por Colombia. <https://transparenciacolombia.org.co/wp-content/uploads/informe-anual-2010.pdf>

Transparencia por Colombia. (2014). Financiación de las Campañas y Rendición de Cuentas en Elecciones Presidenciales 2014. <https://transparenciacolombia.org.co/Documentos/Publicaciones/sistema-politico/CuentasClarasPresidencia2014.pdf>

Transparencia por Colombia. (2018). Hoja de datos financiación campañas 2018. <https://transparenciacolombia.org.co/2019/03/05/financiacion-de-campanas-politicas-2018/>

Anexo

Anexo 1. Códigos empleados en la figura 2

Fuentes de ingreso	Código
Recursos propios de los candidatos y contribuciones de los familiares	101
Contribuciones o donaciones de los particulares	102
Rendimiento de inversiones	103
Rendimiento neto de actos públicos	104
Créditos del sector financiero	105
Créditos en dinero de particulares	106
Ayudas en especie valoradas a su precio comercial	107
Recursos de la organización que inscribe la candidatura – Aportes o crédito	108
Anticipos	109

Retos del IVA en la economía digital en Colombia, una perspectiva desde el modelo tributario de la OCDE

Challenges of VAT in the digital economy in Colombia, a perspective from the OECD tax model

Edwin Fernando Reyes Rojas

Resumen

El surgimiento de la economía digital ha traído distintos retos en materia tributaria para los Estados en todo el mundo. Con base en una revisión documental, este artículo describe los mecanismos que el sistema tributario colombiano ha incorporado para asegurar el recaudo del impuesto al valor agregado (IVA) de la economía digital y los analiza a la luz de los lineamientos que definió la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE (2014) en la acción 1 del plan BEPS¹, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Se concluye que el gobierno nacional debe tomar acciones para regular mejor la tributación de los prestadores de servicios que se encuentran en el exterior y las operaciones que se realizan entre no responsables de IVA y que no son agentes de retención del impuesto. Esto permitirá aumentar los ingresos tributarios del país y, por esta vía, promover su desarrollo.

Palabras clave: tributación, impuesto al valor agregado, impuesto a las ventas, economía digital.

Abstract

The rise of the digital economy has brought various tax challenges for states worldwide. Based on a documentary review, this article describes the mechanisms that the Colombian tax system has incorporated to ensure the collection of value-added tax (VAT) from the digital economy and analyzes them in light of the guidelines defined by the Organization for Economic Cooperation and Development

¹ BEPS, del inglés Base Erosión and Profit Shifting (erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

Autor

Edwin Fernando Reyes Rojas

Contador público de la Universidad Central de Colombia, especialista en Gerencia de Proyectos de la Corporación Universitaria Minuto de Dios de Colombia y magíster en Tributación de la Universidad Central de Colombia.

Correo electrónico: edwinreyesr@hotmail.com - ereyesr@ucentral.edu.co

Cómo citar este artículo:

Reyes, E. (2024). Retos del IVA en la economía digital en Colombia, una perspectiva desde el modelo tributario de la OCDE. *Visiones*, 6, 59-71.

- OECD (2014) in Action 1 of the BEPS plan, Addressing the Fiscal Challenges of the Digital Economy. It is concluded that the national government must take actions to better regulate the taxation of service providers located abroad and operations conducted between non-VAT taxpayers who are not tax withholding agents. This will allow an increase in the country's tax revenues and, consequently, promote its development.

Keywords: taxation, value added tax, sales tax, digital economy.

Introducción

El surgimiento de la economía digital en el mundo representa un reto en materia tributaria para los Estados. Colombia no es la excepción, por lo cual debe buscar herramientas de regulación tributaria que garanticen el recaudo del impuesto a las ventas en estas nuevas formas de negocios. En ese contexto, esta investigación responde el siguiente interrogante: ¿Qué mecanismos se han incorporado en el sistema tributario colombiano que aseguren el recaudo del impuesto de valor agregado (IVA) de la economía digital de acuerdo con los lineamientos impartidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)?

El objetivo general consistió en identificar cuáles son los lineamientos que Colombia debe adoptar según los marcos de la OCDE para recaudar el IVA en la economía digital. Con este propósito, se plantearon estos objetivos específicos: 1) establecer los modelos de negocios que conforman la economía digital; 2) reconocer cuáles son las recomendaciones en materia del IVA que definió la OCDE en la acción 1 del plan Base Erosión and Profit Shifting (BEPS)², *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* (OCDE, 2014) y 3) hacer un análisis comparativo entre estas recomendaciones y el modelo de tributación colombiano para identificar los retos que debe afrontar, para lo cual se desarrolló una investigación descriptiva con un enfoque cualitativo y revisión documental.

Entre los principales hallazgos se identificó que pese a que Colombia ha adoptado varios de estos lineamientos, aún tiene desafíos en materia de retención en la fuente a título de IVA para las operaciones que se realizan en el marco de la economía digital y el comercio electrónico. Asimismo, se encontró que el país debe afianzar los controles que ejerce la administración tributaria a fin de garantizar la declaración y pago del impuesto a las ventas para los prestadores de servicios que se encuentran en el exterior, en especial aquellas operaciones donde no interviene una empresa, es decir, donde el comercio se realiza entre personas naturales no responsables del impuesto a las ventas ni agentes de retención.

Una nueva economía

“Dentro de los procesos de negocios en la economía digital se encuentra el comercio electrónico, el cual, semejante a la economía digital, utiliza las redes de telecomunicación, en especial el internet para transacciones” (Rodríguez & Bernal, 2003). Esta es la razón por la cual se han utilizado indistintamente los términos *comercio electrónico* y *economía digital*, pues tienen una estrecha relación en la forma como se comercializan bienes y servicios en el mundo digital. Específicamente, en este documento los dos conceptos se utilizan en forma similar.

En Colombia, la Ley 527 del año 1999 estableció el primer criterio y/o acercamiento para lo que se conoce acá como *comercio electrónico*. Posteriormente, desde el año 2008 se ha observado un esfuerzo del gobierno por incentivar programas que contribuyen al avance y evolución tecnológica del país y su integración a la revolución de la economía digital y a la creciente corriente del comercio electrónico.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD)

Esta organización diseña medidas estandarizadas para atender las necesidades de los países miembros en diferentes campos, entre ellos disminuir los riesgos y las prácticas elusivas en materia fiscal para proteger sus modelos tributarios. Este es, precisamente, uno de los objetivos del proyecto BEPS, por el cual se

[...] abordarán aquellas estructuras concebidas para transferir artificialmente los beneficios a lugares en que están sometidos a un tratamiento fiscal más favorable o no se someten a gravamen alguno, lo que ayudará a restablecer la potestad recaudatoria tanto de la jurisdicción de la fuente como de la jurisdicción en la que se halle ubicada, de manera efectiva, la sociedad matriz (OCDE, 2014, p. 19).

El impuesto a las ventas

El impuesto a las ventas en Colombia se define, siguiendo las directrices internacionales, como un “gravamen al consumo, del orden nacional y naturaleza indirecta, [que] se ha estructurado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado (IVA) en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final” (Vásquez, 2019, p. 4). En los siguientes apartados se describen los marcos normativos aplicables al impuesto a las ventas en la economía digital.

Metodología

En este trabajo se realizó una investigación descriptiva con enfoque cualitativo y revisión documental. De acuerdo con Schenke (2019),

la investigación cualitativa se destaca por la flexibilidad en el proceso de investigación que hace al investigador volver al campo, a las redacciones, destacar la profundidad por sobre las generalizaciones, priorizar lo distinto en detrimento de las comparaciones, observar situaciones reales, espontáneas (pp. 229-230).

Modelos de la economía digital

La economía digital permite tanto a los usuarios como a las organizaciones acceder de forma eficiente y eficaz a servicios y productos, no solo en el ámbito nacional sino también internacional, con lo cual obtienen beneficios operativos, de tiempo y de elecciones de consumo, además, incluso para muchas compañías se convierte en una ventaja competitiva. “Los avances en las TIC³ han hecho posible llevar a cabo muchas clases de negocios en escalas mucho más grandes y a distancias más largas de lo que antes era posible” (Cubides, 2016, p. 17).

El mundo del internet hace que las empresas se enfrenten a cuatro características únicas: ubicuidad, interactividad, velocidad e inteligencia, aún más si se consideran los recientes avances en el internet de las cosas (Kenney & Curry, 2000). Ahora bien, para comprender este entorno económico, la acción 1 del plan BEPS, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* (OCDE, 2014), ha clasificado los tipos de personas y los modelos de negocio dependiendo de las partes que intervienen en la negociación. Los tipos de personas son: B2B (comercio electrónico de negocio a negocio), B2C (comercio electrónico de negocio a consumidor) y C2C (comercio electrónico de consumidor a consumidor).

Por su parte, los modelos de negocios se clasifican en siete grandes grupos: 1) comercio electrónico, 2) servicios de pago en línea, 3) tiendas de aplicaciones, 4) publicidad en línea, 5) computación en la nube, 6) negociación del alta frecuencia y 7) plataformas participativas en red.

³ Tecnologías de la información y la comunicación.

Impuesto a las ventas en la economía digital, una perspectiva desde la OCDE

En este apartado se describen los riesgos fiscales y las prácticas elusivas BEPS en materia de IVA en la economía digital.

Riesgos fiscales para recaudar el IVA en la economía digital

Los modelos de negocios que conforman la economía digital y el comercio electrónico presentan tres riesgos en materia de impuestos:

- *Riesgo 1*: “Dichas estructuras ponen de manifiesto la posibilidad de reducir o eliminar mediante la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios la obligación de tributar en jurisdicciones a lo largo de toda la cadena de suministro, tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia” (OCDE, 2014, p. 18).
- *Riesgo 2*: en cuanto al IVA, “es posible que concurren estrategias de planificación fiscal empresarial [...] en torno a las prácticas elusivas BEPS cuando no se apliquen las directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B” (OCDE, 2014, p. 19).
- *Riesgo 3*: por último, se identifica otro riesgo “en el contexto de la imposición indirecta, especialmente en lo que respecta a las empresas que realizan actividades exentas de IVA (empresas exentas)” (OCDE, 2014, p. 18). Es decir, donde la regulación local del país de destino considera que una operación en el entorno de la economía digital es exenta o excluida del impuesto a las ventas, pero en el país de origen esta operación está gravada con el impuesto. Lo cual puede generar que una operación no cause impuesto en ninguna de las jurisdicciones.

Prácticas elusivas BEPS en materia de IVA

Se observan prácticas de elusión del IVA en dos operaciones:

- *Operación 1*: “En los casos en que los suministros digitales a distancia se someten a un tipo de gravamen inferior al debido o no se someten a gravamen alguno teniendo como destinatarios empresas exentas o empresas multilocalizadas (EML) que desarrollan actividades exentas” (OCDE, 2014, p. 111).
- *Operación 2*: en el caso de los *suministros digitales a distancia a empresas exentas*, “cuando se trate de una empresa dedicada a actividades

exentas de IVA, no se aplicará IVA a los suministros exentos efectuados por la empresa, al tiempo que no será deducible la carga de IVA soportado por la empresa” (OCDE, 2014, p. 118).

Por esta razón,

los proveedores nacionales están obligados a aplicar e ingresar el IVA sobre los servicios prestados a empresas nacionales, mientras que los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades a fin de aplicar un importe excesivamente reducido de gravamen o de no aplicar ningún IVA en absoluto (OCDE, 2014, p. 118).

Como se ve, esta situación representa una desventaja competitiva y de mercado entre proveedores nacionales y proveedores no residentes.

En cuanto a los *suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas*, se evidencia otra práctica elusiva cuando una multinacional adquiere un bien o servicio digital que va a trasladar a sus matrices, filiales o subordinadas:

En principio, el coste de adquisición de dicho activo intangible y/o servicio lo soporta inicialmente el establecimiento que los ha adquirido y, de acuerdo con la práctica comercial común, es posteriormente refacturado a los establecimientos que utilizan dicho servicio o activo intangible (OCDE, 2014, p. 119).

Además, se debe tener en cuenta que algunas jurisdicciones no aplican dicho impuesto cuando se realizan operaciones entre compañías de un mismo grupo empresarial, o las tarifas son más bajas o nulas, lo cual genera una práctica de elusión en materia de IVA.

Puntos de acción BEPS

En el contexto descrito, la acción 1 del plan BEPS hace cuatro consideraciones relevantes que los países miembros de la OCDE deben tener en cuenta:

- “Hacer frente a posibles estrategias de planificación fiscal por parte de empresas dedicadas a actividades exentas de IVA” (OCDE, 2014, p. 21).
- “El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por IVA, especialmente cuando un consumidor privado adquiere dichos productos de proveedores en el extranjero” (OCDE, 2014, pp. 23 y 24).

- “La recaudación por IVA en transacciones de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés) representa un tema crucial que ha de abordarse con inmediatez para proteger los ingresos fiscales e instaurar unas condiciones equitativas entre los proveedores extranjeros y los proveedores nacionales” (OCDE, 2014, p. 24).
- “Modificación de la definición de lo que se entiende por ‘establecimiento permanente (EP)’ a la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una ‘presencia significativa’ en el país de la fuente, pasando por la aplicación de una retención en la fuente sobre las ventas de bienes y/o servicios digitales” (OCDE, 2014, p. 26).

El impuesto a las ventas según la OCDE

Los impuestos indirectos que gravan el consumo en Colombia son el impuesto a las ventas (IVA) y el impuesto al consumo (INC). Al respecto, de acuerdo con la OCDE,

se entiende por impuestos indirectos el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y otros impuestos al consumo. Si bien suelen estar destinados a gravar el consumo final de bienes y servicios, someten a gravamen a los proveedores de dichos bienes y servicios y no ya directamente a los consumidores, quienes soportan la carga tributaria de dichos impuestos, en principio, como parte del precio de mercado de los bienes o servicios adquiridos (OCDE, 2014, p. 46).

En el marco de la OCDE, en el eje fundamental de la tributación en IVA que propone la acción 1 del plan BEPS se encuentra el concepto de *principio de destino*, según el cual el impuesto grava, en última instancia, tan solo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado de que se trate. Es decir, una operación en materia de IVA se grava en la jurisdicción destino y aplicando sus normas, y no en el origen, puesto que es en la jurisdicción destino donde se realiza el consumo final. Esta es, precisamente, la razón por la cual se observan exenciones o exclusiones en IVA sobre actividades como las exportaciones.

De acuerdo con la OCDE, para aplicar el principio de destino, los regímenes IVA deben establecer los siguientes parámetros o criterios: 1) prever un mecanismo para identificar el destino de los suministros; 2) implementar el principio de destino en lo referente a la entrega de bienes: la entrega de un bien está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que se encuentre el bien o la mercancía en el momento de la operación), y 3) implementar el principio de destino en lo referente a la prestación de servicios para establecer dónde se presta el servicio. Para aplicar estos

criterios se pueden evaluar cinco indicadores que permiten identificar el lugar de tributación:

- Lugar de prestación del servicio.
- Lugar de establecimiento o ubicación real del proveedor.
- Residencia o ubicación real del consumidor.
- Ubicación de los bienes corporales.

Los servicios y operaciones transfronterizas predominan en los modelos de negocios que conforman la economía digital y el comercio electrónico que analizan la acción 1 del plan BEPS. Al respecto, se concluye que, según la OCDE, la tributación en materia de IVA se debe realizar en:

- *“Lugar donde está el consumidor” perspectiva cliente:* “Cuando el cliente resida en una jurisdicción distinta de aquella en la que reside el proveedor, la prestación del servicio estará exenta de IVA en la jurisdicción del proveedor y sujeta a IVA en la jurisdicción del cliente” (OCDE, 2014, p. 52).
- *“Lugar donde está el proveedor” perspectiva proveedor:* “La prestación del servicio está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que reside el proveedor (o se halla establecido, o situado). Así pues, las prestaciones de servicios estarán sujetas a IVA en la jurisdicción del proveedor, aun cuando se lleven a cabo en el extranjero o se presten a clientes extranjeros” (OCDE, 2014, p. 52).

De acuerdo con esta perspectiva, la tributación en IVA depende de los tipos de personas que interactúan en las operaciones, como se muestra en la tabla 1.

Tabla 1. Matriz modelos de tributación IVA por tipo de persona

Tipo de relación	Descripción del modelo de tributación en IVA
B2B	<ul style="list-style-type: none"> • Los bienes y servicios exportados quedan exentos en el país de origen y sujetos a IVA en el país de destino. • Con la aplicación del criterio 2 "Perspectiva del proveedor", los servicios tributan atendiendo la ubicación del proveedor con el fin de minimizar el riesgo de fraude fiscal a través de solicitudes de devolución de IVA relacionadas a servicios exportados. • Las directrices internacionales recomiendan aplicar el primer enfoque, criterio 1 "Perspectiva del cliente", que identifica el lugar de tributación atendiendo a la ubicación del cliente.
B2C	<ul style="list-style-type: none"> • El pago del impuesto aplicando el criterio 1 "Perspectiva del cliente" puede presentar un incumplimiento generalizado, puesto que el consumidor debe ser responsable del impuesto en el país de destino. • El consumidor final en la aplicación del principio de destino deberá autoliquidar el IVA devengado por los servicios adquiridos en el exterior, situación que generaría un incumplimiento generalizado por parte de las personas. • La aplicación del criterio 2 "Perspectiva del proveedor" garantiza la tributación del impuesto a las ventas en el país de ubicación de este. • Esto conlleva un nivel de cumplimiento voluntario por parte del consumidor al momento de presentar las declaraciones de IVA. • El cumplimiento de esta declaración implica una complejidad considerable para los contribuyentes y las administraciones tributarias.
C2C	<ul style="list-style-type: none"> • La acción 1 del plan BEPS de la OCDE no presenta información.

Nota: elaboración propia con base en OCDE (2014, pp. 52-54).

Tributación en Colombia de la economía digital y el comercio electrónico en IVA

Operaciones con responsables de IVA

Colombia adoptó la directriz de la OCDE según la cual los servicios prestados en el marco de la economía digital y el comercio electrónico prestados desde el exterior tributarán para efectos del IVA con el principio de destino y donde se encuentre el consumidor final. Esta interpretación se fundamenta en el parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario y el Concepto 089 de 2022 de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2022d).

La DIAN, mediante Resolución 051 del 2018, estableció el procedimiento para que los prestadores de servicios sin domicilio en Colombia cumplan las obligaciones de declarar y pagar el impuesto a las ventas cuando sean responsables de este en el país. De acuerdo con dicho criterio, estas personas deberán: 1) inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT); 2) contar con el mecanismo de firma electrónica; 3)

facturar por los servicios prestados; 4) realizar la presentación y pago de la declaración del IVA de forma bimestral en los plazos establecidos y en los horarios y días indicados que rigen para Colombia, y 5) presentar la declaración en el formulario 325 denominado “Declaración del impuesto sobre las ventas - IVA de prestadores de servicios desde el exterior”. Esta declaración surtirá todos los efectos legales y procedimentales en materia tributaria.

Es importante reiterar que los prestadores de servicios desde el exterior tendrían la obligación de emitir factura o documento equivalente en los términos de la Resolución 042 de 2020. No obstante, el Oficio 430 de 2021 de la DIAN indica que “no es viable jurídicamente exigir a las personas sin residencia ni domicilio en el país cumplir con las normas de facturación previstas en el Estatuto Tributario Nacional, debido al principio de territorialidad de la ley que informa nuestro ordenamiento jurídico” (DIAN, 2021). Al mismo tiempo, este concepto precisa dos escenarios:

- *Escenario 1:* las responsabilidades, requisitos y obligaciones descritas anteriormente solo aplicarán para aquellos responsables de IVA que presten bienes o servicios gravados con el impuesto a las ventas en Colombia a sujetos que no estén en la obligación de aplicarles retención en la fuente a título de IVA, en los marcos del numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario nacional.
- *Escenario 2:* si el prestador de servicios desde el exterior es sujeto a retención de IVA en Colombia por parte de un responsable de IVA (Régimen Común). “En este evento, el prestador del servicio del exterior no será responsable del impuesto sobre las ventas (IVA) por el servicio prestado a este tipo de usuarios” (DIAN, 2018, p. 9).

Adicionalmente, los prestadores de servicios del exterior se podrán acoger a la retención en forma indirecta, que es la que se realiza por intermedio de algún otro actor del sistema de pagos en quien el emisor delegue, según establece la Resolución 017 de 2020 en su artículo 3, párrafo 2. Lo anterior expone la posibilidad de que un intermediario o algún otro actor en el sistema de pagos actúe como agente de retención, como aclara el Oficio 69 de 2022 de la DIAN.

Esta situación no solo genera cierto grado de incertidumbre al momento de recaudar el impuesto a las ventas en las operaciones en las que intervenga un intermediario, sino además una carga operativa adicional para la administración tributaria, pues los prestadores de servicios electrónicos o digitales prestados desde el exterior deben aceptar acogerse al sistema de retención en la fuente a título de IVA por medio de los intermediarios.

