

LILIANA M. IDÁRRAGA MESA

**NUEVO PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE IVA APLICABLE
A LOS EXPORTADORES DE ORO SEGÚN LA LEY 1819 DE 2016**

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO**

BOGOTÁ D.C, COLOMBIA

2019

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO**

RECTOR:

JUAN CARLOS HENAO

SECRETARIA GENERAL:

MARTHA HINESTROSA

DIRECTOR DEPARTAMENTO DE DERECHO FISCAL:

OLGA LUCÍA GONZÁLEZ

DIRECTOR DE TESIS:

VICTORIA HOYOS

PRESIDENE DE TESIS:

OLGA LUCÍA GONZÁLEZ

JURADOS:

CESAR SÁNCHEZ

OLGA LUCÍA GONZÁLEZ

Contenido

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Resumen..... | 4 |
| Introducción | 5 |
| Antecedentes del IVA..... | 7 |
| Capítulo I | 8 |
| 1. Generalidades del Impuesto al Valor Agregado. | 8 |
| 1.2. Aspectos generales de los Comercializadores Internacionales (C.I.)..... | 11 |
| 1.2.1. Obligaciones de las C.I. en Colombia. | 12 |
| 1.2.2. Derechos de las C.I..... | 13 |
| 1.2.3. Obligaciones y derechos de los proveedores de las C.I..... | 13 |
| 1.3. Los comercializadores de oro y la regulación de la minería en Colombia. | 14 |
| 1.4. Derecho a solicitar devolución y/o compensación del saldo a favor por el impuesto al valor agregado. | 19 |
| 1.4.1. Solicitud de Devolución y/o compensación de IVA de las C.I. | 20 |
| Capítulo II..... | 22 |
| 2. Problemática en solicitud de devolución de IVA, por los exportadores de oro que adquieren este mineral de barequeros autorizados (legales) y no de los titulares mineros..... | 22 |
| 2.1. Restricción devolución de IVA de las C.I de oro..... | 22 |
| 2.2. Caso real de C.I. LA ROCA PRECIOSA S.A | 31 |
| 2.3. Análisis especial desde el punto de vista legal y Constitucional. | 36 |
| Conclusiones | 39 |
| Bibliografía | 42 |

NUEVO PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IVA APLICABLE A CIERTOS EXPORTADORES DE ORO SEGÚN LA LEY 1819 DE 2016

Resumen

El propósito de esta investigación es analizar los efectos y las consecuencias económicas que implica limitar la solicitud de devolución del IVA a las comercializadoras internacionales de oro en Colombia que, de acuerdo con el parágrafo 3 del artículo 850 del estatuto tributario, adquieren este metal de proveedores diferentes a titulares mineros. A saber, delimitar la devolución del IVA a este tipo de compañías afecta directamente los flujos de caja, ocasionado que el valor de compra del oro a los barequeros cambie y el costo de adquisición sea inferior, pues el impuesto no tendría el tratamiento de descontable generando menores recursos en la operación de la organización. Lo anterior se evidencia en el año 2017, donde se realizó un análisis comparativo a una entidad del sector. El cálculo del valor del gravamen que se obtuvo fue de un IVA descontable de \$520.000.000. Con la aplicación de esta norma sólo se podrían solicitar \$52.000.000, lo que produce una variación desfavorable del 90% en la recuperación del IVA descontable.

Sin duda alguna, la puesta en marcha de esta medida en el sector minero, pone en riesgo la sostenibilidad operacional de las comercializadoras de dicho metal en el mercado y, aún más, la actividad de los pequeños mineros afectando su ejercicio económico y sus fuentes de sustento familiar. Finalmente, el estudio de este trabajo es de tipo descriptivo documental, exploratorio, analítico, con un enfoque mixto y un alcance financiero.

Palabras claves: Barequero, RUCOM, C.I, Minero, Devolución, IVA, Ley 1819 de 2016

Introducción

La pasada reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, que empezó a regir a partir del 1 de enero de 2017, generó diferentes cambios en materia tributaria, como lo fue en el impuesto sobre las ventas, en términos generales fue el punto más discutido y de mayor opinión pública en el país; generando oposición, ya que se incrementó la tarifa general del 16% al 19%, se ampliaron los bienes y servicios gravados y la periodicidad de presentación de las declaraciones se redujo a dos (bimestral y cuatrimestral) eliminando, entonces, el periodo anual. Asimismo, la modificación a este impuesto desestimula uno de los motores centrales de la economía, como lo es el consumo de bienes y servicios por parte de todos los consumidores, afectando en especial las personas de medios y bajos ingresos.

Además, adiciona cambios en la solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto sobre las ventas. Reglamentado dicha solicitud a los exportadores de oro, toda vez que el Estado quiere combatir la minería ilegal, generando limitación a los exportadores de oro a este derecho tributario si compran este material a proveedores diferentes de titulares mineros, si el oro es comprado directamente a un titular minero estos exportadores pueden acceder a dicha solicitud de devolución, cumpliendo con los requisitos para ello; como lo son que el oro exportado proceda de un título minero, la inscripción en el Registro Minero Nacional y demás requisitos legales para su extracción.

Con la presente monografía se realiza un estudio de caso real de una C.I de oro del país, con el fin de dar a conocer cómo esta desarrolla su objeto social, cumpliendo con rigurosidad todos y cada uno de los requisitos de las entidades que la vigilan como la DIAN y el Ministerio de Minas

y Energía a través de la Agencia Nacional de Minería para la compra y venta de este metal precioso, analizando el impacto financiero, los cuales se verán ilustrados con ejemplos permitiendo analizar varios caso puntuales en la solicitud de devolución de IVA, cuando esta C.I adquiere el oro de titulares mineros en un 100%, cuando lo adquiere de estos en menor proporción y cuando compra solo a barequeros legales autorizados, desde la entrada en vigencia del párrafo 3° al Artículo 850 del E.T.

Así mismo permitirá establecer que la minería en el país ejercida por titulares mineros y barequeros autorizados, se desarrollada bajo los mismos lineamientos normativos establecidos por el gobierno, el cual permite su libre extracción y comercialización y que a pesar de que ambos lo rigen las mismas leyes, los barequeros legales están siendo estigmatizados por el mismo gobierno como ilegales, toda vez que los barequeros son; barequeros formalizados (legales) que cumplen con los requisitos de la Agencia Nacional de Minería para su comercialización de acuerdo al Decreto 276 de 2015, los barequeros informales en proceso de formalización y los barequeros ilegales son los que extraen el oro sin ningún tipo de permiso y control, vendiendo este en el mercado negro.

Igualmente, permitirá conocer y manejar la aplicación del IVA descontable en las Comercializadoras Internacionales y las limitantes que el exportador de oro tiene en la solicitud de devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas a partir de la Ley 1819 de 2016.

Antecedentes del IVA

A manera de contexto, el impuesto a las ventas en Colombia fue incorporado mediante el Decreto de Ley 3288 de 1963 como un impuesto monofásico, el cual se causa en una sola fase del proceso de producción. La tarifa general era del 3%, con tarifas diferenciales del 5%, 8% y 10%. Asimismo, su aplicación empezó a regir a partir del 1 de enero de 1965. Más aún, desde el año 1965 hasta la actualidad, este impuesto ha sufrido varios cambios debido a la crisis económica y al déficit fiscal del país, tales cambios se han dado con el fin de agilizar e incrementar el recaudo.

Lo cambios más significativos a partir de la Ley 20631 de 1975 y con las diferentes reformas tributarias que el país ha tenido son:

- a. Se convierte en impuesto plurifásico; es decir, grava las distintas etapas de producción y distribución de bienes o servicios y no una solo una fase de estas.
- b. Hay un incremento de tarifa general que en la actualidad es del 19%.
- c. Varios cambios en las tarifas diferenciales que actualmente son del 5%.
- d. La ampliación de nuevos hechos generadores tanto en bienes como en servicios.
- e. Finalmente, el limitante de solicitud de devolución de IVA a los exportadores de oro a partir la Ley 1819 de 2016. Antes de esta reforma, los exportadores podían ejercer este derecho sin importar de donde fuese procedente el mineral (barequeros y/o titulares mineros), aunque con el cumplimiento de los requisitos de la Agencia Nacional de Minería y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN), para su respectiva exportación.

Capítulo I

El presente capítulo constituye la normativa que caracteriza el IVA, los aspectos generales de las comercializadores internacionales y la solicitud de Devolución y/o compensación de IVA de estas, en el contexto colombiano.

1. Generalidades del Impuesto al Valor Agregado.

El impuesto al valor agregado, denominado impuesto sobre las ventas (IVA), es un gravamen que recae sobre el consumo de bienes, servicios y explotación de juegos de suerte y azar. Es un impuesto de orden nacional, indirecto, de naturaleza real que en Colombia se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de la producción, importación, distribución y comercialización.

Fiscalmente el concepto de valor agregado, como su denominación lo indica, corresponde a la diferencia entre el valor pagado por los bienes y servicios gravados adquiridos y el valor que al momento de la venta o prestación del servicio gravado se adiciona, de tal manera que el impuesto a las ventas se causa únicamente sobre el mayor valor adicionado en la nueva operación, pero el impuesto pagado al adquirirlos se trata como descontable (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, p.5)

El hecho generador del IVA, como lo contempla el artículo 420 del Estatuto Tributario¹ compilado por Avance Jurídico Casa Editorial (2019), es:

¹ De ahora en adelante E.T

- a. La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.
- b. La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.
- c. La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.
- d. La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.
- e. La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar, operados exclusivamente por internet.

Cabe señalar también que el régimen tributario nacional clasifica los bienes y servicios en: gravados, como aquellos sometidos a gravamen, a los cuales se les aplica un impuesto a la tarifa general y a la diferencial vigente. La tarifa general, a partir del año 2017 y después de la reforma tributaria del 2016, paso del 16% al 19% (véase el artículo 468 del E.T). Mientras que la tarifa diferencial está en el 5% según el artículo 468-1 y 468-3 del E.T. Algunos bienes y servicios de este tipo son; café, maíz para uso industrial, almacenamiento de productos agrícolas, planes de medicina prepagada, tampones, toallas higiénicas, salchichón etc. (Ley 1819, 2016).

Por otro lado, están los productos exentos de IVA. Estos son aquellos bienes que la ley, atendiendo a su uso o destinación, califica como tal. Estos bienes se encuentran gravados a la tarifa del 0% según los artículos 477 al 480 del E.T y, entre estos, se encuentran: carnes, pescado, ganado, pollitos, leche y nata, papas, huevos, camarones, tomate, transporte público,

etc. Por último, tenemos los bienes y servicios excluidos. Estos son aquellos que por disposición de ley no causan el impuesto, es decir que no están gravados ni con la tarifa general, ni con tarifa del 0%. Los bienes que no causan el impuesto se encuentran estipulados en el artículo 424 del E.T (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

La diferencia entre bienes exentos y bienes excluidos radica en que aquellos productores y exportadores de bienes exentos, es decir gravados al 0%, tienen derecho a solicitar el IVA descontable y en consecuencia a configurar saldos a su favor; los cuales pueden ser materia de devolución o compensación. Mientras que, en el caso de los bienes excluidos, quien los produce o comercializa no tiene el derecho de compensar o solicitar IVA a favor (Cámara de Comercio de Bogotá y Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, 2013).

Hay que mencionar, además, que el IVA no solo existe y tiene tratamiento en la normativa colombiana. Este impuesto también se incluye en las importaciones y exportaciones, no obstante, y antes de continuar, es necesario entender primero el concepto de importación y exportación. La importación es la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional cumpliendo las formalidades aduaneras previstas en el Decreto 390 de 2016. También se considera importación, la introducción de mercancías de un depósito franco al resto del territorio aduanero nacional, en las condiciones previstas en este Decreto. La exportación, es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional cumpliendo las formalidades aduaneras previstas en este Decreto. También se considera exportación, la salida de mercancías a depósito franco, en las condiciones previstas en este Decreto. (Decreto 390, 2016, art. 3).

Ahora bien, en las exportaciones, los bienes que se exporten se consideran exentos, lo que quiere decir que la venta no genera IVA. Además, la DIAN expresa que los exportadores y los productores de bienes exentos que venden aquí en Colombia, venden sus productos gravados a la tarifa 0% según los artículos 479 y 481, literal (a) del E.T (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

1.2. Aspectos generales de los Comercializadores Internacionales (C.I.).

Las Sociedades de Comercialización Internacional son aquellas sociedades nacionales o mixtas que tienen por objeto la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior. Estos productos son adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, con inscripción vigente el Registro de Comercializadoras Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior.

Dichas sociedades podrán contemplar, entre sus actividades, la importación de bienes o insumos para abastecer el mercado interno o para la fabricación de productos exportables. A su vez, para la inscripción de las C.I el Ministerio de Comercio Exterior deberá verificar cada uno de los siguientes requisitos (Decreto 093, 2003, art. 1):

a. Que se trate de una persona jurídica constituida en alguna de las formas establecidas en el Código de Comercio.

b. Que tengan por objeto principal la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas.

c. Presentación de estudios de mercado que incorporen su plan exportador de acuerdo con la metodología que establezca el Ministerio de Comercio Exterior.

d. Manifestación del representante legal de la persona jurídica en el sentido en que ni ella, ni sus representantes, han sido sancionados por infracciones tributarias, aduaneras, cambiarias o de comercio exterior, durante los cinco (5) años anteriores a la presentación de la solicitud.

Además, estas C.I. deben reportar a través del Registro Único Tributario (RUT) la actividad de exportador ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), con el fin de ejecutar dicha actividad y acceder a los derechos tributarios a las cuales tiene derecho.

1.2.1. Obligaciones de las C.I. en Colombia.

a. Desarrollar el objeto social principal de C.I.

b. Expedición consecutiva y oportuna del Certificado al Proveedor C.P, de los productos y/o mercancías nacionales adquiridos para su exportación (Decreto 093, 2003, art. 2).

c. Exportar dentro de los 6 meses siguientes de la expedición del C.P, los productos adquiridos sin transformación y un año para aquellos que requieran de fabricación (Decreto 1740, 1994, art. 3).

d. Presentar informe cuatrimestral de compras de los productos adquiridos mediante C.P ante la D.I.A.N. (Resolución 16140, 2007, arts. 1, 2 y 3)

e. Y anualmente reporte de compras y exportaciones al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (Decreto 093, 2003, art. 3)

1.2.2. Derechos de las C.I.

a. Adquirir productos, materias primas y servicios intermedios de producción, objeto de exportación exentos de IVA, siempre que estos hayan sido exportados dentro de las fechas estipuladas, con derecho a devolución bimestral del saldo a favor del impuesto al valor agregado, todo según los artículos 479 y 481 del E.T (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

b. Importar mercancías directamente.

c. Acceso fácil a créditos con BANCOLDEX.

d. Obtención de los certificados de reembolso tributario CERT, por las exportaciones realizadas cuando el gobierno lo considere.

1.2.3. Obligaciones y derechos de los proveedores de las C.I.

a. El derecho para los proveedores de las C.I., es la exención de retención en la fuente por la venta de sus productos, siempre y cuando sean exportados y tengan como soporte el C.P (Decreto 653, 1990, art. 1), con excepción a las compras de oro que realice la C.I., el cual aplicará el 1% del valor de la compra (Decreto 2076, 1992, art. 13).

b. La obligación de estos proveedores, una vez que realicen ventas a las C.I. e independientemente que sus bienes y o servicios sean o no objeto de exportación, automáticamente se convierten en agentes de retención de IVA según el numeral 7 del artículo 437-2 del E.T (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

1.3. Los comercializadores de oro y la regulación de la minería en Colombia.

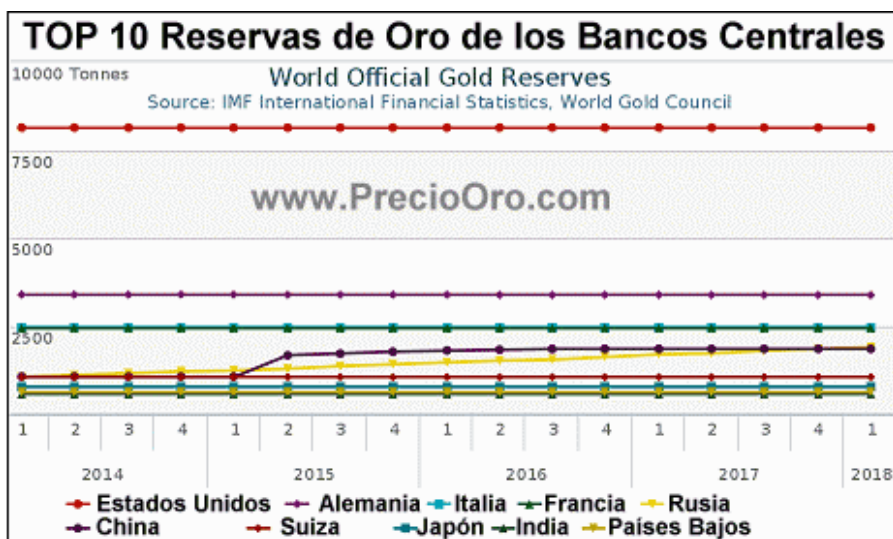
El oro es uno de los metales más valioso del mundo, ya que por sus finas características es duradero, no perece, es anticorrosivo, indestructible, resistente y flexible. Desde antes de Cristo es símbolo de poder y riqueza, y en la actualidad este se utiliza con fines religiosos, económicos, medicinales y tecnológico. Debido a su gran valor tanto simbólico y económico ha generado un apetito insaciable, causando guerras, desplazamientos, pobreza y afectación del ecosistema no solo en Colombia si no a nivel mundial (Botero, 2017).