Retención en la fuente a título de IVA por medio del sistema financiero

Con el fin de garantizar el recaudo de impuestos en las operaciones que se realizan en el comercio electrónico y la economía digital, Colombia emplea el mecanismo de retención en la fuente a título de IVA en operaciones con tarjeta de crédito y tarjeta débito, estipulado en el artículo 1.3.2.1.7 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria (DUR) 1625 de 2016. Al analizar este mecanismo de retención, se encuentran estas situaciones:

- Queda a potestad del prestador del bien o servicio la obligación de discriminar el impuesto a las ventas en las diferentes plataformas de pago para que el emisor de la tarjeta de crédito o débito pueda identificar, al momento del pago, si la operación tiene impuesto a las ventas y así realizar la retención en la fuente a título de IVA a la que hubiere lugar.
- Trasladar la responsabilidad de los agentes de retención de IVA a las entidades financieras emisoras de tarjeta de crédito en cada operación, lo cual conlleva el deber de aplicar la tarifa de retención en la fuente correspondiente. En esta situación existe un grado de incertidumbre sobre el factor (tarifa) de retención que puede aplicar la entidad financiera desde la perspectiva operativa y el volumen de transacciones sobre las cuales tiene que ejercer control tributario. También se debe tener en cuenta que si bien la tarifa general de retención en la fuente a título de IVA en Colombia es del 15 % del impuesto a las ventas, el artículo 437-1 del Estatuto Tributario indica que, por tratarse de una operación de pagos a prestadores de servicios en el exterior, esta operación deber ser sujeta a retención de IVA a la tarifa del 100 % del impuesto a las ventas.

Conclusiones

La regulación colombiana en materia de IVA aplicable a los diferentes modelos de negocios de la economía digital tiene dos regímenes, en los cuales interactúan los tipos de personas:

- Responsables de IVA.
- No responsables de IVA.

Esta característica crea diferentes escenarios dependiendo del tipo de persona que participe en las operaciones:

- Cuando intervengan dos responsables de IVA, un responsable de IVA residente y un no residente (operaciones B2B), el agente de

retención será la empresa residente que interviene para garantizar su pago. En este caso se aplica la retención de IVA a la tarifa del 100 % del impuesto.

- Cuando intervengan un responsable de IVA no residente y un consumidor final (operación B2C), el responsable de IVA será la empresa no residente, la cual deberá seguir los procedimientos y protocolos establecidos en la Resolución 051 de 2018 de la DIAN para declarar y pagar el impuesto a las ventas en Colombia y la aplicación del principio de destino y beneficiario final.
- Cuando las transacciones se realizan entre personas naturales y/o consumidores finales (operaciones C2C) que en su mayoría son no responsables de IVA y no ostentan la calidad de agentes de retención en el impuesto a las ventas. En esta situación es posible que se facilite la evasión o elusión del impuesto debido a los vacíos legales que tiene la regulación colombiana y la falta de parámetros por parte de la OCDE.

Trasladar la responsabilidad del recaudo del impuesto al sistema financiero genera un grado de incertidumbre en cuanto al pago adecuado del impuesto mediante el mecanismo de retención en la fuente aplicable a las tarjetas de crédito o débito. El gobierno nacional debe evaluar y replantear esta situación con el objetivo de apoyar a las entidades financieras en la labor de identificar las operaciones que se realizan en el marco de la economía digital y el comercio electrónico. En este sentido, el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones debe implementar medidas que regulen el mundo digital para garantizar la tributación de estas operaciones y, de esta forma, obtener recursos importantes para el desarrollo del país.

Referencias

- Congreso de la República de Colombia. (1999, 18 de agosto). Ley 527. Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 43 673. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4276>
- Cubides, J. (2016). *Resultados del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2018, 19 de octubre). *Resolución 05. Por la cual se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas (IVA) por parte de los prestadores de servicios*

- desde el exterior. <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000051%20de%2019-10-2018.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2020, 28 de febrero). *Resolución 017. Por la cual se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas (IVA)*. <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000017%20de%2028-02-2020.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2021, 10 de noviembre). *Oficio 430*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2021/oficio-430913886.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022a, 21 de enero). *Oficio 69*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2022/oficio-69900399.htm>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022b, 27 de enero). *Oficio 89*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/oficio-89900600.html>
- Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022c, 9 de febrero). *Oficio 168*. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2022/oficio-168900987.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2022d). *Concepto 089*. https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2022/ConDIAN00089_2022.PDF.pdf
- Kenney, M., & Curry, J. (2000). Beyond Transaction Costs: E-Commerce and the Power of the Internet Dataspace. En T. Leinbach & S. Brunn (Eds.), *Worlds of E-Commerce: Economic, Geographical and Social Dimensions* (pp. 45-65). https://www.researchgate.net/publication/228636234_Beyond_transaction_costs_e-commerce_and_the_power_of_the_Internet_dataspace
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital: Acción 1: Objetivo 2014*. OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- Schenke, E. (2019). Un abordaje teórico de la investigación cualitativa como enfoque metodológico. *Acta Geográfica*, 12(30), 227-233. <https://doi.org/10.18227/2177-4307.acta.v12i30.5201>
- Rodríguez, J., & Bernal, E. (2003). El comercio electrónico como elemento de desarrollo regional en la Unión Europea Especial referencia a la Península Ibérica. *Boletín Económico de ICE N° 2767*. https://www.researchgate.net/publication/28167058_El_comercio_electronico_como_elemento_de_desarrollo_regional_en_la_UE_especial_referencia_a_la_peninsula_iberica
- Vásquez, N. (2019). *Manual práctico de IVA y facturación 2019*. Legis.

Efecto del impuesto sobre la renta en la creación de entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial

Effect of income tax on the creation of ESAL of the special tax regime

Efrén Leonardo Mejía Acosta

Resumen

El presente estudio identificó los elementos normativos y estadísticos que sirven de análisis para demostrar que los cambios en la legislación tributaria de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) del Régimen Tributario Especial en Colombia han tenido efectos en la creación de nuevas entidades. Con este propósito se empleó una metodología de enfoque mixto, con un alcance descriptivo y correlacional. El texto combina el análisis de la legislación con los datos estadísticos de las encuestas y de fuentes institucionales como el Registro Único Tributario (RUT) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y del Registro Único Empresarial y Social (RUES) de la Confederación de Cámaras de Comercio de Colombia (Confecámaras). Se concluye que es muy posible que los cambios normativos hayan desestimulado la decisión de crear ESAL, especialmente las del RTE.

Palabras clave: entidades sin ánimo de lucro, organismos no gubernamentales, tributación, impuesto a la renta.

Abstract

The present study identified the normative and statistical elements used for analysis to demonstrate that changes in the tax legislation of non-profit entities (ESAL) under the Special Tax Regime in Colombia have had effects on the creation of new entities. To this end, a mixed-method methodology was employed, with a descriptive and correlational scope. The text combines the analysis of legislation with statistical data from surveys and institutional sources such as the Unique Tax Registry (RUT) of the National

Autor

Efrén Leonardo Mejía Acosta

Profesional en administración de empresas, especialista en Finanzas y máster en Tributación de la Universidad Central. Correo electrónico: eleomejiaa@yahoo.es

Cómo citar este artículo:

Mejía, E. (2024). Efecto del impuesto sobre la renta en la creación de entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial. *Visiones*, 6, 72-87.

Tax and Customs Directorate (DIAN) and the Unique Business and Social Registry (RUES) of the Confederation of Chambers of Commerce of Colombia (Confecámaras). It is concluded that it is highly possible that regulatory changes have discouraged the decision to create ESALs, especially those under the Special Tax Regime.

Palabras clave: non-profit organizations, non-governmental organization, taxation, income tax.

Introducción

El sector solidario colombiano, conformado principalmente por las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), ha contribuido de manera efectiva al cumplimiento de los fines que la Constitución Política Colombiana le encomendó al Estado. Jaramillo Díaz (2018) resalta la estrecha relación entre las entidades no lucrativas con el interés público y el beneficio general a la comunidad. De igual forma, la Comisión de Expertos para el Estudio de Sistema Tributario Colombiano (2015), creada con la Ley 1739 de 2014, señala que las ESAL tienen una finalidad altruista que contribuye el interés general de la comunidad y se estima que ellas representan el 15% del producto interno bruto (Cámara de Comercio de Bogotá).

Teniendo en cuenta que las ESAL, por definición, no obtienen utilidades susceptibles de ser distribuidas, en Colombia el régimen del impuesto sobre la renta (IR) para estas entidades se caracteriza principalmente por el no pago de impuesto; esto caracteriza a algunas de estas entidades como no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio (NCD), no contribuyentes no declarantes (NCND) y crea el denominado Régimen Tributario Especial (RTE) con exención del impuesto sobre los beneficios netos o excedentes, siempre y cuando fueran reinvertidos en su objeto social o, en algunos casos, con tarifa impositiva inferior al general.

La insuficiencia de controles efectivos del Estado, sumado a su ineficacia, ha generado que se utilicen los tratamientos tributarios preferenciales de las ESAL como instrumento para la evasión de los impuestos, el lavado de activos y otros comportamientos que riñen con la legalidad. Como lo expresa la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria (2015): “existe un bajo nivel de control y supervisión del sector que se explica, en primer lugar, por cuanto la institucionalidad nunca desarrolló mecanismos eficientes para llevarlo a cabo” (p. 39).

El marco normativo vigente, creado por la Ley 1819 de 2016, buscó mejorar el control de las ESAL-RTE, propendiendo porque destinen sus

recursos al desarrollo de los objetos sociales para los que fueron creadas y disminuyendo las probabilidades de utilizarse como “vehículos de fraude”. No obstante, se incrementaron las obligaciones tributarias para que estas entidades puedan pertenecer y permanecer en el RTE y, posiblemente, los costos de cumplimiento derivados de estos deberes pueden desestimular el desarrollo del sector solidario, especialmente en las pequeñas entidades que no cuentan con la infraestructura, recursos, capacidad financiera y conocimientos para atender las nuevas obligaciones.

Marco teórico

En este apartado se describen los elementos que caracterizan a las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), se expone por qué tienen un tratamiento preferencial respecto del impuesto sobre la renta (IR) y se presenta un breve resumen cronológico de la evolución de las normas relacionadas con estas entidades.

Algunos elementos característicos de las ESAL

Las ESAL se caracterizan por los siguientes elementos:

- Ausencia de ánimo de lucro.
- Son instituciones de utilidad común: como lo expone Tafur (2017, p. 96), “se trata de entidades surgidas de la iniciativa particular, de origen privado, que prestan una actividad o servicio de utilidad pública”.
- Cuentan con un acto constitutivo: de acuerdo con Jaramillo (2020), para obtener la personería jurídica requieren escritura pública, documento privado o acta de constitución (p. 35).
- Tienen estatutos: Tafur (2017) indica que los estatutos contienen las reglas que orientan la organización para el logro de su finalidad.
- Llevan contabilidad y libro de actas.
- Están sujetas a la inspección, vigilancia y control por parte del gobierno.
- Extinción de la personería jurídica: Tafur (2017) expone que las causales de extinción son relativas a elementos estructurales, como el incumplimiento de las finalidades, voluntad, cumplimiento del término para el cual fue creada y por decisión administrativa o judicial. Los bienes remanentes deben aplicarse a finalidades iguales o similares o pertenecerán a la nación, que

debe destinarlas a actividades relacionadas con el objeto de la ESAL.

Justificación de tratamiento preferencial

Como expone Rodríguez (2019), se han elaborado cuatro teorías que intentan explicar el tratamiento preferencial a las ESAL:

- Teoría del bienestar general (*The Public Good Theory*): las ESAL suplen las fallas del Estado para cumplir con los fines constitucionales relacionados con la educación, la salud, el medioambiente, etc.
- Teoría de la medida del ingreso o del sujeto tributario válido (*The Income Measurement Theory*): respecto de las ESAL no pueden predicarse completamente los conceptos de “utilidad neta” o “capacidad contributiva”. El término contemplado en las normas fiscales se refiere a *beneficio neto* o *excedente económico*.
- Teoría de la formación de capital (*The Capital Formation Theory*): las ESAL no pueden aumentar su capital emitiendo acciones y la única forma de hacerlo es consiguiendo donaciones o reteniendo beneficios.
- Teoría de la donación (*The Donative Theory*): al fallar el Estado en la producción o prestación de ciertos bienes o servicios, los contribuyentes efectúan donaciones a las ESAL para acceder a estos.

Cabe resaltar, como lo menciona Tafur (2017), que el Estado busca fomentar la existencia y desarrollo de personas jurídicas sin ánimo de lucro a través de diferentes medios, entre ellos mediante tratamientos fiscales especiales. En este sentido, es evidente que el régimen impositivo tiene un papel preponderante en el estímulo o desestímulo de la creación y existencia de las ESAL (Tafur, 2017, p. 211).

Por su parte, Confecámaras y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT] (2018) justifican el tratamiento especial a las ESAL de esta manera:

La mayoría de las legislaciones actuales consagran un régimen especial para entidades sin ánimo de lucro, en el impuesto sobre la renta, que grava a todas las personas jurídicas, considerando que su capacidad para contribuir es mínima y el ejercicio cabal de su función social reporta mayores beneficios a la comunidad que el tributo que pagarían, de suerte que es preferible que destinen sus ahorros y esfuerzos a su objeto, previamente calificado como necesario o útil para el bienestar de todos o de un colectivo relevante (p. 27).

Evolución cronológica del tratamiento del impuesto sobre la renta de las ESAL

En la tabla 1 se presenta un resumen general de la evolución normativa.

Tabla 1. Evolución normativa del tratamiento de las ESAL respecto del IR

Norma	Número	Año	Descripción
Ley	56	1918	Establece el IR. Exención a las ESAL.
Ley	64 81	1927 1931	Exención a las ESAL solo cuando no hay distribución de excedentes.
Ley	78	1935	Corporaciones, asociaciones y fundaciones (CAF) gravadas cuando tengan fines de lucro.
Decreto Legislativo	2053 2821	1974	CAF con fines de lucro se asimilan a las sociedades de responsabilidad limitada. No contribuyentes. Declaración simplificada para las ESAL. Descuento tributario por donaciones a algunas ESAL.
Decreto Reglamentario	187	1975	Reglamenta declaración simplificada.
Ley	75	1986	Antecedente del Régimen Tributario Especial (RTE).
Decreto Legislativo	2503	1987	Declaración de ingresos y patrimonio no contribuyentes y no contribuyentes no obligados a declarar.
Ley	84	1988	Creación del RTE.
Decreto Legislativo	624	1989	Expedición del Estatuto Tributario.
	Varios	1989 a 2023	Mantiene el esquema conceptual de la clasificación de las ESAL respecto del IR.

Fuente: elaboración propia.

Marco metodológico

Este estudio tuvo un enfoque mixto, pues buscó comprender la realidad objetiva de la situación de las ESAL describiendo la evolución de las normas tributarias, los efectos en los trámites que efectúan las entidades y su relación con la información estadística existente. Específicamente, el enfoque mixto, según Arbaiza (2014), se emplea para comprender la realidad objetiva y subjetiva de un fenómeno, en el entendido que combinar los enfoques cualitativo y cuantitativo beneficia la investigación porque se pueden probar hipótesis de trabajo cuantitativamente y refinar conceptualizaciones desde la perspectiva cualitativa.

En ese sentido, este trabajo tiene un alcance tanto descriptivo como correlacional, ya que se realizó una síntesis cronológica de la evolución de la normatividad tributaria de las ESAL en Colombia y se elaboraron cuatro tipos de encuestas con el propósito de identificar los motivos por los cuales las ESAL-RTE no efectuaron los trámites para pertenecer al RTE en los años 2019 y 2020.

En cuanto al aspecto descriptivo, se consultaron las bases de datos de la DIAN para analizar el Registro Único Tributario (RUT) y el registro web de las ESAL-RTE (solicitudes de permanencia, actualización, calificación y readmisión) desde el año 2018 al 2022¹, así como la página el Registro Único Empresarial (RUES) de Confecámaras. Con la información recogida se elaboraron cuadros para evidenciar los elementos fundamentales que describen la distribución y creación de las ESAL en el periodo estudiado² (anexo 1).

En el componente correlacional se determinó si existe relación de causa y efecto entre los cambios normativos con la distribución y creación de las ESAL-RTE, antes y después de la Ley 1819 de 2016. Con base en la evolución de la normatividad y la información de las bases de datos analizadas, se identificaron las posibles relaciones entre los cambios normativos que pueden explicar el comportamiento de las ESAL-RTE en términos de creación de nuevas entidades.

Resultados

Marco normativo de las ESAL-RTE en Colombia a partir del año 2016

Este apartado se organiza en torno a dos temáticas principales: las características de las ESAL-RTE y las implicaciones que pueden tener los cambios normativos en la creación de estas entidades.

Características de las ESAL-RTE

De acuerdo con la revisión normativa, se observa que el esquema de clasificación establecido desde el año 1987 se mantiene hasta la fecha:

- ESAL-RTE.
- ESAL no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio.
- ESAL no contribuyentes no declarantes.

El régimen tributario aplicable a las entidades que pueden pertenecer al RTE comprende las CAF y el sector cooperativo y tiene las siguientes características generales:

¹ Las bases de datos para la elaboración de los cuadros fueron suministradas por la DIAN en respuesta a una solicitud de información manteniendo la reserva de la información, artículo 585 del Estatuto Tributario.

² El autor es el responsable de la elaboración de los cuadros y cualquier irregularidad solo es atribuida a él.

- División de las entidades del RTE en el Estatuto Tributario en dos artículos: el 19, CAF sin ánimo de lucro, y el 19-4, entidades que hemos denominado del sector cooperativo.
- Las CAF son contribuyentes del régimen ordinario del IR conforme a las normas aplicables a las sociedades.
- Las CAF pueden solicitar a la administración tributaria la calificación en el RTE siempre y cuando estén constituidas legalmente, sus actividades sean de interés general y sean accesibles para la comunidad, el objeto social se enmarque en las actividades meritorias señaladas en el artículo 359 del Estatuto Tributario y que no reembolsen aportes o distribuyan excedentes de manera directa o indirecta.
- Creación de cuatro trámites para pertenecer al RTE: permanencia, para el año 2018; calificación, para las nuevas ESAL del artículo 19 del Estatuto Tributario creadas a partir del año 2017 o las que perdieron el RTE; readmisión, para las ESAL del artículo 19-4 del Estatuto Tributario que perdieron el RTE, y actualización anual del registro web, para las entidades que pertenecen al RTE (artículos 19 y 19-4 del Estatuto Tributario) y deciden continuar en este régimen.
- Para continuar en el RTE, las CAF y las entidades del sector cooperativo deben efectuar la actualización del registro web de las ESAL anualmente hasta el 31 de marzo de cada año a partir del año 2019 y, hasta el 30 de junio, a partir del año 2023.
- La información presentada en los trámites de calificación, readmisión, permanencia y actualización del registro es pública, con el objetivo de que la comunidad pueda pronunciarse respecto de los requisitos de acceso al RTE y efectuar comentarios y observaciones.
- Para las CAF se mantiene la definición y forma de determinación del beneficio neto o excedente, la tarifa del IR del 20% y el carácter de exento cuando se reinvierte directa o indirectamente en el año siguiente en el objeto social. Se mantiene la exención cuando el beneficio neto se destina a programas que requieran más de un año para su ejecución o se trate de asignaciones permanentes, con la aprobación de la asamblea general o del órgano de dirección.
- Para las entidades del sector cooperativo se mantiene la tarifa del 20% del impuesto.
- Los ingresos obtenidos por las CAF son los devengados contablemente. Los originados en contratos de obra pública o interventoría están gravados a la tarifa general del IR.

- Los egresos son los devengados contablemente, le aplican las limitaciones generales contempladas en el Estatuto Tributario, exceptuando los tributos pagados. La ejecución del beneficio neto no es egreso del ejercicio gravable.
- Las ESAL-RTE del artículo 19-4 del Estatuto Tributario no están sometidas al régimen de renta por comparación patrimonial.
- No están sometidas al régimen de renta presuntiva.
- Sujeción a retención en la fuente, únicamente, por concepto de rendimientos financieros.
- Las ESAL-RTE del artículo 19 del Estatuto Tributario están obligadas a realizar los aportes parafiscales y demás cotizaciones de la seguridad social.
- Nuevos mecanismos de control: 1) obligación de incluir en el plan anual de fiscalización, programas de control a las ESAL; 2) control de la distribución directa o indirecta de excedentes mediante el registro de contratos con partes relacionadas; 3) control a los pagos efectuados a las personas que ejercen cargos directivos o gerenciales, que no pueden exceder del 30% de los gastos anuales para las entidades del RTE-CAF y entidades del sector cooperativo con ingresos superiores a 3500 Unidades de Valor Tributario (UVT); 4) autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para ejecutar proyectos o asignaciones permanentes que requiera más de cinco años; 5) registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia (APC) de los recursos de cooperación internacional; 6) presentación anual de una memoria económica para las ESAL del RTE que obtuvieran ingresos brutos superiores a 160000 UVT en el año anterior; 7) creación de normas antiabuso de las ESAL, y 8) exclusión del RTE por incumplimientos al régimen preferencial.
- Las ESAL extranjeras deben cumplir los requisitos legales y presentar los trámites de calificación y actualización del registro web.