Por su importancia, el oro es un respaldo económico y gran parte de los países lo adquieren con el fin de sustentar sus reservas internacionales. A continuación, se relacionan los 10 primeros países con mayores reservas en toneladas;

1. Estados Unidos: 8.133,50
2. Alemania: 3.369,90
3. Fondo Monetario Internacional (FMI): 2.814,00
4. Italia: 2.451,80
5. Francia: 2.436,00
6. Rusia: 1.944,00
7. China: 1.842,60
8. Suiza: 1.040,00
9. Japón: 765,20
10. Países Bajos (Holanda): 612,50 y Colombia ocupa el puesto 67 con 12,80 toneladas

Grafica 1

Reservas de oro de los 10 primeros Bancos Centrales año 2018



Fuente: Precioro.com (2018) Tomada de: <https://www.preciooro.com/>

La minería del oro en Colombia comenzó a partir del siglo XVI, con la colonización española, su regulación fue basada en la legislación de España, este metal es uno de los más importantes, ya que su valor comercial y demanda en el mercado es superior a los demás. Así, desde la colonia, el principal producto de exportación del país fue el oro. Con la minería de oro y plata en el siglo XIX, Colombia logró integrarse como república independiente a la economía mundial con un exitoso producto de exportación (Poveda Ramos, 2018).

Durante el siglo XIX, con el auge del oro, los inversionistas extranjeros se empezaron a interesar en nuestro país inyectando capital y tecnología. También introdujeron el mercurio, cianuro, dinamita, draga de ríos, entre otros; con el fin de poder extraer los metales preciosos de una manera más fácil. Con la introducción de estos elementos a Colombia, esta empieza a crecer

económicamente, pero, a su vez, nace un aumento en el impacto ambiental el cual padecemos actualmente. (Poveda Ramos, 2018)

Los comercializadores de oro en Colombia deben de cumplir una serie de requisitos para su operación, los cuales están regulados en la ley 685 de 2001 o código de minas, decreto 276 de 2015 (medidas del RUCOM), decreto 1073 de 2015 (DUR del sector administrativo de Minas y Energía) y el decreto 1102 de 2017 (adición y modificación del decreto 1073 de 2015) y artículo 112 de la ley 1450 de 2011.

Dentro de los requisitos están:

- a. Registro ante la Agencia Nacional de Minería (ANM), mediante el registro único de comerciantes mineros (RUCOM), con su respectiva renovación en el mes de mayo de cada año.
- b. Adquirir los minerales entre ellos el oro a los explotadores y comercializadores mineros autorizados (Titulares Mineros y/o Barequeros Autorizados).
- c. Cumplir con toda la normatividad legal vigente en materia minera, tributaria, aduanera, cambiaria y de comercio nacional e internacional.
- d. Tener vigentes y actualizados el Registro Único Tributario (RUT), Registro Mercantil y Resolución de Facturación, cuando se trate de establecimientos de comercio.
- e. Mantener actualizados todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la Ley exige esa formalidad.
- f. Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales.
- g. Tener la factura comercial del mineral o minerales que transformen, distribuyan, intermedien y comercialicen.

- h. Cumplir, para el caso de las sociedades de Comercialización Internacional, con las disposiciones contenidas en el Decreto 2685 de 1999 (Legislación Aduanera) y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan.
- i. Contar con la certificación en la que se acredite la calidad de comercializador autorizado de minerales inscritos en el Registro Único de Comercializadores de minerales – RUCOM.
- j. Contar con el correspondiente certificado de origen de los minerales que transforme, distribuya, intermedie o comercialice.

Ahora bien, para comprender adecuadamente la legalidad de la comercialización del oro en Colombia es importante conocer los siguientes conceptos:

Barequeo: Como actividad popular de los habitantes de terrenos aluviales actuales será permitida con las restricciones que se señalan en los artículos siguientes. Se entiende que esta actividad se contrae al lavado de arenas por medios manuales sin ninguna ayuda de maquinaria o medios mecánicos y con el objeto de separar y recoger metales preciosos contenidos en dichas arenas. Igualmente, será permitida la recolección de piedras preciosas y semipreciosas por medios similares a los que se refiere el presente artículo. (Ley 685, 2001, Art. 155).

Barequero Autorizado (legal): Persona natural que cumple con la totalidad de los requisitos establecidos por la Agencia Nacional de Minería, como es la inscripción ante esta por medio del RUCOM, matriculado en la alcaldía del municipio en el que extrae los metales preciosos y tener RUT.

Barequero Informal: Persona natural la cual está en proceso de formalizar su actividad.

Barequero Ilegal: Persona natural sin interés de formalizarse, extrae los metales preciosos sin ningún permiso y control, vendiendo este en el mercado negro.

Titular Minero en Etapa de Explotación: Persona natural o jurídica beneficiaria de un título minero debidamente otorgado e inscrito en el Registro Minero Nacional, conforme a la Ley 685 de 2001 o demás normas que la modifiquen o sustituyan; así como los beneficiarios de los demás títulos mineros vigentes al entrar a regir el Código de Minas, que se encuentren en etapa de explotación y cuenten con PTO/PTI aprobado y con las autorizaciones o licencias ambientales respectivas (Decreto 1073, 2015).

Comercializador de Minerales Autorizado: Persona natural o jurídica que realiza de forma regular la actividad de comprar y vender minerales para transformarlos, beneficiarlos, distribuirlos, ser intermediario, exportarlos o consumirlos. Debidamente inscritos en el Registro Único de Comercializadores de Minerales, y que cuente con la certificación de la Agencia Nacional de Minería donde conste dicha inscripción (Decreto 1073, 2015).

Declaración de producción de mineros de subsistencia: Documento que se emite para certificar la procedencia lícita del mineral que se transporte, transforme, distribuya, intermedie o comercialice, el cual deberá ser expedido por el Explotador Minero Autorizado, y no tendrá fecha de vencimiento alguna (Decreto 1102, 2017, art. 1).

RUCOM. Es el Registro Único de Comercializadores de Minerales en el cual deberán inscribirse los Comercializadores de Minerales como requisito para tener acceso a la compra y/o venta de minerales. Así como publicarse los titulares de derechos mineros que se encuentren en etapa de explotación y que cuenten con las autorizaciones o licencias ambientales respectivas. (Decreto 1073, 2015)

1.4. Derecho a solicitar devolución y/o compensación del saldo a favor por el impuesto al valor agregado.

Debemos de tener presente que para poder solicitar la devolución y/o compensación del IVA, primero se debe presentar declaración de renta del periodo en el cual se generó el saldo a favor, como lo disponen los artículos 64 y 66 de la ley 1607 de 2012, modificando los artículos 815 y 850 del E.T. El tiempo para solicitarla es de dos (2) años contados a partir de la fecha de vencimiento para declarar, esto de acuerdo al Artículo 854 del E.T.

Quienes tienen derecho solicitar devolución y/o compensación de IVA, de acuerdo a nuestra legislación son los responsables pertenecientes al régimen común, así:

a. Responsables de los bienes y servicios de los que trata el artículo 481 del E.T (exentos): exportaciones, ventas a CI, servicios prestados en el país y utilizados en el extranjero, servicios turísticos, ventas del Territorio Aduanero Nacional a Zona Franca, ventas entre usuarios de Zona Franca, como impresos, cuadernos escolares, etc. (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

b. Productores de los bienes exentos a los que se refiere el artículo 477 del E.T (exentos): Animales vivos, pollitos, carnes, pescados, camarones, langostinos, leche y nata, queso, huevos, fórmulas lácteas, alcohol carburante biocombustible de origen vegetal o animal, etc. (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

c. Responsables de los bienes y servicios de los que tratan los artículos 468-1 y 468-3 del E.T: Bienes y servicios gravados con la tarifa del 5% (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

- d. Aquellos que hayan sido objeto de retención de IVA.
- e. Los exportadores de oro, la cual hace referencia el parágrafo 3° del artículo 850 del E.T (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019)
- f. Operador Económico Autorizado (Decreto 3568, 2011).

1.4.1. Solicitud de Devolución y/o compensación de IVA de las C.I.

En el caso de las C.I y con base a la regulación colombiana, las solicitudes de devolución de IVA están reguladas bajo la siguiente normatividad:

- a. Resolución 151 de 2012, procedimiento para solicitud de devolución y/o compensación de saldos a favor generados en renta y ventas.
- b. Decreto 2277 de 2012, procedimiento de gestión de devoluciones y compensaciones.
- c. Decreto 2877 de 2013, modificación al decreto 2277 de 2012.
- d. Resolución 057 de 2014, modificación a resolución 151 de 2012.
- e. Decreto 946 de 2018, reglamentación del parágrafo 3 del artículo 850 del E.T.

Sobre la responsabilidad de los exportadores de declarar el IVA, la dirección citó el Concepto 00001 de 2003 y dejó claro que "... los exportadores están catalogados como responsables del IVA dentro del Régimen común" y tendrán el derecho a la respectiva devolución del IVA descontable o a hacer valer su derecho a compensación tal y como lo indica el Artículo 481 del E.T. por tratarse de "... bienes corporales muebles que se exporten." Por su parte destacó que

actualmente la calidad de exportador se adquiere con la inscripción en el RUT de conformidad con el Artículo 555-2 del E.T (PWC, 2018).

Para efectos de la solicitud de la devolución y/o compensación del IVA, se consideran exportadores:

a. Quienes vendan al exterior desde el territorio nacional bienes corporales muebles, incluidas las ventas al exterior realizadas por Usuarios Industriales de Zonas Francas (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019, art. 481).

b. Quienes vendan en el país bienes corporales muebles para exportación a Sociedades de Comercialización Internacional legalmente constituidas, siempre que sean efectivamente exportados directamente o una vez transformados (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019, art. 481).

c. Quienes presten servicios intermedios de la producción a Sociedades de Comercialización Internacional, siempre que el bien final sea efectivamente exportado. (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019, art. 481).

d. Quienes presten servicios en el país que se utilicen exclusivamente en el exterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 del Decreto 380 (1996).

Finalmente, esta solicitud para las C.I y los Operadores Económicos Autorizados, se puede realizar bimestralmente.

Capítulo II

En este capítulo abordaremos la problemática que presentan las C.I. de oro en la solicitud de devolución del IVA, a partir de la adición del parágrafo 3° del artículo 850 del E.T., donde además se expondrá y analizará un caso particular que para su identificación se hará sobre la C.I. LA ROCA PRECIOSA S.A.²

2. Problemática en solicitud de devolución de IVA, por los exportadores de oro que adquieren este mineral de barequeros autorizados (legales) y no de los titulares mineros.

Pues bien, en lo que tiene que ver con este acápite, vale la pena cuestionarse acerca de ¿Qué efectos y consecuencias económicas implica restringir la solicitud de devolución de IVA a los exportadores de oro en Colombia que adquieren este producto de barequeros autorizados y no de titulares mineros?

2.1. Restricción devolución de IVA de las C.I de oro.

La venta de oro en Colombia está gravada con la tarifa general de IVA de un 19%. Ahora bien, en el marco de este impuesto, al oro se le da el tratamiento de exento, siempre y cuando sea vendido a las C.I., las cuales a su vez lo adquieren con fines de exportación de acuerdo con lo establecido en el artículo 479 del E.T. (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

Las C.I. que se dedican a la exportación de oro, al igual que las otras C.I y demás empresas, claramente incurren en gastos para poder desarrollar su objeto social, como lo es materiales indirectos, arrendamientos, servicios, honorarios, entre otros; erogaciones que en su mayoría se encuentran gravadas con IVA, generando así un IVA descontable de importantes dimensiones.

² Es importante aclarar que el nombre de esta comercializadora es ficticio y se empleará solo a manera de ejemplo. En adelante se dirá la “Compañía”.

Para tener claro el problema que se planteará en el siguiente punto, es necesario realizar una descripción detallada de la compra y exportación o venta del oro adquirido de barequeros formales por parte de la C.I. LA ROCA PRECIOSA S.A., así:

Antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016, las C.I. dedicadas a la exportación de oro tenían el mismo derecho que las demás C.I. dedicadas a la exportación de otra clase de productos, esto es, solicitar la devolución del IVA siempre que el material adquirido fuese procedente y cumpliera los requisitos legales, independientemente de si su proveedor era titular minero o barequero inscrito ante la Agencia Nacional de Minería; derecho que tenía un tratamiento en iguales condiciones sin vulnerar el artículo 481 del E.T (Bienes exentos con derecho a devolución bimestral), artículos 13 de la C.P. (Igualdad) y el 363 de la C.P. (Principios del sistema tributario; equidad, eficiencia y progresividad). Se detalla a continuación el proceso de la compra de esta C.I. con el fin de dar a conocer que dicha compra se realiza de manera legal:

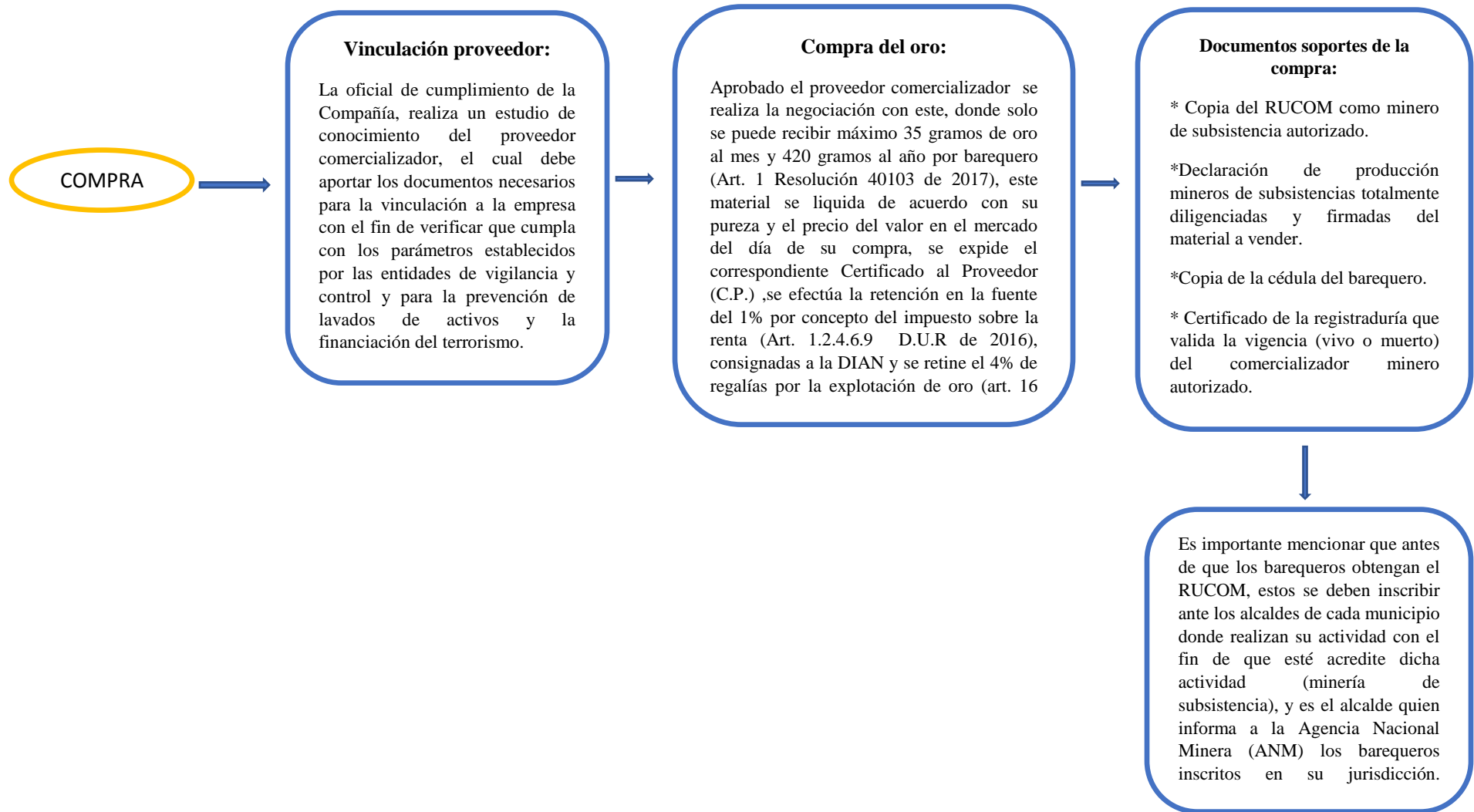


Figura I. Descripción detallada de la compra del oro adquirido de barequeros a través de los proveedores comercializadores por parte de la C.I. LA ROCA PRECIOSA S.A. Figura elaborada por el autor.