Identificación de las razones por las cuales las ESAL no pueden cumplir con los trámites para pertenecer al RTE

Para identificar los motivos por los cuales las ESAL del RTE no pueden cumplir con los trámites para pertenecer a este régimen, se diseñaron cuatro encuestas dirigidas a: 1) CAF que no efectuaron el trámite de permanencia en el RTE en el año 2018 (5413 encuestas); 2) CAF que presentaron el trámite de permanencia, pero no efectuaron la actualización del registro en el 2019 (1880 encuestas); 3) entidades del

sector cooperativo que no presentaron la actualización del registro del RTE en el año gravable 2019 (619 encuestas), y 4) CAF que no presentaron permanencia en el 2018 y no efectuaron la solicitud de calificación en el RTE en los años 2018 y 2019 (1699 encuestas)³.

Los resultados de las encuestas evidencian que el motivo principal por el cual las ESAL-RTE no presentaron los trámites oportunamente en los años 2018 y 2019 fue el desconocimiento del cambio normativo. El porcentaje de las ESAL encuestadas que no presentaron trámite de calificación en el 2018 y el 2019 luego de no efectuar el de permanencia en el 2018 fue del 51,15 %, seguido del que representa a las que no presentaron el trámite de permanencia, con el 22,21 %.

El segundo motivo por el cual no pudieron hacer el trámite fue el vencimiento del plazo legal para hacerlo. Esto se puede explicar por que el trámite de actualización debía realizarse a más tardar el 31 de marzo de cada año, que corresponde con el tiempo legal con el que cuentan las entidades para reunir a la asamblea general. Puesto que en el trámite se requiere adjuntar el acta de la asamblea, es posible que esta haya sido la principal razón por la cual no pudieron efectuarlo en el plazo legal. Esto se confirma en la encuesta de permanencia y actualización del registro de las CAF y de las entidades del sector cooperativo: el 15,81% de las CAF que no presentaron la solicitud de permanencia en el año 2018, el 23,4% de las CAF que no presentaron la solicitud de actualización en el año 2019 y el 14,54% de las cooperativas que no presentaron la solicitud de actualización en el año 2019 informaron que no hicieron el trámite por vencimiento del plazo legal para hacerlo, mientras que el porcentaje más bajo fue el de las encuestas de calificación y readmisión, con el 6,3 %, ya que ese trámite se puede hacer hasta el 30 de noviembre de cada año⁴.

El 10 % de los encuestados indicó que el trámite es complicado y otro 10 % aseguró que no pudo efectuarlo por problemas en el sistema informático dispuesto por la DIAN. El 2,09 % señaló tener problemas con el acceso a internet, que puede ser ocasionado por la falta de conectividad en muchas zonas no urbanas del país.

Aproximadamente el 15 % de los encuestados no realizó el trámite porque la entidad estaba liquidada, en proceso de disolución o inactiva. El 6,43 % indicó que el motivo era la no disponibilidad de la información y documentación requerida. Esto refuerza la hipótesis de que las fechas de actualización y de las reuniones de la asamblea son similares, de manera que es muy probable que las actas respectivas no se encuentren debidamente formalizadas al 31 de marzo de cada año.

³ La información detallada de los resultados de las encuestas puede consultarse en: Mejía Acosta, E. (2022). Efecto del Régimen del Impuesto sobre la Renta en la Creación y Crecimiento de las ESAL en Colombia. Universidad Central.

⁴ Hasta el año 2021. A partir del 2022 se puede presentar hasta el 31 de diciembre.

El 4,63 % de los encuestados informó que la entidad era no contribuyente del IR, pero en el RUT se encontraba mal clasificada respecto de la responsabilidad, pues se ubicaban erróneamente en 4-RTE. Otro 4,11 % informó que se había tomado la decisión de actualizar la responsabilidad a 5-Régimen Ordinario del IR. Esto indica la importancia del efecto de la norma para el control tributario, ya que la administración tributaria no tuvo que ejercer acciones de control para actualizar la clasificación de contribuyentes, que posiblemente estaban abusando de su naturaleza jurídica para obtener beneficios tributarios improcedentes. Además, cerca del 2 % de los encuestados explicó que la causa de no poder hacer el trámite es que la entidad no cuenta con recursos o lo consideran costoso.

A la pregunta sobre si conocen las consecuencias de no efectuar los trámites, específicamente, de pertenecer automáticamente a 5, el 47 % de los encuestados confesó que los desconocían. Como era de esperarse, el grupo de las ESAL que no presentaron la calificación o la readmisión tuvo el mayor porcentaje en admitir que no conoce las consecuencias, con el 60,98 %.

El 60 % de los encuestados no sabía que el trámite de calificación o readmisión se puede hacer en cualquier momento. Nuevamente, el grupo de ESAL que no presentó calificación o readmisión tuvo el mayor porcentaje, con el 71,57 %. No obstante, el 82,38 % de las ESAL manifestó tener expectativas de pertenecer nuevamente al RTE, pero solo el 73,53 % expresó la voluntad de efectuar los trámites respectivos.

Finalmente, el 50 % de las ESAL encuestadas manifestó que no sabía que anualmente se debe actualizar el registro de las ESAL-RTE y solo 39,82 % conoce el portal de internet dispuesto por la DIAN con información de las ESAL.

Estadísticas e indicadores de creación de las ESAL antes y después de la Ley 1819 de 2016

Este apartado presenta las estadísticas de clasificación de las ESAL por tipo de naturaleza jurídica de la organización y por la responsabilidad del impuesto sobre la renta registrada en el RUT y las de creación de ESAL-RTE en el periodo 2014 a 2021.

Distribución de las ESAL por responsabilidad en el RUT

La tabla 2 muestra la distribución de 190 785 ESAL de acuerdo con la responsabilidad del impuesto sobre la renta registrado en el RUT⁵.

⁵ Ver anexo 1 proceso de depuración para definir el universo de 190 785 ESAL.

Tabla 2. ESAL por responsabilidad respecto del impuesto sobre la renta registrada en el RUT

Responsabilidad	Cantidad	%
No contribuyente no declarante (ni 4, 5 o 6)	71 397	37,42
Régimen tributario especial del impuesto de renta y complementarios (4)	23 306	12,22
Régimen ordinario del impuesto de renta y complementarios (5)	76 509	40,10
No contribuyente de renta declarante de ingresos y patrimonio (6)	19 573	10,26
Total general	190 785	100,00

Fuente: elaboración propia.

La tabla 2 refleja que el mayor número de ESAL se encuentra clasificado en el régimen ordinario del IR, con el 40,1% del total, y que las entidades que gozan de beneficio del impuesto de renta representan el 59,9%.

Estadísticas e indicadores de creación de ESAL en Colombia⁶

La tabla 3 presenta la información estadística e indicadores de creación de 190 785 ESAL.

Tabla 3. ESAL constituidas o registradas por año

Año de constitución o registro	R0	% R0	R4	% R4	R5	% R5	R6	% R6	Total	% de crecimiento
Hasta 2013	61 535		18 118		53 961		16 972		150 586	
2014	1 297		824		3 397		350		5 868	
2015	1 348	3,93	818	-0,73	3 660	7,74	443	26,57	6 269	6,83
2016	2 127	57,79	1 026	25,43	4 637	26,69	436	-1,58	8 226	31,22
2017	1 672	-21,39	653	-36,35	3 432	-25,99	480	10,09	6 237	-24,18
2018	1 217	-27,21	692	5,97	2 752	-19,81	415	-13,54	5 076	-18,61
2019	1 061	-12,82	603	-12,86	2 382	-13,44	276	-33,49	4 322	-14,85
2020	600	-43,45	366	-39,30	1 770	-25,69	122	-55,80	2 858	-33,87
2021	393	-34,50	180	-50,82	427	-75,88	60	-50,82	1 060	-62,91
N/A*	147		26		91		19		283	
Total	71 397		23 306		76 509		19 573		190 785	

* NA: creadas hasta el 31 de diciembre de 2021 con error en la fecha de registro.

Fuente: elaboración propia.

Durante los años 2015 y 2016 se presentó un crecimiento de las ESAL constituidas o registradas del 6,83% y 31,22%, respectivamente, en relación con el año anterior. A partir del año 2017 se han presenta-

⁶ La información detallada de las estadísticas de creación y crecimiento de las ESAL puede consultarse en: Mejía Acosta, E. (2022). Efecto del Régimen del Impuesto sobre la Renta en la Creación y Crecimiento de las ESAL en Colombia. Universidad Central.

do decrecimientos así: 2017, -24,18%; 2018, -18,61%, 2019, -14,85%, 2020, -33,87% y 2021, -62,91%. Es posible que el Covid-19 y las medidas que se tomaron para controlarlo hayan afectado el comportamiento que tuvo la creación de las ESAL en los años 2020 y 2021.

Los mayores decrecimientos en el año 2017 correspondieron a las ESAL clasificadas en R4 y R5, con -36,35% y -25,99%, respectivamente. En el año 2018, R0 y R5, con -27,21% y -19,81%, en el año 2019, R6 y R5, con -33,49% y -13,44%, en el año 2020, R6 y R0 con -55,80% y -43,45% y, el 2021, R5, con -75,88% y R4 y R6, con -50,82% (tabla 4).

Tabla 4. Inscripciones nuevas en el registro de entidades sin ánimo de lucro

Año	2015	2016	2017	Año 2018	2019	2020	2021
Cantidad de inscripciones	11 021	13 986	9 738	5 259	5 617	4 877	6 247
Crecimiento / decrecimiento frente al año anterior (%)		26,90	-30,37	-46,00	6,81	-13,17	28,09

Fuente: elaboración propia con base en la información del RUES de Confecámaras.

De acuerdo con la tabla 4, el total de nuevas ESAL creadas aumentó 26,9% en el 2016 respecto al 2015. En los años 2017 y 2018 disminuyó en 30,37% y 46% en relación con el año anterior, respectivamente. En 2019 hubo un repunte del 6,81%, pero volvió a caer en los años 2020 y 2021, con 13,17% y 28,09%, respectivamente, frente al año anterior. Finalmente, se observa que en el 2016 el número de ESAL creadas fue más del doble en relación con todo el periodo 2018-2021, lo cual demuestra el desestímulo a la creación de ESAL a partir del año 2017, inclusive.

Relaciones entre la normatividad y el comportamiento de las ESAL en términos de creación de nuevas entidades

Respecto a la creación de nuevas entidades, se encontró una correlación entre los cambios normativos y el comportamiento de las variables e indicadores de las ESAL, sobre todo a partir del año 2016, cuando se crearon mecanismos de control y trámites más exigentes.

La información del RUES muestra un punto de quiebre en el 2016, cuando hubo un aumento de las ESAL que se crearon en relación con el año anterior. Luego, a partir del 2017 el número de nuevas ESAL va disminuyendo anualmente hasta el 2020, y aunque en el 2021 los datos evidencian un repunte, las ESAL constituidas ese año representan menos del 50% de las que fueron creadas en el 2016.

Conclusiones

De acuerdo con Mejía (2022), las principales conclusiones son:

Ley 1819 de 2016 hizo cambios normativos en la definición de las entidades que se clasifican como no contribuyentes, declarantes o no declarantes de ingresos y patrimonio, pero no creó obligaciones específicas que debieran cumplir diferentes a las existentes antes del año 2017, lo cual supuso que estos cambios, de manera general, no deben estimular o desestimular la creación o crecimiento de estas entidades.

Las nuevas obligaciones para las entidades del RTE que surgieron con esa ley se relacionan, principalmente, con la transparencia y unos requisitos más exigentes para pertenecer a este régimen preferencial. Esto pudo desestimular la creación de estas entidades, pero no necesariamente su crecimiento.

Los resultados de las encuestas permiten concluir que un porcentaje importante de las ESAL-RTE no presentan los trámites reglamentados por diferentes razones, entre las cuales se destacan: 1) desconocimiento de la regulación fiscal que les aplica; 2) prontitud en el vencimiento del plazo para presentar la actualización del registro; 3) consideran que el trámite es complicado; 4) dificultad para cumplir los requisitos, sobre todo para completar los documentos soporte; 5) problemas en el servicio informático dispuesto por la DIAN para hacer los trámites; 6) dificultades con la conexión a internet, principalmente debido al lugar de ubicación de la ESAL, y 7) elevado costo en el trámite respecto de los recursos con los que cuenta la entidad. Asimismo, las encuestas mostraron dos razones adicionales por las cuales algunas ESAL no presentan el trámite: en algunos casos no estaban obligadas porque pertenecen a otra categoría de contribuyente, a pesar de que su responsabilidad respecto al impuesto sobre la renta está mal clasificada en el RUT, y en otros casos porque se encuentran liquidadas o inactivas.

En cuanto a la información del número de las ESAL respecto de su responsabilidad en el RUT, se concluye que los grupos más importantes se encuentran en las entidades clasificadas en R4 y R5, que corresponden al artículo 19 del Estatuto Tributario, y las clasificadas en R6, que corresponden al artículo 23 del Estatuto Tributario, que presentan declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, respectivamente.

Finalmente, la información analizada muestra que la tendencia de crecimiento en la constitución de nuevas ESAL se interrumpe en 2017, cuando comienza a disminuir anualmente en proporciones significativas, a pesar de un tenue repunte en 2021. Con base en este resultado, se concluye que existe una alta correlación entre los cambios normativos

que introdujo la Ley 1819 de 2016 y la disminución en la creación de nuevas ESAL a partir de 2017.

Referencias

- Arbaiza Fermini, L. (2014). *Cómo elaborar una tesis de grado* (1.^a ed.). Universidad ESAN.
- Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio [Confecámaras] y Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT]. (2018). *Entidades del Régimen Tributario Especial Manual Básico*.
- Congreso de la República de Colombia. (1918, 17 de noviembre). Ley 56. Por el cual se establece el impuesto sobre la renta. *Diario Oficial* 165 55. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30019421>
- Congreso de la República de Colombia. (1927, noviembre 12). Ley 64. Por el cual se dictan disposiciones relativas al impuesto sobre la renta. *Diario Oficial* 20468. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1789671>
- Congreso de la República de Colombia. (1931, 20 de junio). Ley 81. Relativa al impuesto sobre la renta. *Diario Oficial* 21 731. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1626545>
- Congreso de la República de Colombia. (1935, 13 de diciembre). Ley 78. Por el cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros. *Diario Oficial* 23 075. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=84728>
- Congreso de la República de Colombia. (1986, diciembre 23). Ley 75. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 34 276. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1623006>
- Congreso de la República de Colombia. (1988, 29 de diciembre). Ley 84. Por la cual de modifica el artículo 17 del Decreto 2503 de 1987, se establece un régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro y se dictan otras disposiciones de carácter tributario. *Diario Oficial* 38 365. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1628302>
- Jaramillo, J. (2020). *Entidades sin ánimo de lucro: Legalidad y tributación* (9.^a ed.). Legis.
- Mejía, E. (2022). *Efecto del Régimen del Impuesto sobre la Renta en la Creación y Crecimiento de las ESAL en Colombia*. Universidad Central.

- Presidencia de la República. (1974, 20 de diciembre). Decreto Legislativo 2821. Por el cual se dictan normas procedimentales en materia tributaria. *Diario Oficial* 34245. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1836211>
- Presidencia de la República. (1974, 30 de septiembre). Decreto Legislativo 2053. Por el cual se organizan el impuesto sobre la renta y complementarios. *Diario Oficial* 34203. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=72940>
- Presidencia de la República. (1975, 08 de febrero). Decreto Reglamentario 187. Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios. *Diario Oficial* 34259. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1042298>
- Rodríguez, C. (2019). *Actividades económicas de las ESAL: análisis comparado de las entidades sin ánimo de lucro desde su realidad jurídico-tributaria*. [Cuaderno Fiscal, n.º 7]. Universidad Externado de Colombia.
- Tafur, Á. (2017). *Las personas jurídicas privadas sin ánimo de lucro y el Estado* (5.ª ed.). Grupo Editorial Ibáñez.

Anexo 1. Depuración ESAL – RUT

Para definir el universo de registros del RUT que se debían clasificar de acuerdo con la responsabilidad que tienen las ESAL respecto del impuesto sobre la renta, otras clasificaciones y por fecha de creación o registro, fue necesario depurar la información como se muestra en la tabla A1.

Tabla A1. Depuración de la información disponible en el RUT utilizada para clasificar la responsabilidad de las ESAL respecto del impuesto sobre la renta

Ítem	Número de registros
Total registros entidades sin ánimo de lucro en el RUT Casilla 70 Beneficio = 2 (sin ánimo de lucro)	413 204
Menos: registros inactivos*	-148 387
Menos: Persona natural	-1
Registros activos	264 816
Menos: registros sin fecha de constitución o registro (Sección Constitución, casillas 73 y 76 vacías)	-74 031
Registros para clasificación por responsabilidad respecto del impuesto sobre la renta	190 785

* Para determinar el vector de NIT inactivos se adoptó el concepto definido en el literal a) del numeral 2 del artículo 1.6.1.2.18 del Decreto Único Reglamentario Tributario (DURT). Ausencia de registros en las bases de datos electrónicas de la DIAN. Luego de definir el universo de registros que se iban a analizar, al vector de NIT resultado se le agregó la responsabilidad registrada en el RUT con corte a 31 de diciembre de 2021.

Precios de transferencia: control de evasión fiscal

Transfer pricing: tax evasion control

Marisol Pulido López, Eliana Marcela Bernal Morales

Resumen

Este artículo analizó el régimen de precios de transferencia en Colombia y su impacto en la evasión y elusión del impuesto de renta. Los precios de transferencia, que asignan valores a transacciones entre entidades vinculadas, buscan reducir la doble imposición y mejorar el control tributario. A través de una metodología cualitativa y exploratoria que incluyó entrevistas con expertos, se identificó que este régimen gestiona precios y márgenes según el principio de competencia plena. Sin embargo, hay divergencias sobre la evasión y elusión fiscal. Aunque los entrevistados consideraron improbable la evasión, admitieron que la elusión es posible debido a la manipulación de precios e información permitida por las pautas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Palabras clave: evasión tributaria, evitación tributaria, tributación, impuesto a la renta, precios de transferencia, corporaciones transnacionales.

Abstract

This article examines the transfer pricing regime in Colombia and its impact on income tax evasion and avoidance. Transfer prices, which assign values to transactions between related entities, aim to reduce double taxation and enhance tax control. Through a qualitative and exploratory methodology that included interviews with experts, it was identified that this regime manages prices and margins according to the principle of full competition. However, there are discrepancies regarding tax evasion and avoidance. Although the interviewees considered evasion unlikely, they admit-

Autoras

Marisol Pulido López

Contadora pública con especialización en Gerencia Financiera y candidata a magíster en Tributación, con experiencia mayor a quince años en la docencia y en el sector real.
Correo electrónico: mpulidol@ucentral.edu.co

Eliana Marcela Bernal Morales

Contadora pública con especialización en Impuestos en Auditoría Integral y candidata a magíster en Tributación, con experiencia mayor a veinte años en el sector real y experiencia docente de quince años.
Correo electrónico: elimarber@yahoo.es

Cómo citar este artículo:

Pulido, M., & Bernal, E. (2024).
Precios de transferencia: control de evasión fiscal. *Visiones*, 6, 88-100.

ted that avoidance is possible due to the manipulation of prices and information allowed by the guidelines of the National Tax and Customs Directorate (DIAN).

Keywords: tax evasion, tax avoidance, taxation, income tax, transfer pricing, transnational corporations.

Introducción

En el ámbito internacional, las tendencias de la globalización han suscitado preocupaciones entre diversos organismos gubernamentales acerca de cómo fijar los precios de las transacciones entre entidades que están relacionadas entre sí, pues el volumen de estos movimientos económicos ha aumentado y ha habido constantes cambios regulatorios en los países. Específicamente, los gobiernos están interesados en prevenir que la base impositiva se erosione por las prácticas evasivas y elusivas de las empresas, así como por la falta de políticas claras y aplicables para determinar los precios de transferencia (Andrianova, 2021).

En este mismo sentido, y desde la perspectiva de la teoría de las relaciones internacionales, la cooperación se define como el proceso en el cual los actores ajustan sus acciones de acuerdo con las preferencias presentes o anticipadas de otros a través de la coordinación de políticas (Keohane, 1988). En este contexto, la cooperación entre gobiernos se considera un medio para lograr sus propios objetivos. Esto se aplica particularmente en el ámbito de la regulación de precios de transferencia a nivel mundial que estableció la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Además, esto se basa en diversas teorías sobre la relación entre la fiscalidad y la toma de riesgos. Específicamente, se centra en cómo los impuestos influyen en las decisiones de los consumidores en términos de cartera de inversiones, como lo señala Becerra (2008) al referirse a las investigaciones de Mossin (1968b) y Stiglitz (1969).

En este contexto, las empresas multinacionales descentralizadas (EMN) poseen precios de transferencia que se tornan considerablemente complejos, ya que deben cumplir simultáneamente con objetivos fiscales y contables de gestión (Choi *et al.*, 2020; Hemling *et al.*, 2022; Löffler, 2019; Wu & Lu, 2018).

En Colombia, las normativas vigentes para controlar los precios de transferencia se basan en las directrices de la OCDE que establecen la metodología y los criterios de comparabilidad para aplicarlos de forma correcta. La supervisión de estos controles de precios o de los márgenes en las transacciones entre partes recae en la DIAN, que en cumplimiento de su papel de supervisión debe asegurarse de que se cumpla el

principio de plena competencia, denominado en Colombia como el principio del operador independiente.

Según la cartilla de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2015), “los precios de transferencia pueden definirse como el precio al cual una empresa transfiere bienes o servicios a una subsidiaria extranjera, una subsidiaria ubicada en una zona franca o una entidad domiciliada o residente en un paraíso fiscal” (p. 7).