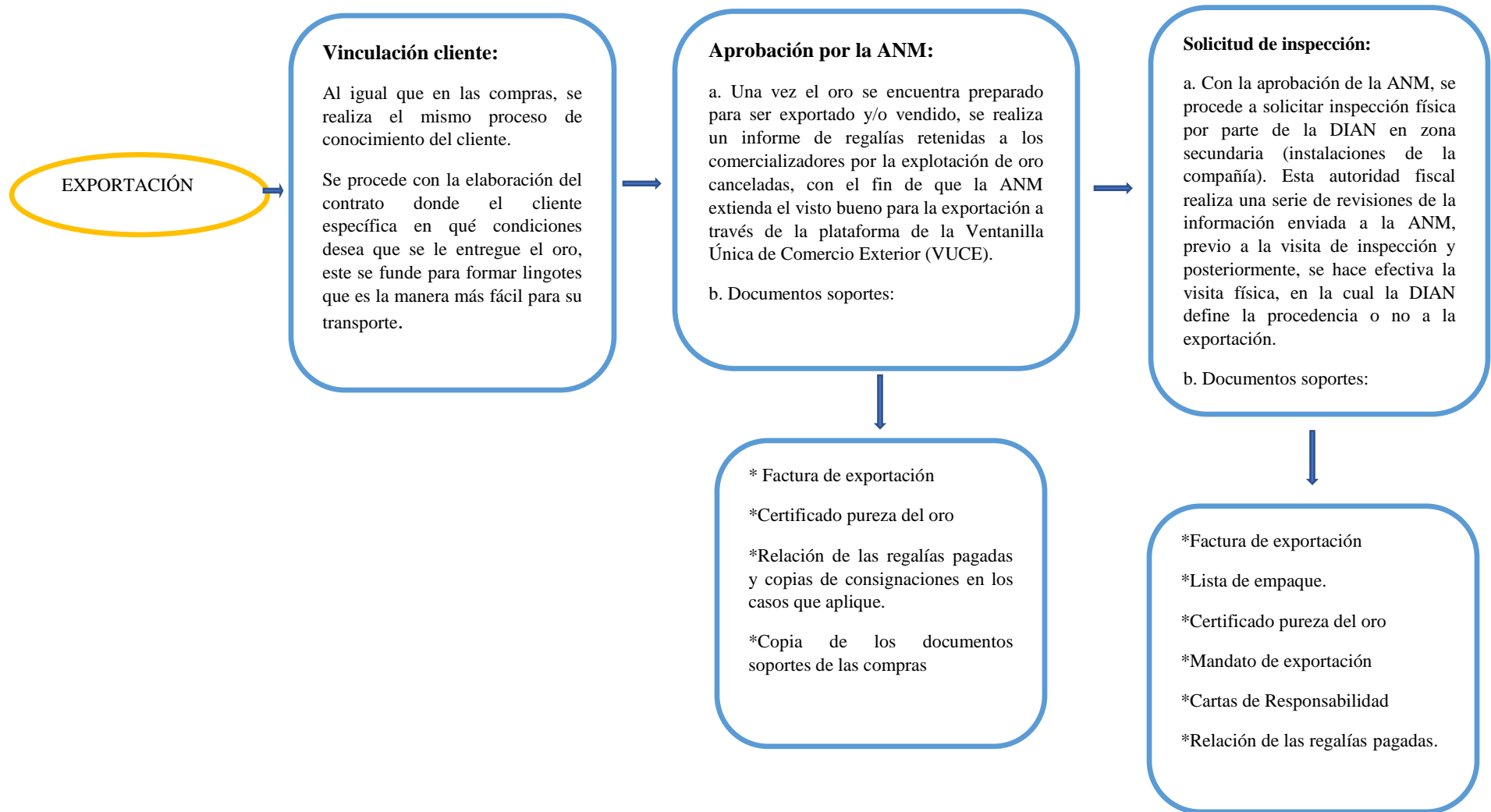


Figura II. Descripción detallada de la exportación del oro adquirido por parte de la C.I. LA ROCA PRECIOSA S.A Figura elaborada por el autor.

Una vez entrada en vigencia la Ley 1819 de 2016 en su artículo 267, adiciona el párrafo 3° al Artículo 850 del E.T. fundamentada en el debate que los honorables congresistas realizaron sobre la posibilidad de imponer un requisito para las devoluciones de IVA generadas con motivo de la exportación de oro, el objetivo radicaba en controlar la ilegalidad en dicho sector. Dicho párrafo expresa lo siguiente:

PARÁGRAFO 3°. El exportador de oro podrá solicitar la devolución de los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se certifique que el oro exportado proviene de una producción que se adelantó al amparo de un título minero vigente³ e inscrito en el Registro Minero Nacional y con el cumplimiento de los requisitos legales para su extracción, transporte y comercialización, y la debida licencia ambiental otorgada por las autoridades competentes. (Avance Jurídico Casa Editorial, 2019).

Nótese que para la procedencia de la devolución del IVA por parte de las C.I., el párrafo exige que los productores que le venden el oro a la C.I. cuentan con un título minero vigente, excluyendo por lo tanto, a los barequeros, ya que para obtener este título minero existen una serie de condiciones que claramente los barequeros no se encuentran en la capacidad de cumplir, como por ejemplo, poseer minas, y obsérvese que este párrafo no hace distinción acerca de si el producto (oro) proviene de una producción legal, informal o ilegal, sino que únicamente se concentra en exigir que el productor tenga un título minero.

³ Subrayado agregado por el autor.

Pues bien, resulta necesario señalar que el barequeo se define como una actividad popular de los habitantes de terrenos aluviales, permitida con las restricciones que se señalarán más adelante.

Asimismo, se entiende que esta actividad se contrae al lavado de arenas por medios manuales sin ninguna ayuda de maquinaria o medios mecánicos y con el objeto de separar y recoger metales preciosos contenidos en dichas arenas. Igualmente, será permitida la recolección de piedras preciosas y semipreciosas por medios similares a los que se refiere el presente artículo. (Ley 685, 2001, art. 155).

Por su parte, el titular minero al que hace referencia el párrafo 3° del artículo 850 del E.T., es una persona natural o jurídica que posee un título minero debidamente otorgado e inscrito en el Registro Minero Nacional, conforme a la Ley 685 de 2001 o demás normas que la modifiquen o sustituyan; así como los beneficiarios de los demás títulos mineros vigentes al entrar a regir el Código de Minas, que se encuentren en etapa de explotación y cuenten con PTO/PTI aprobado y con las autorizaciones o licencias ambientales respectivas. (Decreto 1073, 2015).

Dadas las ilustraciones anteriores, con su sustento normativo del régimen minero colombiano, tanto los barequeros autorizados y titulares mineros ejercen la misma actividad de extraer el oro y comercializarlo de manera legal. Por lo tanto, resulta contrario a esta clasificación, que la normativa tributaria restrinja la solicitud de devolución de IVA a los exportadores de oro que adquieren éste de los barequeros formales (quienes no cuenta con título minero), ya que la

compra y su exportación es enteramente legal y permitida por las entidades reguladoras de este sector.

Así las cosas, lo que se colige de la nueva disposición introducida por la Ley 1819 de 2016, es que se está facultando a la DIAN, entidad que a propósito no cuenta con las facultades legales para ello, para que desde el procedimiento de devolución de saldos a favor en IVA adelante un “control” sobre las manifestaciones de informalidad que se presentan en el sector minero. Sin embargo, aunque la actividad del barequero podría catalogarse como “informal”, tal como se ha expresado líneas atrás, esto no significa que sea ilegal, pues cuenta con todo el respaldo de las normas mineras para desarrollar su operación.

Entonces, no se comprende cómo desde una ley tributaria se pretende intervenir en la regulación de un sector que no es el tributario, restringiendo el derecho que le asiste a las C.I. para solicitar la devolución del IVA descontable cuando adquiere el oro de quienes no poseen título minero vigente. Además, dicha restricción no se encuentra en armonía con las exigencias propias de la regulación minera vigente en Colombia, pues se insiste, bajo estas normas sí es posible adelantar la venta de oro a pesar de no contar con un título minero.

En suma, recordemos que la solicitud de devolución de saldos a favor en el IVA es un elemento estructural de las operaciones exentas al que algunos contribuyentes pueden acceder, siempre y cuando cumplan con los parámetros establecidos para tal solicitud, como lo consagra la propia legislación tributaria.

Los artículos 477 y 479 del E.T, prescriben que las exportaciones de bienes, entre ellos el oro, es una actividad exenta de IVA (es decir, la transacción está sujeta a IVA a la tarifa 0%). Esto significa que de acuerdo con el artículo 481 del E.T, los exportadores tienen derecho a solicitar ante la DIAN, la devolución y/o compensación bimestral del IVA pagado a sus proveedores por la compra de bienes y servicios gravados con este impuesto directamente relacionados con la actividad de exportación, sumas que sin duda representan un importante flujo de caja para la exportadora, y precisamente por corresponder a sumas considerables, los exportadores requieren que estas sumas correspondientes a IVA descontable les sean devueltas (Hoyos Cock, 2017, p.10).