Como resultado, las regulaciones colombianas establecen que las entidades deben presentar una declaración informativa de precios de transferencia para las transacciones con partes relacionadas y mantener documentación de respaldo. Esta documentación incluye información sobre estos movimientos, el método utilizado, los criterios de comparabilidad, la matriz de aceptación y rechazo, el análisis funcional y la determinación del rango de plena competencia, entre otros elementos.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta aquí, la pregunta de investigación de este estudio exploratorio y descriptivo es la siguiente: ¿cómo opera el régimen de precios de transferencia en Colombia y qué efectos tiene en el control de la evasión y la elusión fiscal en el impuesto sobre la renta? En concordancia con este interrogante, se planteó como objetivo general analizar la operación del régimen de precios de transferencia en Colombia y sus efectos en el control de la evasión y la elusión fiscal en el impuesto sobre la renta.

Para cumplir este objetivo general se formularon los siguientes objetivos específicos: describir el marco normativo de los precios de transferencia y el impuesto sobre la renta; identificar las causas de la elusión y la evasión fiscal en el impuesto sobre la renta resultantes de las operaciones de precios de transferencia, y analizar el diseño metodológico utilizado en esta investigación.

Marco de referencia

Antecedentes normativos

En Colombia, la regulación de precios de transferencia se estableció en la Ley 788 de 2002, que incorporó el capítulo XI en el Estatuto Tributario, específicamente los artículos del 260-1 al 260-11, para determinar el impuesto a la renta. Esta ley planteó el principio del “mejor método”, que consiste en elegir el método más adecuado para evaluar los precios de transferencia (Varela, 2018).

Posteriormente, el Decreto 4349 de 2004 estableció las obligaciones formales y sustanciales de este régimen. Luego, la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 3030 de 2013 introdujeron cambios significativos que am-

pliaron su ámbito de aplicación a operaciones con vinculados en el extranjero, operaciones de establecimientos permanentes de empresas colombianas y transacciones en zonas francas (Payan, 2014).

El 27 de diciembre de 2013, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público propuso el Decreto 3030, que hizo modificaciones significativas al régimen de precios de transferencia establecido en 2004 por el Decreto 4349. Entre los cambios más relevantes se encuentra la obligación del contribuyente de presentar una declaración de precios de transferencia y preparar los comprobantes correspondientes en diversas situaciones (Grupo Consultor, 2020).

Posteriormente, el 29 de diciembre de 2016, Colombia adoptó una reforma tributaria estructural a través de la Ley 1819, que incluyó medidas para combatir la evasión y la elusión fiscal (Hernández, 2017). Además, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió el Decreto 2120 el 15 de diciembre de 2017, en el cual se sustituyó la expresión “paraísos fiscales” por “jurisdicciones no cooperantes de baja o nula imposición o regímenes tributarios preferenciales”.

Por último, este ministerio emitió el Decreto 1357 de 2021, que estableció los criterios de cumplimiento de los sistemas tributarios simplificados para los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios en sus actividades (Montilla, 2021). Estas acciones reflejan los esfuerzos por fortalecer la regulación y la cooperación internacional en materia de precios de transferencia y fiscalidad.

Régimen de precios de transferencia

Los precios de transferencia se refieren a los precios que una empresa asigna a las transacciones de bienes o servicios que realiza con otras entidades vinculadas económicamente y que tienen implicaciones tributarias (Kumar *et al.*, 2021). Las empresas que operan en un mercado libre con terceros independientes deben establecer precios competitivos, pero las empresas vinculadas pueden manipular los precios y las ganancias a través de sus conexiones económicas y aprovechando jurisdicciones fiscales más favorables (García-Bernardo *et al.*, 2021; Issah *et al.*, 2021; Mukunoki & Okoshi, 2021).

La regulación de precios de transferencia se basa en el principio universal del *Arm's Length Principle* o principio de plena competencia. Esto implica que los valores acordados entre empresas de un mismo grupo multinacional para fines fiscales deben ser comparables con los de transacciones similares en el mercado abierto (García-Bernardo *et al.*, 2021; Issah *et al.*, 2021; Mukunoki & Okoshi, 2021). En resumen, las transacciones entre empresas relacionadas deben reflejar los precios

de transacciones comparables entre partes no relacionadas como condición para garantizar la equidad y la transparencia tributaria.

Metodología para calcular los precios de transferencia

La OCDE establece que la medición más confiable y precisa de las transacciones entre entidades relacionadas debe reflejar la realidad económica, para lo cual se debe considerar la comparabilidad y calidad de la información (Benavides, 2013). Respecto a los métodos de valoración, la OCDE distingue entre métodos tradicionales y no tradicionales: los primeros incluyen el precio comparable no controlado, el precio de reventa y el costo incrementado, mientras que los no tradicionales son el método transaccional de márgenes netos y el método de división de utilidades (García, 2004). Siguiendo la regla del “mejor método”, se deben preferir los métodos tradicionales, basados en comparaciones directas, sobre los métodos basados en resultados, dependiendo del análisis funcional y la comparabilidad entre las operaciones controladas y no controladas.

Específicamente en Colombia, el artículo 260-3 del Estatuto Tributario establece métodos para determinar precios de transferencia o márgenes de utilidad en operaciones con vinculados. Estos métodos incluyen el precio comparable no controlado, el precio de reventa, el costo adicionado, los márgenes transaccionales de utilidad de operación y la partición de utilidades. Sin embargo, el análisis de comparabilidad da prioridad al método de precio comparable no controlado sobre los métodos no tradicionales, debido a su simplicidad y menor necesidad de ajustes que puedan distorsionar los resultados (artículo 260-4, Estatuto Tributario).

Evasión fiscal

La evasión de impuestos es un acto ilegal que busca ocultar ingresos ante las autoridades fiscales. Esta práctica contrasta con la elusión fiscal, que aprovecha la legislación tributaria dentro de sus límites para reducir la base imponible, aunque muchas acciones claramente caen en la categoría de evasión, a veces denominada *economía sumergida*. La evasión conlleva riesgos, ya que si se oculta información, existe la posibilidad de ser descubierto y, por lo tanto, de recibir sanciones sobre los ingresos no declarados (Smelser & Baltés, 2001).

Una herramienta utilizada por las administraciones fiscales para combatir la evasión es el informe de precios de transferencia que definieron los países de la OCDE. Este enfoque busca que las empresas realicen transacciones con sus partes relacionadas de manera justa y conforme al principio de competencia plena, lo cual reduce la oportunidad

de que evadan los impuestos facturando entre vinculados a valores que disminuyen la base imponible.

Elusión fiscal

Existen diversas técnicas y procedimientos para reducir la carga tributaria, que no constituyen elusión fiscal, sino que buscan evitar las circunstancias que generan obligaciones tributarias según la ley. La elusión de impuestos se considera una violación indirecta de la ley tributaria, aceptable en algunos casos, pero inaceptable cuando se abusa de formas legales para reducir la carga fiscal. En este sentido, los precios de transferencia se utilizan para distribuir los ingresos en operaciones de un grupo económico entre países y evitar que se transfieran los beneficios fiscales de una jurisdicción a otra. Sin embargo, para fiscalizar de manera eficiente estas operaciones, la administración tributaria necesita recursos económicos y personal capacitado debido a la complejidad que representa su análisis.

Metodología

Esta investigación tiene un enfoque cualitativo de tipo exploratorio para analizar cómo opera el régimen de precios de transferencia en Colombia y su impacto en el control de la evasión y la elusión fiscal en el impuesto sobre la renta. Específicamente, los estudios exploratorios buscan construir un marco teórico de referencia y plantean preguntas que pueden no tener conclusiones definitivas, orientándose hacia futuras investigaciones en temas poco estudiados.

Asimismo, se utilizó un método inductivo, que parte de lo particular hacia lo general. Para recopilar los datos, se emplearon entrevistas estructuradas con cuatro expertos en precios de transferencia en diferentes regiones de Latinoamérica y Colombia. Las entrevistas incluyeron cinco preguntas abiertas y cualitativas para obtener la perspectiva y experiencia de los expertos en el tema. Este enfoque proporcionó información valiosa para comprender mejor el funcionamiento de los precios de transferencia y su impacto en la fiscalidad en Colombia. En la tabla 1 se presentan las preguntas que se hicieron en la entrevista de acuerdo con las categorías de análisis del trabajo (evasión y elusión), las cuales fueron validadas con expertos en precios de transferencia diferentes a los entrevistados.

Tabla 1. Categorías y preguntas de la entrevista.

Categoría de análisis	Ítem o pregunta
Evasión	¿Considera usted que los precios de transferencia pueden ser un mecanismo de evasión? ¿Por qué?
Elusión	Dentro de las operaciones que se pueden presentar entre vinculados económicos, ¿considera que se pueden generar técnicas elusivas?, ¿por qué?
	Desde la aplicación del régimen de precios de transferencia, ¿considera que se ha reducido o evitado la elusión de impuestos?, ¿por qué?
	¿Qué opinión le merece los ajustes exigidos por la administración tributaria luego del estudio de precios de transferencia?
	¿Cómo analiza la condición de firmeza de la declaración del impuesto de renta para los obligados a presentar precios de transferencia?

Fuente: elaboración propia.

Resultados

De las entrevistas realizadas se obtuvieron los siguientes resultados.

Los precios de transferencia como mecanismo de evasión

Los precios de transferencia son un mecanismo que puede ser usado para que las empresas manipulen los precios y los márgenes intragrupo para reducir la base imponible, lo cual puede conducir a la evasión fiscal. Ante esta práctica, las administraciones tributarias enfrentan desafíos considerables para determinar la forma como las empresas determinan sus precios, de forma que a menudo deben centrar sus esfuerzos en fiscalizar las transacciones de gran importancia y dejar otras sin evaluar.

Sin embargo, es importante destacar que los precios de transferencia se diseñaron para asegurar que las transacciones entre partes relacionadas se realicen a precios de mercado y evitar la transferencia de beneficios fiscales a vinculados económicos. Al respecto, un experto argumentó que esta medida busca cumplir con los principios de plena competencia y, por lo tanto, no debería considerarse evasión fiscal.

En resumen, aunque existen ciertas reservas conceptuales sobre la manipulación en los precios de transferencia, hay consenso entre los expertos en que su objetivo fundamental es garantizar la equidad en las transacciones entre partes relacionadas y no promover la evasión fiscal.

En las operaciones entre vinculados económicos puede haber técnicas elusivas

En las operaciones entre vinculados económicos es posible que se utilicen técnicas elusivas. El hecho de que la rentabilidad de un grupo económico se evalúe en conjunto podría llevar a sacrificar los resultados en una jurisdicción si beneficia al grupo en general y crea eficiencias fiscales.

La situación de control en un grupo económico puede dar lugar a operaciones diseñadas para transferir beneficios que, en circunstancias de mercado normales, estarían sujetos a una tributación más alta, lo cual podría considerarse elusión según la legislación local.

Estas operaciones pueden implicar la transferencia de funciones, activos y riesgos sin una compensación adecuada. Además, la búsqueda de comparables puede distorsionar la muestra de comparabilidad y caer en el rango de precios de mercado. Las bases de datos de estados financieros, preparadas según las normas de cada país, pueden diferir de la entidad analizada y permitir manipulaciones a través de ajustes de comparabilidad. En resumen, las operaciones entre vinculados económicos pueden plantear desafíos en la aplicación de los precios de transferencia y dar lugar a prácticas que buscan reducir la carga fiscal.

Desde la aplicación del régimen de precios de transferencia se ha reducido o evitado la elusión de impuesto

La aplicación del régimen de precios de transferencia ha contribuido a reducir o prevenir la elusión fiscal. Sin embargo, se ha observado que la fiscalización se enfoca principalmente en grandes empresas y operaciones significativas, lo cual puede crear la impresión de que las empresas medianas y pequeñas pueden realizar transacciones elusivas con poco riesgo, especialmente si estas operaciones pasan inadvertidas para la administración tributaria.

Los precios de transferencia pueden ser útiles para determinar si se ha llevado a cabo un acto elusivo, especialmente cuando se demuestra que los resultados entre partes relacionadas son similares a los obtenidos con terceros. No obstante, la elusión fiscal es un asunto complejo y varía según las regulaciones de cada país, que no se limita a las transacciones entre partes relacionadas.

En cualquier caso, los precios de transferencia pueden servir como herramienta legal para respaldar la existencia de prácticas elusivas, lo cual incentiva a las empresas a ser más cautelosas en sus planificaciones fiscales y a cumplir con los principios de plena competencia.

Las auditorías y los fallos aumentan el riesgo subjetivo

Las auditorías y los fallos sí han tenido efectos positivos en mitigar o disminuir el traslado de beneficios a través de la manipulación de precios de transferencia, pero estas medidas solo podrán tener mayores efectos si la administración tributaria ejerce control en sus procesos de fiscalización que generen riesgos subjetivos.

Otro aspecto esencial para que esa medida tenga efectos en la mitigación de la elusión fiscal es la continua preparación de los auditores de fiscalización. De acuerdo con los expertos, es esencial que tengan un sólido conocimiento para atacar las diferentes estructuras que se crean para eludir la aplicación del régimen de precios de transferencia o generar esquemas complejos de servicios intragrupo que hagan difícil la determinación adecuada del precio de transferencia.

Los ajustes exigidos por la administración tributaria después del estudio de precios de transferencia

En el caso de Perú, los ajustes exigidos por la administración tributaria después de un estudio de precios de transferencia suelen surgir debido a discrepancias en la percepción de las transacciones entre el grupo empresarial y la entidad fiscal. Estas discrepancias pueden involucrar metodologías diferentes o diferencias en la asignación de activos, funciones y riesgos.

Los ajustes en la renta, derivados de los precios de transferencia, indican que las condiciones de mercado no se han cumplido según las normas tributarias. Esta determinación es un desafío, ya que muchas variables influyen en los mercados y los precios. Las empresas deben documentar cuidadosamente las situaciones que podrían dar lugar a ajustes por parte de la administración tributaria, lo que destaca la importancia de contar con informes locales sólidos y coherentes con las operaciones controladas.

Este enfoque es acertado, ya que demuestra que la administración tributaria utiliza información y análisis técnico para iniciar discusiones significativas y proponer ajustes de precios de transferencia que aumentan la carga tributaria, con lo cual cumplen el propósito del régimen de evitar la transferencia de beneficios a vinculados económicos en otras jurisdicciones.

Firmeza de la declaración del impuesto de renta para los obligados a presentar precios de transferencia

En Perú, la declaración de impuesto de renta relacionada con los precios de transferencia no tiene un carácter determinativo, sino in-

formativo. Como resultado, las consecuencias por incumplimiento son laxas, ya que es posible subsanar el incumplimiento sin incurrir en multas, incluso si no se ha presentado la información requerida a la administración tributaria.

Cada país tiene la facultad de establecer la condición de firmeza que mejor se adapte a sus necesidades de fiscalización. En el caso de Perú se ha introducido una modificación que amplía el término de firmeza de la declaración de renta a seis años para los contribuyentes que deben cumplir con el régimen de precios de transferencia. Esta modificación es beneficiosa para la administración tributaria, ya que brinda más tiempo para analizar los estudios de precios, que son complejos y requieren una comprensión profunda del modelo de negocio, activos, funciones y riesgos involucrados en las operaciones.

Sin embargo, esta extensión de tiempo también tiene un aspecto negativo para la administración tributaria, ya que limita los beneficios de la auditoría a las declaraciones de renta porque no permite auditorías más profundas debido al tiempo de firmeza de seis o doce meses, lo cual puede dificultar la realización de este tipo de auditorías exhaustivas.

Conclusiones

El régimen de precios de transferencia se estableció para que las empresas que realizan transacciones con partes relacionadas extranjeras, en zonas francas o en jurisdicciones con bajos impuestos manejen sus precios siguiendo el principio de plena competencia y así reducir la evasión y elusión fiscal en el impuesto de renta.

Los expertos entrevistados tienen opiniones divididas sobre la evasión: el 50 % cree que es poco probable debido a que es una medida fiscal normativa para evitar la transferencia de beneficios, mientras que el otro 50 % considera que la manipulación de metodologías y márgenes intragrupo puede reducir la base imponible.

En cuanto a la elusión, todos los expertos coinciden en que ocurre en las operaciones, ya que se pueden planificar transferencias de funciones y activos sin compensación adecuada, y las diferencias en los estados financieros según las técnicas contables pueden distorsionar la información.

Aunque se ha reducido la elusión mediante la manipulación de precios de transferencia, sigue siendo un desafío para las administraciones tributarias. No obstante, los ajustes propuestos después del estudio de precios de transferencia son relevantes si se respaldan con informes locales adecuados.

En cuanto a la firmeza, el procedimiento tributario en Colombia establece límites de tiempo tanto para correcciones como para fiscalizaciones, pero puede limitar la profundidad de la auditoría de la administración tributaria.

En síntesis, el régimen de precios de transferencia no ha cumplido completamente con sus objetivos. Se sugiere un enfoque más justo y efectivo que grave a las multinacionales como empresas individuales y aplicar un impuesto mínimo global del 20% al 25% para reducir la transferencia de beneficios entre jurisdicciones y desincentivar la reducción de tasas de impuestos, lo cual combatiría la elusión y la evasión según la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT).

Referencias

- Andrianova, N. (2021). Low-tax jurisdictions in international tax planning. *Russian Law Journal*, 9(3), 137-162. <https://cyberleninka.ru/article/n/low-tax-jurisdictions-in-international-tax-planning>
- Benavides Romo, E. V. (2013). *Efectos de la aplicación del sistema de precios de transferencia en el Ecuador* [Tesis de maestría, Universidad de Israel]. Repositorio Digital Universidad Israel. <https://repositorio.uisrael.edu.ec/handle/47000/371>
- Choi, J., Furusawa, T., & Ishikawa, J. (2020). Transfer pricing regulation and tax competition. *Journal of International Economics*, 127, 103367. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2020.103367>
- Congreso de la República de Colombia. (2002, 27 de diciembre). Ley 788. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 45 046. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0788_2002.html
- Congreso de la República de Colombia. (2012, diciembre 26). Ley 1607. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 48 655. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Congreso de la República de Colombia. (2016, diciembre 20). Ley 1819. 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. *Diario Oficial* 49 956. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Corte Constitucional de Colombia. (2003, 12 de agosto). Sentencia C-690 [M.P.: Escobar Gil, R.]. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 28 (parcial), 82 y 83 de la Ley 788 de*

- 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-690-03.htm#:~:text=Sentencia%20C%2D690%2F03&text=Las%20dos%20manifestaciones%20del%20principio,de%20la%20articulaci%C3%B3n%20de%20fuentes>
- García-Bernardo, J., Janský, P., & Tørsløv, T. (2021). Multinational Corporations and Tax Havens: Evidence From Country-by-Country Reporting. *International Tax and Public Finance*, 28(6), 1519-1561. <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09639-w>
- Giraldo, P., & Fino, G. (2010). *Reforma tributaria municipal, crecimiento con equidad* [Tesis de maestría, Universidad Libre de Colombia]. Repositorio Institucional Unilibre. <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/5721/GiraldoJimenezPiedad2010.pdf?sequence=1>
- Grupo Consultor, E. F. E. (2020). *Precios de transferencia en Colombia*. <https://grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/pais/colombia>
- Hemling, L., Plesner, J. C., & Hoffjan, A. (2022). The Use of Information Technology for International Transfer Pricing in Multinational Enterprises. *International Journal of Accounting Information Systems*, 44, 100546. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100546>
- Hernández, C. (2017). Decreto 2120 reglamenta el régimen de precios de transferencia - Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. <https://incp.org.co/decreto-2120-reglamenta-regimen-precios-de-transferencia/>
- Kumar, S., Pandey, N., Lim, W., Chatterjee, A., & Pandey, N. (2021). What do We Know About Transfer Pricing? Insights from Bibliometric Analysis. *Journal of Business Research*, 134, 275-287. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.05.041>
- Löffler, C. (2019). Divisionalization and Domestic Transfer Pricing for Tax Considerations in the Multinational Enterprise. *Management Accounting Research*, 45, 100646. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.mar.2019.07.003>
- Mukunoki, H., & Okoshi, H. (2021). Tariff Elimination Versus Tax Avoidance: Free Trade Agreements and Transfer Pricing. *International Tax and Public Finance*, 28(5), 1188-1210. <https://doi.org/10.1007/s10797-021-09689-8>
- Presidencia de la República de Colombia. (2013, diciembre 27). Decreto 3030. Por el cual se reglamentan los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, los párrafos 2° y 3° del artículo 260-7, los artículos 260-9, 260-10, 260-11 y 319-2 del Estatuto Tributario. *Diario*

- Oficial 49016*. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=56249>
- Presidencia de la República de Colombia. (2014, septiembre 22). Decreto 4349. Por el cual se reglamenta el parágrafo 2° del artículo 260-2, los artículos 260-3, 260-4, el parágrafo 2° del artículo 260-6, y los artículos 260-8 y 260-9 del Estatuto Tributario [Derogado por el art. 26, Decreto Nacional 3030 de 2013]. *Diario Oficial 45771*. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=15513>
- Presidencia de la República de Colombia. (2021, 28 de octubre). Decreto 1357. Por el cual se reglamentan los literales a), b), c), d) y e) del numeral 2 del artículo 260-7 del Estatuto Tributario y se adiciona el Capítulo 6 al Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. *Diario Oficial 51841*. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=118269>
- Presidencia de la República. (2017, diciembre 15). Decreto 2120. Por el cual se modifican los artículos 1.2.2.1.2. y 1.2.2.1.3. Del Capítulo 1 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1, se sustituyen los Capítulos 2, 3 y 4 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 y el Capítulo 1 del Título 3 de la Parte 6 del Libro 1 y se modifica el epígrafe del Capítulo 1 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto número 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. *Diario Oficial 50448*. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?dt=S&i=73318>
- Romero, J. (2008). El papel de los tributos en los fallos del mercado. *Apuntes del Cenes*, 27(46), 183–202. <https://revistas.uptc.edu.co/index.php/cenes/article/view/241>
- Salcedo, V. (2014, 6 de octubre). *Los precios de transferencia en el Perú*. <https://vanosalcedo.wordpress.com/2014/10/06/los-precios-de-transferencia-en-el-peru/>
- Varela, G. (2018). Análisis del impacto tributario derivado de la Ley 1819 de 2016 en los precios de transferencia, en las empresas de consultoría en Colombia [Trabajo de especialización, Universidad La Gran Colombia]. Repositorio Institucional UGC https://repository.ugc.edu.co/bitstream/handle/11396/4755/An%c3%a1lisis_tributario_ley1819_precios.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Wu, Z., & Lu, X. (2018). The Effect of Transfer Pricing Strategies on Optimal Control Policies for a Tax-efficient Supply Chain. *Omega*, 80, 209-219. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.omega.2018.03.003>

Consecuencias de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida en los convenios de doble tributación en Colombia

Consequences of the activation of the NMF clause of the CDI in Colombia

Leidy Diana Montoya

Resumen

En los últimos diecisiete años, Colombia ha suscrito diferentes convenios para evitar la doble tributación (CDI), en los que negocia su poder de imposición en lo referente a los impuestos de renta y complementarios. Así, en dichos convenios se encuentra establecida la cláusula de Nación Más Favorecida (NMF), que estipula un trato igualitario para los Estados participantes. En el año 2020, entró en vigencia el tratado con el Reino Unido en el cual se modifica el tratamiento a los servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría antes incluidos dentro del concepto de regalías. Esto dio lugar a casos de tributación tanto en el Estado de origen como en el de residencia, lo que impidió que se eliminara la doble imposición. En estos términos, se generó la activación de la cláusula NMF para algunos Estados, como consecuencia de la interpretación literal que realizó la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) frente diferentes conceptos.

Palabras clave: cláusula de la nación más favorecida, tributación, doble tributación, exención tributaria.

Abstract

In the last seventeen years, Colombia has signed different agreements to avoid double taxation (CDI), negotiating its power of imposition in relation to income and complementary taxes. Thus, in said agreements the Most Favored Nation clause, MFN, stipulates equal treatment for the States Parties to the agreement.

In 2020, the treaty with the United Kingdom came into force in which the treatment of technical, technical assis-

Autora

Leidy Diana Montoya

Magíster en Tributación, Universidad Central.

Correo: lmontoyam2@ucentral.edu.co

Cómo citar este artículo:

Montoya, L. (2024). Consecuencias de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida en los convenios de doble tributación en Colombia. *Visiones*, 6, 101-111.

tance and consulting services previously included within the concept of royalties is modified. Therefore, cases of taxation are presented both in the state of the source and in the residence, preventing double taxation from being eliminated. In these terms, the activation of the MFN Most Favored Nation clause was generated for some states, as a consequence of the literal interpretation made by the DIAN National Tax and Customs Directorate against different concepts.

Keywords: most-favoured-nation clause, taxation, double taxation, tax exemption.

Introducción

Los convenios para evitar la doble tributación (CDI) tienen, dentro de sus múltiples objetivos, la labor de distribuir la carga tributaria que recae sobre los residentes de los Estados. En este sentido, los tratados establecen la cláusula de Nación Más Favorecida (NMF) que propende por un trato igualitario para todos los Estados parte. En Colombia, la entrada en vigencia del convenio con el Reino Unido activó la cláusula NMF de forma parcial, es decir, solo para determinados Estados.

En los CDI de Colombia con otros Estados se clasifican los servicios técnicos de asistencia técnica y de consultoría en el artículo 12, sin embargo, en el CDI con Reino Unido no se hizo referencia a estos tres servicios. Por consiguiente, en dicho convenio se asumió como una reclasificación de rentas del artículo 12 de regalías al artículo 7 de beneficios empresariales. En la reclasificación se puede producir un tratamiento tributario diferente en los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y de consultoría, de cara a la cláusula NMF, la cual puede modificar una tarifa del 10% (que es la actual) al 0%.

En este contexto, el presente artículo analiza las cláusulas NMF incluidas en algunos de los CDI suscritos por Colombia frente a la interpretación realizada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). De esta manera se busca describir la forma en que opera la cláusula NMF en algunos CDI y analizar las posibles consecuencias y responsabilidades de la legislación tributaria, de acuerdo con la interpretación literal de algunos términos de los CDI suscritos con Reino Unido, Corea, México y España.

Marco teórico

Los tributos se pueden definir como el impuesto exigido por el Estado a quienes se encuentren en las situaciones consideradas por la ley como “hechos imponibles”. La clave para individualizar los elementos

de cada una de las manifestaciones tributarias, y en este caso particular del impuesto, tiene relación con la cercanía que una institución tenga con las actividades estatales llevadas a cabo sobre la persona que esté obligada a cancelar lo deducible, por el gravamen fiscal concerniente (Valesini, 2016).

Doble imposición internacional

La doble imposición internacional ocurre cuando las condiciones fiscales en dos o más Estados se superponen y, por lo tanto, las diferentes leyes nacionales someten a la misma riqueza a gravar dos o más veces en el mismo período impositivo (Sarduy & Rosado, 2018; OCDE, 2015).

Otra característica, incluida en la definición actual de doble imposición internacional, existe cuando la imposición de los dos Estados genera una carga adicional para el contribuyente, en términos de la cantidad de impuestos pagados (Espinosa & Villegas, 2000). En otras palabras, la cantidad total de impuestos recaudados debe ser mayor que el resultado en la hipótesis de un impuesto en un solo Estado. Si esta cifra es mayor en el país de residencia que en el de generación de ingresos, constituye la situación típica de doble imposición internacional, en este caso, las medidas para eliminar la distorsión antes mencionada son múltiples. Existen medidas unilaterales, como el método de crédito fiscal, y reglas convencionales, como las exenciones, que se establecen para remediar la doble imposición interna (Almeida, 2017).

Reglas internas y estándares internacionales

Las normas internas solo son aplicables en el ordenamiento jurídico colombiano y para los sujetos pasivos identificados, sin embargo, en la aplicación de convenios internacionales que adquieren un carácter especial a partir de las leyes que los ratifican, estas normas internas ceden para frenar la doble imposición y otros fenómenos que afectan la recaudación tributaria. De acuerdo con Uckmar (2003), con el propósito de evitar fenómenos de doble imposición, o para remediarlos, se estipulan tratados entre los Estados que generalmente se refieren a impuestos sobre la renta y el patrimonio. En consecuencia, el tratamiento fiscal del contribuyente no puede en ningún caso ser menos favorable que el previsto en la aplicación de la normativa interna.

Las fuentes del derecho tributario internacional están constituidas por los convenios estipulados entre los Estados en materia tributaria. Estos convenios están destinados a regular principalmente materias relativas a la doble tributación. Los primeros modelos redactados se limitaron a la regulación de este caso, mientras que los más recientes rigen otros asuntos, incluida la colaboración entre los Estados y la eva-

sión fiscal. Los convenios fiscales internacionales se redactan mediante el uso de modelos específicos elaborados por organismos internacionales, entre los que podemos incluir la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo de los Estados (OCDE), que se estableció en 1960 con el Convenio de París, como una evolución natural de la Organización Europea de Cooperación Económica constituida al final de la Segunda Guerra Mundial en 1948.

Antecedentes

De acuerdo con David Ricardo, conocido por su teoría del valor y la ventaja comparativa, cada país debe intercambiar con el resto de las naciones el producto en el que tiene una ventaja de producción. Él afirmaba que:

Los ciudadanos de todos los países se benefician del comercio internacional. Ningún país es tan pobre o ineficiente como para quedar fuera del comercio internacional y todos se benefician de que los países se especialicen en lo que son mejores o menos malos: en otras palabras, en aquello en lo que tengan una ventaja comparativa. (Ricardo, 2010)

El principio de la ventaja comparativa fue la ideología que incentivó el comercio internacional, a pesar de las barreras proteccionistas impuestas por las legislaciones nacionales (Johnson & Gimblett, 2011).

Mediante una revisión documental Carrano y Bonifaz (2008) demostraron que la doble imposición afecta la eficiencia y competitividad de las exportaciones de bienes extranjeros, y que la eliminación de la doble imposición internacional es una necesidad para asegurar el desarrollo económico de las relaciones a nivel internacional. Según el análisis desarrollado por estos autores:

La cláusula de la NMF resultó ser el producto natural del incremento de la actividad comercial y en los momentos que aparecía una posición contraria a este, la cláusula era dejada de lado. No obstante, debido a la importancia que los Estados le reconocían para sus políticas comerciales, esta era nuevamente retomada o lo que equivale a decir que los Estados nunca pudieron abandonarla del todo. (2008, p. 162)

En la práctica internacional, para evitar la doble tributación se consagraron ciertos principios sobre los cuales se establecen los métodos de liquidación y recaudación de impuestos. La doble tributación puede constituir un obstáculo para la óptima asignación de inversiones de capital y actividades productivas, y precisamente por eso se cree que su

eliminación es un aspecto fundamental de la política económica y el impuesto de los gobiernos (Radu, 2012).

Bases teóricas

Comúnmente se han utilizado dos métodos principales para mitigar la doble imposición internacional: exención y crédito. Estos métodos pueden aplicarse de forma unilateral o en el marco de los tratados fiscales bilaterales.

El método de exención

La exención puede ser aplicada por el Estado de origen o de residencia de la persona que produjo los ingresos: uno lo gravará y el otro lo eximirá. De esta manera, será posible verificar la exención total en el caso de que el Estado de residencia no haga ningún retiro sobre las rentas producidas en el exterior, mientras que dispondremos de una exención progresiva, cuando se considere la misma renta extranjera en la determinación de las tasas a aplicar a la renta total; de la misma forma que el método prorrateado, que se encuentra en la normativa del Impuesto al Valor Agregado (IVA). El método de exención garantiza la neutralidad fiscal sobre las importaciones (neutralidad de la importación de capital), sin discriminar desde el punto de vista fiscal entre contribuyentes residentes y no residentes (Pedrera, 2014).

Un Estado que exige de impuestos determinadas rentas derivadas por sus residentes en el exterior puede hacerlo de conformidad con su legislación nacional o mediante un tratado. La legislación nacional normalmente otorgaría la exención sin hacer referencia al Estado donde se generan ingresos, mientras que una exención otorgada por tratado se limitaría a los Estados del tratado. El efecto típico del método de exención es que el Estado donde se genera un elemento de renta, es decir, el Estado de origen, tiene el derecho exclusivo de gravarlo. Por regla general, las exenciones concedidas a los residentes por ingresos de fuente extranjera están limitados por ley o tratado a las ganancias obtenidas a través de establecimientos permanentes, ingresos de bienes inmuebles o salarios (Văcărel, 2006).

El objetivo de la política es limitar la exención a los ingresos que el Estado fuente tendría bajo jurisdicción para gravar, aunque este puede optar por eximir los ingresos como incentivo a la inversión. Los Estados que utilizan el método de exención normalmente no extienden la exención a dividendos, intereses y regalías. Sin embargo, muchos países otorgan un alivio especial para los dividendos intercorporativos con el fin de eliminar o mitigar los impuestos corporativos recurrentes, primero en el nivel de una subsidiaria y luego nuevamente a nivel de la

empresa matriz. Algunos de estos Estados, ya sea por ley nacional o por tratado, extienden este alivio especial a los dividendos pagados por una subsidiaria extranjera.

El método de crédito

La característica esencial del método de crédito, ya sea otorgado unilateralmente o mediante tratado, es que el Estado de residencia trata un impuesto sobre la renta extranjero pagado al Estado fuente por sus residentes, dentro de ciertas limitaciones legales, como si se tratara de un impuesto sobre la renta pagado a sí mismo. Cuando en el impuesto extranjero la tasa es más baja que la tasa nacional, solo el exceso del impuesto nacional sobre el extranjero es pagadero al Estado de residencia (Văcărel, 2006). Cuando el gravamen extranjero es el más alto, el Estado de residencia no recauda cualquier impuesto. La carga fiscal general efectiva es la mayor entre el impuesto nacional o el extranjero. Los Estados que utilizan el método de crédito reducen sus créditos fiscales normales, frente a sus contribuyentes residentes, al monto del impuesto que esos residentes ya han pagado al Estado fuente sobre las ganancias devengadas allí.

Por tanto, el Estado de origen podría aumentar su tipo impositivo sobre el residente extranjero al nivel del impuesto del Estado de residencia, sin imponer una carga fiscal adicional al residente extranjero (Moșteanu, 2003). Debe destacarse, sin embargo, que un Estado fuente puede no tener la libertad de manipular sus normas tributarias para tomar ventaja de esta característica del crédito. Por ejemplo, si el Estado de origen aplicó una tasa impositiva más alta sobre corporaciones que residen en un Estado que otorga un crédito, se podría considerar que ha violado una disposición de no discriminación en un tratado tributario. Además, una tasa que discrimina a los Estados crediticios podría poner en peligro la concesión de un crédito si el Estado de residencia ha adoptado una legislación interna que no permite el crédito por impuestos extranjeros gravados de manera discriminatoria.

Diseño metodológico

El diseño de investigación utilizado fue de tipo descriptivo con enfoque cualitativo. La investigación descriptiva es un método de investigación que trata de representar e interpretar el objeto de estudio, con el propósito de explicarlo de una manera clara y que resulte eficaz al momento de consultar la información. La investigación descriptiva también se denomina no experimental, porque el investigador no necesita manipular la variable de investigación.

En este estudio también se implementa la investigación bibliográfica y documental, como método de recopilación de datos, una parte fundamental en cualquier forma de investigación. En el estudio realizado se utilizó la revisión documental para obtener datos directamente de los libros u otros documentos. Asimismo, se utilizó la técnica documental en el análisis de datos, con el objetivo rastrear la fuente de información.

Según Arias (2006), la recopilación de datos es una serie de actividades interrelacionadas destinadas a recopilar información para responder preguntas de investigación emergentes y para recopilar datos. Los documentos públicos generalmente comprenden textos publicados y presentados, entre los que se incluyen periódicos, revistas, folletos y libros; por su parte, la documentación oficial incluye documentos administrativos que representan agencias y organizaciones. A partir del uso de materiales primarios y secundarios, el investigador debe evaluar y analizar los documentos antes de extraer contenido. Si el documento ha sido transformado, mediante edición textual u otros medios, el investigador busca identificar claramente esas alteraciones. La autenticidad suele verse como un criterio fundamental para toda investigación documental en educación, ya que la confirmación de la autoría, el lugar y la fecha suelen determinarse antes de que cualquier investigador continúe trabajando con el documento.

Una vez que se determina que el documento es genuino y de origen incuestionable, el material se vuelve válido como herramienta, aunque su contenido aún puede ser cuestionable o posteriormente se puede determinar que es incorrecto (Green, Jhonson & Adams, 2006). Un criterio final, el significado, remite al análisis textual del documento y al hecho de si la evidencia es clara y comprensible. Junto con este examen intertextual, se determina si el contenido del documento está adecuadamente situado dentro de su contexto histórico; esto se determina, en parte, por el método en el que el significado es construido y percibido por la audiencia, originalmente prevista (Arias, 2006). Además de la revisión bibliográfica, la recolección de la información se hará de una manera detenida con el fin de que sea confiable para las personas que van a hacer uso de estos datos.

En este trabajo, se tomaron fuentes confiables como documentos de la OCDE, entre los que se encuentran los CDI firmados con Corea, España y México, textos normativos de la DIAN como el Concepto General 191 de febrero del 2020, y algunos libros, entre los que se destaca *Convenios para evitar la doble tributación en Colombia* (Sánchez, 2019), para revisar y analizar los protocolos de los tratados firmados con España, México y Corea en relación con la activación de la cláusula de NMF. Con el análisis de estas fuentes, se determinó en cuáles de estos convenios se activa la cláusula de NMF y en cuáles no, a partir de

fuentes como la Ley 0010823 de 2006, Ley 1568 de 2012 y Ley 1667 del 2013. De igual manera, se revisaron los inconvenientes que presentó la redacción de los protocolos de España, México y Corea que sí adoptaron y los que no adoptaron la cláusula de NMF. Para esto se realizó una verificación de la norma vigente para la tributación internacional, que se encuentra contenida en los convenios para evitar la doble tributación. Algunos de los documentos tenidos en cuenta para el desarrollo de este objetivo son comentarios al convenio de la OCDE y el libro *Derecho tributario* de Albert Hensel (2000).

La investigación tuvo tres fases, en la primera se realizó la investigación documental, que consta de una revisión bibliográfica que soporta el marco teórico y legal. En la segunda fase se llevó a cabo la revisión específica de las fuentes obtenidas de las instituciones oficiales y los diferentes autores que abordan este tema en el derecho internacional y los entes encargados del manejo de esta información y de todo lo relacionado con los convenios para evitar la doble tributación y la cláusula de NMF. Por último, en la tercera fase se construyó, con la información procedente de los objetivos, una discusión sobre los resultados obtenidos, con el propósito de formular las conclusiones.

Conclusiones

Un CDI es un instrumento para evitar la doble tributación, que se basa en acuerdos entre diferentes Estados que buscan distribuir la potestad tributaria entre ellos y así evitar que sus residentes tributen dos veces por el mismo hecho económico.

De acuerdo con los comentarios de la OCDE (2010), en su artículo 12, el término regalías no incluye los servicios técnicos de asistencia técnica y de consultoría, sin embargo, Colombia desarrolló dichos conceptos en el artículo 12 de regalías de los convenios firmados con los Estados, a excepción de Reino Unido en que no se incluyó.

Así, debido a la limitación de imposición del Estado de origen sobre los pagos por los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría, se puede concluir que con la entrada en vigor del tratado con el Reino Unido se activó la cláusula de NMF en determinados convenios. Es decir que dichos servicios operaron de forma diferente y no estarían incluidos en el artículo 12 de regalías, por ende, se presenta un tratamiento favorable.

En el caso de México, la activación de la cláusula de NMF se presentó para los servicios técnicos y de asistencia técnica, obviando la aplicación de los servicios de consultoría, lo cual se puede comprender como una aplicación parcial de la cláusula de NMF. En el caso de Corea

del Sur, en el 2010 se suscribió un convenio bilateral que buscaba evitar la doble imposición, sin embargo, en el momento de la negociación del acuerdo, se decidió no incluir la cláusula de NMF y compartir los gravámenes en los dos Estados para el caso puntual de las regalías.

En el caso de España, la DIAN realizó una interpretación literal de la norma, es decir que el término “tipo impositivo” fue comprendido en clave de una definición realizada por la Real Academia Española (RAE), sin valorar la interpretación hermenéutica del artículo 31 de la Convención de Viena. Por lo tanto, la cláusula de NMF se estipuló únicamente como tarifa, lo que cerró la posibilidad a cualquier otra interpretación.

Es importante establecer que la activación de la cláusula de NMF no se presenta por la interpretación del término “tipo impositivo”. Lo anterior puede generar un conflicto, dado que España considera la activación de la cláusula de NMF al limitar el crédito fiscal por la retención en la fuente aplicable. Por el contrario, en Colombia se puede argumentar que esto no era procedente y, en consecuencia, deriva en una doble imposición.

Así las cosas, la ambigüedad en la activación de la cláusula de NMF se presenta como consecuencia de la interpretación limitada de la DIAN respecto a los CDI, dado que adoptó la definición de la RAE, sin valorar la normatividad establecida en la Convención de Viena de 1969 sobre tratados internacionales.

Por lo anterior, es evidente que no se está respetando el acuerdo al que llegaron los Estados a través del protocolo, en el cual se indicó que tipo impositivo no se refería a tarifa, sino a gravamen, es decir, según el convenio, se refiere al impuesto. Conforme a lo expuesto, tipo impositivo en el contexto del convenio es el impuesto que se impone, como consecuencia de transacciones entre un residente fiscal español y un colombiano, así pues, con España se debió activar la cláusula de NMF.

Referencias

- Almeida, P. (2017). *Control de la evasión tributaria en un país en vías de desarrollo: La visibilidad de la economía oculta y su evasión* [Tesis doctoral, Universidad de Lleida]. Tesis Doctorales en Xarxa. <http://hdl.handle.net/10803/405315>
- Arias, F. (2006). *El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica* (6.ª ed.) Episteme.
- Carrano, I. & Bonifaz, G. (2008). Los alcances de la cláusula de la nación más favorecida en los acuerdos de inversión. *Ius Et Veritas*, 36, 158-200.