Además, es importante mencionar que, el pasado 31 de mayo de 2018, el Ministerio hacienda y crédito Público expidió el Decreto 946 (2018), que adiciona más requisitos a la solicitud de devolución de IVA proveniente del sector minero. Así las cosas, en el artículo 1 punto 2 del Decreto en cita, se expresa que los exportadores de oro solicitantes de devolución de saldos a favor determinados en su declaración del IVA originados en la adquisición de bienes y servicios necesarios para su producción y/o comercialización, deberán acreditar los siguientes requisitos:

1. Certificación expedida por el representante legal de la empresa solicitante o del titular del saldo a favor cuando se trate de persona natural, en la cual conste:
 - a. Que el oro exportado se explotó al amparo de un título minero vigente e inscrito en el Registro Minero Nacional.
 - b. Que el título minero cuenta con la respectiva licencia ambiental, indicando la entidad que expidió la misma.

- c. Que la producción del oro exportado cumplió con los requisitos de extracción, transporte y comercialización. (Decreto 0276 del 17 de febrero de 2015).
 - d. Que el explotador y/o comercializador se encuentra autorizado e inscrito en el Registro Único de Comerciantes de Minerales (RUCOM).
2. Copia del certificado de origen expedido por el exportador minero, cuando el oro exportado provenga de adquisiciones a comercializadores autorizados.
 3. Certificación de la Agencia Nacional de Minería o de la autoridad minera delegada, dirigida a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, en la que conste la relación de los certificados de origen emitidos por el titular minero en la respectiva vigencia fiscal y de las declaraciones, liquidaciones y pagos de las regalías correspondientes. Esta certificación solo podrá expedirse una vez se hayan presentado y aprobado por parte de la autoridad minera los formatos básicos mineros de la respectiva vigencia fiscal y será emitida únicamente al comercializador que aparezca referenciado en los certificados de origen.

De acuerdo con estos nuevos requisitos y según investigación directas adelantadas ante la DIAN, esta entidad aún no ha modificado los formatos de solicitud de devolución y/o compensación ni los servicios informáticos electrónicos para diligenciar las nuevas exigencias contempladas en el Decreto en mención, y adicionalmente la Agencia Nacional Minera, actualmente tampoco tiene implementado el sistema para la expedición los certificados exigidos en el decreto reglamentario.

2.2. Caso real de C.I. LA ROCA PRECIOSA S.A

En Colombia algunas de las exportadoras de oro, como es el caso de C.I. LA ROCA PRECIOSA S. A.,⁴ la cual lleva más de un siglo ejerciendo el negocio del oro, no cuentan con minas propias para extraer este metal. De esta forma, el 90% de la compra del oro para ser exportado proviene de 53 comercializadores que adquieren el metal precioso de aproximadamente 5.000 barequeros legales autorizados en todo el país y solo el 10% restante proviene de proveedores que cuentan con título minero. Estos últimos por lo general exportan su propio material o tienen contratos con otras C.I.

Ahora bien, a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016 que adicionó al parágrafo 3° del artículo 850 del E.T., la referida restricción en la solicitud de devolución de IVA en el marco de la exportación de oro, la Compañía ve afectado su flujo de caja que al 31 de diciembre de 2018 tenía un saldo pendiente de solicitar en devolución por un valor de \$1.161.000.000, ya que sólo el 10% del IVA era descontable y solicitable en devolución por estar asociado con compras a los titulares mineros.

El 90% restante no podría ser objeto de solicitud de devolución, pues carece del soporte probatorio exigido en el parágrafo 3° del artículo 850 del E.T., esto es, el título minero vigente en cabeza de los proveedores de la Compañía. Lo anterior, arroja como consecuencia que el IVA asumido en la compra del oro por parte de la C.I. se convierta en mayor valor del gasto o costo no deducible en el impuesto sobre la renta de acuerdo con los artículos 86 y 493 del E.T., pues estos artículos son claros al establecer que el IVA que por su naturaleza deba tratarse como

⁴ Es importante reiterar que el nombre de esta comercializadora es ficticio y se empleará solo a manera de ejemplo. En adelante se dirá la “Compañía”.

descontable (como en el caso concreto ocurre con el IVA asociado con una actividad exenta de IVA), puede tratarse como mayor valor del costo o gasto deducible en el impuesto sobre la renta y complementarios.

Lo anterior, sin duda genera una grave distorsión de carácter tributario, pues un IVA que, por su naturaleza (asociado con operación exenta del impuesto), debe tener un tratamiento de descontable y posteriormente solicitable en devolución no puede recuperarse por otra vía.

Es importante precisar que solo quien venda bienes y/o preste servicios excluidos podrán llevar el IVA resultante de las erogaciones como mayor valor del gasto o costo deducible en el marco del impuesto sobre renta y complementarios, ya que este IVA pagado no es descontable y por ende no da derecho a solicitud de devolución de IVA; tal como lo consagran los artículos 424 al 428 y 476 del E.T (bienes y servicios que no causan IVA). Asimismo, al no generar este impuesto no son responsables de él y a su vez no se declarará.

La siguiente tabla evidencia la problemática que actualmente presenta la C.I. objeto del presente análisis, que no adquieren el oro directamente de titulares mineros, ya que no podrá recuperar el 100% del IVA descontable, si no solo el 10% de este.

Tabla 1

Comparativo de solicitud de devolución de IVA antes y después de la reforma tributaria del 2016

| Solicitud de devolución de IVA | | | |
|---------------------------------------|----------------|----------------|---------------------------------|
| IVA descontable anual | Antes | Después | Afectación flujo de caja |
| 100% | 100% | 10% | 90% |
| \$ 520.000.000 | \$ 520.000.000 | \$ 52.000.000 | \$ 468.000.000 |

Fuente: Elaboración propia del autor.

En Colombia, las C.I. pueden exportar oro legalmente siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos por los entes de control, en este caso la Agencia Nacional de Minería y el Ministerio de Minas y Energía. Además, de estas exigencias se debe cumplir con la inspección y vigilancia de la DIAN.

De acuerdo con la descripción de la compra y exportación o venta realizada en el punto anterior, se observa que la C.I. LA ROCA PRECIOSA S. A. cumple con todos los requisitos legales para comprar metales preciosos y exportar libremente el oro, incluso aunque dicha adquisición de metales preciosos se efectúe a los barequeros, los cuales valga la pena corroborarlo, se encuentran legalmente inscritos ante la ANM; toda vez que esta y la DIAN verifican y aprueban la compra y su exportación aceptando el pago de las retenciones en la fuente sobre el impuesto a la renta y las regalías por la explotación del oro efectuadas en las compras, incrementando con ello, el recaudo de recursos que contribuyen al financiamiento del Estado colombiano, lo cual daría a entender que esta C.I. tiene el derecho a solicitar la devolución del IVA sin limitación adicional alguna, pues es claro que la operación se desarrolla en el marco de la legalidad.

De acuerdo con lo anterior, es posible señalar que si el fin de la norma introducida por la Ley 1819 de 2016 (según la exposición de motivos de la Ley, ponencia para primer debate proyecto de Ley número 178 de 2016 cámara y 173 de 2016 senado), es el control de la ilegalidad en el sector de la compra y venta de oro en Colombia, resulta incomprensible que se restrinja indirectamente la compra del oro a barequeros, los cuales en lo que respecta al caso particular de

la C.I. LA ROCA PRECIOSA S. A., no peran en la ilegalidad, pues de hecho, la propia ANM y la DIAN participan actividad en el procedimiento preliminar de revisión de legalidad y aprobación de la compra del oro y de su exportación posterior.

Por otro lado, el Ministerio de Minas y Energía a través de la ANM autorizan la asignación del Registro Único Tributario que la DIAN otorga a estas personas (barequeros) mediante el **código de actividad 1320**, extracción de metales preciosos (Resolución 139 de 2012), con lo cual, se observa que la actividad es reconocida y aceptada en Colombia, y que se acepta el recaudo y pago de todos los gravámenes que se derivan de esta.

Debido a la problemática expuesta, actualmente cursa una demanda de inconstitucionalidad ante la Honorable Corte Constitucional del parágrafo. 3 del artículo 850 del E.T., interpuesta el pasado 11 de diciembre de 2017 y admitida parcialmente por la Corte Constitucional el 12 de febrero de 2018, la cual se espera que sea resuelta teniendo en cuenta los elementos técnicos y de la realidad que rodea el sector.

Actualmente, C.I. LA ROCA PRECIOSA S. A. está registrando el IVA de las compras y servicios como descontable, arrastrando el saldo a favor en cada bimestre declarado, sin poder solicitar la devolución pues está a la espera del pronunciamiento de la Corte Constitucional de acuerdo con la demanda interpuesta, con el fin de saber cuál será el manejo que podrá darle a este saldo. En todo caso, subsiste la inquietud, acerca de la posible prescripción de los términos que contemplan las normas procedimentales para solicitar la devolución de estos saldos, sobre

todo si dicho término se llegare a contar desde las declaraciones que han generado el saldo a favor por el respectivo periodo.