- Congreso de la República de Colombia. (1985, 3 de febrero). Ley 32. Por medio de la cual se aprueba la “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969. *Diario Oficial* 3685613. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=100432>
- Congreso de la República de Colombia. (2006, 26 de octubre). Ley 1082. Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” y su “Protocolo”, suscrito en Bogotá D.C., el 31 de marzo de 2005. *Diario Oficial* 46796. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1082_2006.html
- Congreso de la República de Colombia. (2012, 2 de agosto). Ley 1568 de 2012: Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” y el “Protocolo del convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”. *Diario Oficial* n.º 48510 de 2 de agosto de 2012. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1568_2012.html
- Congreso de la República de Colombia. (2013, 16 de julio). Ley 1667. Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta” y su “Protocolo”, suscritos en Bogotá D.C., el 27 de julio de 2010. *Diario Oficial* 48853. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1667_2013.html
- Congreso de la República de Colombia. (2018, 4 de octubre). Ley 1939. Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias y su protocolo”, suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016. *Diario Oficial* 50736. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1939_2018.html
- Espinosa, A., & Villegas, A. (2000). *Los incentivos a las exportaciones en Colombia frente a los compromisos asumidos ante la OMIC* [Tesis de grado, Pontificia Universidad Javeriana]. Repositorio Institucional Javeriano. <https://bit.ly/4bEMgnx>
- Green, B., Jhonson, C., & Adams, A. (2006). *Writing narrative literature reviews for peer-reviewed journals: secrets of the trade*.

- National University of Health Sciences. [https://doi.org/10.1016/S0899-3467\(07\)60142-6](https://doi.org/10.1016/S0899-3467(07)60142-6)
- Johnson, T., & Gimblett, J. (2011). *From gunboats to bits: The evolution of modern international investment law in Yearbook on International Investment Law & Policy 2010-2011*. Oxford University Press.
- Moșteanu, N. (2003). *Dubla impunere internațională*. Didactică și Pedagogică.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2016). *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. Acción 6 - Informe final 2015*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>
- Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional* [Tesis de grado, Universidad Nacional de Cuyo]. Biblioteca Digital Uncuyo. <https://bdigital.uncu.edu.ar/6736>
- Radu, M. (2012). International Double Taxation. *Procedia. Social and Behavioral Sciences*, 62, 403-407. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.065>
- Ricardo (2010). *La ley Ricardiana de la ventaja comparativa*. <https://mises.org/es/mises-daily/la-ley-ricardiana-de-la-ventaja-comparativa>
- Sánchez, L., Vargas, J., y Parra, A. (2019). Convenios para evitar la doble imposición en Colombia.
- Sarduy, M., & Rosado, A. (2018). La doble tributación internacional: características y consecuencias. *Cofin Habana*, 12(2), 295-305. <https://bit.ly/49hZ819>
- Uckmar, V. (2003). *Derecho tributario internacional* (1.^a ed.). Temis.
- Văcărel, I. (2006). *Finanțe publice*. Didactică și Pedagogică.
- Valesini, A. (2016). *Análisis de los tributos de la actividad agraria* [Tesis de grado, Universidad Nacional de Córdoba]. Repositorio Digital UNC. <http://hdl.handle.net/11086/4536>

Disminución de las utilidades presupuestadas en los contratos de obra privada por aumento del impuesto al valor agregado (IVA)

Decrease in budgeted profits in private work contracts due to an increase in IVA

Martha Elena Caycedo Barrios

Resumen

La industria de la construcción es importante para la economía del país, la generación de empleo, la satisfacción de necesidades y la mejora en la calidad de vida. Sin embargo, en este campo la utilidad es pequeña, especialmente en las construcciones privadas a todo costo. En este artículo se analiza el tratamiento del impuesto al valor agregado (IVA) de los materiales y servicios necesarios en la construcción a partir de las últimas cinco reformas tributarias en Colombia. Se realiza un estudio de cuatro contratos facilitados por consorcios constructores a todo costo suscritos en el año 2016 y culminados en el 2017, después de la Ley 1819 de 2016. El análisis permite observar que con el aumento de la tarifa del IVA, la utilidad presupuestada disminuye y la ley no ha dado lineamientos respecto al tratamiento del mayor costo por el aumento impuesto.

Palabras clave: tributación, impuesto al valor agregado, ganancia, contratos, industria de la construcción, consorcios industriales.

Abstract

The construction industry is important for the country's economy, job creation, meeting needs, and improving the quality of life. However, in this field, the profit margin is small, especially in privately-funded constructions. This article analyzes the treatment of Value Added Tax (VAT) on materials and services necessary in construction based on the last five tax reforms in Colombia. A study is conducted on four contracts facilitated by all-inclusive construction

Autora

Martha Elena Caycedo Barrios
Magíster en Tributación, Universidad Central.
Correo: mcaycedob1@ucentral.edu.co

Cómo citar este artículo:

Caycedo, M. (2024). Disminución de las utilidades presupuestadas en los contratos de obra privada por aumento del impuesto al valor agregado (IVA). *Visiones*, 6, 112-133.

consortia signed in 2016 and completed in 2017, after Law 1819 of 2016. The analysis reveals that with the increase in the VAT rate, the budgeted profit decreases, and the law has not provided guidelines regarding the treatment of the increased cost due to the higher tax.

Keywords: taxation, value added tax, profit, contracts, construction industry, industrial trusts.

Introducción

El Estado, mediante leyes, ofrece beneficios fiscales, como la reducción de obligaciones tributarias y la exclusión del impuesto al valor agregado (IVA), a entidades territoriales o descentralizadas del orden departamental o municipal, donde el contratista de obra pública no cobra ni paga el IVA sobre los honorarios o utilidad (Ley 17 de 1992). Por su parte, para los contratos con entidades públicas aplican las tasas vigentes en el momento de la firma. Estos beneficios también se aplican a los constructores de vivienda de interés social (VIS) y vivienda de interés prioritaria (VIP) de propiedad horizontal (Ley 1607 de 2012), a los que los constructores que señala la norma pueden acceder una vez cumplan los requisitos (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2013).

Al cierre del año 2016, los consorcios en estudio tenían contratos suscritos con particulares que incluían un IVA del 16%. La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 aumentó la tarifa general del IVA al 19%, lo que elevó el costo de los materiales y servicios de construcción. Este aumento generó conflictos entre constructores y clientes, además de limitar la capacidad de los consorcios para demandar a los contratantes en caso de desacuerdos. Esto debido a que el Código Civil establece que en contratos con precio fijo no se pueden pedir reajuste por aumento del precio de los materiales. Por lo anterior es importante analizar el efecto del aumento de la tarifa del IVA en las utilidades presupuestadas por los consorcios constructores que contratan con particulares.

En este sentido, el primer objetivo de este artículo es mostrar cómo el aumento de la tarifa general del IVA afectó las utilidades previstas por los consorcios constructores de obras privadas con la Ley 1819 de 2016, para los contratos de construcción suscritos en 2016 y cuya ejecución finalizaría en 2017. Asimismo, como segundo objetivo se pretende determinar los materiales y servicios con costos de mayor relevancia en los que el IVA incide en la utilidad proyectada. Finalmente, como tercer objetivo se procura evaluar el efecto del cambio de la tasa del impuesto en las ganancias de los contratos de construcción.

Para el presente estudio se analizaron cuatro contratos suscritos por consorcios con particulares. Se compararon los valores presupuestados con los costos reales buscando una entrega exitosa y la satisfacción del cliente.

Marco metodológico

El análisis documental fue la metodología utilizada en desarrollo del presente artículo. Para alcanzar el primer objetivo mencionado se revisaron las normas relacionadas con las reformas tributarias de los años 2010 a 2019. Con el propósito de entender el desarrollo de conceptos y lograr el entendimiento del IVA en los contratos de construcción se consultaron los códigos legales, el Estatuto Tributario, documentos institucionales del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), la Comisión de Expertos del sector y Alcaldía de Bogotá.

Para el desarrollo del segundo objetivo se analizaron cuatro contratos de obra suscritos en el año 2016 por consorcios constructores con particulares, y se comparó el IVA presupuestado con el pagado. Respecto al tercer objetivo, se realizó un estudio de caso en el que se comparan las utilidades esperadas con las obtenidas. La documentación de presupuestos y compras fue facilitada por consorcios que se enuncian con siglas, para respetar su privacidad. En el análisis de estos datos se separan el costo del producto y el IVA para verificar la variación entre las utilidades presupuestadas y las obtenidas.

Marco teórico

A continuación se presentan las responsabilidades, obligaciones y características de los consorcios en relación con el Estado y la normativa.

Características y obligaciones de los consorcios constructores

Los consorcios se conforman por la unión de dos o más personas que presentan conjuntamente propuestas para la adjudicación y ejecución de contratos, en los cuales todos los involucrados responden solidariamente por las obligaciones (Díaz, 2019). El objeto de un consorcio es mejorar la competitividad, optimizar recursos, reducir costos y mejorar los rendimientos (Superintendencia de Sociedades, 2015).

Esta figura de asociación nace de manera independiente, no genera una sociedad y no se obliga a cumplir requisitos legales para su creación

(Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 2003). Además, los consorcios no tienen capacidad para comparecer en un proceso ante los estrados judiciales, debido a que:

- El numeral 4 del artículo 53 de la Ley 1564 de 2012 instauro los capaces para ser parte de un proceso como “los demás que determine la Ley”.
- El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 del 2011, en el artículo 159, enuncia los capaces de representación así: “Las entidades públicas, los particulares que cumplen funciones públicas y los demás sujetos de derecho que de acuerdo con la ley tengan capacidad para comparecer al proceso [...]”.

Con respecto a demandar y ser demandado, la sentencia de unificación de criterio del Consejo de Estado número 25000232600019971393001 instauro que los consorcios y uniones temporales creados con la Ley 80 de 1993 tienen capacidad jurídica para comparecer en procesos judiciales (Consejo de Estado), excluyendo los consorcios que no se rijan por esa ley.

Los consorcios tienen deberes y compromisos independientes de sus integrantes.

Quienes hacen parte de los contratos de colaboración empresarial no son contribuyentes del impuesto sobre la renta (Presidencia de la República, 1989a), sino que deben cumplir obligaciones tributarias como cualquier persona jurídica legalmente constituida, como inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), obtener su Número de Identificación Tributaria (NIT) y facturar; por lo tanto, son agentes de retención y responsables del IVA (Presidencia de la República, 2016).

Conceptos asociados al contrato

El artículo 1495 del Código Civil define el contrato como un acto voluntario de adquirir una obligación con otra persona o entidad (Ley 84 de 1873/2021). El párrafo primero del artículo 2060 del Código Civil instauro que los contratos para construcción de edificios, celebrados con un empresario por un precio único prefijado, deben tener en cuenta dos aspectos como son que la obra encargada es por la totalidad y el precio es único.

El reglamento de honorarios para los trabajos de arquitectura establece que en los contratos de obra donde el constructor se obliga a entregarle al cliente un trabajo por una suma fija, él asume los riesgos del costo de esta. Las condiciones en que debe realizarse la obra, por

precio global o alzado, y su forma de pagos deberán determinarse en el respectivo contrato. Al calcularse el valor de la obra por precio global o alzado, el contratista deberá incluir el valor de sus honorarios así como el de las pólizas de seguros, garantías, imprevistos y demás requisitos que la entidad contratante exija, además de todos los gastos indirectos que sean necesarios considerar en cada obra. El arquitecto solo recibirá el monto determinado en el contrato, sin tener derecho a otros reajustes diferentes a los previstos en el contrato, y de acuerdo con los artículos pertinentes del Código Civil (Presidencia de Republica, 1989b). La figura 1 resume las responsabilidades del contratante, del contratista y los principales ítems que debe contener el contrato de construcción.

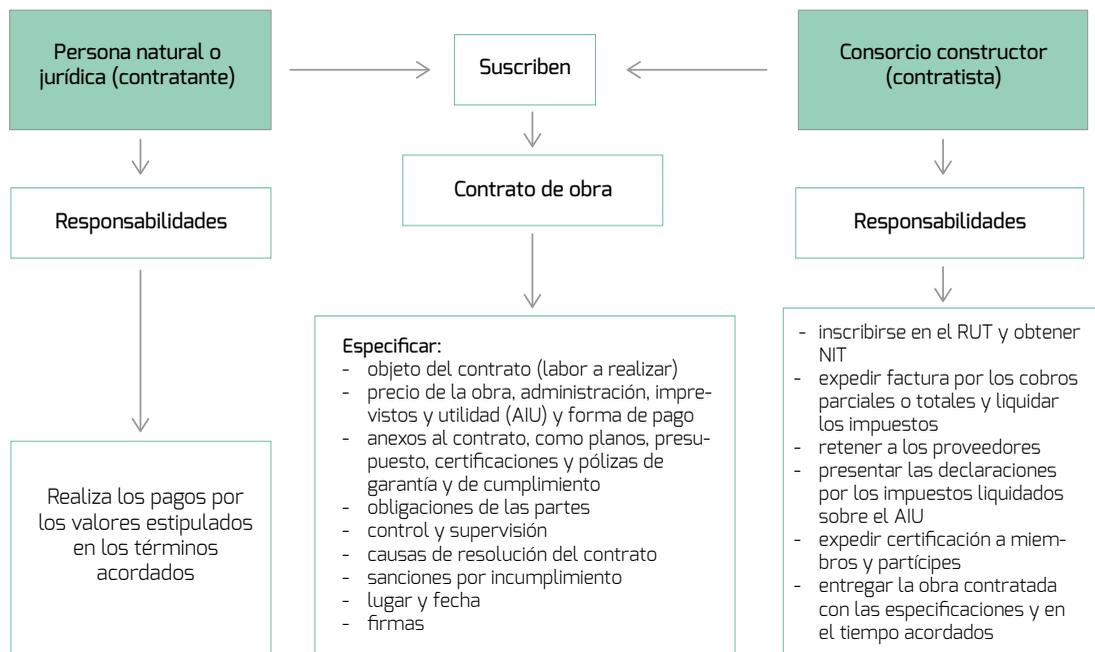


Figura 1. Responsabilidades de las partes intervinientes y contenido del contrato.
Fuente: elaboración propia.

El concepto de administración, imprevistos y utilidad (AIU) hace parte del valor total del contrato y, según López y Bohórquez (2010), corresponde a:

- **Administración:** son los costos indirectos necesarios para la ejecución del proyecto, como honorarios, impuestos, arrendamientos, costos de personal, mensajería, secretaría, entre otros.
- **Imprevistos:** Dependen de la naturaleza del contrato y constituyen el alean del negocio, comprende los riesgos normales en que incurre el contratista.

- Utilidad: Comprende la ganancia que el contratista espera obtener. Por su parte, la factura es un documento realizado por el constructor, de acuerdo con las entregas pactadas, en el que cobra la parte ejecutada, especificando concepto, valor, AIU; la utilidad es la base para liquidar el IVA. La figura 2 incluye los conceptos cobrados por el constructor al cliente en el caso del Consorcio A.

CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	V. UNITARIO	V. TOTAL
	Construcción Amentación, Estructuras y Mampostería		\$ 20.753.200
	Administración 3%		1.142.724
	Imprevistos 3%		622.596
	utilidad 5%		1.037.660
SON: Veinticuatro millones seiscientos y treinta mil trescientos treinta y cinco pesos m/cte			
SUB-TOTAL			\$ 23.066.180
IVA.			197.155
TOTAL			\$ 24.063.335

Figura 2. Extracto factura cobro avance de obra.
Fuente: archivo Consorcio A. Elaboración propia.

El artículo 1.3.1.7.9 del Decreto 1625 de 2016 establece que: “En los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre los honorarios obtenidos por el constructor”. En la factura (figura 2) se resumen los valores cobrados por \$ 20 753 200, en este caso, el cálculo de la utilidad sería:

$$\$ 20\,753\,200 * 5\% = \$ 1\,037\,660 \text{ (utilidad)}$$

Y el impuesto a las ventas sobre la base de utilidad se calcularía así:

$$\$ 1\,037\,600 * 19\% = \$ 197\,155$$

El impuesto a las ventas por \$ 197 155 corresponde al valor que el consorcio constructor debe declarar. Este rubro solo puede disminuirse con impuestos pagados relacionados con la utilidad, pero no por materiales de construcción (Decreto 1625 de 2016).

Por otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11 regula el tratamiento contable de los ingresos y costos en los contratos de construcción. De acuerdo con esta normativa, el contratista debe

llevar control de los ingresos, costos y gastos durante la ejecución del contrato, en cumplimiento del párrafo 26. La figura 3 resume las actividades a realizar por cada interviniente del contrato.

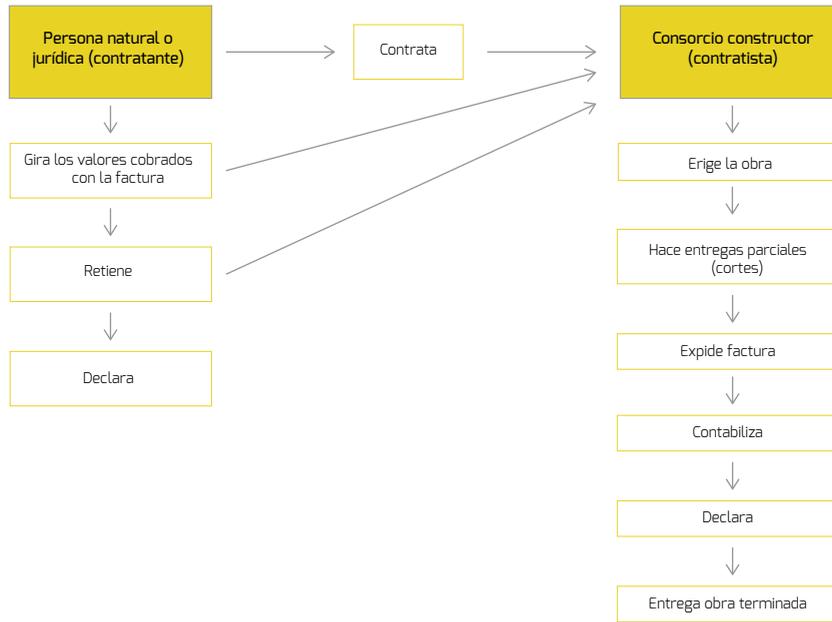


Figura 3. Flujograma de actividades de las partes.
Fuente: elaboración propia.

Comportamiento de la construcción en Colombia en los años 2016 y 2017

Variación en el costo de los materiales de construcción

La tabla 1 reúne la variación anual y mensual de los costos de los materiales de construcción durante 2016 y 2017.

Tabla 1. Índice costo construcción variación anual y mensual según grupos e insumos 2016 vs. 2017

Grupos e insumos	Variación anual		Variación mensual		Variación promedio
	2016	2017	2016	2017	2016-2017
Cielo raso	5,61	10,18	0,33	0,21	4,57
Calentadores	4,23	6,52	-0,07	0,58	2,29
Cerraduras	5,77	8,35	0,07	0,52	2,58
Equipos de cocina	2,22	3,97	-0,06	-0,2	1,75
Citófonos	1,77	6,12	-0,05	-0,89	4,35
Domo acrílico	1,23	12,77	0,15	1,86	14
Enchapes	0,99	5,47	-0,45	0,62	4,48
Equipo de baño	3,57	8	0,01	0,18	4,43
Total promedio					4,80625

Fuente: Índice de Costos de la Construcción de Vivienda (ICCV), DANE.

La tabla 1, basada en información del DANE, compara el costo de los materiales de construcción entre 2016 y 2017, y evidencia que el incremento promedio en el precio durante este periodo fue del 4,8%.

Licencias de construcción por metro cuadrado

En la tabla 2 se presentan las licencias de construcción concedidas en 2016 y 2017 en Colombia (Cámara Colombiana de la Construcción [Camacol], 2021).