En consecuencia, que la norma demandada sea declarada exequible, que es lo más probable teniendo en cuenta los conceptos solicitados por la Corte Constitucional a la Universidad Externado, Universidad del Rosario, Ministerio de Minas, Hacienda y Crédito Público, Industria y Comercio, la DIAN, la Procuraduría y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Todos los consultados, excepto el ICDT el cual considera que la norma acusada, violas los artículos 13 y 363 de la Constitución Política, concluyen que la norma es exequible y esto implica que la Compañía podría perder el saldo de los \$1.161.000.000 acumulados al 31 de diciembre del 2018, viéndose obligada a registrar un gasto no deducible del impuesto sobre renta y complementarios impactando negativamente su flujo de caja, ya que no solo deja de recuperar el IVA descontable, sino que además tendría que revisar la pertinencia de si podría llegar a usarlo vía imputación al impuesto a pagar. Lo anterior, teniendo en cuenta que la naturaleza esencial del saldo es de. Ser solicitable en devolución y no susceptible de imputación.

A su vez, a partir de la fecha en que hipotéticamente sea declarado exequible dicho parágrafo, el 90 % del IVA pagado en las erogaciones necesarias para el desarrollo de la compañía deberá ser imputado inmediatamente como mayor valor del costo y gasto no deducible de renta, pues no tiene sentido seguir llevándolo como un saldo a favor un valor que no podrá solicitarse en devolución y/o compensación.

Por lo anterior, C.I. LA ROCA PRECIOSA S. A. en aras de continuar con el objeto social que lleva realizando hace más de un siglo y poder equilibrar el impacto financiero de los recursos dejados de percibir por la restricción en la solicitud de devolución de IVA, ha contemplado la posibilidad de comprar a los comercializadores que adquieren el oro de barequeros a un menor precio. Alternativa que podría ofrecer un alivio a esta C.I, sin embargo, esto generaría una carga trasladada a sus proveedores y estos a su vez a los pequeños mineros, ya que para ellos todo conllevaría a dejar de obtener más ingresos y, por tanto, también estarían afectando su flujo de caja. Opción que, además, pone en riesgo la continuidad de C.I. LA ROCA PRECIOSA S. A., pues su razón de existencia son los barequeros proveedores que fácilmente pueden dejar de vender a esta C.I. y venderlos a otras.

También puede ocurrir que debido a la imposibilidad de vender a un precio justo y razonable dejen de ejercer su actividad, acabando con la minería legal tradicional artesanal que desde el siglo XVI se desarrolla en nuestro país, o lo peor de pasar de ser barequeros legales a ilegales y vender el oro al mercado negro que lo compran a mayor valor y sin ningún tipo de retenciones y trámites, como resultado de este análisis para el gobierno se podría convertir en una camisa de doble fuerza, por lo que se incrementa la minería ilegal y la evasión de impuestos.

2.3. Análisis especial desde el punto de vista legal y Constitucional.

Recordemos que en el caso de todas las C.I, al adquirir sus productos y exportar estos dentro de los términos establecidos, la venta se considera exenta según el artículo 479 del E.T, por lo tanto, el IVA de las erogaciones correspondientes al desarrollo de su actividad es descontable, con derecho a solicitud de devolución y/o compensación, consagrado por los propios mandatos

del Estatuto Tributario en las normas sustanciales que lo determina; en concreto, en el artículo 481 del E.T

Como se ha mencionado anteriormente, la compañía exportadora de oro adquiere este metal de manera lícita, cumpliendo con todos los requisitos contemplados en la legislación vigente sobre la materia, tanto para su compra como para su exportación, bajo la supervisión y aval de la ANM y la DIAN, con lo cual se pondría colegir que esta C.I. tiene todo el derecho, al igual que las demás C.I, a solicitar la devolución de IVA.

De acuerdo al caso planteado de la Compañía, la cual no es la única con esta problemática en Colombia, el párrafo 3 del Artículo 850 del E.T. vulnera las normas sustanciales que consagra el derecho a la solicitud de devolución en el Estatuto Tributario, así como artículos del orden Constitucional.

Se encuentran dentro de dichas disposiciones vulneradas, el artículo 481 del E.T. (Bienes exentos con derecho a devolución bimestral) y el artículo 363 de la C.P (Equidad tributaria), todo debido a que se evidencia un trato discriminatorio, imponiendo un procedimiento tributario diferente para los exportadores que adquieren el oro de barequeros legales y no de productores que cuenten con título minero, pues a esta prerrogativa fiscal solo pueden acceder los exportadores de oro que compran a titulares mineros, olvidando que tanto el barequero autorizado, como el titular minero desarrollan la misma actividad, pues ambos cuentan con los mismos permisos y están regidos por la misma normativa. La única diferencia entre estos actores de la economía es la cantidad de oro que extraen y venden, el barequero está limitado vender a 35 gramos de oro al mes y 420 gramos al año, mientras que el titular minero tiene en su poder una mina ya sea propia

o en arrendamiento y tiene toda la libertad de extraer la máxima cantidad de este metal para su comercialización.

Si realmente el interés del Estado es combatir y controlar la minera ilegal y, además, considera que los barequeros legales (autorizados y formalizados, por el mismo Estado) son en realidad ilegales; debió prohibir radicalmente el ejercicio de esta actividad y no crear mediante una ley de carácter esencialmente tributario, una restricción parcial supuestamente con fines extra fiscales, debido a que la extra fiscalidad dentro de sus funciones debería estar encaminado a desincentivar el desarrollo de actividades ilegales, lo cual no se presente en el caso de los barequeros que tal como se ha expuesto, no adelantan una actividad ilegal.

Como se ha mencionado en varias ocasiones con sustento normativo legal vigente, el barequeo autorizado es una actividad económica legal, ya que, si no fuese así, el Estado no se lucraría del recaudo de la retención en la fuente sobre el impuesto de renta y de regalías por la explotación de oro realizadas en el marco de esta actividad.

Esta tabla pretender mostrar que los exportadores de oro que adquieren este metal de proveedores diferentes a quienes cuenten con título minero no pueden solicitar la devolución de IVA.

Tabla 2

Comparativo de solicitud de devolución de exportadores que compran a titulares mineros y exportadores que compran a barequeros

| IVA descontable anual | Compra a titular minero | Compra a barequero |
|-----------------------|-------------------------|--------------------|
| \$ 850.000.000 | 850.000.000 | \$ 0 |

Fuente: Elaboración propia del autor.

Conclusiones

Como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo de investigación, el barequeo es una actividad popular de los habitantes de terrenos aluviales actuales, la cual es permitida bajo el amparo de la Ley 685 de 2001 (Código de Minas), por tanto, los barequeros se pueden clasificar en: i) **Legales**, que son los que cumplen los requisitos de la ley en mención y la exigencias de la ANM; ii) **Los informales**, que están en proceso de cumplir la normativa para ser legales (permitidos y/o autorizados), y por último; iii) **Los ilegales**, los cuales no tienen ningún interés de cumplir con las exigencias que regulan dicha actividad. De acuerdo con lo anterior, no es posible catalogar a todos los barequeros como ilegales.

En Colombia, la actividad propia del “barequero autorizado” se da en un contexto legal de acuerdo con las normas de carácter minero que regulan dicha actividad. No obstante, se observa con sorpresa, que la normativa tributaria establezca una consecuencia jurídica negativa para las C.I., como es la imposibilidad de solicitar en devolución los saldos a favor generados por cuenta de la exportación de oro y directamente asociados con la adquisición del mismo cuando éste no se encuentra respaldado por un título minero vigente. Lo anterior, refleja una clara intromisión de las normas tributarias en la regulación minero energética que sí habilita al barequero (que no cuenta con título minero) para adelantar en el marco de la legalidad, su actividad de venta de oro.

La normativa y la inestabilidad en las reglas tributarias dificultan la normalización de los pequeños mineros y abren la puerta a la informalidad, al lavado de activos e incentivan a los grupos criminales e ilegales a participar en el negocio, poniendo en riesgo la integridad de las regiones donde se desarrolla la actividad. Indudablemente con la aplicación de la norma aprobada en la Ley 1819 de 2016, se están vulnerando los principios de igualdad y equidad establecidos en la constitución política de Colombia y, asimismo, se limita la actividad minera a unos pocos, dejando por fuera a la minería artesanal.

Por otro lado, se está afectando el capital de trabajo neto operativo de las compañías comercializadoras de oro al restringirles la posibilidad de realizar la solicitud de devolución del saldo a favor por el impuesto a las ventas, lo que afectaría en el tiempo la sostenibilidad financiera de este tipo de empresas.