Tabla 2. Área (m²) licenciada para construcción según destino en 302 municipios de Colombia

Periodo	Total área	Vivienda	Industria	Oficina	Bodega	Comercio	Hotel	Educación	Hospital	Admon. Pública	Religioso	Social	Otro no residencial
ene-16	1 655 589	1 166 592	15 063	105 927	43 930	184 624	52 507	24 741	43 776	8 032	4 245	5 238	914
feb-16	1 823 054	1 292 412	16 263	71 659	52 997	277 878	6 322	35 413	33 932	6 309	9 508	7 011	13 350
mar-16	1 856 454	1 477 723	28 101	34 379	51 382	121 616	30 627	43 610	34 908	6 089	9 997	17 586	436
abr-16	1 961 272	1 353 273	52 561	64 939	73 665	190 447	34 311	111 171	61 882	7 852	4 523	6 026	622
may-16	2 445 512	1 901 165	69 534	164 716	71 061	110 404	34 791	42 706	34 037	2 600	8 190	5 334	974
jun-16	1 806 874	1 431 161	26 703	64 180	54 791	98 872	31 043	61 920	11 979	10 578	4 841	10 672	134
jul-16	1 806 485	1 304 190	24 158	37 472	119 813	102 879	21 937	105 824	43 666	25 067	7 779	7 592	6 108
ago-16	2 155 310	1 597 602	49 418	55 685	63 048	257 941	15 827	62 287	18 749	29 743	2 494	2 476	40
sept-16	2 231 402	1 736 453	95 261	50 992	53 670	119 106	20 906	69 878	30 008	7 56	7 278	46 001	1 093
oct-16	2 197 298	1 533 718	48 762	143 228	90 311	190 526	38 281	37 658	16 569	86 951	4 002	6 434	858
nov-16	2 219 981	1 657 325	24 491	42 499	63 451	164 151	67 710	52 980	49 857	30 966	4 545	59 483	2 523
dic-16	2 873 510	2 112 567	97 029	111 894	77 740	284 323	32 849	105 707	10 300	9 920	3 657	18 172	9 352
ene-17	1 548 501	1 185 131	11 520	22 686	78 691	130 425	34 661	34 124	33 855	361	5 916	6 874	4 257
feb-17	1 947 695	1 590 979	19 937	59 359	61 277	95 117	27 358	51 031	24 787	2 997	2 337	11 564	952
mar-17	1 997 234	1 438 528	37 494	20 538	151 105	188 567	10 361	79 932	10 783	13 039	7 928	37 296	1 663
abr-17	1 804 849	1 308 557	18 948	63 957	176 093	89 799	6 877	70 796	31 278	29 214	1 000	8 264	66
may-17	1 897 709	1 449 398	63 188	42 544	47 863	102 491	17 545	106 174	34 624	5 473	6 719	19 716	1 974
jun-17	1 802 954	1 431 181	21 404	27 430	40 869	138 529	18 211	73 979	13 862	19 262	5 596	8 641	3 990
jul-17	1 923 495	1 391 495	13 345	11 043	122 998	172 971	42 756	126 216	6 907	16 686	4 073	8 372	6 633
ago-17	2 079 792	1 701 480	41 045	28 256	44 188	118 235	20 875	72 772	40 486	2 325	1 626	6 238	2 266
sept-17	2 135 378	1 629 518	22 449	60 658	74 247	186 065	13 626	88 840	34 300	3 595	4 100	13 552	4 428
oct-17	2 030 742	1 497 239	46 105	49 928	75 733	225 076	31 413	56 596	14 106	7 326	5 015	18 006	4 199
nov-17	2 057 520	1 467 734	13 430	62 074	43 632	134 833	100 304	142 880	11 886	4 435	5 860	69 620	832
dic-17	2 366 334	1 599 591	84 767	52 847	34 771	331 150	69 020	134 700	27 076	1 369	7 146	21 101	2 796
Año 2016	25 032 741	18 564 181	547 344	947 570	815 859	2 102 767	387 111	753 895	389 663	224 863	71 059	192 025	36 404
Año 2017	23 592 203	17 690 831	393 632	501 320	951 467	1 913 258	393 007	1 038 040	283 950	106 082	57 316	229 244	34 056
Variación	1 440 538	873 350	153 712	446 250	-135 608	189 509	-5 896	-284 145	105 713	118 781	13 743	-37 219	2 348

Fuente: Camacol, 2021.

Cabe destacar que en el año 2016 se otorgaron licencias para 25 032 741 m² y en el 2017 para 23 592 203 m². Entre un año y otro las solicitudes de construcción disminuyeron en 1 440 538 m².

Costo de la construcción

En la tabla 3 se muestra, por mes, el índice del costo de la construcción (DANE, 2021).

Tabla 3. Variación del índice del costo de construcción de vivienda

Mes	2016 Promedio %	2017 Promedio %
Enero	0.95	1.28
Febrero	1.02	1.7
Marzo	0.54	0.64
Abril	0.32	0.07
Mayo	0.35	0.04
Junio	0.07	-0.1
Julio	0.04	0.02
Agosto	0.09	0.02
Septiembre	0.04	0.27
Octubre	-0.1	0.33
Noviembre	-0.15	0.25
Diciembre	-0.04	0.18
Costo promedio acumulado	3.16	4.77

Fuente: DANE, 2021.

En el 2016 el costo acumulado de la construcción fue del 3,16 % y en el 2017 del 4,77 % con un incremento del 1,61 %.

Estado de la obra según reporte del DANE

A partir de las estadísticas del DANE (2021), se presenta a continuación (tabla 4) el estado de las obras por trimestre durante 2016 y 2017. De esta tabla se extrae el total de la estructura general del área censada por estados de obra, según áreas de cobertura.

Tabla 4. Censo de edificaciones - CEED

Año	Trimestres	Total obras censadas	Obras culminadas	Obras nuevas	Obras en proceso		Total proceso	Obras paralizadas o inactivas		
					Continúan en proceso	Reinició proceso		Obras nuevas	Continúan paralizadas	Total paralizadas
2016	I	42 578 502	4 896 651	5 018 103	25 883 256	547 377	31 448 736	1 110 703	5 122 412	6 233 115
	II	43 496 774	4 872 275	5 723 152	25 972 924	533 899	32 229 975	1 152 425	5 242 099	6 394 524
	III	43 865 021	4 503 837	5 095 870	27 206 317	559 817	32 862 004	1 097 373	5 401 807	6 499 180
	IV	44 063 893	5 988 463	4 564 527	26 112 357	470 073	31 146 957	1 251 887	5 676 586	6 928 473
2017	I	43 465 154	4 116 162	5 288 248	26 383 177	734 340	32 405 765	1 175 857	5 767 370	6 943 227
	II	44 626 209	4 173 179	5 099 812	27 560 672	536 295	33 196 779	1 254 353	6 001 898	7 256 251
	III	44 703 398	4 303 026	4 217 398	28 023 933	652 310	32 893 641	1 305 611	6 201 120	7 506 731
	IV	44 694 693	4 889 532	4 111 620	27 082 009	537 124	31 730 753	1 528 597	6 545 811	8 074 408
Total	2016	174 004 190	20 261 226	20 401 652	105 174 854	2 111 166	127 687 672	4 612 388	21 442 904	26 055 292
	2017	177 489 454	17 481 899	18 717 078	109 049 791	2 460 069	130 226 938	5 264 418	24 516 199	29 780 617
	Variación	-3 485 264	2 779 327	1 684 574	-3 874 937	-348 903	-2 539 266	-652 030	-3 073 295	-3 725 325

Fuente: DANE, 2021.

Tratamiento del IVA en las últimas cinco reformas tributarias

El objetivo de las reformas tributarias ha sido cubrir necesidades del Estado, de manera que se han enfocado en obtener recursos y solventar rubros del gasto público. Respecto al impuesto a las ventas, las últimas cinco reformas han propuesto las siguientes acciones:

- Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010: esta ley no formuló cambios en los materiales para la construcción en ninguna de sus líneas, sino que mantuvo la tarifa general del impuesto a las ventas del 16 %.
- Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012: con el artículo 38 del capítulo III, esta reforma modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario al incluir como excluidos del IVA los bienes identificados con la partida arancelaria 69.04.10.00.00: “Ladrillos de construcción y bloques de calicanto, de arcilla...”, materiales usados en la estructura básica de muros para edificaciones (casas, edificios, bodegas, etc.). Adicionalmente, el artículo 66 modificó el párrafo segundo del artículo 850, que estableció el derecho a la devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de materiales para construcción de VIS y VIP, en un 4 %.
- Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014: en esta reforma la tarifa del impuesto a las ventas se mantuvo igual para los materiales y servicios de construcción.

Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016: el artículo 184 de esta reforma modificó el artículo 468 del Estatuto Tributario, al aumentar la tarifa general del impuesto a las ventas al 19 %. El artículo 185 conservó del artículo 468-1 del Estatuto Tributario el derecho de solicitar la devolución del IVA pagado por un monto del 4 % del valor escriturado (Comisión de Expertos).

Ley 2010 de 2019 del 27 de diciembre de 2019 o Ley de Crecimiento Económico: en esta reforma, la tarifa general del impuesto a las ventas se mantuvo igual para los materiales de ferretería y servicios necesarios para la construcción.

En general, como se pudo observar, la reforma que introdujo cambios en la tasa de IVA fue la Ley 1819 de 2016.

Desarrollo de caso

La información para el estudio se obtiene de los archivos de cuatro consorcios que en el año 2016 suscribieron contratos de construcción.

La información de los materiales y servicios adquiridos se resume en tablas, en las cuales se separa el valor de los insumos y el IVA pagado. Asimismo, se realizó una comparación respecto al valor presupuestado con del IVA del 16 %, frente a las compras realizadas en el año 2017 con IVA del 19 %.

Tabla 5. Costos directos de construcción en porcentaje

Descripción	Consorcio A	Consorcio B	Consorcio C	Consorcio D
	Obra: Bogotá D.C.	Obra: Barrancabermeja	Obra: Cartagena	Obra: Barrancabermeja
	Edificio comercial	Edificio comercial	Edificio mixto	Edificio residencial
	Variación % IVA	Variación % IVA	Variación % IVA	Variación % IVA
Costos directos				
1. Preliminares	10.31%	0.00%	0.00%	1.87%
2. Movimiento de tierras	0,00%	0.00%	0.00%	-
3. Cimentación	14.06%	0.00%	0.00%	0.00%
4. Estructura	15.94%	6.19%	5.63%	8.44%
5. Obra gris	0%	0.00%	1.88%	-
6. Mampostería	16.88%	6.56%	5.62%	11.25%
7. Prefabricados	0%	0.00%	3.75%	-
8. Cubierta	16.88%	16.50%	16.88%	16.88%
9. Cielo raso	0%	0.00%	15.00%	-
10. Instalación hidrosanitaria	15.94%	6.56%	5.63%	8.44%
11. Instalaciones eléctricas	15.38%	4.87%	3.75%	8.81%
12. Dotación/mobiliario	18.75%	18.75%	18.75%	15.00%
13. Ventanería	17.81%	15.38%	13.13%	12.19%
14. Bases y pisos	17.81%	13.13%	15.00%	14.44%
15. Enchapes	18.00%	17.06%	15.00%	14.63%
16. Carpintería en madera	16.88%	15.94%	16.88%	16.13%
17. Carpintería metálica	16.88%	16.88%	16.88%	15.94%
18. Piso en mármol	0%	0.00%	13.13%	-
19. Gastos generales	15.94%	4.69%	3.75%	10.69%
20. Pintura	18.75%	10.88%	9.37%	12.19%
21. Cerrajería	0%	0.00%	13.13%	13.13%
22. Aparatos sanitarios	16.88%	14.06%	11.25%	15.38%
23. Cocinas	0%	0.00%	16.88%	-
24. Griferías	17.81%	14.06%	16.88%	-

25. Impermeabilización y aseo de obra	18.75%	0.00%	0.00%	0.00%
26. Equipos especiales	15.94%	0.00%	18.75%	18.75%
27. Equipos de obra	16.88%	7.5%	7.5%	10.13%

Fuente: elaboración propia.

En negrilla se resaltan los bienes y servicios de construcción que presentaron mayor alza por el aumento de la tarifa del IVA. Dependiendo de la construcción, algunos rubros figuran en cero.

A continuación, se resumen los materiales adquiridos por los consorcios con mayor crecimiento en el costo (tabla 6).

Tabla 6. Resumen de materiales

Descripción	Consorcio A	Consorcio B	Consorcio C	Consorcio D
	Obra: Bogotá	Obra: Barrancabermeja	Obra: Cartagena	Obra: Barrancabermeja
	Edificio comercial	Edificio comercial	Edificio mixto	Edificio residencial
	Variación % IVA	Variación % IVA	Variación % IVA	Variación % IVA
Costos directos				
Cubierta	16.88%	16.5%	16.88%	16.88%
Dotación/mobiliario	18.75%	18.75%	18.75%	15.00%
Enchapes	18.00%	17.06%	15.00%	14.63%
Carpintería en madera	16.88%	15.94%	16.88%	16.13%
Carpintería metálica	16.88%	16.88%	16.88%	15.94%
Aparatos sanitarios	16.88%	14.06%	11.25%	15.38%
Crecimiento promedio	17.38%	16.53%	15.94%	15.66%

Fuente: elaboración propia.

Como se observa en la tabla 6, el Consorcio A presentó mayor incremento en el costo de los materiales comunes, con el 17,38 %, le siguen el Consorcio B con el 16,53 %, el Consorcio C con el 15,94 % y el Consorcio D con el 15,66 %.

Análisis de resultados

Consorcio A

La construcción del Consorcio A corresponde a un edificio comercial, que inició en agosto de 2016 y finalizó en diciembre de 2017. Los valores presupuestados de la construcción y del IVA se presentan en las

columnas dos y tres de la figura 4, donde además se observa que el IVA pagado suma \$ 854 378 976. La columna “Total IVA pagado” resume el impuesto de las compras realizadas en los años 2016 y 2017 por valor de \$ 854 378 876, una cifra que incrementó \$ 116 541 642 en relación con el presupuesto.

CONSORCIO A									
OBRA: BOGOTÁ D.C.									
INFORME DE SEGUIMIENTO CAPITULOS COSTOS									
DESCRIPCION	VALOR PRESUPUESTADO		COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2016		PORCENTAJE EJECUTADO 2016	COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2017		TOTAL IVA PAGADO POR COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2016 Y 2017	MAYOR IVA PAGADO EN COMPRAS REALIZADAS EN 2016 Y 2017 EN RELACION CON EL PRESUPUESTO
	VALOR DEL CONTRATO	VALOR DEL IVA CONTRATO	COMPRAS	IVA PAGADO COMPRAS		COMPRAS 2017	IVA COMPRAS 2017		
1-PRELIMINARES	420.525.566	3.364.205	189.236.505	1.513.892	45%	231.289.061	2.197.246	3.711.138	346.934
2-MOVIMIENTO DE TIERRAS	375.000.000	0	300.000.000	0	80%	75.000.000	0	0	0
3-CIMENTACIÓN	1.559.023.710	12.472.190	389.755.928	3.118.047	25%	1.169.267.783	11.108.044	14.226.091	1.753.902
4-ESTRUCTURA	4.390.498.884	35.123.991	658.574.833	5.268.599	15%	3.731.924.051	35.453.278	40.721.877	5.597.886
5-MAMPOSTERIA	1.504.717.617	12.037.741	150.471.762	1.203.774	10%	1.354.245.855	12.865.336	14.069.110	2.031.369
6-CUBIERTA	244.472.325	39.115.572	24.447.233	3.911.557	10%	220.025.093	41.804.768	45.716.325	6.600.753
7-INSTALACION HIDROSANITARIA	415.251.522	66.440.244	62.287.728	9.966.037	15%	352.963.794	67.063.121	77.029.157	10.588.914
8-INSTALACIONES ELÉCTRICAS	643.856.588	5.150.853	115.894.186	927.153	18%	527.962.402	5.015.643	5.942.796	791.944
9-DOTACIÓN - MOBILIARIO	63.647.327	10.183.572	0	0	0%	63.647.327	12.092.992	12.092.992	1.909.420
10-VENTANERÍA	679.154.459	108.664.713	33.957.723	5.433.236	5%	645.196.736	122.587.380	128.020.616	19.355.902
11-BASES Y PISOS	431.856.639	3.454.853	21.592.832	172.743	5%	410.263.807	3.897.506	4.070.249	615.396
12-ENCHAPES	131.382.168	21.021.147	5.255.287	840.846	4%	126.126.881	23.964.107	24.804.953	3.783.806
13-CARPINTERÍA EN MADERA	29.531.900	4.725.104	2.953.190	472.510	10%	26.578.710	5.049.955	5.522.465	797.361
14-CARPINTERÍA METÁLICA	244.472.325	39.115.572	24.447.233	3.911.557	10%	220.025.093	41.804.768	45.716.325	6.600.753
25-GASTOS GENERALES	187.086.567	29.933.851	28.062.985	4.490.078	15%	159.023.582	30.214.481	34.704.558	4.770.707
16-PINTURA	308.810.458	2.470.484	0	0	0%	308.810.458	2.933.699	2.933.699	463.216
17-APARATOS SANITARIOS	18.603.141	2.976.503	1.860.314	297.650	10%	16.742.827	3.181.137	3.478.787	502.285
18-GRIFERÍAS	36.013.429	5.762.149	1.800.671	288.107	5%	34.212.758	6.500.424	6.788.531	1.026.383
19-IMPERMEABILIZACIÓN Y ASFO DE C	19.930.320	159.443	0	0	0%	19.930.320	189.338	189.338	29.895
20-EQUIPOS ESPECIALES	443.027.200	70.884.352	66.454.080	10.632.653	15%	376.573.120	71.548.893	82.181.546	11.297.194
21-EQUIPOS DE OBRA	89.507.345	14.321.175	8.950.735	1.432.118	10%	80.556.611	15.305.756	16.737.874	2.416.698
Costos Directos	12.236.369.490	487.377.712	2.086.003.222	53.880.557	30%	10.150.366.268	514.777.871	568.658.428	81.280.717
CARGOS INDIRECTOS									
SERVICIOS PÚBLICOS	47.438.813	0	14.231.644	0	30%	33.207.169	0	0	0
HONORARIOS	221.838.184	35.494.109	110.919.092	17.747.055	50%	110.919.092	21.074.627	38821682,2	3.327.573
SFGUROS	77.137.684	12.342.029	61.710.147	9.873.624	80%	15.427.537	2.931.232	12804855,54	462.826
ADMINISTRATIVOS DE OBRA	652.602.700		123.994.513		19%	528.608.187		0	0
REPARACIONES LOCATIVAS	974.440	155.910	97.444	15.591	10%	876.996	166.629	182220,28	26.310
DOTACIÓN Y OTROS SUMINIST	41.785.381	6.685.661	8.357.076	1.337.132	20%	33.428.305	6.351.378	7688510,104	1.002.849
HONORARIOS DE CONSTRUCCIÓN 10%	1.223.636.949	195.781.912	208.924.679	33.427.949	30%	1.014.712.270	192.795.331	226223279,9	30.441.368
Costos Indirectos	2.265.414.151	250.459.622	528.234.595	62.401.350	34%	1.737.179.556	223.319.198	285.720.548	35.260.926
TOTAL DE COSTOS	14.501.783.641	737.837.334	2.614.237.818	116.281.907	32%	11.887.545.823	738.097.069	854.378.976	116.541.642

Figura 4. Análisis IVA Consorcio A (COP).

Fuente: archivos Consorcio A.

Consorcio B

La obra desarrollada por el Consorcio B fue un edificio comercial, que inició el 16 de enero de 2016 y terminó el 16 de diciembre de 2017. Los valores presupuestados de la construcción y del IVA se presentan en las columnas dos y tres (figura 5). El IVA pagado sumó \$ 700 914 233, lo que significó un incremento frente al presupuesto de \$ 110 670 668.

CONSORCIO B									
OBRA: BARRANCABERMEJA									
INFORME DE SEGUIMIENTO CAPITULOS COSTOS									
DESCRIPCION	VALOR PRESUPUESTADO		COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2016		PORCENTAJE EJECUTADO 2016	COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2017		TOTAL IVA PAGADO POR COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2016 Y 2017	MAYOR IVA PAGADO EN COMPRAS REALIZADAS EN 2016 Y 2017 EN RELACION CON EL PRESUPUESTO
	VALOR DEL CONTRATO	VALOR DEL IVA CONTRATO	COMPRAS	IVA PAGADO COMPRAS		COMPRAS 2017	IVA COMPRAS 2017		
1-PRELIMINARES	1.141.822.780	9.134.582	1.141.822.780	9.134.582	85%	0	0	9.134.582	0
2-MOVIMIENTO DE TIERRAS	81.042.967	0	81.042.967	0	87%	0	0	0	0
3-IMPUNTACIÓN	959.067.752	7.672.542	959.067.752	7.672.542	80%	0	0	7.672.542	0
4-ESTRUCTURA	7.750.418.114	62.003.345	5.192.780.136	41.542.241	40%	2.557.637.978	24.297.561	65.839.802	3.836.457
5-MAMPOSTERÍA	1.609.837.117	12.878.697	1.046.394.126	8.371.153	39%	563.442.991	5.352.708	13.723.861	845.164
6-CUBIERTA	383.863.684	61.418.189	46.063.642	7.370.183	12%	337.800.047	64.182.008	71.552.191	10.134.001
7-INSTALACIÓN HIDROSANITARIA	606.923.548	4.855.388	394.500.306	3.156.002	50%	212.423.242	2.018.021	5.174.023	318.635
8-INSTALACIONES ELÉCTRICAS	817.470.283	6.539.367	604.891.009	4.839.128	35%	212.529.274	7.019.028	6.858.156	318.794
9-DOTACIÓN - MOBILIARIO	104.589.761	16.734.362	0	0	0%	104.589.761	19.872.055	19.872.055	3.137.693
10-VENTANERÍA	66.998.772	10.719.804	12.059.779	1.929.565	18%	54.938.993	10.438.409	12.367.973	1.648.170
11-BASES Y PISOS	604.042.137	4.832.337	181.212.641	1.449.701	30%	422.829.496	4.016.880	5.466.581	634.244
12-ENCHAPES	301.375.510	2.411.004	27.123.796	216.990	9%	274.251.714	2.605.391	2.822.382	411.378
13-CARPINTERÍA EN MADERA	45.167.772	361.347	6.775.166	54.201	15%	38.392.606	364.740	418.931	57.589
14-CARPINTERÍA METÁLICA	646.487.098	5.171.897	64.648.710	517.190	10%	581.838.388	5.527.465	6.044.654	872.758
15-GASTOS GENERALES	189.649.530	30.343.925	142.237.148	22.757.944	75%	47.412.383	9.008.353	31.766.296	1.422.371
16-PINTURA	381.973.530	3.055.788	160.428.883	1.283.431	42%	221.544.647	2.104.674	3.388.105	332.317
17-APARATOS SANITARIOS	318.915.864	51.026.538	79.728.966	12.756.635	25%	239.186.898	45.445.511	58.202.145	7.175.607
18-GRIFERÍAS	282.373.709	45.179.793	70.593.427	11.294.948	25%	211.780.282	40.738.254	51.533.702	6.353.408
19-EQUIPOS ESPECIALES	1.301.419.965	208.227.194	780.851.979	124.936.317	60%	520.567.986	98.907.917	223.844.234	15.617.040
Costos Directos	17.593.389.893	542.566.091	10.992.223.213	259.282.753	39%	6.601.166.680	336.398.964	595.681.717	53.115.626
CARGOS INDIRECTOS									
SERVICIOS PÚBLICOS	24.716.748	0	12.358.374	0	50%	12.358.374	0	0	0
HONORARIOS	982.527.324	157.704.372	432.312.023	69.169.924	44%	550.215.301	104.540.907	173.710.831	16.506.459
SEGUROS	52.780.800	8.444.928	19.001.088	3.040.174	36%	33.779.712	6.418.145	9.458.319	1.013.391
ADMINISTRATIVOS DE OBRA	3.184.761.742		1.910.857.045		60%	1.273.904.697		0	0
REPARACIONES LOCALIVAS	31.946.024	5.111.364	3.833.523	613.364	12%	28.112.501	5.341.375	5.954.739	843.375
DOTACIÓN Y OTROS SUMINIST	334.387.349	53.501.976	83.596.837	13.375.494	25%	250.790.512	47.650.197	61.025.691	7.523.715
HONORARIOS DE CONSTRUCCIÓN	1.759.338.989	281.404.238	703.735.596	112.597.695	40%	1.055.603.394	200.564.645	313.167.340	31.668.102
Gastos Indirectos	6.370.458.976	505.756.878	3.165.694.486	198.796.651	38%	3.204.764.491	364.515.270	563.311.920	57.555.043
TOTAL DE COSTOS	23.963.848.869	1.048.322.969	14.157.917.699	458.079.404	39%	9.805.931.171	700.914.233	1.158.993.637	110.670.668

Figura 5. Análisis IVA Consorcio B (COP).

Fuente: archivos consorcio B.

Consorcio C

La obra del Consorcio C corresponde a la construcción de un edificio mixto, residencial y comercial, que inició en abril de 2016 y terminó en noviembre de 2017. Los valores presupuestados de la construcción y del IVA se presentan en las columnas dos y tres de la figura 6. De acuerdo con el presupuesto, el mayor IVA pagado por las compras realizadas en el 2016 y 2017 fue de \$98 171 094.

CONSORCIO C OBRA: CARTAGENA									
INFORME DE SEGUIMIENTO CAPITULOS COSTOS									
DESCRIPCION	VALOR PRESUPUESTADO		AÑO 2016			AÑO 2017		TOTAL IVA PAGADO POR COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2016 Y 2017	MAYOR IVA PAGADO EN COMPRAS REALIZADAS EN 2016 Y 2017 EN RELACION CON EL PRESUPUESTO
	VALOR DEL CONTRATO	VALOR DEL IVA CONTRATO	COMPRAS	IVA PAGADO COMPRAS	PORCENTAJE EJECUTADO 2016	COMPRAS 2017	IVA COMPRAS 2017		
1-PRELIMINARES	154.059.050	1.232.472	154.059.050	1.232.472	100%	0	0	1.232.472	0
2-MOVIMIENTO DE TIERRAS	67.308.695	0	67.308.695	0	100%	0	0	0	0
3-CIMENTACION	1.751.954.985	14.015.640	1.751.954.985	14.015.640	100%	0	0	14.015.640	0
4-ESTRUCTURA	4.158.011.018	33.264.088	2.910.607.713	23.284.862	100%	1.247.403.305	11.850.331	35.135.193	1.871.105
5 OBRA GRIS	1.041.525.592	8.332.205	937.373.033	7.498.984	90%	104.152.559	989.449	8.488.434	156.229
6-MAMPOSTERIA	965.883.353	7.727.067	676.118.347	5.408.947	70%	289.765.006	2.752.768	8.161.714	434.648
7 PREFABRICADOS	41.450.400	6.632.064	33.160.320	5.305.651	80%	8.290.080	1.575.115	6.880.766	248.702
8-CUBIERTA	7.738.456	1.238.153	773.846	123.815	60%	6.964.610	1.323.276	1.447.091	208.938
90-CIELO RASO	349.699.520	2.797.596	69.939.904	559.519	60%	279.759.616	2.657.716	3.217.236	419.639
01-INSTALACION HIDROSANITARIA	1.034.421.868	8.275.375	724.095.308	5.792.762	60%	310.326.560	2.948.102	8.740.865	465.490
11 INSTALACIONES ELECTRICAS	1.101.250.914	8.810.007	881.000.731	7.048.006	70%	220.250.183	2.092.377	9.140.383	330.375
12-DOTACION - MOBILIARIO	80.000.000	12.800.000	0	0	0%	80.000.000	15.200.000	15.200.000	2.400.000
13-VENTANERIA	1.154.725.663	184.756.106	346.417.699	55.426.832	40%	808.307.964	153.578.513	209.005.345	24.249.239
14-BASFES Y PISOS	808.942.027	6.471.536	161.788.405	1.294.307	50%	647.153.622	6.147.959	7.442.267	970.730
15-ENCHIAPES	241.783.499	1.934.268	48.356.700	386.854	55%	193.426.799	1.837.555	2.224.408	290.140
16-CARPINTERIA EN MADERA	1.212.275.112	9.698.201	121.227.511	969.820	40%	1.091.047.601	10.364.952	11.334.772	1.636.571
17-CARPINTERIA METALICA	273.089.898	2.184.719	27.308.990	218.472	45%	245.780.908	2.334.919	2.553.391	368.671
18-PISO EN MARMOL	715.527.319	5.724.219	214.658.196	1.717.266	60%	500.869.123	4.758.257	6.475.522	751.304
19-GASTOS GENERALES	510.747.764	81.719.642	408.598.211	65.375.714	80%	102.149.553	19.408.415	84.784.129	3.064.487
20-PINTURA	511.379.271	4.091.034	255.689.636	2.045.517	50%	255.689.636	2.429.052	4.474.569	383.534
21-CERRAJERIA	65.711.356	10.513.817	19.713.407	3.154.145	30%	45.997.949	8.739.610	11.893.755	1.379.938
22-APARATOS SANITARIOS	199.700.601	31.872.096	79.680.240	12.748.838	40%	119.520.361	22.708.869	35.457.707	3.585.611
23-COCINAS	203.412.033	32.545.925	20.341.203	3.254.593	50%	183.070.830	34.783.458	38.038.050	5.492.125
24-CRIFERIAS	93.432.745	14.949.239	9.343.275	1.494.924	60%	84.089.471	15.976.999	17.471.923	2.572.684
25 IMPERMEABILIZACION Y ASEO DE OBRA	287.065.213	2.296.522	0	0	0%	287.065.213	2.727.120	2.727.120	430.598
26-EQUIPOS ESPECIALES	1.106.011.742	176.961.879	663.607.045	106.177.127	80%	442.404.697	84.056.892	190.234.020	13.272.141
27-EQUIPOS DE OBRA	682.974.315	109.275.890	682.974.315	109.275.890	100%	0	0	109.275.890	0
Costos Directos	18.819.582.409	780.119.761	11.266.096.764	433.810.958	62%	7.553.485.645	411.241.704	845.052.662	64.932.901
CARGOS INDIRECTOS									
SERVICIOS PUBLICOS	40.851.613	0	24.510.968	0	60%	16.340.645	0	0	0
HONORARIOS	209.748.744	33.559.799	104.874.372	16.779.900	50%	104.874.372	19.926.131	36.706.030	3.146.231
SEGUROS	77.137.684	12.342.029	61.710.147	9.873.624	80%	15.427.537	2.931.232	12.804.856	462.826
ADMINISTRATIVOS DE OBRA	608.027.673		364.816.604		60%	243.211.069			0
REPARACIONES LOCALITIVAS	974.440	155.910	97.444	15.591	15%	876.996	166.629	182.220	26.310
DOTACION Y OTROS SUMINIST	4.950.555	792.089	990.111	158.418	20%	3.960.444	752.484	910.902	118.813
HONORARIOS DE CONSTRUCCION	1.881.958.241	301.113.319	899.157.826	143.865.252	48%	982.800.415	186.732.079	330.597.331	29.484.012
30-URBANISMO	0	0	0	0	0%	0	0	0	0
Costos Indirectos	2.823.648.950	347.963.146	1.456.157.472	170.692.784	48%	1.367.491.478	210.508.555	381.201.339	33.238.193
TOTAL DE COSTOS	21.643.231.359	1.128.082.907	12.722.254.236	604.503.742	55%	8.920.977.123	621.750.259	1.226.254.001	98.171.094

Figura 6. Análisis IVA Consorcio C (COP).

Fuente: archivos Consorcio C.

Consortio D

La obra del Consorcio C fue un edificio residencial, cuyo inicio de obra fue en abril de 2016 y su terminación en septiembre de 2017. Los valores presupuestados de la construcción y del IVA se presentan en las columnas dos y tres de la figura 7. El mayor IVA pagado por compras realizadas en 2016 y 2017 frente al recurso presupuestado fue de \$ 88 261 601, que significó un crecimiento del 9,82 %.

CONSORCIO D									
OBRA: BARRANCABERMEJA									
INFORME DE SEGUIMIENTO CAPITULOS COSTOS									
DESCRIPCION	VALOR PRESUPUESTADO		COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2016		PORCENTAJE EJECUTADO 2016	COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2017		TOTAL IVA PAGADO POR COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2016 Y 2017	MAYOR IVA PAGADO EN COMPRAS REALIZADAS EN 2016 Y 2017 EN RELACION CON EL PRESUPUESTO
	VALOR DEL CONTRATO	VALOR DEL IVA CONTRATO	COMPRAS	IVA PAGADO COMPRAS		COMPRAS 2017	IVA COMPRAS 2017		
1-PRELIMINARES	65.610.172	524.881	59.049.155	472.393	90%	6.561.017	62.330	534.723	9.882
3-CIMENTACIÓN	55.968.321	447.747	55.968.321	447.747	100%	0	0	447.747	0
4-ESTRUCTURA	2.171.667.475	17.373.339	1.194.417.084	9.555.337	55%	977.250.341	9.283.878	18.830.215	1.465.876
7 MAMPOSTERIA	703.852.000	5.630.816	281.540.917	2.252.327	40%	422.311.083	4.011.955	6.264.283	633.467
9 CUBIERTA	6.452.218	1.032.355	645.222	103.235	10%	5.806.996	1.103.329	1.206.565	174.210
11-INSTALACION HIDROSANITARIA	312.244.688	2.497.958	171.734.578	1.373.877	55%	140.510.110	1.334.846	2.708.723	210.765
12-INSTALACIONES ELECTRICAS	1.872.936.727	14.983.494	992.656.465	7.941.252	53%	880.280.262	8.362.662	16.303.914	1.320.420
13-DOTACION - MOBILIARIO	131.368.680	21.018.989	26.273.736	4.203.798	20%	105.094.944	19.968.039	24.171.837	3.152.848
14-VENTANERIA	263.940.027	42.230.404	92.379.009	14.780.642	35%	171.561.018	32.596.593	47.377.235	5.146.831
15-BASES Y PISOS	589.219.527	4.713.757	135.520.500	1.084.164	23%	453.699.067	4.310.141	5.394.305	680.549
16-ENCHAPES	194.201.460	1.553.612	42.724.321	341.795	22%	151.477.139	1.439.033	1.780.827	227.216
17-CARPINTERIA EN MADERA	14.651.000	117.208	2.051.140	16.409	14%	12.599.860	119.699	136.108	18.900
18 CARPINTERIA METALICA	1.125.170.581	9.001.365	168.775.587	1.350.205	15%	956.394.994	9.085.752	10.435.957	1.434.592
20-GASTOS GENERALES	946.786.226	151.485.796	407.118.077	65.138.892	43%	539.668.149	102.536.948	167.675.841	16.190.044
21-PINTURA	379.026.407	3.032.211	132.659.242	1.061.274	35%	246.367.165	2.340.488	3.401.762	369.551
22-CERRAJERIA	15.689.868	2.510.379	4.706.960	753.114	30%	10.982.908	2.086.752	2.839.866	329.487
23-APARATOS SANITARIOS	9.121.213	1.459.394	1.641.818	262.691	18%	7.479.395	1.421.085	1.683.776	224.382
27-IMPERMEABILIZACION Y ASEO DE OBRA	499.681.480	3.997.452	0	0	0%	499.681.480	4.746.974	4.746.974	749.522
28-EQUIPOS ESPECIALES	1.120.938.892	179.350.223	515.631.890	82.501.102	46%	605.307.002	115.008.330	197.509.433	18.159.210
Costos Directos	10.478.526.952	462.961.378	4.285.494.025	193.640.253	38%	6.193.032.927	319.818.837	513.459.090	50.497.711
CARGOS INDIRECTOS									
SERVICIOS PUBLICOS	60.189.605	-	24.075.842	-	40%	36.113.763	-	0	0
HONORARIOS	494.627.887	79.140.462	207.243.713	33.238.994	42%	286.884.174	54.507.993	87.746.987	8.606.525
SEGUROS	21.614.296	3.458.287	17.291.437	2.766.630	80%	4.327.859	821.343	3.587.973	129.686
ADMINISTRATIVOS DE OBRA	120.131.750	-	57.663.240	-	48%	62.468.510	0	0	0
REPARACIONES LOCATIVAS	13.783.242	2.205.319	3.859.308	617.489	28%	9.923.934	1.885.548	2.503.037	297.718
DOTACION Y OTROS SUMINIST	70.073.872	11.211.820	18.219.207	2.915.073	26%	51.854.665	9.852.386	12.767.459	1.555.640
HONORARIOS DE CONSTRUCCION 15%	1.371.779.043	251.484.647	665.968.620	106.354.979	42%	905.810.467	172.103.989	278.658.968	27.174.321
Costos indirectos	2.352.199.695	347.500.334	994.821.366	146.093.165	44%	1.357.378.373	239.171.259	385.264.424	37.763.890
TOTAL DE COSTOS	12.830.726.647	810.461.913	5.280.315.391	339.733.418	40%	7.550.411.300	558.990.096	898.723.514	88.261.601

Figura 7. Análisis IVA Consorcio D (COP).
Fuente: archivos Consorcio D.

En la tabla 7 se compara el IVA presupuestado por cada uno de los consorcios con las compras realizadas en el 2017 (con una tasa del 19%), con el propósito de observar el incremento del valor de la construcción.

Tabla 7. Variación del IVA de los consorcios analizados (COP)

Concepto	IVA presupuestado	IVA pagado	Mayor valor pagado por IVA	Incremento porcentual (%)
Consorcio A	737.837.334	854.378.976	116.541.642	15.80%
Consorcio B	1.048.322.969	1.158.993.637	110.670.668	10.56%
Consorcio C	1.128.082.907	1.226.254.001	98.171.094	8.70%
Consorcio D	810.461.913	898.723.514	88.261.601	10.89%
Promedio			103.411.251	11.49%

Fuente: elaboración propia.

En promedio, el mayor valor pagado por impuesto a las ventas fue de \$ 103 411 251, equivalente a un crecimiento promedio del 11,49%.

En el presupuesto, en la sección de cargos indirectos, se incluyeron las utilidades por contrato, que corresponden al ingreso del consorcio y a la distribución de este entre los integrantes, como se observa en la tabla 8.

Tabla 8. Resumen honorarios (COP)

Concepto	Utilidades presupuestadas
Consortio A	1 223 636 949
Consortio B	1 759 338 989
Consortio C	1 881 958 241
Consortio D	1 571 779 043

Fuente: elaboración propia.

Las utilidades de todos los consorcios disminuyeron por el incremento del IVA al 19%, como se muestra en la tabla 9.

Tabla 9. Utilidad neta (COP)

Concepto	Utilidades presupuestadas	Mayor valor IVA pagado en la compra de materiales y servicios	Utilidad neta	Variación %
Consortio A	1 223 636 949	116 541 642	1 107 095 307	9.52 %
Consortio B	1 759 338 989	110 670 668	1 648 668 321	6.29 %
Consortio C	1 881 958 241	98 171 094	1 783 787 147	5.22 %
Consortio D	1 571 779 043	88 261 601	1 483 517 442	5.62 %
Promedio total muestra	1 609 178 306	103 411 251	1 505 767 054	6.66 %

Fuente: elaboración propia.

El Consortio A realizó el mayor porcentaje de compras en el 2017, con el IVA al 19%, lo que disminuyó sus utilidades en un 9,52%; el Consortio C fue el menos afectado en sus utilidades, pues el mayor valor de sus compras se dio en el 2016, lo que le significó una disminución del 5,22%.

Conclusiones

Las reformas tributarias analizadas mantienen exentos de IVA los artículos de la nomenclatura arancelaria andina identificados con la partida 69.04.10.00.00: “Ladrillos de construcción y bloques de calicanto, de arcilla...”. La exención en estos bienes, utilizados para el

levantamiento de obras por los constructores en general, beneficia los presupuestos y las utilidades de este sector de la economía.

El cambio de tarifa general del IVA ha hecho que los consorcios dedicados a la construcción a todo costo hayan cambiado el sistema de contratación. Las principales modificaciones a este respecto han sido el cobro del valor de la mano de obra, diseños y administración, y el hecho de que los materiales, equipos y herramientas sean asumidos por el contratante. Finalmente, la diferencia de tarifa del IVA no puede ser incluida en el presupuesto de imprevistos, dado que esto afectaría el equilibrio económico que se pretende mantener entre las partes al momento de la contratación y durante la ejecución del contrato.

Referencias

- Cámara Colombiana de la Construcción (Camacol). (2021). https://camacol.co/sites/default/files/Colombia%20Construcci%C3%B3n%20en%20Cifras%20Mayo_3.xlsx (hoja: Total según destino 302 M)
- Comisión de Expertos. (s.f.). Exposición de motivos. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/>
- Congreso de la República de Colombia. (1993, 28 de octubre). Ley 80. Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. *Diario Oficial 41094* del 28 de octubre de 1993. <https://bit.ly/49xa0rQ>
- Congreso de la República de Colombia. (2011, 18 de enero). Ley 1437. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. *Diario Oficial 47.956*. <https://bit.ly/494DRId>
- Congreso de la República de Colombia. (2012, 08 de octubre). Ley 17. Por la cual se modifica el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital, el Decreto-Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1.º de enero al 31 de diciembre de 1992 y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 40617*. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0017_1992.html
- Congreso de la República de Colombia. (2012, 12 de julio). Ley 1564. Código General del Proceso. *Diario Oficial 48.489*. <https://bit.ly/49yd14f>
- Congreso de la República de Colombia. (2012, 26 de diciembre). Ley 1607. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 48655*. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>
- Congreso de la República de Colombia. (2016, 29 de diciembre). Ley 1819 de 2016: 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. *Diario Oficial* n.º 50.101 de 29 de diciembre de 2016. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. (6 de marzo de 2003). Un consorcio puede organizarse como sociedad de hecho y adquirir de esta manera la calidad de contribuyente. [https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/25000-23-27-000-2005-00392-01\(16782\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/25000-23-27-000-2005-00392-01(16782).pdf)
- Consejo de Estado. (s. f.). Sentencia de Unificación Jurisprudencial consorcios, radicado 2500-23-26-000-1997-03930-01 (19933) Consejero Ponente Mauricio Fajardo Gómez del 25-09-2013. 2 y 44. [https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/142/S3/25000-23-26-000-1997-03930-01\(19933\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/142/S3/25000-23-26-000-1997-03930-01(19933).pdf)
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE). (2021). *Índice de Costos de la Construcción de Vivienda (ICCV)*. <https://bit.ly/3OMxAZx>
- Díaz, A. J. (2019). Los acuerdos de colaboración empresarial en Colombia. Reflexiones prácticas para su implementación. *Revista e-mercatoria*, 18(1), 135-161. <https://doi.org/10.18601/16923960.v18n1.05>.
- López, D., & Bohórquez, N. (2010). Aproximación metodológica para el cálculo del AIU. *Dyna*, 77(162), 293-302.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2013). Decreto 2924. *Por el cual se reglamenta el procedimiento para el trámite de las solicitudes de devolución o compensación del impuesto sobre las ventas en materiales de construcción utilizados en vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria de que trata el parágrafo 2º del artículo 850 del Estatuto Tributario*. *Diario Oficial* 49007.
- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11. (s. f.). *Contratos de construcción*. <https://bit.ly/3UEFwzF>
- Presidencia de la República. (1989a). Decreto 624. Estatuto Tributario Nacional. *Diario Oficial* 38756. <https://bit.ly/4bydJqT>
- Presidencia de la República. (1989b). Decreto 2090. Por el cual se aprueba el reglamento de honorarios para los trabajos de arquitectura. *Diario Oficial* 38979. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html.
- Presidencia de la República. (1992). Decreto 1372. Reglamenta parcialmente la Ley 6 de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 40550. <https://bit.ly/4byOVPS>
- Presidencia de la República. (2016). Decreto 1625. Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. *Diario Oficial* 50023. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>

Superintendencia de Sociedades. (2015, 19 de noviembre). Circular externa 115-000008. *Solicitud de estados financieros año 2015: Normas Internacionales de Información Financiera* <https://bit.ly/3SX9LRg>