También es importante mencionar que con la imposición de esta regulación se está violentando el derecho que tienen los pequeños mineros a realizar la actividad minera y se está privilegiando a las grandes empresas o multinacionales generando desplazamiento de la mano de obra artesanal, afectando el bienestar y la estabilidad social y económico de las familias y regiones que devengan su sustento de esta actividad económica en Colombia. Por si fuera poco, se estaría incentivando a los barequeros legales a convertirse en ilegales, extendiendo la evasión de impuestos y la informalidad en este sector económico.

Finalmente, la minería en Colombia es una actividad ancestral que ha permitido a las regiones una fuente de ingresos y desarrollo en las comunidades. Es innegable que con la imposición

exagerada de normas por parte del gobierno en los últimos años se está estimulando la minería ilegal, convirtiéndola también en un motor de recursos para que los grupos ilegales y armados se apropien de dicha actividad y por ende financien sus actividades delincuenciales.

Sin duda alguna la minería en Colombia es un motor de desarrollo en muchas regiones del país, por lo tanto el gobierno nacional en cabeza del Ministerio de Minas y Energía debe realizar y desarrollar una ley marco que permita el progreso y la protección de la minería ancestral y artesanal, de lo contrario se va generar una crisis social, económica y ambiental en los territorios donde su economía está sustentada en la actividad minera solo el departamento de Antioquia, según un informe (El Tiempo, 2017) “Es el principal productor de oro del país, con 23.605 kilos en 2015,”.(p.1). Así mismo el departamento de Antioquia aporta en la producción minera según datos de la “Agencia Nacional de Minería, en promedio, en los últimos cinco años, la participación de Antioquia en la producción de oro del país fue de 43,5 por ciento, en la producción de plata del 63,2 por ciento y en la producción de platino del 1,14 por ciento”. (El Tiempo, 2017, P. 2)

Bibliografía

- Avance Jurídico Casa Editorial. (2019). *Estatuto tributario*. Obtenido de Secretaría del senado: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Botero, J. C. (6 de Abril de 2017). La importancia del oro. *Revista Semana*. Obtenido de <https://www.elespectador.com/opinion/la-importancia-del-oro-columna-688187>
- Banco de la República. (2018). La "industrialización" de la minería de oro y plata en Colombia en el siglo XIX: sociedad de zancudo y compañía minera de Antioquia. Recuperado de <http://www.banrepcultural.org/biblioteca-virtual/credencial-historia/numero-258/la-industrializacion-de-la-mineria-de-oro-y-plata-en-colombia-siglo-xix>
- Cámara de Comercio de Bogotá y Secretaría Distrital de Desarrollo Económico. (2013). Cartilla práctica del impuesto al valor agregado (IVA). Bogotá D.C: Editorial Kimpres Ltda. Obtenido de <https://bibliotecadigital.ccb.org.co/bitstream/handle/11520/11788/100000218.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Congreso de Colombia. (15 de Agosto de 2001). *Por la cual se expide el Código de Minas y se dictan otras disposiciones*. [Ley 685 de 2001]. DO: 44.545 Obtenido de https://www.minambiente.gov.co/images/normativa/leyes/2001/ley_0685_2001.pdf
- Congreso de Colombia. (29 de Diciembre 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*. [Ley 1819 de 2016]. Obtenido de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%201819%20DEL%2029%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (28 de Diciembre de 2007). *Por medio de la cual se adoptan las características técnicas de la información que debe ser presentada a la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por parte de las Sociedades de Comercialización Internacional y se fijan los plazos para su entrega*. [Resolución 16140 de 2007]. Do: 46.871 Obtenido de: http://www.avancejuridico.com/actualidad/documentosoficiales/2008/46871/r_dian_16140_2007.html
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (21 de 11 de 2012). *Por la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adopta la Clasificación de Actividades Económicas – CIIU revisión 4 adaptada para Colombia*. [Resolución 139 de 2012]. Obtenido de http://www.cccartagena.org.co/sites/default/files/resolucion_dian_actividades_economicas_ciiu.pdf

- El tiempo (2017) Informalidad en minería, un mal que asedia a autoridades en Antioquia.
Recuperado: <https://www.eltiempo.com/colombia/medellin/informalidad-en-la-mineria-de-antioquia-119544>
- Ministerio de Agricultura y Desarrollo. (31 de Mayo de 2018). *Por el cual se adicionan los literales n) y o) al artículo 1.6.1.21.15. del Capítulo 21 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria.* [Decreto 946 de 2018] Obtenido de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20946%20DEL%2031%20DE%20MAYO%20DE%202018.pdf>
- Ministerio de Comercio Exterior. (5 de Agosto de 1994). *Por el cual se dictan normas relativas a las Sociedades de Comercialización.* [Decreto 1740 de 1994] DO: 41.476 Obtenido de <https://www.ccsm.org.co/marco-legal/decretos-reglamentarios/decreto-1740-de-1994.html>
- Ministerio de Comercio Exterior. (22 de Enero de 2003). *Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 1740 de 1994.* [Decreto 093 de 2003]. Obtenido de <http://www.avancejuridico.com/actualidad/documentosoficiales/2003/45071/d0093003.html>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (27 de Septiembre de 2011). *Por el cual se establece el Operador Económico Autorizado en Colombia.* [Decreto 3568 de 2011] DO: 48.205 Obtenido de <https://www.dian.gov.co/aduanas/oea/inicio/marconormativo/Decreto%20No%20003568%20del%2027%20de%20septiembre%20de%202011.pdf>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (7 de Marzo de 2016). *Por el cual se establece la regulación aduanera.* [Decreto 390 de 2016] DO: 45.071. Obtenido de https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/infoconsulta/Estatuto%20Aduanero/Decreto_390_del_07de_Marzo_de_2016.pdf
- Poveda Ramos, G. (2018). *La minería colonial y republicana.* Obtenido de Banco de la República: <http://www.banrepcultural.org/biblioteca-virtual/credencial-historia/numero-151/la-mineria-colonial-y-republicana>
- Presidencia de la República. (17 de Abril de 1990). *Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario en materia de Retención en la Fuente, Procedimiento, Impuesto de Timbre y se dictan normas para el adecuado control de los recaudos.* [Decreto 653 de 1990].DO: 39.260. Obtenido de historico.presidencia.gov.co/prensa_new/decretoslinea/1990/.../dec635271990.pdf
- Presidencia de la República. (Diciembre de 28 de 1992). *Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras.* [Decreto 2076 de 1992]. DO: 40.698. Obtenido de <https://www.colciencias.gov.co/sites/default/files/upload/.../decreto-2076-1992.pdf>

- Presidencia de la República. (26 de Mayo de 2015). *Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía*. [Decreto 1073 de 2015]. Obtenido de <https://www.minenergia.gov.co/documents/10180/170046/Decreto+%f2nico+Reglamentario+Sector+Minas+y+Energ%92a.pdf/8f19ed1d-16a0-4a09-8213-ae612e424392>
- Presidencia de la República de Colombia. (27 de Junio de 2017). *Por el cual se adiciona y modifica el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, respecto de la adopción de medidas relacionadas con la Comercialización de Minerales*. [Decreto 1102 de 2017]. Obtenido de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201102%20DEL%2027%20DE%20JUNIO%20DE%202017.pdf>
- Presidencia de la República de Colombia. (28 de Febrero de 1996). *Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995*. [Decreto 380 de 1996]. DO: 42.731 Obtenido de https://www.redjurista.com/Documents/decreto_380_de_1996_presidencia_de_la_republica.aspx#/
- Precio oro. (2018). Reservas de Oro de los Bancos Centrales. Recuperado de: <https://www.preciooro.com/reservas-de-oro.html>
- Hoyos, Cock, (2017). Expediente D-12529. E.T, Artículo 850 (parcial), adicionado por el Artículo 267 de la ley 1819 de 2016,
- Colombia. Ministerio de Minas y Energía. (2015). Glosario técnico minero. Recuperado:<https://www.minminas.gov.co/documents/10180/698204/GLOSARIO+MINERO+FINAL+29-05-2015.pdf/cb7c030a-5ddd-4fa9-9ec3-6de512822e96>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2016). Comercio exterior. Recuperado de: <https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/infoconsulta/Paginas/ComercioExterior.aspx>
- El espectador. (2017). La importancia del oro. Recuperado de: <https://www.elespectador.com/opinion/la-importancia-del-oro-columna-688187>
- Instituto Nacional de Contadores Públicos. (2016). Así ha evolucionado el IVA en Colombia. Recuperado de: <https://www.incp.org.co/asi-ha-evolucionado-el-iva-en-colombia/>
- Price Waterhouse. (2018). PwC Tax & Legal Times. Recuperado de: <https://www.pwcimpuestosonline.co/TLSTimes/Lists/Noticias/ver.aspx?ID=1128>